



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**

Secretaria da Fazenda
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 305 /2013

98ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DE 23.09.2013

PROCESSO Nº 1/1979/2012 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201204147-6

RECORRENTE: VICUNHA TEXTIL S/A

RECORRIDO: CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO: CONSª ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL

RELATOR DESIGNADO: CONS. FCO JOSÉ DE OLIVEIRA SILVA

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO decorrente da aquisição interestadual de energia elétrica. Auto de Infração declarado NULO, tendo em vista os efeitos do Ato Declaratório nº 30/2010, que revogou o parecer nº. 178/2007, são imediatos e não retroativos (*ex nunc*), tudo em garantia ao Princípio da Segurança Jurídica. Reformada, por maioria de votos, a decisão singular, para em grau de preliminar declarar a nulidade da autuação, nos termos deste voto, e contrariamente à manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

A peça inicial descreve o seguinte relato:

“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. A empresa acima qualificada deixou de recolher ICMS no vlr R\$ 1.472.954,14 referente a operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, no período de agosto/07 a janeiro/08, conforme detalhamento constante da informação complementar a este Auto de Infração ”.

Dispositivos infringidos: Arts. 73, 74, 431, § 3º todos do Decreto nº. 24.569/97, Arts. 2º, V, “c”, 3º, VIII, 14 e 28, todos da Lei nº 12.670/96. Penalidade: Art. 123, I, “c”, da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/2003.

Crédito Tributário: ICMS: R\$ 1.472.954,14 Multa R\$ 1.472.954,14

Nas Informações complementares (fls. 03 a 17) o agente fiscal ratificou o lançamento.

Instruem os autos: Ordem de Serviço nº 2010.06045 (fls. 18); Termo de Intimação nº 2010.04708 (fls. 19); Anexo ao Termo de Intimação nº 2010.04708 (fls. 20); Ordem de Serviço nº 2010.23942 (fls. 29); Termo de Intimação nº 2010.18926 (fls. 30); Anexo ao Termo de Intimação nº 2010.18926 (fls. 31). Despacho nº 2010.31983 (fls. 37); Termo de Notificação nº 2010.25545 (fls. 38); Planilhas (fls. 39/40); Termo de Notificação nº 2010.28100 (fls. 41); Planilha (fls. 42); Requerimentos (fls. 43 a 52); Informação Fiscal nº

53/54); Nota Técnica (fls. 55 a 60); Portaria nº 888/2010 (fls. 61); Ordem de Serviço nº 2010.37698 (fls. 62); Termo de Intimação nº 2010.30860 (fls. 63); Anexo ao Termo de Intimação nº 2010.30860 (fls. 64); Portaria nº 47/2012 (fls. 67); Ordem de Serviço nº 2012.02936 (fls. 68); Termo de Intimação nº 2012.06901 (fls. 69); Anexo ao Termo de Intimação nº 2012.06901 (fls. 70); Requerimento (fls. 71 a 76); Cópias de Notas fiscais (fls. 78 a 135); Cópias de ações judiciais manejadas pela autuada (fls. 136 a 183).

A impugnação ao lançamento está apensada às fls. 190 a 206 dos autos, alegando, em grau de preliminar: a) nulidade da autuação, por malferimento ao princípio da espontaneidade do contribuinte; b) inequívoco pronunciamento do Parecer nº 178/2007; c) efeitos *ex nunc* do ato que revogou o Parecer 178/2007; No mérito, a) inexistência de prejuízo ao erário estadual; b) impossibilidade de incidência do ICMS sobre as compras interestaduais de energia elétrica destinada à industrialização.

Em 1ª Instância o processo foi julgado PROCEDENTE, conforme fls. 262 a 279 dos autos.

O contribuinte inconformado com a decisão singular interpôs recurso voluntário que repousa às fls. 287 a 305 sob os mesmos argumentos edificados na impugnação.

A Consultoria Tributária, por meio do Parecer nº. 165/2013 (fls. 317 a 324) recomenda a manutenção da decisão condenatória exarada em 1ª Instância. A douta PGE adotou referido parecer conforme despacho de fls. 325 dos autos.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima nominado, deixou de recolher ICMS referente a operações interestaduais com energia elétrica no período de agosto/2007 a janeiro/2008, no montante de R\$ 1.472.954,14 (Um milhão quatrocentos e setenta e dois mil novecentos e cinquenta e quatro reais e catorze centavos).

Tendo em vista que o contribuinte, em sua defesa, arguiu que a Coordenadoria da Administração Tributária – Catri, por meio do Ato Declaratório nº 30/2010, revogou o Parecer nº 178/2007, por conseguinte, este não operaria efeitos retroativos, posto que houve a mudança de critério jurídico.

Sobre o tema, veja-se o voto-vista de lavra da Conselheira Sandra Arraes Rocha, que assim sintetizou o assunto:

Antes de adentrar no ponto nodal de discussão, cabe trazer à baila um breve histórico dos fatos que nortearam a acusação fiscal em debate, vejamos:

- Maio de 2005

O contribuinte apresenta consulta à CATRI questionando o entendimento acerca da incidência de ICMS nas aquisições interestaduais de energia elétrica em face da previsão do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88;

- Maio de 2007

Expedido Parecer 178/2007 cujo teor retrata o entendimento da Fazenda pela não incidência do imposto sobre as operações em questão;

- Outubro de 2010

A Fazenda modifica o entendimento expedido anteriormente no Parecer 178/2007;

- Novembro de 2010

A empresa apresenta pedido de reconsideração e embargos de declaração à resposta da Fazenda:

- Abril de 2012

Despacho 506/2012 que trata dos embargos de declaração e manutenção do último entendimento expedido;

- Abril de 2012

a empresa é autuada por "falta de recolhimento do imposto" no período de agosto/2007 a janeiro/2008.

Diante dessa situação fática, pedi vista dos autos para melhor analisar a legalidade no ato da Fazenda em rever seu posicionamento, desconstituindo o ato jurídico de concessão e autorização por ela praticado e, em ato contínuo, impor ao contribuinte obrigação tributária decorrente de fatos geradores anteriores à modificação.

Ora, em simples análise se verifica que a presente autuação (20 de abril/2012), muito embora tenha data posterior à mudança de entendimento do Fisco (12 de abril/2012), trata de fatos geradores albergados pelo Parecer expedido favoravelmente à empresa autuada (agosto/2007 a janeiro/2008).

Neste sentido, importante trazer à baila o que reza o RICMS sobre o tema, in verbis:

Art. 899. A mudança de orientação formulada em nova consulta somente prevalecerá após cientificado o consulente da alteração efetuada.

§ 1º. Na hipótese do caput, a observância pelo consulente da orientação formulada anteriormente exime-o do pagamento de juros, multa e correção monetária até a data da ciência.

§ 2º. A mudança de critério jurídico só poderá ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Como expressamente determina a legislação tributária estadual, a alteração do posicionamento da Fazenda Pública deverá somente albergar fatos geradores posteriores à data desta modificação, e neste mesmo sentido dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 146:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do **lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.**

Critério legal que não poderia ser diferente, vez que atuar de modo diverso é violar diretamente a segurança jurídica e o princípio da boa-fé objetiva que regulam as relações jurídicas, mormente as relações entre o contribuinte e o Fisco.

In casu, no instante em que a Administração Pública modifica o entendimento anteriormente expedido por ela própria e o aplica retroativamente em prejuízo ao contribuinte, desrespeita não somente os princípios norteadores da relação tributária, como também contraria expressamente a regra constitucional do art. 5º, inciso XL da Carta Magna.

Ademais, a doutrina tributária em sua totalidade leciona que havendo alteração de entendimento do Fisco sobre uma questão de direito, vale dizer, sobre uma

interpretação diferente dada a determinado dispositivo, ainda, à pretensão de aplicar norma "a" ou aplicar norma "b"; este somente pode ser aplicado para fatos geradores futuros, ou seja, aqueles ocorridos após a nova adoção, sob pena de patente insegurança jurídica.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

"Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Na prática, é comum o fisco promover o desenquadramento do regime do SIMPLES, ou do regime de tributação fixa do ISS, com efeito retroativo alegando novo entendimento formado à luz da jurisprudência administrativa ou judicial.

Essa prática é ilegal e contraria o princípio da boa-fé do contribuinte, de um lado. E de outro lado, representa insubmissão da administração a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica. (GN)

Assim, constatada a insegurança jurídica tem-se necessariamente que o princípio da boa-fé objetiva também se encontra desrespeitado, eis que intimamente ligados. Desta feita, por via de consequência são violados os princípios que garantem ao contribuinte a certeza, previsibilidade, lealdade e celeridade dos atos do Poder Público; segundo ensinamento de Roque Antonio Carrazza:

"Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa-fé, que impera também no direito tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum próprio)."

Pelo exposto, sendo autuado o contribuinte e lavrado o respectivo Auto de Infração com base em fatos geradores pretéritos, tendo como fundamento novo posicionamento jurídico adotado pela Fazenda Pública, entendo que a referida autuação merece ser totalmente desconstituída, por carecer de legalidade além de, mormente, desrespeitar flagrantemente os princípios da ordem jurídica tributária.

As normas complementares que integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN) em se tratando de normas relativas ao lançamento, sua eventual inovação só poderá ser aplicada relativamente ao mesmo contribuinte a fatos geradores ocorridos posteriormente à inovação. As situações consolidadas anteriormente à alteração dessas normas complementares sobrevivem sem quaisquer modificações. É que mudança de critério jurídico para realização do lançamento equivale à modificação da norma definidora do fato gerador da obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado delimita de forma bastante clara a fronteira que separa o erro de direito da modificação do critério jurídico. O erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou a má aplicação desta seja notória e indiscutível. Por sua vez, a mudança de critério jurídico ocorre em duas situações distintas: uma primeira consiste na substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta; uma segunda consiste na substituição de um critério por outro que,

alternativamente, a lei faculta ao órgão do Fisco.

A revogação é a extinção do ato administrativo discricionário, por questão de mérito, feita pela Administração Pública, preservando os efeitos produzidos no passado (efeitos *ex nunc*), podendo a revogação ser total (ab-rogação), ou parcial (derrogação).

Assim, o objeto da revogação é aquele ato válido que se tornou inconveniente ou inoportuno ao sistema jurídico, sendo este o seu motivo. Dessa forma, quanto aos efeitos da revogação, que esta não atinge os efeitos passados que foram produzidos pelo ato, tendo efeitos *ex nunc*, ou seja, produz efeitos a partir do presente.

Não se pode olvidar que a Administração encontra-se vinculada à lei e ao Direito, o que equivale a dizer que os atos administrativos se subordinam ao ordenamento jurídico como um todo, especialmente aos princípios constitucionais. Assim é que determinados atos, ainda que inválidos, podem ser estabilizados por limitações temporais ou materiais, em prol da necessária segurança jurídica, inerente ao Estado de Direito.

A legalidade e a proteção da confiança podem apontar soluções em sentidos opostos, apesar de resguardarem interesses igualmente protegido pela Constituição. É que, embora a Administração possua o dever de corrigir ou anular os atos administrativos inválidos, a confiança legítima pode, em determinados casos, impedir os efeitos decorrentes da autotutela. Trata-se da proibição de o Poder Público vir contra seus próprios atos (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Há situações que embora a Administração possua o dever de corrigir ou anular os atos administrativos produzidos em desconformidade com a ordem legal, a proteção da confiança poderá impedir os efeitos decorrentes da autotutela.

Ademais, o CTN, por sua vez, estabelece limites à revisibilidade do lançamento tributário, proíbe a retroatividade da mudança de critérios jurídicos e mitiga os efeitos da alteração de normas complementares que tenham sido observadas pelo contribuinte.

Por sua vez a orientação proferida em processo de consulta representa o entendimento administrativo acerca da exegese da legislação tributária. A revisão de solução de consulta desfavorável ao contribuinte somente incide sobre fatos geradores futuros – ressalvada a hipótese em que o erro da Administração tenha sido provocado pelo sujeito passivo, situação capaz de afastar a proteção da confiança legítima.

Desse modo, há que ser declarada a nulidade da autuação, por força do artigo 32 da Lei nº 12.732/97 ao dispor que ***são absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.***

Pelo exposto, **VOTO** pelo conhecimento do recurso voluntário, dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, para, em grau de preliminar, declarar a **NULIDADE** da autuação, nos termos deste voto, e em desacordo com a manifestação da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente VICUNHA TEXTIL S/A e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, para por maioria de votos, dar-lhe provimento, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, tendo em vista os efeitos do Ato Declaratório nº 30/2010, que revogou o parecer nº. 178/2007, *in casu*, referida revogação produz efeitos imediatos e não retroativos, tudo em garantia ao Princípio da Segurança Jurídica, nos termos do voto do relator designado para lavrar a respectiva Resolução, Dr. Fco José de Oliveira Silva, contrariamente à manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado que se pronunciou contrário à nulidade declarada. Vencidos os votos dos Conselheiros Ana Mônica Filgueiras Menescal (relatora originária) e Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, que se manifestaram contrários à nulidade, conforme posicionamento oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Presente para apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente Dr. José Erinaldo Dantas Filho, acompanhando do Dr. João Carlos Mineiro Junior.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de outubro 2013.

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE

Alexandre Mendes de Sousa
CONSELHEIRO

Francisco José de Oliveira Silva
CONSELHEIRO RELATOR

Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRA

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO

Sandra Arraes Rocha
CONSELHEIRA

Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA

José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO

André Arraes de Aquino Martins
CONSELHEIRO

Matheus Lima Neto
PROCURADOR DO ESTADO