

A. I. Nº. - 020086.0004/08-5
AUTUADO - PAULO EDSON FREIRE GOMES
AUTUANTE - NEWTON PEREIRA FIDÉLIS
ORIGEM - INFAZ IRECÊ
INTERNET - 16. 12. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0415-01/08

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Verificado que os atos de fiscalização que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados 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, conforme Parecer da Procuradoria Estadual. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do lançamento fiscal, 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

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 28/01/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 14.560,85, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro a dezembro de 2004, exigindo imposto no valor de R\$ 9.134,59, acrescido da multa de 60%;

02 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro a abril e junho a dezembro de 2005, além de janeiro e fevereiro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 5.426,26, acrescido da multa de 60%.

O autuado ingressou com impugnação ao lançamento tributário às fls. 238 a 240, inicialmente transcrevendo o art. 333, *caput*, do RICMS/97, salientando que a partir de 2003 não exerce a atividade indicada no cadastro estadual, fato que informa mensalmente à Secretaria da Fazenda através da DMA (declaração e apuração mensal do ICMS), como se verifica às fls. 241 a 312.

Ressalta ser de importância primordial no deslinde da presente questão, a circunstância de vir informando a sua inatividade no ramo por meio da DMA, sem que a SEFAZ constatando o movimento em seu estabelecimento nunca o tivesse comunicado a respeito da irregularidade. Afiança que durante todo esse período esteve alheio em relação às compras realizadas com a sua

inscrição estadual, o que denota a falha abismal do sistema da Secretaria da Fazenda, que deve assumir este fato, dispensando a cobrança.

Assevera que uma análise superficial através do princípio da razoabilidade, resulta na conclusão de que não há qualquer conexão com a realidade dos fatos, tendo em vista que o único produto adquirido durante todo o período autuado se referiu a “telhas”. E indaga: “*qual o comércio de material de construção que subsiste no mercado com a venda de um único produto?*”

Entende que no caso concreto, vislumbrando-se um evento de fraude, deve ser acionado o Ministério Público, para que apure o ilícito e puna os seus autores. Coloca-se ao inteiro dispor desse órgão, para fins de esclarecer os fatos presentes e futuros a fim de se elucidar o episódio, tendo em vista que o autuado, assim como a fazenda estadual, está sendo lesado.

Em síntese, indica os seguintes pontos: em momento algum adquiriu qualquer mercadoria no período da autuação; mensalmente informa através da DMA que está inativo no ramo; e desde 2003 não exerce a atividade à qual sua inscrição estadual está vinculada.

Requer, à vista do quanto exposto, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 316/317, salientando que o fato de o contribuinte apresentar DMAs zeradas não significa expressamente que não foram efetuadas compras, desde quando existe a possibilidade de lançamento de informações diversas das indicadas.

Afirma ser estranho que uma empresa se mantivesse ativa sem que exercesse atividades desde 2003, não tendo solicitado a suspensão em razão de paralização temporária ou a baixa por encerramento das atividades.

Argumenta que a Secretaria da Fazenda não está obrigada nem é possível fiscalizar o dia-a-dia de uma empresa, visando saber se a mesma está ou não comprando mercadorias, considerando, ademais, que a fiscalização de um exercício pode ser realizada em até cinco anos. Assim, até uma suposta irregularidade em uma DMA de 2004 pode ser verificada até 2009, para que seja reclamado o crédito tributário quando devido.

Assevera que o Auto de Infração é legítimo, por estar embasado nas segundas vias de notas fiscais recolhidas pela fiscalização de mercadorias em trânsito. Afiança que tanto as notas fiscais existem como o destinatário se encontra ativo desde o início de suas atividades.

Realça que se houve fraude não compete à SEFAZ a sua comprovação ou acionar o Ministério Público e sim quem está se sentindo lesado, que neste caso vem a ser o autuado, que apresentou questionamentos sem trazer elementos que comprovassem ter ocorrido uma ação fraudulenta.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente, tendo em vista que a sua lavratura está lastreada em irregularidades comprovadas, os documentos foram juntados e por estar em consonância com a legislação tributária.

Considerando que ao atender a recente consulta formulada pela 2ª Câmara de Julgamento do CONSEF, a douta Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal proferiu parecer acerca da nulidade absoluta do lançamento de ofício, em face da existência de documentos elaborados exclusivamente por servidores supostamente incompetentes para a prática dos respectivos atos administrativos, concluindo pela decretação da nulidade dos atos praticados, com base no art. 18 do RPAF/BA: esta 1ª JJF converteu o processo em diligência à Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal (fl. 320), para que fossem apresentados esclarecimentos a respeito da possível proposição de nulidade absoluta do presente lançamento tributário, em face do Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos e do demonstrativo acostado às fls. 08 a 13 terem sido elaborados e assinados exclusivamente por uma Agente de Tributos Estaduais, bem como pelo fato de constar expressamente do Termo de Início de Fiscalização que a mesma servidora dera início à ação fiscal junto ao contribuinte.

Em resposta ao pedido acima reportado, a ilustre Procuradora Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante se pronunciou à fl. 332, asseverando que, efetivamente, a Procuradoria, através de seu Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, já exarara parecer conclusivo em resposta a consulta formulada à sua assessoria sobre situação semelhante à posta nos autos. Visando um melhor exame da questão, anexou o mencionado parecer (fls. 322 a 331).

VOTO

O Auto de Infração se refere a duas imputações, ambas decorrentes da exigência do ICMS concernente à antecipação tributária relativa a mercadorias compreendidas na substituição tributária interna, estando elencadas no item 15, subitem 15.1.4 do inciso II do art. 353 do RICMS/97. Enquanto a infração 01 se refere à falta de recolhimento do imposto no exercício de 2004, a infração 02 trata do recolhimento a menos do tributo nos exercícios de 2005 e de 2006.

Observe, entretanto, que o presente processo contém falhas formais, que se mostram insanáveis, razão pela qual não adentrarei no mérito das imputações atribuídas ao sujeito passivo.

Ao analisar os documentos fiscais acostados aos autos, verifiquei que o Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos constante à fl. 07 e o demonstrativo acostado às fls. 08 a 13 foram elaborados e assinados exclusivamente por uma Agente de Tributos Estaduais. Além disso, consta expressamente no Termo de Início de Fiscalização (fl. 236) que a mesma servidora, através da referida intimação, dera início à ação fiscal junto ao contribuinte. Assim, considerando que ao atender a recente consulta formulada pela 2ª Câmara de Julgamento do CONSEF, a douta Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal proferira parecer acerca da nulidade absoluta do lançamento de ofício, em face da existência de documentos elaborados exclusivamente por servidores supostamente incompetentes para a prática dos respectivos atos administrativos, concluindo pela decretação da nulidade dos atos praticados, o presente processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, para que fossem apresentados esclarecimentos a respeito da possível proposição de nulidade absoluta do presente lançamento tributário.

A eminente Procuradora Dra. Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante se pronunciou em atendimento ao mencionado pedido, quando realçou que realmente aquela Procuradoria, através de seu Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, já emitira parecer conclusivo a respeito de ocorrência semelhante, de modo que concluo que a presente situação deve ser tratada de maneira equivalente.

Assim, tendo em vista que os referidos fatos, que resultaram no pedido de emissão de pronunciamento por parte da douta PGE/PROFIS, guardam perfeita semelhança com aqueles contidos no processo que originou o mencionado parecer, me utilizarei de trecho do voto proferido pelo ilustre relator da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF Nº 0214-12.08, Dr. Helcônio de Souza Almeida, com o qual alinho o meu entendimento.

“ ...

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 lembrada 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, calculo 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.
...

Portanto, com fulcro nos fundamentos apresentados pela PGE/PROFIS e na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, considero que o Auto de Infração em exame contém vícios insanáveis, decorrentes 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 RPAF/99, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente.

Nos termos do artigo 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas.

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 020086.0004/08-5**, lavrado contra **PAULO EDSON FREIRE GOMES**. Recomenda-se à autoridade fazendária competente a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, na forma do artigo 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR