

PROCESSO - A. I. N º 279836.0043/06-9
RECORRENTE - M & S MÓVEIS LTDA. (MORETH DESIGN)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0122-01/07
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA
INTERNET - 04/08/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0214-12/08

EMENTA: ICMS. SIMBAHIA. MICROEMPRESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidores sem competência legal, em afronta às normas contidas na Lei nº 8.210/02, no Regulamento do ICMS, no Código Tributário do Estado da Bahia e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Vícios insanáveis do processo elencados no Parecer da Procuradoria Estadual. Análise do Recurso Voluntário **PREJUDICADA**. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do lançamento de ofício, com espeque no art. 18, inc. I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 1ª JJF que considerou Procedente o presente Auto de Infração, que o contribuinte interpõe visando modificar o lançamento de ofício efetuado em 20/09/2006, em que exige ICMS no valor de R\$1.930,00, acrescido da multa de 50%, atribuindo ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar, na condição de Microempresa, enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia, nos meses de janeiro a novembro de 2004. Tudo de acordo com Demonstrativo para fins de Reenquadramento, resultante de monitoramento, quando foram solicitadas notas fiscais de compra e venda, acrescentando que a respectiva planilha, devidamente assinada, evidencia o movimento dos exercícios de 2004 e 2005.

O Sr. relator na JJF observou que, analisando as peças processuais, bem como realizando uma pesquisa através do INC - Sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ/BA, trata-se de estabelecimento inscrito no Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia, que tivera sua faixa de enquadramento como Microempresa alterada para a faixa de número 04 desde 15/12/2001, tendo sido mantido nessa faixa até 30/11/2004, quando foi alterado para a faixa 01. Viu que o período alcançado pela autuação, que foi de janeiro a novembro de 2004, está compreendido dentro do período no qual o contribuinte já se encontrava enquadrado desde dezembro de 2001, razão pela qual, entende aquela autoridade julgadora que cabia a ele ter solicitado tempestivamente a alteração de sua faixa de enquadramento, providência que não adotou.

Ressaltou que o art. 384, § 9º, do RICMS/97, deixa claro que a mudança de faixa de enquadramento do contribuinte se dará por iniciativa da SEFAZ, conforme trecho que transcrevo: “*Anualmente, com base na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME) do exercício anterior e em outras fontes de informações econômico-fiscais, a Secretaria da Fazenda, se for o caso, reenquadrará de ofício os contribuintes optantes pelo SimBahia*”.

Transcreve os artigos 404-A e 405-A, vigentes à época da ocorrência dos fatos, para afirmar que os mesmos deixam claro que para que ocorresse a alteração de faixa de enquadramento, conforme pretendido pelo sujeito passivo, este deveria necessariamente ter requerido junto à Repartição Fazendária, a alteração pleiteada, que seria analisada e, no caso de ser deferida, se daria na forma de alteração cadastral.

Acrescentou que qualquer mudança referente ao enquadramento do contribuinte, feita pela repartição de ofício, é comunicada ao contribuinte. Observa que os §§ 9º, 10 e 11 do art. 384-A do RICMS/97 cuidam dos critérios a serem seguidos pela repartição para efeitos de depuração da faixa em que deva situar-se o contribuinte. Do ponto de vista adjetivo o art. 108 do RPAF/99, prevê a forma como os atos da repartição devem ser comunicados ao contribuinte. E nota ainda que *“Caso a repartição não procedesse de forma adequada, caberia ao contribuinte provar a irregularidade procedural”*.

Conclui seu voto afirmando que de acordo com os autos, o contribuinte *“não requereu a alteração de sua faixa de enquadramento, nem recolheu o ICMS devido no período alcançado pelo lançamento, motivo pelo qual não pode pleitear agora que o recolhimento do imposto devido nos meses correspondentes à autuação seja feito em valores abaixo daqueles correspondentes à sua faixa de enquadramento no Regime SimBahia”*.

Vota, no que foi acompanhado pelos demais membros da JJF pela Procedência do Auto de Infração.

O autuado apresentou seu Recurso Voluntário às fls. 61/70, insurgindo-se, desta vez, contra a Decisão da JJF argüindo, inicialmente, que as penalidades cobradas se configuram como um verdadeiro confisco. Cita alguns dispositivos regulamentares – 404-A; 405-A, II; 406-A; 408-L, 408-B e diz que o *“autuante se respaldou tão somente nos dados contidos no sistema INC, sem, no entanto, levar em consideração o real movimento comercial do contribuinte”*. Volta a ressaltar que teve um faturamento acumulado no exercício de 2003 de R\$54.432,98, conforme planilha anexada à fl. 15 e cópia da DME - Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (fl. 16), valor esse que o enquadrava para o exercício de 2004 na faixa de Microempresa-2, sendo o valor do ICMS devido de R\$50,00 por mês. Afirma que estava indevidamente enquadrado na faixa 04 a partir de 15/01/2001, sendo segundo ele, demonstrado que a SEFAZ, não atendeu a previsão contida no art. 384-A, §9º, do RICMS/97, que estabelece que anualmente e com base na DME do exercício anterior, a SEFAZ, se for o caso reenquadrará de ofício os contribuintes. Frisa por oportuno que o Decreto nº 8.868/2004 que passou a vigorar em 1º de maio de 2004 salienta que as microempresas com faturamento acumulado igual ou inferior a R\$100.000,00 seriam dispensadas do recolhimento mensal do SimBahia.

Comenta a seguir em longo arrazoado o tema da multa com efeito confiscatório, trazendo à baila fatos e decisões judiciais sobre o tema.

Pede que seja determinada a anulação do Auto de Infração tendo em vista está exigindo multa nos percentuais variáveis entre 50% e 100% o que afronta os princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva.

A Sra. procuradora emite Parecer opinativo onde inicialmente refere-se ao enquadramento do contribuinte afirmando que o mesmo que o valor devidamente indicado na DME enquadrava-a na faixa 2 de Microempresas *“parâmetro este que não pode ser ignorado no cálculo do ICMS devido pela empresa no período objeto da autuação”*. Observa que embora coubesse ao contribuinte a comunicação à SEFAZ da alteração de sua faixa de faturamento, contudo, também este enquadramento poderia ser feito de ofício pela SEFAZ.

Entende que *“o cálculo do imposto devido pelas microempresas em um determinado ano, contudo, deve ter por parâmetro, prioritariamente, os dados de faturamento lançados pela empresa em sua DME do ano anterior, conforme a regra do art. 386-A do RICMS, e não a sua faixa de enquadramento indicada no INC”*.

Observa que “a DME apresentada pela empresa e relativa ao exercício de 2003 (fl.4) indicava um faturamento de R\$54.432,98, que lhe enquadrava na faixa 02 de faturamento e assim portanto, deve ser calculado o tributo por ela devido no ano de 2004. Impõe-se a observância desta regra não apenas por derivar de expressa disposição legal mas também em atenção ao princípio da verdade material que rege os processos administrativos fiscais”.

Destaca, porém, que este fato não conduz à nulidade do lançamento, porquanto se trata de autuação pelo não recolhimento do ICMS devido no ano de 2004, o que de fato aconteceu é que apenas o quantum desta dívida é que deve adequar-se à real faixa de enquadramento da empresa naquele período ou seja na faixa 02 de microempresa. Acrescenta que, quanto ao valor da multa fixada encontra-se devidamente legalizada e não cabe a esfera administrativa a discussão de sua constitucionalidade.

Conclui que deve ser dado Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para que seja recalculado o ICMS devido pela empresa no ano de 2004 considerando-a como inserida na faixa 02 de microempresa.

Atendendo a solicitação da Câmara de Julgamento Fiscal pedimos ao Sr. Procurador Assistente que fizesse um pronunciamento sobre possíveis causas de nulidades existentes no presente processo em face da existência de documentos (fls. 06/08) firmados por servidores supostamente incompetentes para o exercício de tais atos administrativos .

Em resposta o Sr. procurador emitiu um novo Parecer. Consideramos muito importante a opinião daquele órgão técnico-jurídico para o deslinde da questão e entendemos que o mesmo deva ser aqui transcrito:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL N.º 2798360043/06-9

AUTUADO: M & S MÓVEIS LTDA

CONSULENTE: PRESIDENTE DA 1º CÂMARA DO CONSEF.

“Trata o presente expediente administrativo de consulta encaminhada pelo Ilustre Conselheiro da 2º Câmara do CONSEF à PGE/PROFIS, buscando esclarecimentos acerca da possibilidade de proposição de nulidade absoluta do presente lançamento tributário, em face da existência de documentos (fls. 06/08) firmados por servidores supostamente incompetentes para exercício dos indigitados atos administrativos. É o relatório. Passamos a examinar.

Antes de adentrarmos no exame pontual da consulta ora formulada, parece-nos imperioso tracejarmos um breve sobrevoô sobre conceitos e premissas jurídicas estribadoras das considerações adiante declamadas, de maneira que didaticamente se compreenda os lides da presente controvérsia jurídica.

Nesta senda, tenaz se afigura definirmos, desde logo, o que se entende como ato administrativo, desvelando, logo após, seus requisitos de concretude formal e material.

Em conceituação simplista pode se definir o ato administrativo como qualquer ato praticado pela Administração Pública, enlaçando, desta maneira, o ato administrativo “stricto sensu” e os atos da Administração.

Pois bem, no presente caso, abordaremos somente o que se entende como ato administrativo em sentido próprio.

Assim, neste diapasão, sempre prestimosa é a colheita de conceitos jurídicos formatados por grandes juristas, Hely Lopes Meirelles e Celso Antônio Bandeira de Mello, respectivamente :

“... é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, **agindo nessa qualidade**, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”.(Hely Lopes Meirelles).

“[...] declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no **exercício de prerrogativas públicas**, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”.(Celso Antônio Bandeira de Mello)

Nesta ordem conceitual, o ato administrativo deve respeitar os seguintes requisitos: competência (o autor do ato deve estar investido nas atribuições necessárias para sua produção), objeto (conteúdo em conformidade com a lei), forma (revestimento externo do ato), finalidade (resultados pretendidos) e motivo (situação concreta que autoriza a sua prática). Isto é, o ato administrativo será considerado perfeito quando houverem sido completadas todas as fases necessárias a sua formação; válido quando estiver em consonância com as exigências do ordenamento jurídico; eficaz quando estiver apto a produzir seus efeitos típicos.

A guisa de tal delimitação conceitual, cabe-nos, doravante, avançarmos na definição de lançamento tributário, espécie pertencente ao gênero ato administrativo, dissecando-o quanto aos seus elementos formadores.

Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação do conceito positivado firmado pelo Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status de lei complementar*-, precisamente no seu artigo 142 do CTN, vejamos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquícios de dúvida, que o ato administrativo do lançamento tributário tem como agente competente à autoridade administrativa definida legalmente para tal mister e, igualmente, como escopo a concreção e mensuração do fato gerador do imposto, consoante os ritos definidos na legislação tributária específica.

Ora, no caso em epígrafe, em face da delimitação balizada na consulta, vamos cingir nossa análise apenas à questão da finalidade do lançamento – condutas imputadas como atos de lançamento – e, por derradeiro, o efetivo sujeito capaz de praticar, de forma privativa (art. 142 do CTN), o ato administrativo de cunho tributário.

Como se percebe da clara redação do art. 142 do CTN, a finalidade do lançamento tributário se circunscreve à mensuração e declamação do sujeito passivo da relação obrigacional - obrigação decorrente do aporte da hipótese de incidência prevista abstratamente ao fato realizado no mundo fenomênico - e, igualmente, a delimitação do quantum debeatur passível de exigência do sujeito sedimentado no pólo passivo da relação obrigacional tributária.

Mister se faz sublimar, abrindo um breve parêntese no feixo argumentativo, que independente da corrente doutrinária que define o lançamento como ato administrativo ou procedimento, o exame da presente questão se focará apenas no avaliação do ato final de concreção do imposto, tanto do ponto de vista qualitativo como quantitativo, abstraindo-se das conjecturas sobre a natureza de ato ou procedimento do lançamento.

Aliás, neste sentido, percorre o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmon Navarro Coelho e Ruy Barbosa Nogueira que trafegaram no sentido do lançamento como um ato definitivo, *in verbis*:

“... não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz

*suceder de procedimentos revisionais...."(Sacha Calmon Navarro Coelho, *Liminares e Depósito Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*, 2º ed., Dialética, 2002, p.19 e 21)*

*“O fato de ser excepcionalmente revisível (art. 149) não lhe tira o caráter de ato administrativo formal e definitivo.”(Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 14º edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 290).*

Na mesma toada, posiciona-se o brilhante jurista Alberto Xavier, em estudo aprofundado sobre o tema, verbis:

“O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento. Defeito tanto mais grave quanto é certo que a existência de um procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento – que em certos casos pode prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição, como adiante se verá.”

Pois bem, retornando à análise do agente competente para exercer de forma privativa o ato de lançamento tributário, sublima definir tal requisito como condição primaz de validade do indigitado ato administrativo.

Conclui-se, de plano, que nenhum ato administrativo discricionário ou vinculado, especificamente no presente caso o lançamento tributário (vinculado), pode ser realizado validamente, sem que o agente disponha de poder legal para praticá-lo.

Aliás, calha desvelar, que a competência para prática de ato administrativo resulta da lei e, por conseguinte, por ela é delimitada.

Assim sendo, todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática é inválido, faltando-lhe, desta maneira, elemento básico para sua perfeição, qual seja a correta manifestação da vontade da administração.

Com espeque no entendimento acima firmado, prefacial trazer a baila os argutos ensinamentos do jurista Caio Tácito, verbis:

“Não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de direito”.

Sobre esse axioma da Administração Pública, em remate, manifesta-se Hely Lopes Meireles:

A legalidade, como princípio de administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem-comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei

Destarte, diante destas considerações, aflora, como ponto nodal da presente consulta jurídica, o seguinte questionamento: quem seria no Estado da Bahia o agente competente para realização do ato administrativo do lançamento tributário?

Nesse aspecto, conforme exposto alhures, curial se faz a análise da nossa legislação sobre tema, seguindo-se a ordem piramidal de fundamento de validade das normas jurídicas, definindo, ao cabo da pesquisa legislativa, a autoridade privativa competente para tal ato administrativo.

Parenteticamente, novamente fazendo uma breve cisão na manifestação, é importante firmar e sedimentar no presente opinativo que o ato de lançamento talvez se afigure como um dos elementos mais importantes do ramo jurídico do Direito Tributário, porquanto ato concretizador das condutas impositivas previstas nas normas de tributação, sendo, desta forma, instrumento essencial do poder de império do Estado e, por conseguinte, devendo estar isento de qualquer mácula formal ou material na sua solidificação.

Feito este sucinto comentário, retomemos, desde logo, ao exame do ordenamento legal sedimentador da definição de competência para realização do ato de lançamento no Estado da Bahia, vejamos.

Com efeito, perpassaremos, de forma vestibular, pelo exame das normas firmadas na Constituição Federal vinculada, de alguma maneira, ao tema em análise.

Dispõe o art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...
*b) obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários.*

Lastreado no texto Constitucional, o Código Tributário Nacional – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu no seu art. 142 que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (Art.18 da CF/88), a Carta Constitucional do Estado da Bahia remeteu à legislação integradora a definição de autoridade competente para, de forma privativa, constituir o crédito pelo lançamento tributário:

Art. 156 - A administração financeira do Estado, inclusive a arrecadação dos tributos, será exercida exclusivamente pelo Executivo, através de seus órgãos da administração direta, estruturados em lei.

Neste sentido, esteado no permissivo da Constituição do Estado da Bahia, Código Tributário do Estado da Bahia pontilhou:

Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais.

§ 2º A lavratura de autos de infração para exigência de tributos, acréscimos e multas é privativa dos Auditores Fiscais.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização.

A dicção do texto normativo inserto no Código Tributário do Estado da Bahia é de clareza solar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa no sentido de demover a exclusividade de competência dos auditores fiscais para efetivação do lançamento tributário (pedra de toque da exação tributária).

Aliás, não é possível duvidar do acerto da conclusão acima brandida, em face da clareza suficiente com que se apresenta a redação da norma esculpida no parágrafo segundo do art. 107 do COTEB, em conjunto com o parágrafo terceiro do mesmo artigo, que confere aos agentes de tributo o papel de auxiliar nos trabalhos de fiscalização.

Poder-se-ia objetar que o papel de auxílio do agente de tributos, em casos específicos, poderia desembocar num ato de lançamento convalidado pelo auditor fiscal?

A nosso ver, a resposta se afigura negativa, senão vejamos.

Devemos esclarecer, vestibularmente, repisando o caráter auxiliar das atividades desenvolvidas pelos agentes de tributo, que a subsidiariedade da conduta exercida em prol das atividades fiscalizatórias do auditor fiscal, à simplicidade franciscana, não conduz a ilação de similaridade ocupacional entre os cargos em consideração.

É palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras da competência na fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais, que existe latente e evidente uma relação de "auxiliar e auxiliado".

Aliás, calha trazer à baila como se define semanticamente a palavra "auxiliar" no léxico da língua portuguesa, observemos:

"prestar auxílio a", "socorrer", "ajudar", "prestar auxílio mútuo".

Portanto, não há como se reconhecer no Estado da Bahia possibilidade da realização de lançamento pelos agentes de tributos.

Por fim, para comprovar e sedimentar o entendimento da exclusividade de competência para o lançamento dos tributos do Estado da Bahia aos auditores fiscais, basta confrontar o que prescreve os arts. 40 e 42 do RPAF (Decreto Estadual nº 7.629/99)

Art. 40. Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto de Infração cópia da justificativa e da autorização.

...

Art. 42. A lavratura do Auto de Infração é de competência privativa dos Auditores Fiscais.

Feito este extenso arrazoado jurídico sobre temas circundantes da consulta em epígrafe, cabe trazê-lo ao exame do caso em apreço, concluindo, desta forma, pela nulidade ou não dos atos praticados às fls. 06 e 08 dos autos.

De plano, a primeira e mais importante aferição a ser feita no presente caso é a efetiva certificação de que os atos testificados às fls. 06/08 dos autos constituem ou não um lançamento tributário.

Nesta ordem, um exame pontual dos atos indigitados nos conduz inequivocamente à conclusão de que se tratam efetivamente de um lançamento tributário, senão vejamos.

Com efeito, conforme demonstrado linhas atrás, o ato de lançamento tributário tem como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, com a determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e, sendo caso, proposição da aplicação da penalidade cabível.

Ora, neste esteio conceitual, fácil se entremostra que os atos declinados às fls. 06/08 dos autos constituem verdadeiramente um írrito e virtual lançamento tributário, tendo em vista que agrupam todos os elementos definidores do indigitado ato administrativo, em especial a exigência de pagamento do imposto apurado (fls. 08) Assim, em face do expedito, manifesto-me pela decretação de nulidade dos atos praticados às fls. 06/08 dos autos, conforme determina o art. 18 do RPAF, em vista da inequívoca incompetência do agente de tributos para

realização do ato administrativo do lançamento tributário.

VOTO

O presente processo, como vimos, atribui ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, na condição de Microempresa. Observo que o recorrente pautou seu Recurso Voluntário repetindo de alguma forma as alegações já esposadas quando da impugnação no sentido de que o seu faturamento no exercício anterior houvera sido inferior ao estabelecido para a nova faixa de enquadramento, entendendo que deveria estar enquadrada na faixa 2. Acrescentou apenas um alentado estudo sobre a confiscatoriedade das multas que lhe foram aplicadas.

Creio que o Parecer inicial da PGE/PROFIS trilha um caminho mais próximo a uma possível interpretação mais coerente com o sistema de tributação especial denominado SimBahia.

Porém antes de analisarmos o mérito devemos, por dever de ofício, suscitar questões relativas à existência ou não de atos ou procedimentos denunciadores da existência de causas provocadoras de uma nulidade absoluta do presente processo.

Levantadas quando da sessão de julgamento tivemos a preocupação de levá-las à consideração da PGE/PROFIS solicitando-lhe uma manifestação deste órgão técnico-jurídico a respeito das referidas questões.

Como vimos no relatório acima, o principal fato que motivaria a nulidade absoluta relaciona-se diretamente à questão de ter ou não os funcionários que elaboraram e assinaram os documentos de fls. 6, 7 e 8 competência para fazê-lo. Noutra palavras: é legal a elaboração de demonstrativos, planilhas, intimações para pagamento de imposto e outros documentos entregues ao contribuinte elaborados e assinados exclusivamente por outro funcionário que não seja o Auditor Fiscal?

A manifestação da PGE/PROFIS transcrita no relatório acima esclarece a questão de forma didática e aborda de forma direta e objetiva os dispositivos legais que regem a matéria. Tomo-a como modelo para proferir o meu entendimento a respeito do assunto.

Como colocou o Sr. procurador, torna-se necessária uma breve prospecção sobre o significado jurídico de alguns conceitos, bem como o estabelecimento de algumas premissas fundamentais para o entendimento da questão posta.

E de pronto, consideramos que o ato administrativo *em sentido próprio recebeu da doutrina a conceituação posta por Hely Lopes Meirelles e relembrada no aludido Parecer: ato administrativo “... é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”*. Complementam o conceito os requisitos que o mesmo deve observar: *competência (o autor do ato deve estar investido nas atribuições necessárias para sua produção), objeto (conteúdo em conformidade com a lei), forma (revestimento externo do ato), finalidade (resultados pretendidos) e motivo (situação concreta que autoriza a sua prática)*.

Importante fazermos de pronto um link com o conceito de lançamento tributário que se constitui num dos mais importantes atos da administração pública. Anoto, como o fez o Sr. Procurador, abstrair pela natureza da questão em foco das possíveis conjecturas sobre a natureza de ato ou procedimento do lançamento. O que nos interessa é avaliarmos os atos praticados e os seus objetivos. O Código Tributário Nacional como norma constitucionalmente autorizada para definir tal conceito coloca de forma precisa em seu artigo 142: *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

Destacamos, por pertinência temática, a questão suscitada neste PAF e que diz respeito à expressão “autoridade administrativa” que é inexoravelmente aquela que irá, nas oportunidades definidas pela legislação de cada tributo constatar e mensurar o fato gerador do tributo e seus consectários. Retomo a expressão trazida no citado Parecer na qual Sacha Calmon e Ruy Barbosa Nogueira que afirmam ser o “*lançamento um ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais.....*”

Ora, reafirmamos haver necessidade de ser a autoridade administrativa competente para exercer de forma privativa o ato de lançamento tributário, sendo este um requisito imprescindível para a sua validade. Ou seja, só e somente só aqueles agentes que disponham de poder legal e nos limites estabelecidos, poderá praticá-lo sob pena de macular de forma definitiva a manifestação da vontade do Estado.

Restaria-nos desvendar na legislação tributária do Estado da Bahia quem seria esta “autoridade administrativa” a quem privativamente, compete realizar o lançamento tributário.

A análise das normas nos leva objetivamente ao Art. 146 da Constituição Federal que em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 que remete a lei complementar o estabelecimento de normas gerais inclusive sobre lançamento. O CTN ocupa este papel e define o lançamento como acima expusemos.

Acompanhando o esteio legal a Constituição do Estado da Bahia remete à legislação integradora a definição de autoridade competente para, de forma privativa, constituir o crédito pelo lançamento tributário que por sua vez através do Código Tributário do Estado da Bahia previu em seu **artigo 107** que compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais e que a função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais (§1º) sendo que a lavratura de autos de infração para exigência de tributos, acréscimos e multas é privativa dos Auditores Fiscais (§2º) cabendo aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização (§3º).

Comungamos da assertiva do Sr. procurador quando coloca que “*a dicção do texto normativo inserto no Código Tributário do Estado da Bahia é de clareza solar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa no sentido de demover a exclusividade de competência dos auditores fiscais para efetivação do lançamento tributário (pedra de toque da exação tributária).*”

Neste ponto poderíamos questionar se os atos tidos como subsidiários não poderiam resultar da ação de outro tipo de funcionário? Esta questão nos leva à necessária compreensão de qual seria a natureza jurídica destes “atos”?

Como vimos, aquilo que denominamos “Auto de Infração” é no caso do Estado da Bahia não somente o que é lavrado para cobrança de penalidades mas também para cobrança de tributo o que nos levaria a supor que o seu nome possível seria “*auto de lançamento de imposto e imposição de multa*” aliás, diga-se de passagem, como ocorre em outras unidades da Federação. Ora, antecede este “auto” uma série de outros atos necessários à consubstanciação de todos os elementos necessários ao seu perfeito acabamento.

A legislação baiana em diversas oportunidades deixa claro que a atividade fiscalizadora é exercida pelos Auditores Fiscais, com o apoio (auxílio, socorro, ajuda, etc.) dos Agentes de Tributos Estaduais. Não há possibilidade legal que estas atividades fiscalizatórias de competência privativa dos auditores fiscais, possam ser substituídas pela ação de agentes de tributos estaduais.

Nesta mesma senda o art. 41, incisos I e II, do nosso Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, prescreve de forma clara que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará obrigatoriamente e dos demonstrativos e dos levantamentos **elaborados pelo fiscal autuante**, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido (grifos nossos). Não temos dificuldade em interpretar que o

próprio Regulamento do ICMS e mencionado RPAF deixa claro que os atos de fiscalização que não foram expressamente atribuídos à competência de agente de tributos, em situação de igualdade com os auditores fiscais, a exemplo da lavratura do termo de apreensão, devem ser exclusivamente praticados por auditores fiscais, que detêm nos termos do art. 925 a competência para exercer as atividades de fiscalização, podendo fazê-los, todavia, em conjunto com os agentes de tributos, a exceção dos atos de que tenham relação direta com a conclusão do lançamento tributário. As atividades de apoio, mencionadas no parágrafo único, do art. 925, jamais poderão ser praticadas sem que tenham sido chanceladas e homologadas pela autoridade fiscal competente, sob pena de invalidade de todos os atos, por vício de incompetência.

No caso sob exame, ao analisarmos os demonstrativos às fls. 6 e 7 e o termo de intimação (fl.8) que na verdade quantifica e manda que o contribuinte recolha o imposto anteriormente apurado em planilha elaborada exclusivamente por Agentes de Tributos, observamos que estes atos fiscalizatórios, em estabelecimento de contribuinte, foram praticados por quem não tem competência para fazê-los, com destaque especial para a quantificação do imposto.

A própria descrição da Infração contida no Auto (fl.1) deixa clara a nulidade do lançamento. A exigência tem por suporte o “*Demonstrativo para fins de reequadramento, resultante do monitoramento efetuado pela ATE Miriam Salinas, a qual solicitou, através de intimação anexa, notas fiscais de compras e vendas e respectiva planilha, devidamente assinada, evidenciado o movimento do período de 2004 e 2005*”. As assinaturas mencionadas no Auto de Infração, ou seja, nas planilhas que o integram (fls. 06 e 07), foram firmadas por agentes de tributos, e representam nada mais nada menos que a quantificação do imposto cobrado no procedimento fiscal. A fl. 08 consta que o início do procedimento fiscal foi formalizado via intimação firmada pela mesma agente de tributos, inclusive com a menção expressa da obrigação de recolher o ICMS apurado em planilhas de sua elaboração, que conforme dissemos linhas atrás, foram exclusivamente produzidas pela servidora em questão. Acresça-se que ao prestar a informação fiscal (fl.46), o Auditor Fiscal reafirma na parte conclusiva da peça informativa, que o trabalho fiscal teve por base, tão-somente, os dados contidos no “INC”, sistema corporativo da SEFAZ que contém dados fiscais, sem levar em consideração o real movimento comercial da empresa, revelando, portanto, que a empresa, apesar de intimada e de ter seu imposto apurado por servidora sem competência legal para a prática desses atos, apresentou elementos probatórios na impugnação que demandariam ser efetivamente fiscalizados para se determinar o real valor exigível no lançamento.

Retomamos o Parecer do Sr. procurador para concluirmos o exame da questão principal do presente PAF e concluamos pela nulidade ou não dos atos praticados às fls. 06 e 08 dos autos.

A primeira e mais importante conclusão é que “*os atos testificados às fls. 06/08 dos autos constituem um procedimento de fiscalização e independente do título que o nomeie constitui parte do processo de fiscalização e no caso de intimação para pagamento um verdadeiro lançamento tributário*.

Não resta dúvida que o indigitado documento (fl.8) tem como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.”

Pelo exposto, entendo que o processo em epígrafe padece de nulidades insanáveis já qualificadas e que alcançam a incompetência legal da servidora que praticou os atos fiscalizatórios, em particular no que se refere à quantificação do imposto devido e correspondente intimação ao contribuinte para pagamento, aplicando-se ao caso, a norma contida no 18, inc. I, do RPAF, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente. Acresça-se ao vício de incompetência, a nulidade do Auto de Infração decorrente dos defeitos do próprio lançamento, visto que os elementos probatórios trazidos pela empresa deveriam ter sido fiscalizados pelo auditor fiscal, para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte, aplicando-se a esta específica situação, o art. 18, inc. IV, letra “a”,

do RPAF, visto que a exigência fiscal não foi baseada na real movimentação comercial da empresa, conforme foi declarado pelo próprio autuante.

Decreto, de ofício, portanto, a NULIDADE do lançamento e, em consequência, considero PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, sendo recomendada à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar NULO o Auto de Infração nº 279836.0043/06-9, lavrado contra **M & S MÓVEIS LTDA. (MORETH DESIGN)**. Recomenda-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PGE/PROFIS