

**A. I. Nº** - 148593.0030/08-7  
**AUTUADO** - AKZO NOBEL LTDA LTDA.  
**AUTUANTE** - JOAQUIM TEIXEIRA LIMA NETO  
**ORIGEM** - IFMT- METRO  
**INTERNET** - 18/11/2008

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0336-03/08

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Verificado que os atos de fiscalização 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. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 07/05/2008, refere-se à exigência de R\$686,93 de ICMS, acrescido da multa de 60% pela falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, tendo sido lavrado o Termo de Apreensão nº 0145377, fl. 05, com base na nota fiscal nº 443.484, fl. 07.

O autuado, inconformado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 21 a 32, discorrendo inicialmente acerca da infração que lhe fora atribuída e depois alinha as ponderações a seguir sintetizadas.

1 - Suscita a nulidade do Auto de Infração por falta de requisito de validade, pelo fato de que não se pode aceitar lançamento fiscal fundamentado em Convênio celebrado em entre as Unidades Federativas, vez que o sistema tributário nacional determina que o crédito tributário seja determinado tão-somente através de lei;

2 - Discorre acerca do enquadramento legal adotado pela fiscalização que submete ao regime de substituição tributária sobre os produtos comercializados por empresas de outros estados a pessoas jurídicas domiciliadas no Estado da Bahia, transcrevendo a Cláusula a Primeira do Convênio 74/04, o art. 353 do RICMS-BA/97 e o art. 312 do RICMS-SP, bem como a relação dos itens enquadrados na substituição tributária, elencando produtos com as respectivas especificações e os códigos NCM. Afirma que no caso em tela, relativamente à nota fiscal nº 443.484, procedera corretamente ao regime de substituição tributária para os produtos relacionados nas legislações de regência, que foram remetidos a estabelecimento localizados no Estado da Bahia, com exceção do produto denominado “Endurecedor”, enquadrado na classificação fiscal NCM 3824.90.31 (*Aglutinantes preparados para moldes ou para núcleos de fundição; produtos químicos e preparações das indústrias químicas ou das indústrias conexas / outros / misturas e preparações para borrachas ou plásticos e outras misturas e preparações para endurecer*

*resinas sintéticas, colas, pinturas ou usos similares*). Observa que este produto não está relacionado no rol de produtos que devem se submeter ao regime de substituição tributária;

3 - Assevera que o autuante procedeu ao lançamento para exigir o recolhimento do ICMS – substituição tributária, justamente com relação ao produto que não está elencado na lei para submissão do referido regime;

4 - Sustenta que tal exigência (cobrança do ICMS – substituição tributária incidente sobre produto que não está no rol atribuído pela legislação tributária de regência) é totalmente inconstitucional, por afrontar o art. 150, inciso I da Constituição Federal - CF que preceitua o princípio da legalidade tributária, isto porque, não há na legislação fiscal relativa ao regime de substituição tributária o produto “Endurecedor”. Para corroborar seu argumento transcreve trecho da obra de Roque Antônio Carazza para enfatizar a importância basilar para o Direito Tributário do princípio da legalidade. Na mesma linha, para consolidar seu entendimento pelo primado do princípio da legalidade transcreve também o art. 113 do RPAF-BA/99 que determina o exercício do controle da legalidade à Procuradoria Geral do Estado – PGE. Nessa mesma linha, transcreve o Acórdão CJF Nº 0011-11/03;

5 - Diz que, com base no art. 35 da CF que determina a submissão do ato administrativo aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, motivação, publicidade e eficiência, havendo equívoco fiscal, à vista de não ter havido fato imponível para a exigência, ora questionada deve a administração sanar tal irregularidade;

6 - Esclarece que o cerne da questão diz respeito tão-somente ao enquadramento da norma legal ao fato, ou seja, verificar se o produto em questão, consoante a legislação fiscal, está submetido ao regime de substituição tributária, não estando, como é o caso do “Endurecedor”, não há que se falar em ocorrência do fato gerador – fato imponível – que diz respeito à ocorrência de um fato hipotético prevista em lei, conforme o critério material nela determinado.

Requer, por fim, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante produz informação fiscal, fl. 69, discorrendo sobre a infração imputada, esclarecendo que o Auto de Infração decorreu de procedimento adotado pela fiscalização de mercadorias em trânsito, visando a recuperação do ICMS relativo à substituição tributária, em operação acobertada pela nota fiscal nº 443484, emitida pelo autuado em 29/04/2008, fl. 07, destinado a contribuinte deste Estado, mercadorias procedentes do Estado de São Paulo.

Diz que o autuado na condição de substituto tributário, entende que o primeiro dos itens da supra aludida nota fiscal, referente ao produto “Endurecedor P/PU 1100” não estaria sob sua responsabilidade quanto à retenção e conseqüente recolhimento do ICMS substituição tributária, vez que tal produto não está previsto na legislação do Estado de origem, como sujeito ao regime de substituição tributária.

Entretanto, esclarece o autuante que o produto em questão está enquadrado no dispositivo do art. 353, item 16, 11 do RICMS-BA/97, quando se refere a “Outros Impermeabilizantes NCM 3715.00.00, 3215.10.10, 3214.90.00, 3506.99.00 e 38.24.90”, redação dada pela Alteração nº 7 (Dec. nº 7365, de 01/07/98), sujeito, portanto, ao regime de substituição tributária, como previsto no Convênio nº 74/94, razão esta a legitimar a exigência da tributação através da lavratura do presente Auto Infração.

Conclui o autuante mantendo a autuação.

## VOTO

O Auto de infração em lide foi lavrado para exigir ICMS em decorrência da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Do exame das peças processuais, verifico uma questão prejudicial deve ser levantada de ofício, vez que a apuração do imposto foi realizada exclusivamente por Agente de Tributos, conforme “Memória de Cálculo” à fl. 08, constando a assinatura do Auditor Fiscal apenas no Auto de Infração.

Conforme entendimento manifestado pela Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal, o Agente de Tributos não tem competência para realizar ato de fiscalização, 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 que tem decidido pela nulidade do Auto de Infração, conforme se vê da decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0214-12/08, cujo teor é reproduzido na íntegra abaixo, para uma melhor compreensão dos fundamentos que nortearam a invalidade do ato.

#### “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 provadoras 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 relembra 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 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 do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.”*

Portanto, com fulcro nos fundamentos apresentados pela PGE/PROFIS e na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acima reproduzida, considero que o Auto de Infração em exame contém vício insanável, decorrente da incompetência legal da servidora que praticou os atos de fiscalização, especialmente, no que se refere à quantificação do imposto devido, sendo aplicável ao caso, a norma contida no artigo 18, inciso I, do RPA-BA/99, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente.

Por outro lado, foi constatado, também, quando da instrução processual, que o produto “Endurecedor” de classificação NCM 3824.90.31, objeto da autuação, não consta do Anexo ao Convênio ICMS nº 74/94, portanto, o remetente, Akzo Nobel Ltda, ora autuado, não pode ser o responsável pela retenção exigida. No entanto, como o referido produto consta elencado no item 16.11.5, com a classificação 3824.90 do inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97, deverá ser apurado no estabelecimento do destinatário, São Tomé Comercial de Tintas LTDA, se o imposto fora recolhido corretamente.

Nos termos do artigo 21, do RPAF-BA/99, recomendo a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo das falhas acima enunciadas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **148593.0030/08-7**, lavrado contra **AKZO NOBEL LTDA.**, com a recomendação a autoridade fazendária competente para repetição dos atos, a salvo de falhas, na forma do artigo 21, do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2008.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA