

A. I. N° - 269095.0001/08-7
AUTUADO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
AUTUANTES - LUIS ADRIANO DE ANDRADE CORREIA e LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 03.11.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0275/02-08

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. O presente lançamento decorreu de ação fiscal desenvolvida no estabelecimento do contribuinte, a por não ter sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação para apresentação de Livros e Documentos Fiscais, na forma prevista nos artigos 26 e 28 do RPAF/99, impõe a sua nulidade nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 09/06/2008, acusa a falta de recolhimento do ICMS no total de R\$995.994,48, nos meses de abril de 2003, agosto, setembro e dezembro de 2005, novembro e dezembro de 2006, janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e dezembro de 2007, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativos e documentos às fls. 06 a 10, 33 a 83.

Em complemento consta “Refere-se a falta de recolhimento, ou recolhimento a menor, do ICMS diferencial de alíquota na aquisição de mercadorias do fornecedor Kyocera Solar do Brasil CNPJ nº 00.097.225/0001-08, sendo que todas as notas fiscais se encontram registradas no Livro Registro de Entradas do contribuinte autuado. Apesar de devidamente intimado (conforme documentos constantes do Anexo II), o contribuinte apresentou apenas parte das Notas Fiscais, sendo que as Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo do Anexo I e que foram apresentadas pelo contribuinte se encontram anexas ao presente Auto de Infração (Anexo III). Levantamento e Demonstrativo de Débito constante no Anexo I.”

O sujeito passivo por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls. 89 a 102, com base nos seguintes fundamentos de fatos e de direito.

Inicialmente salienta a tempestividade de sua defesa apresentada em 10/07/2008, dizendo que o lançamento foi constituído em 09/06/2008, porém foi notificado da autuação em 11/06/2008.

Em seguida, transcreveu a infração e esclareceu que em cumprimento ao Programa Luz para Todos, a COELBA vem desenvolvendo inúmeras ações para levar a energia elétrica aos mais diversos

rincões do estado da Bahia, mediante a instalação de fontes de energia solar, tendo firmado contrato com o fornecedor KYOCERA SOLAR DO BRASIL, para aquisição de equipamentos fotovoltaicos, denominados “kit solar”, para fins de aplicação no aludido Programa Luz para Todos.

Explica o processo de compra da empresa, e que revisando os procedimentos fiscais para apuração do ICMS, constatou que algumas compras de “kit solar” realizadas junto ao citado fornecedor não haviam sido submetidas ao cálculo da DIFAL nem foram registradas no CIAP, deixando de lançar o valor do ICMS pago na nota fiscal de compra do material.

Esclarece que apurou os valores de ICMS decorrente da DIFAL bem como os acréscimos legais a eles relativos, emitiu os DAE's respectivos e realizou o pagamento, ocorrido no dia 30/04/2008, do montante de R\$1.187.326,80 mais acréscimos legais de R\$286.728,91, totalizando o valor de R\$1.474.055,71, conforme comprovam os DAE's em anexo (fls. 111 a 130), tendo cientificado a IFEP/METRO em 05/05/2008 que estava promovendo a escrituração extemporânea correspondente de créditos de ICMS, tudo de acordo com os documentos às fls. 132 a 156.

Chama a atenção de que quando da ação fiscal todas as notas fiscais de compra já haviam sido devidamente escrituradas no livro de entrada.

Informa que para fins de recuperação do ICMS, também elaborou uma planilha demonstrativa (fls. 154 a 156), apurando o valor de R\$790.806,26 devido a título de ICMS; o valor de R\$1.057.614,88; apurado a título de DIFAL; e considerando o percentual legal para estorno, foi obtido o ICMS recuperável no montante de R\$1.429.322,38.

Resumindo, diz que tal valor é composto pelo valor total dos créditos extemporâneos apurados equivalentes ao ICMS pago na compra dos materiais, que representa R\$610.897,66, somado a R\$818.424,74, montante esse estornável a título de DIFAL.

Portanto, explica que já na apuração do ICMS, competência abril/2008, procedeu ao registro do crédito equivalente a R\$419.050,98, tendo sido ainda informado que o saldo remanescente do crédito, qual seja R\$1.010.271,42, passaria a ser compensado nos meses subseqüentes, segundo as regras contidas no art. 93, do RICMS/BA, conforme detalhado também nas planilhas que anexou (fls. 158 a 175).

Por conta do exposto, aduz que recebeu o auto de infração em 11/06/2008, imputando-lhe infração que não chegou a ser constatada, ante o seu reconhecimento e regularização antes de ter sido, a empresa, submetida a qualquer procedimento fiscal formal, impondo-lhe exigência fiscal que já havia sido objeto de pagamento.

Analisando as questões de direito, o defendente aduziu que a fiscalização não obedeceu ao devido processo legal, tendo esclarecido que é praxe a COELBA e a SEFAZ/BA, visando a tornar mais célere e eficaz o trabalho fiscalizatório, trocar e-mails de solicitações, os quais, grande parte das vezes, materializam pedidos para providências e apresentação de documentos.

Porém, entende que tais e-mails trocados não sejam exibidos e apresentados pela fiscalização como se intimação formal para apresentação de documentos fosse, ou muito menos, para configurar qualquer ciência formal do contribuinte de que estaria sob ação fiscal, inclusive que nos e-mails apresentados pela fiscalização existem alguns datados de 12/11/2007, muito antes do início da instauração formal do procedimento fiscalizatório, segundo o defendente, ocorrido em 29/01/2008.

Ressalta que os e-mails são meras solicitações informais de documentação, que não demonstram qualquer relação com um procedimento fiscalizatório específico ou possivelmente em curso, sem cunho de natureza intimatória e cientificadora da ação fiscal.

Com esses argumentos, evidencia que tendo detectado o equívoco, retificou o procedimento adotado e pagou integralmente o tributo devido, tudo antes de se encontrar e/ou ter ciência de que estava sob qualquer ação fiscal, inclusive que não teve conhecimento da Ordem de Serviço nº 500.906/08 aludida pela fiscalização. Pede que seja a referida ordem exibida neste processo administrativo, bem como que seja comprovada a ciência do contribuinte a respeito da instauração e início do procedimento fiscal, sob pena de violação aos princípios constitucionais de Publicidade, Ampla Defesa e Contraditório.

Observa que a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais somente ocorreu em 05/05/2008, e esta foi a única intimação formal recebida pela COELBA, em que pese haver referência, no Auto, a intimações anteriores para apresentação de documentos, as quais, supostamente, não teriam sido plenamente atendidas.

Em suma, requer que os autuantes comprovem que deram ciência à COELBA do início da fiscalização em virtude e à época da OS referida, bem como que tragam à colação as demais intimações fiscais que traduzam as solicitações para exibição de documentação, sob pena de restar configurada a nulidade do referido procedimento/processo, por violação aos princípios constitucionais antes aludidos.

Por conta desse argumento, e dizendo que não houve qualquer intimação e/ou formalização acerca do curso da ação fiscal que pudesse impedir a configuração da sua denúncia espontânea, conclui que resta plenamente configurada a sua ocorrência *in casu*.

Prosseguindo, diz que analisando o levantamento fiscal constatou alguns que equívocos materiais concernentes a:

1. “Nota Fiscal 7466 – foi glosado o valor de R\$4.880,78 a título de DIFAL (10% do valor da nota); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação isenta de tributação pelo ICMS, por força do Convênio 101/97, prorrogado pelo Convênio 10/2004 (doc. 07.1);
2. Nota Fiscal 7950 – foi glosado o valor de R\$813,46 a título de DIFAL (10% do valor da nota); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação isenta de tributação pelo ICMS, por força do Convênio 101/97, prorrogado pelo Convênio 10/2004 (doc. 07.2);
3. Nota Fiscal 8007 – foi glosado o valor de R\$1.016,83 a título de DIFAL (10%); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação isenta de tributação pelo ICMS, por força do Convênio 101/97, prorrogado pelo Convênio 10/2004 (doc. 07.3);
4. Nota Fiscal 9928 – foi glosado o valor de R\$1.050,63, a título de DIFAL (10%); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação que não sofre a incidência de ICMS, haja vista estarem depositadas em armazém geral, conforme art. 129, parágrafo 1, do livro VI, do RICMS do RJ (doc. 07.4);
5. Nota Fiscal 9944 – foi glosado R\$9.361,90 a título de DIFAL (10%); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação que não sofre a incidência de ICMS, haja vista estarem depositadas em armazém geral, conforme art. 129, parágrafo 1, do livro VI, do RICMS do RJ (doc. 07.5);
6. Nota Fiscal 9946 – foi glosado R\$83.320,90 a título de DIFAL (10%); contudo, como se afere a partir da própria nota fiscal, trata-se de operação que não sofre a incidência de ICMS, haja

vista estarem depositadas em armazém geral, conforme art. 129, parágrafo 1, do livro VI, do RICMS do RJ (doc. 07.6).”

Quanto a sua planilha constante às fls. 158 a 175, observa que ela é composta de colunas que trazem as seguintes e principais informações: data de entrada da mercadoria, a numeração e a data da nota fiscal, o valor contábil da nota, a base de cálculo do imposto, a alíquota (7%) e respectivo montante calculado, o ICMS porventura gerado e não pago, o montante relativo ao diferencial da alíquota (10%) e o valor exigido pelo Auto da SEFAZ.

Conclui que, comparando a citada planilha com a que a fiscalização elaborou, constata-se o seguinte:

“a) que algumas das notas fiscais emitidas pela KYOCERA e referidas na planilha são de serviços, pelo que não houve ICMS incidente, a justificar a marcação zerada na planilha (p. ex., caso das notas fiscais especificadas 450 e 1110 a 1286);

b) que para algumas notas havia sido creditado o imposto à alíquota de 7%, mas que não havia sido destacada a diferença de alíquota (p. ex., como ocorrido nas notas 4044 a 4225);

c) que a SEFAZ exigiu ICMS relativo a certas notas que teriam isenção (vide planilha e doc.fl.s. 177 a 188).”

Salienta que no que se refere ao quanto previsto na alínea “c” acima, trata-se das notas mencionadas pela fiscalização e destacadas na planilha anexa (doc. 177), para as quais a COELBA constatou diferença significativa e material nas apurações realizadas, conforme já referido no item supra, relativo à análise do auto de infração.

Além disso, diz que a planilha em que estão listadas as notas fiscais, constata-se que muitas destas não deveriam ter sido consideradas pela fiscalização para fins de exigência do tributo, pois se tratam de mercadorias isentas de ICMS; e outros, não deveriam ter sido autuados na medida em que já não haveria diferença de alíquota a ser recolhida pela COELBA, em virtude de serem operações já envolvendo armazém geral.

Informa que tomando por base a planilha apresentada pela fiscalização e anexa ao Auto, elaborou a nova tabela que colaciona em anexo (doc.fl.s.158 a 175), destacando as notas que, de fato, teriam DIFAL de ICMS a ser recolhida, bem como restou consignada a totalização do referido imposto devido, tendo declarado que reconhece a autuação nos valores constantes na citada planilha, e informado que já houve o pagamento do montante efetivamente devido bem como dos acréscimos legais a ele relativos e dele decorrentes.

Por fim, requer a nulidade da autuação com base na preliminar suscitada, ou caso contrário, ou caso contrário a sua improcedência em virtude da ocorrência do pagamento do débito antes da ação fiscal, extinguindo o crédito tributário em questão, protestando pela utilização de todos os meios de prova em direito assegurados, mormente a produção de prova pericial e documental.

Na informação fiscal às fls. 191 a 209, os autuantes inicialmente esclareceram as operações comerciais do estabelecimento autuado, destacando o Programa Luz para Todos, no qual, a Coelba adquiriu junto ao fornecedor Kyocera Solar do Brasil, equipamentos fotovoltaicos denominados “kit solar” para aplicação no citado programa.

Dizem que como o citado fornecedor está situado em outra unidade da Federação, e os equipamentos foram adquiridos para integrar o ativo imobilizado da empresa, tendo em vista que nas aquisições efetuadas a alíquota aplicada é de 7%, se obriga o autuado a proceder o recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquota quando da entrada dos equipamentos no seu estabelecimento.

Confirma que realmente todas as notas fiscais objeto da autuação foram devidamente escrituradas no livro Registro de Entradas na época das aquisições dos equipamentos, porém, não foi efetuado o recolhimento do ICMS Difal.

Em seguida, ressalta que a empresa está sob constante fiscalização da SEFAZ/Ba, dada a enorme complexidade das operações realizadas, e da quantidade de dados e documentos a serem analisados.

Para demonstrar a constante fiscalização junto ao autuado, foram citadas as Ordens de Serviços nº 501.866/07; 518.254/07; 520.740/07; e 500.906/08, inclusive os números dos autos de infração que foram lavrados. Informam que estão há alguns anos monitorando e fiscalizando as atividades da empresa, sob o ponto de vista fiscal e tributário, sendo comum a troca de e-mails para agilizar o trabalho de fiscalização.

Ressaltam que em ações fiscais anteriores que resultaram na lavratura de autos de infração, tiveram o mesmo procedimento no tocante à solicitação, via e-mail, de livros e documentos fiscais, sem haver por parte do autuado qualquer questionamento com relação à legalidade e regularidade dos procedimentos fiscalizatórios.

Quanto ao presente caso, explicam que no final de 2007, foram examinados os documentos fiscais de 2003 a 2005, sendo detectada a falta de recolhimento do ICMS Difal incidente sobre as notas fiscais emitidas pela Kyocera Solar do Brasil, e que foi enviado o e-mail datado de 12/11/2007 (fl.13) solicitando cópia dos documentos fiscais do ano de 2006 e 2007 da citada empresa.

Dizem que na data do envio do e-mail a Coelba estava sob ação fiscal amparada pela OS nº 518.254/07, emitida em 23/10/2007, e que somente foi concluída em 06/12/2007 mediante a lavratura do auto de infração nº 269095.0003/07-1. Dizem que ao finalizar dita ação fiscal, foi solicitada a emissão de nova OS para continuação dos levantamentos fiscais, resultando na OS nº 500.906/2008 de 11/01/2008.

Assim, ressaltam que o autuado somente esteve livre de ação fiscal entre dias 07/12/2007 e 10/01/2008, tendo continuidade a fiscalização amparada pela OS nº 500.906/2008 de 11/01/2008, observando que todos os e-mails expedidos a partir desta data estão assinados por preposto da empresa.

Explicam que em virtude da falta de atendimento dos e-mails para apresentação de algumas notas fiscais em nome do fornecedor KYOCERA, foi expedida uma intimação em 05/05/2008 (fls. 20).

Quanto ao recolhimento do débito e a comunicação feita à SEFAZ, os autuantes dizem que apesar de se encontrar sob ação fiscal, o autuado elaborou um levantamento paralelo do débito do ICMS – Difal nas aquisições do fornecedor em questão, e procedeu em 30/04/2008 o recolhimento com os acréscimos moratórios legais, utilizando o Código de Receita 0791, conforme documentos fls.111 a 130, tendo comunicado em 06/05/2008 através do Processo nº 065353/2008-9, a escrituração extemporânea de tais créditos fiscais.

Observam que o autuado deveria ter utilizado para o recolhimento do ICMS Difal, o Código de Receita 1933 (ICMS Denúncia Espontânea – Contribuinte Inscrito, e que foi utilizado o Código 0791 de ICMS Complementação de Alíquota – Uso/Consumo e Ativo Fixo, pois este não precisa de liberação do sistema da SEFAZ.

Além disso, dizem que não foi protocolado o processo de Denúncia Espontânea junto à SEFAZ, conforme preceitua os artigos 95 a 99 do RPAF/99, tendo apenas comunicado o uso extemporâneo de crédito fiscal.

Feitas estas considerações, os autuantes analisando o direito no tocante ao início da ação fiscal, transcreveram o artigo 26, do RPAF/99, para argumentar que a legislação tributária exige apenas que a intimação seja feita por escrito, e que o e-mail é um meio de comunicação escrita. Como prova da contumaz utilização de e-mail como meio de requisição de livros e documentos fiscais, transcreveram trechos de julgamentos no âmbito do CONSEF, nos quais, foram evidenciadas intimações por meio de e-mails.

Ressaltam que os autuado não contestou o recebimento dos e-mails solicitando cópias dos documentos fiscais da KYOCERA; discute a sua validade como forma da intimação fiscal, porém, tinha conhecimento que se encontrava sob ação fiscal.

Teceram comentários sobre princípios de direito, destacando o princípio do informalismo na lição de renomado professor de direito tributário.

Quanto a espontaneidade do recolhimento efetuado pelo autuado, invocam o artigo 138 do CTN, para mostrar que mesmo tendo o autuado efetuado o recolhimento no curso da ação fiscal, com os acréscimos moratórios devidos, não fica afastada a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal, uma vez que a infração foi detectada pela fiscalização.

Transcreveram os artigos 95, 97 e 98, do RPAF/99, para mostrar que para fins de denúncia espontânea, o imposto quando efetuado fora dos prazos deve vir acompanhado da comunicação ao Fisco através de formalização de Denúncia Espontânea, o que não ocorreu em relação aos valores recolhidos pelo autuado, mas tão somente a comunicação da utilização extemporânea do crédito fiscal referente aos valores recolhidos, conforme Processo nº 06353/2008-9.

Quanto aos equívocos apontados na defesa, os autuante acataram as alegações defensivas e retificaram os demonstrativos iniciais, conforme planilhas às fls.213 a 216, resultando no quadro abaixo:

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	VALOR AUTUADO	VALOR RETIFICADO
30/4/2003	9/5/2003	29.934,60	29.934,60
31/8/2005	9/9/2005	4.127,98	4.127,98
30/9/2005	9/10/2005	4.880,78	-
31/12/2005	9/1/2006	1.830,29	-
30/11/2006	9/12/2006	133.302,01	133.302,01
31/12/2006	9/1/2007	127.282,30	127.282,30
31/1/2007	9/2/2007	77.521,92	77.521,93
28/2/2007	9/3/2007	77.237,48	77.237,48
30/4/2007	9/5/2007	43.517,50	43.517,50
31/5/2007	9/6/2007	89.161,67	89.161,67
30/6/2007	9/7/2007	178.421,82	178.421,82
31/7/2007	9/8/2007	134.842,70	134.842,70
30/9/2007	9/10/2007	200,00	200,00
31/12/2007	9/1/2008	93.733,43	-
TOTAIS		995.994,48	895.549,99

Concluem pela procedência parcial do auto de infração.

Conforme intimação e AR dos Correios (fls. 217 a 218), o sujeito passivo foi cientificado dos novos elementos acostados à informação fiscal, sendo-lhe entregues cópias das folhas 191 a 216, para sua manifestação no prazo de 10 (dez) dias.

O autuado se manifesta às fls. 221 a 233 sobre a informação fiscal, ponderando, expondo e requerendo o que se segue.

Destacou a tempestividade de sua manifestação, fazendo um breve resumo dos fatos, frisando que colacionou aos autos diversos documentos capazes de demonstrar NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA da Autuação.

Salientam que os autuantes reconheceram parte das razões defensiva, e retificaram os valores da autuação, porém, pugnaram pela manutenção da autuação com a possibilidade de homologação dos valores recolhidos, por não ter reconhecido a denúncia espontânea da empresa com base no entendimento que o estabelecimento se encontrava sob ação fiscal baseado em e-mails.

Destaca sua condição de concessionária de energia elétrica e de contribuinte do ICMS, dizendo que realiza uma grande quantidade de operações comerciais com um considerável contingente de fornecedores de materiais, sejam estabelecidos na Bahia ou em outros estados da federação, envolvendo grande número de funcionários que estão submetidos ações contínuas de aperfeiçoamento dos profissionais e melhorias nos sistemas automatizados que processam essas operações.

Diz que apesar disso, reitera sua informação anterior no sentido de que no ano de 2007, foram identificadas inconsistências relativas ao diferencial de alíquotas, decorrentes do processo de compra de materiais junto ao fornecedor KYOCERA (kits fotovoltaicos), as quais ensejaram a realização de um trabalho de levantamento de todos os documentos fiscais relativos às compras realizadas desde o início das suas operações com a COELBA, pois tais produtos são formados por componentes que se sujeitam à incidência do ICMS e outros acobertados pela não incidência do imposto, ensejando a falha no processamento do diferencial de alíquotas, incidente na operação de compra.

Esclarece que quando os autuantes fizeram a primeira solicitação de documentos fiscais do fornecedor KYOCERA SOLAR DO BRASIL, em 12/11/2007, através de e-mails, os trabalhos de levantamento de documentos e identificação das inconformidades já estavam sendo realizadas pela unidade de gestão tributária da COELBA.

Discordou de informação dos autuante de que somente procedeu ao levantamento após o início da ação fiscal, e questiona que os Auditores Fiscais, quando solicitaram os documentos fiscais do fornecedor KYOCERA SOLAR DO BRASIL, não informaram o tipo de verificação que estavam realizando, muito menos qual o objetivo que pretendiam alcançar.

Ressalta que as ordens de serviços mencionadas pelos auditores fiscais, além de não lhe serem apresentadas, são documentos internos da SEFAZ e tem por objetivo exclusivamente determinar aos auditores o início de novos trabalhos, não podendo, no seu entendimento, suprimir ou substituir o Termo de Início da Ação Fiscal ou o Termo de Intimação, previstos no art. 26, do RPAF/BA, ou seja, de que no citado dispositivo legal não se vislumbra a troca de e-mails como meio hábil para substituir o Termo de Início de Fiscalização, ou muito menos se previu que Ordens de Serviços também se constituem como documento idôneo para iniciar a fiscalização.

Além disso, observa que não foi obedecido pela fiscalização os incisos I e II, e parágrafo 1º, do artigo 28, do RPAF/BA, pois não foi cientificado da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, bem como, quando do recolhimento do tributo em questão não existia intimação para apresentação de documentos fiscais, destacando, inclusive, que o prazo de 90 dias para conclusão da ação fiscal.

Com relação ao argumento dos autuantes de que a COELBA não efetuou o recolhimento segundo o art. 95, do RPAF/BA, o defendente aduz que, se os Auditores consideram que a COELBA está

submetida à constante fiscalização, nunca terá oportunidade de recolher espontaneamente segundo as regras previstas no referido dispositivo.

Informa que o recolhimento espontâneo promovido pela COELBA foi superior àquele lançado de ofício pela SEFAZ, isto porque ao lançamento do Auditor Fiscal não considerou notas fiscais que apresentavam as mesmas inconformidades.

Observa ainda que, dentre os emails trocados entre a COELBA e a SEFAZ/BA e colacionados pelos autuantes com a finalidade de traduzir a suposta ciência da contribuinte acerca da existência de ação fiscal em curso, existem e-mails datados ainda em 12/11/2007, da data de 29/01/2008 apontada pelos autuantes como do início da instauração formal do procedimento fiscalizatório.

E por último, repete que a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais somente ocorreu em 05/05/2008, e esta foi a única intimação formal recebida pela COELBA.

Ao final, reafirma o seu pedido pela nulidade da autuação, ou caso contrário a sua improcedência.

VOTO

Pelo que consta descrito no auto de infração, está sendo imputada ao contribuinte a falta de recolhimento, ou recolhimento a menor, nos meses de abril de 2003, agosto, setembro e dezembro de 2005, novembro e dezembro de 2006, janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e dezembro de 2007, do ICMS diferencial de alíquota na aquisição interestadual de mercadorias efetuada ao fornecedor Kyocera Solar do Brasil CNPJ nº 00.097.225/0001-08, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

As notas fiscais encontram-se relacionadas às fls. 06 a 10, e pela informação fiscal e confirmada na defesa, todas elas foram devidamente registradas no Registro de Entrada.

O patrono do autuado não nega sua obrigação em efetuar o pagamento do imposto em tais operações, tendo apontado erro na apuração do débito, e esclarecido que os valores de ICMS decorrente da DIFAL bem como os acréscimos legais a eles relativos, foram recolhidos no dia 30/04/2008, do montante de R\$ 1.187.326,80 mais acréscimos legais de R\$286.728,91, totalizando o valor de R\$1.474.055,71, conforme DAE's (fls. 111 a 130), e que comunicou o fato à IFEP/METRO em 05/05/2008 que estava promovendo a escrituração extemporânea correspondente de créditos de ICMS, tudo de acordo com os documentos às fls. 132 a 156.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que foi cientificado do Auto de Infração em 11/06/2008, e nesta data, ante o seu reconhecimento, e antes de ter sido submetido a qualquer procedimento fiscal formal, a exigência fiscal que já havia sido objeto de pagamento.

Por conta disso, pede a nulidade do Auto de Infração, por inobservância do devido processo legal, devido à ausência nos autos da intimação feita à empresa para apresentação de livros e documentos e da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, para documentar a ação fiscal.

Quanto ao erro na apuração do débito, os autuantes concordaram com o autuado e refizeram o demonstrativo de débito resultando na diminuição da exigência fiscal para o valor de R\$895.549,99, demonstrativo esse, que foi submetido à apreciação do autuado sem qualquer observação quanto aos números apurados.

No tocante ao pagamento efetuado pelo contribuinte, os autuantes argumentaram que o contribuinte na data do pagamento do débito se encontrava sob ação fiscal, conforme termo de início de fiscalização, intimação e-mails, e, portanto, que o recolhimento efetuado pelo autuado

não foi espontâneo, além de não ter sido protocolado o processo de Denúncia Espontânea junto à SEFAZ na forma prevista nos artigos 95 a 99 do RPAF/99.

Pelo que se vê, a controvérsia entre a autuação e a defesa se resume exclusivamente se houve ou não recolhimento espontâneo do débito na data da autuação.

Denúncia espontânea é a comunicação feita de vontade própria. Mas, além de ser espontânea, deverá a denúncia ser tempestiva. Feita no tempo certo, antes da prática de qualquer ato pela administração pública, relacionado com o objeto da denúncia a ser espontaneamente apresentada.

A denúncia espontânea da prática da infração à legislação tributária, acompanhada do pagamento integral do tributo, exclui a incidência de qualquer penalidade. Só que a espontaneidade do contribuinte é automaticamente excluída a partir de sua notificação de procedimento fiscal relativo ao imposto que seria objeto de denúncia e pagamento, nos termos do art. 138 do CTN, a seguir transcrito:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

Em resumo, o citado dispositivo é um meio eficaz de excluir a responsabilidade pela prática de alguma infração tributária por parte do contribuinte, ou responsável, desde que sejam obedecidos os preceitos ali constantes, quais sejam, pagamento do tributo devido, se for o caso, e inexistência de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização por parte da autoridade fazendária, além da comunicação ao fisco do débito objeto da denúncia.

Assim, para que haja a exclusão da espontaneidade, é preciso que o ato de início da fiscalização, especifique a finalidade do trabalho fiscal e o período a ser fiscalizado, e o contribuinte tenha conhecimento deste ato.

De acordo com o disposto no art. 26, do RPAF/99, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

- I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;
- II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;
- III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exhibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributo;
- IV – emissão do Auto de Infração ou Notificação Fiscal.

Além das regras acima, o art. 28, do regulamento antes citado, prevê que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida à assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para intimar o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto no sentido de prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização;

III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;

IV - ...

§ 1º - O Termo de Início de Fiscalização será válido por 90 (noventa dias), podendo ser prorrogado por iguais períodos consecutivos mediante comunicação escrita da autoridade fiscalizadora ao sujeito passivo, sendo que, esgotado o prazo de que cuida este parágrafo e não sendo o mesmo prorrogado, poderá o contribuinte recolher os seus débitos espontaneamente, enquanto não for lavrado novo termo de início.

Conforme este parágrafo, o procedimento do contribuinte, depois de iniciada a ação fiscal, sem que haja nova intimação ou comunicação de sua continuidade, após 90 (noventa) dias, autoriza a aplicação do benefício da espontaneidade.

E tanto nos atos de materialização da fiscalização (intimações / registro em livro de ocorrências fiscais) quanto no de lançamento do crédito tributário, deve o Fiscal fornecer elementos suficientes para o contribuinte saber exatamente o que lhe está sendo imputado, para o amplo exercício de sua defesa.

Toda a estrutura jurídica do lançamento encontra-se delineada no artigo 142, do CTN. É ato de competência privativa da autoridade administrativa e como ato administrativo que é, deve ser praticado em estrita conformidade com o conjunto normativo previsto na legislação tributária.

Daí resulta claro que como atividade administrativa, deve o lançamento ser praticado em estrita observância à legislação que lhe disciplina os aspectos formais, não podendo dela afastar-se, sob pena de ser invalidado caso seja praticado em desconformidade com sua estrutura legal.

Portanto, a atividade administrativa preparatória do lançamento é composta de uma série de procedimentos que necessariamente inclui a expedição de ordem de serviço por autoridade de hierarquia superior, da espécie adequada para o desenvolvimento da ação que se pretende alcançar.

Por tudo o que aqui foi comentado, pode-se alinhar as seguintes afirmações:

- a. o lançamento do crédito tributário, por ser ato da administração vinculado, deve conformar-se dentro das normas estabelecidas para sua prática;
- b. o RICMS estabelece que para o desenvolvimento da ação fiscal objetivando constituição de crédito tributário, há que ser expedida prévia ordem de serviço pela autoridade competente;
- f. o auto de infração lavrado para constituição de créditos tributários que tenha apenas ordem de serviço, sem conhecimento do contribuinte, é nulo de pleno direito por está em desacordo com o RPAF/Ba.

No presente caso, analisando os documentos de formalização do Auto de Infração, verifico que:

1. a ação fiscal desenvolvida estava amparada na Ordem de Serviço nº 500.906/08. Neste aspecto, os autuantes deram estrito cumprimento de sua tarefa fiscalizada, porém, sem conhecimento do autuado;
2. à fl. 12, encontra-se o Termo de Início de Fiscalização lavrado em 09/01/2008, bem como o Termo de Prorrogação de Fiscalização lavrado em 25/04/2008. Porém, não foi provado pelos autuantes que tais termos tivessem sido lavrados ou colados no livro de ocorrências (RUDFTO); o Termo de Prorrogação não está autorização pela autoridade competente, nem

tampouco foi solicitada a ciência da ação fiscal com a assinatura do contribuinte em ambos os termos.

3. foram juntados diversos e-mails, alguns reiterando pedidos anteriores, datados de 15/02/2008; 05/03/2008; 14/04/2008; 22/04/2008; 23/04/2008; 27/04/2008; todos com a assinatura do autuado recebendo cópias xerografadas, conforme documentos às fls. 13 a 19. Verifico que realmente se tratam de pedidos para entrega de documentos, contudo, sem validade jurídica, haja vista que não fazem referência a qualquer ordem de serviço, além do fato de serem originados de pessoa sem relação procedimental com a ação fiscal, ou seja, não figura como funcionário fiscal autuante.
4. existe uma Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais (fl. 20), datada de 05/05/2008, solicitando a apresentação das notas fiscais emitidas pelo fornecedor Kyocera Solar do Brasil Ltda, com a observação de que elas não foram apresentadas nas intimações anteriores. Esta intimação poderia substituir o Termo de Início de Fiscalização, contudo, tendo em vista que não houve a prorrogação na forma prevista na legislação tributária, dita intimação não serve como marco inicial da ação fiscal neste processo. Saliento que a intimação citada foi expedida após o recolhimento do débito pelo contribuinte ocorrido em 30/04/2008.

Levando em consideração os fatos acima, entendo que diante do não cumprimento de questões formais na constituição do crédito tributário em questão, o lançamento não subsiste, e, com fulcro no art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), julgo NULO o Auto de Infração.

Represento a autoridade fazendária da circunscrição do contribuinte para renovação da ação fiscal, visando verificar se os valores recolhidos pelo autuado estão corretos, haja vista as alterações dos débitos efetuadas pelos autuantes conforme demonstrativo constante na informação fiscal.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 269095.0001/08-7, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA**. Representação à autoridade fazendária competente para determinar a instauração de procedimento fiscal complementar na forma consignada pelo Relator.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

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

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR