

A. I. Nº - 281240.0164/07-3
AUTUADO - ECOMNOMY SUPERMERCADO E PANIFICADORA LTDA.
AUTUANTE - AURELINO ALMEIDA SANTOS
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 01.09.2008

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0287-01/08

EMENTA: ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS 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. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do lançamento de ofício, com fulcro no artigo 18, inciso I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para repetição da ação fiscal, a salvo de falhas, se for o caso. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 09/01/2008, reclama ICMS no valor de R\$ 939,97, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

01. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, na condição de empresa de pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia), nos meses de julho a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 890,00, acrescido da multa de 50%;
02. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no mês de janeiro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 49,97, acrescido da multa de 50%.

O autuado apresentou defesa à fl. 19, afirmando que os valores objeto da autuação se encontram no Parcelamento nº 8047/01 e Denúncia Espontânea nº 600000.0023/08-9, de 03/01/2008, conforme documentos acostados aos autos às fls. 21 a 23.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 26, esclarecendo que o Auto de Infração foi lavrado em 09/01/2008, e o que o parcelamento ocorreu em 03/01/2008, portanto, antes da autuação.

Pede que o Auto de Infração seja julgado conforme a legislação pertinente.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, decorrentes de falta de recolhimento do ICMS, na condição de empresa de pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia); e recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial.

Do exame das peças processuais, verifico que a apuração do imposto foi realizada exclusivamente por Agente de Tributos, conforme planilhas acostada aos autos às fls. 05, 06 e 09, constando a assinatura do Auditor Fiscal apenas no Auto de Infração.

Conforme entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, o Agente de Tributos não tem competência para realizar ato fiscalizatório, em estabelecimento de contribuinte, no intuito de apurar o imposto devido, sem que haja a indispensável participação do Auditor Fiscal, entendimento este corroborado pelo CONSEF, conforme se vê da decisão da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF N° 0214-12.08, cujo teor é transscrito abaixo:

“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 provacadoras 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 invalidades 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 concluimos 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 do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.”

Portanto, com fulcro na decisão acima esposada, considero que o Auto de Infração em exame contém vício insanável, decorrente da incompetência legal da servidora que praticou os atos fiscalizatórios, especialmente, no que se refere à quantificação do imposto devido, sendo aplicável ao caso, a norma contida no artigo 18, inciso I, do RPAF/99, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente.

Observo que nos termos do artigo 21, do RPAF/99, a autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando, se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Ocorre que, no presente caso, o Auditor Fiscal ao prestar a informação fiscal acatou a alegação defensiva de que os valores objeto da autuação se encontram no Parcelamento nº. 8047/01 e Denúncia Espontânea nº. 600000.0023/08-9, esclarecendo que o Auto de Infração foi lavrado em 09/01/2008, e o que o parcelamento ocorreu em 03/01/2008, portanto, antes da autuação.

Os fatos descritos pelo Auditor Fiscal indicam que a denúncia espontânea antes da lavratura do Auto de Infração, determinaria a improcedência da autuação, contudo, há que se observar que a denúncia espontânea se sobrepõe a autuação, apenas, se realizada antes do início da ação fiscal e não da lavratura do Auto de Infração, consoante estabelece o artigo 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN, abaixo reproduzido:

“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.”

Diante do exposto, no presente caso, recomendo a autoridade fazendária competente verificar se a denúncia espontânea foi efetivada pelo contribuinte antes ou *após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*. Caso a ação fiscal tenha sido iniciada antes da denúncia espontânea, caberá a repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante determina o artigo 21 do RPAF/99, acima referido. Contrariamente, se a denúncia espontânea antecedeu o início da ação fiscal, descabe a repetição dos atos.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 281240.0164/07-3, lavrado contra ECOMNOMY SUPERMERCADO E PANIFICADORA LTDA., com a recomendação a autoridade fazendária competente para verificar se a denúncia espontânea realizada pelo contribuinte ocorreu antes ou após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, condição indispensável para repetição dos atos, a salvo de falhas, na forma do artigo 21, do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR