

PROCESSO - A. I. Nº 269095.0001/08-7
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA - COELBA
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO –Acórdão 2ª JJF nº 0275-02/08
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 14/04/2009

1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0053-11/09

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado efetuou o pagamento de parte do débito antes da ação fiscal, conforme documentos acostados aos autos. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuida o presente de apreciação do Recurso de Ofício relativo ao Auto de Infração lavrado em 09/06/2008, o qual acusa da 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.

Cita o mesmo *“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. E que apesar de devidamente intimado (Anexo II), apresentou apenas parte das Notas Fiscais, e as demais apresentadas, relacionadas no Demonstrativo do Anexo I, se encontram anexas ao presente Auto de Infração (Anexo III).”*

Na análise do presente Auto de Infração, a ilustre JJF adentrando ao mérito do lançamento de ofício, verifica que todas as notas fiscais de entradas encontram-se relacionadas às fls. 06 a 10 do livro Registro de Entradas, o que resta confirmado na informação fiscal e na defesa, observando a não negativa do autuado quanto à sua obrigação em efetuar o pagamento do imposto em tais operações.

Destacam o apontamento de erro na apuração do débito, e indicam que os valores de ICMS decorrente da DIFAL com seus acréscimos legais foram recolhidos no dia 30/04/2008, no valor de R\$1.187.326,80 mais acréscimos legais de R\$286.728,91, atingindo o montante de R\$1.474.055,71, conforme DAE's (fls. 111 a 130).

Aduzem que foi o fato comunicado à IFEP/METRO em 05/05/2008 e informado que estavam escriturando extemporaneamente os correspondentes créditos de ICMS, de conformidade aos documentos às fls. 132 a 156.

Abordando o erro na apuração do débito, destacam os ilustres julgadores que os agentes fiscais concordaram com o autuado refazendo o demonstrativo de débito do qual resultou a diminuição da exigência fiscal para o valor de R\$895.549,99, valor submetido à apreciação do autuado sem constar qualquer observação a respeito.

No que tange ao pagamento efetuado, os autuantes alegam que nessa data o contribuinte se encontrava sob ação fiscal, conforme provam os termo de início de fiscalização, intimação e-mails, e desta forma o recolhimento efetuado não foi espontâneo, além de não ter sido protocolado o processo de Denúncia Espontânea junto à SEFAZ na forma prevista nos artigo 95 a 99 do RPAF/99.

Conclui a ilustre JJF que a controvérsia no presente PAF se situa exclusivamente no fato de ter havido, ou não, recolhimento espontâneo do débito na data da autuação.

E passam a tecer as seguintes considerações;

“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”.

Pois resta visto que 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, seguem em seu comentário, 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, indicam que o art. 28, do regulamento antes citado, prevê que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização com vistas ao 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.

Indicam que de conformidade a este parágrafo, o recolhimento por parte 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 que tanto nos atos de materialização da fiscalização (intimações / registro em livro de ocorrências fiscais) quanto nos de lançamento do crédito tributário, deve o Fiscal fornecer elementos suficientes para informar ao contribuinte o que exatamente lhe está sendo imputado, para permitir a prática do amplo exercício de sua defesa.

E que toda 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. Resta claro que como atividade administrativa, deve o lançamento ser praticado em estrita observância à legislação que lhe disciplina o aspecto formal, não podendo dela afastar-se, sob pena de ser invalidado, como no caso presente, por ter sido praticado em desconformidade com sua estrutura legal.

Segue destacando que 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.

Do quanto foi comentado, alinham as seguintes afirmações:

- a. “O lançamento do crédito tributário, por ser ato da administração vinculado, deve ser adstrito às 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.”*

Da decorrente análise das mesmas, verificam 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”.

Conforme se depreende do acima exposto, a ilustre JJF realça que o lançamento fiscal foi impugnado, apoiado com base na alegação de que a cientificação do Auto de Infração ocorreu em 11/06/2008, e que antes de ter sido submetida a qualquer procedimento fiscal formal, a exigência fiscal já havia sido suprida.

E que este fato decorreu da inobservância do devido processo legal, frente às ausências nos autos da intimação à empresa para apresentação de livros e documentos e da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, elementos básicos para firmar a ação fiscal, o que ensejou a nulidade do Auto de Infração.

Após tecerem as considerações dos fatos acima arrolados, entendem os i. julgadores que diante de não terem sido cumpridas as questões formais na constituição do crédito tributário em questão, o lançamento não subsiste, e assim, conforme art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), o mesmo é Nulo.

Representam à autoridade fazendária da circunscrição do contribuinte, para que seja renovada a ação fiscal, verificando 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, julgam pela Nulidade do Auto de Infração.

VOTO

Esta Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF aprecia o presente Recurso de Ofício emanado da Decisão, consoante os 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.

Vejo que a acusação se situou na 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, tendo por base a 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, recebidas do fornecedor Kyocera Solar do Brasil Ltda., CNPJ nº 00.097.225/0001-08, conforme se verifica pelas notas fiscais, todas registradas no Livro Registro de Entradas do autuado.

Entretanto, destaco no Recurso de Ofício em análise as questões preponderantes nestes autos, as quais tendo primazia em relação à acusação fiscal, conduzem meu Parecer em consonância à Decisão emanada da i. JJF;

- a) Os autuantes deram cumprimento à Ordem de Serviço nº 500.906/08, porém sem o conhecimento do autuado;
- b) Não foi provado pela autuação, que os Termos de Início de Fiscalização (09.01.2008) e o Termo de Prorrogação (25.04.2008) tivessem sido formalmente lavrados, o que seria substanciado pela colagem dos mesmos no Livro de Ocorrências (RUDFTO). O Termo de Prorrogação não está autorizado pela autoridade competente, e a ação fiscal não foi cientificada ao autuado.
- c) As solicitações de entrega de documentos não portam validade jurídica, não se vinculam ou fazem referência a qualquer Ordem de Serviço e mais, foram originados de pessoa sem relação procedimental com a ação fiscal, não figurando como funcionário fiscal autuante.
- d) A fl. 20 contém Intimação para apresentação de livros fiscais e documentos, observando que as notas fiscais do fornecedor Kyocera Solar do Brasil Ltda. não foram trazidas nas intimações anteriores. Esta intimação substituiria o Termo de Início de Fiscalização, no entanto considero

que em não havendo prorrogação na forma prevista na legislação tributária, à mesma não assiste competência para servir como marco inicial da ação fiscal neste processo, cabendo salientar ainda que a intimação citada foi expedida após o recolhimento do débito que o contribuinte efetuou em 30/04/2008.

Sendo assim, concordo com o órgão julgador de 1ª Instância, quando reconheceu a nulidade dos Termos de Início e de Prorrogação de Fiscalização, já que não consta a assinatura do sujeito passivo, nem há nos autos provas de que tenha sido lavrado diretamente em livro próprio, (em relação ao primeiro documento); quanto ao segundo, o contribuinte também não foi cientificado.

Os e-mails de fls. 13/19, por outro lado, não podem ser considerados como forma legítima de comunicação ao contribuinte acerca do início da fiscalização, pois não preenchem os requisitos legais para a sua aceitação como intimação ou termo.

Sendo assim, somente posso concluir que o pagamento feito pelo contribuinte foi anterior ao início da fiscalização e, portanto, deve ser considerado como denúncia espontânea. Entretanto, entendo que a nulidade proferida pela JJF deveria ter sido dirigida aos atos praticados pela fiscalização, os quais não possuem o efeito jurídico de cientificar o contribuinte do início da ação fiscal, e não ao próprio auto de infração, tendo em vista que a intimação lavrada pelo autuante (fl. 20), datada de 05/05/08, foi perfeitamente válida, embora não tenha havido a prorrogação da ação fiscal.

De qualquer forma, os pagamentos feitos pelo autuado foram realizados em 30/04/08, antes do início válido da ação fiscal e, portanto, devem ser considerados. Todavia, restou não paga, como reconhecido pelo próprio contribuinte, a quantia de R\$200,00, de acordo com o demonstrativo de fl. 216, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para julgar PROCEDENTE EM PARTE a presente autuação, reduzindo o imposto devido pelo sujeito passivo para o valor de R\$200,00.

VOTO EM SEPARADO

A questão central do presente Recurso de Ofício diz respeito à data em que se pode considerar iniciada a ação fiscal que originou a presente autuação, a partir do que poder-se-á afirmar se o pagamento efetivado pelo sujeito passivo é idôneo a afastar a exigência ou, ao revés, deve ser simplesmente homologado, prosseguindo-se na constituição do crédito relativo aos encargos moratórios decorrentes do cometimento da infração que lhe foi atribuída.

Como bem pontuou a Junta de Julgamento Fiscal, a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada (art. 3º, do CTN), o que significa dizer que deverá ser exercida obrigatoriamente de acordo com os parâmetros fixados na legislação tributária; as formalidades devem ser rigorosamente observadas, sob pena de ensejar a decretação da nulidade do ato praticado, salvo as hipóteses em que a sua inobservância não gere vício nulificador de pleno direito, por não prejudicar as partes envolvidas na lide administrativa.

Nesse contexto, é indubitoso que o início da ação fiscal deve dar-se de acordo com uma das formas expressamente delineadas no art. 26, do RPAF, a saber: apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento; lavratura do Termo de Início de Fiscalização; intimação por escrito ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento do tributo; e, por fim, emissão de Auto de Infração ou Notificação Fiscal.

Registre-se que a norma contida no parágrafo único do art. 173, do CTN, ao consignar que a constituição do crédito tributário inicia-se pela notificação do contribuinte de qualquer medida preparatória necessária ao lançamento, não tornou dispensável o cumprimento de formalidades

por parte do auditor fiscal para cientificar o sujeito passivo acerca do termo *a quo* da fiscalização.

Ao revés, o dispositivo mencionado fala, expressamente, em notificação, que é, por si mesma, um ato formal cuja realização deverá se dar, obviamente, de acordo com os ditames da legislação tributária – regulamentos. Interpretação diversa, no sentido de que qualquer meio é idôneo para deflagrar a ação fiscal, levaria a uma situação de inegável insegurança jurídica, o que deve ser evitado.

Assim sendo, tenho que o auditor, para dar início à ação fiscal, deverá, necessariamente, observar as regras constantes do RPAF, especialmente o art. 26, já referido, e o art. 15, que disciplina os requisitos necessários aos atos e termos processuais, *in verbis*:

“Art. 15. Na lavratura dos atos e termos processuais e na prestação de informações de qualquer natureza, observar-se-á o seguinte:

I - os atos, termos, informações e papéis de trabalho serão lavrados ou elaborados, sempre que possível, datilograficamente, mediante carimbo ou por sistema eletrônico de processamento de dados;

II - no final dos atos e termos deverão constar, sob pena de responsabilidade funcional:

a) a localidade e a denominação ou sigla da repartição;

b) a data;

c) a assinatura do servidor, seguindo-se o seu nome por extenso;

d) o cargo ou função do servidor responsável pela emissão ou elaboração do instrumento, e o número do seu cadastro funcional.

§ 1º *Os papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados da repartição fiscal prescindem da assinatura da autoridade fiscal, para todos os efeitos legais.*

§ 2º *O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos demonstrativos, planilhas e outros levantamentos ou papéis de trabalho elaborados pelos agentes do fisco”.*

O COTEB também exige que o início da ação fiscal esteja materializado em ato formal, competindo à autoridade responsável pela fiscalização lavrar, obrigatoriamente, os termos de que trata o art. 127, a seguir transcrito:

“Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal:

I - pela apreensão de mercadorias, livro ou documento;

II - pela intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exhibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributos;

III - pela lavratura do termo de início de fiscalização;

IV - pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal.

V - pela intimação ao sujeito passivo para efetuar o recolhimento de tributo ou seus acréscimos.

§ 1º *A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso:*

I - termo de apreensão, termo de liberação e termo de depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação;

II - termo de início de fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja lavrado diretamente em livro próprio;

III - termo de intimação:

a) para apresentação de livros e documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exhiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do termo de início de fiscalização;

IV - auto de infração ou notificação fiscal, para exigência do crédito tributário, atendidas as disposições pertinentes previstas no regulamento”.

Fixadas essas premissas, é forçoso concordar com a Junta de Julgamento Fiscal quando reconheceu a nulidade dos Termos de Início e de Prorrogação de Fiscalização de fls. 12, pois, quanto ao primeiro, não consta a assinatura do sujeito passivo, nem há nos autos provas de que tenha sido lavrado diretamente em livro próprio, como exige o inciso II, do parágrafo 1º, do art. 127, do COTEB; e, no que concerne ao segundo, o contribuinte também não foi cientificado, na forma do parágrafo 1º, do art. 28, do RPAF.

Os e-mails de fls. 13/19, a toda evidência, não podem ser considerados como forma legítima de comunicação ao contribuinte acerca do início da fiscalização, pois, conquanto estejam assinados por preposto do sujeito passivo, não preenchem os requisitos anteriormente referidos para a sua conformação como intimação ou termo, dos quais deve constar, no mínimo, a localidade e a denominação ou sigla da repartição, a data, a assinatura do servidor seguindo-se o seu nome por extenso e a indicação do cargo ou função do servidor responsável pela emissão ou elaboração do instrumento, e o número do seu cadastro funcional. Além do mais, o COTEB exige que a ciência do contribuinte se dê mediante a colheita de sua assinatura no instrumento (termo ou intimação) ou em recibo; e, obviamente, a mensagem eletrônica impressa não se encaixa no conceito de instrumento, nem no de recibo a que alude a legislação estadual.

A par de todas essas questões jurídicas, há uma outra, de ordem fática, que reforça a inadmissibilidade do e-mail como instrumento de se formalizar o início da fiscalização: as concessionárias de serviços públicos, como a ora recorrida, que possuem um volume de imposto mensal significativo, são submetidas a um monitoramento constante pela Secretaria da Fazenda, ou seja, elas estão, sempre, sendo “fiscalizadas” por agentes do Fisco, ainda que informalmente, mediante a requisição de documentos diversos com o intuito de se verificar se o tributo está sendo regularmente recolhido.

Ora, aceitar que essa fiscalização informal tenha validade para fins de demarcar o início da fiscalização é aceitar que esta empresa jamais poderá denunciar um tributo não recolhido por erro; também não se operará nunca a decadência sobre os créditos tributários. Enfim, uma situação de insegurança jurídica que a ninguém interessa, nem mesmo ao Estado, por ser injusto, moralmente inaceitável e violar o princípio da isonomia, já que, com relação a todos os demais contribuintes, a fiscalização é pontual e, em razão disso, formal.

Irretocável revela-se, da mesma forma, o posicionamento adotado pela Junta de Julgamento Fiscal quanto à intimação para apresentar livros e documentos de fls. 20, efetivada em 05/05/2008. Esse documento poderia até ser hábil a deflagrar a ação fiscal, mas não houve prorrogação formal da fiscalização; logo, também essa intimação não retira a espontaneidade do recolhimento do tributo.

De qualquer forma, mesmo que se admitisse tal documento como idôneo a fixar a data de início da fiscalização, tal fato não seria capaz de tornar procedente a autuação, pois, como se vê dos comprovantes de fls. 111/130, a recorrida promoveu o recolhimento de parte significativa do tributo objeto deste auto de infração em 30/04/2008, ou seja, antes da intimação formal para apresentação de livros e documentos fiscais.

Por qualquer ângulo que se examine a questão, a conclusão é a mesma: o pagamento efetivado pelo contribuinte foi anterior ao início da fiscalização, aqui considerado em termos jurídicos.

Discordo, entretanto, do efeito jurídico dado pela Junta de Julgamento Fiscal à nulidade dos Termos de Início e Prorrogação da Fiscalização e da Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais. Isso porque, quando o tema é nulidade de atos administrativos, há de se atentar para a preservação daqueles que não foram contaminados pelo vício. O art. 18, parágrafo

3º, do RPAF, aliás, é claro nesse sentido: “*A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele sejam diretamente dependentes ou conseqüentes*”.

Pois bem, a nulidade dos atos que, segundo o autuante, materializariam o início da ação fiscal não contamina o lançamento de ofício como um todo, eis que dele consta o auto de infração com termo de encerramento e a intimação do sujeito passivo para recolher o tributo apurado, atendendo, portanto, a todos os requisitos previstos nos arts. 38 e seguintes do RPAF. O termo de início de fiscalização não é documento essencial para o auto de infração, até mesmo porque há procedimentos incompatíveis com a lavratura de um termo inicial; a sua ausência acarreta, no meu entendimento, a postergação da data em que se considera iniciada a fiscalização, que, no caso em comento, passa a ser justamente a data da lavratura do auto de infração – 10/06/2008.

Destarte, os pagamentos realizados pelo contribuinte conduzem à procedência parcial da autuação, e não à sua nulidade.

Diante de todas essas considerações, tenho por válidos e espontâneos os pagamentos efetivados pelo contribuinte em 30/04/2008, remanescendo da presente autuação apenas o valor de R\$200,00, conforme demonstrativo de fls. 216.

Ante o exposto, com espeque no efeito translativo dos recursos e tendo em vista que a matéria relativa à nulidade dos termos e atos efetivados nesta autuação foi expressamente enfrentada na decisão de primeiro grau administrativo, o que afasta por completo a eventual alegação de supressão de instância, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e julgar PROCEDENTE EM PARTE a presente autuação, reduzindo o imposto devido pelo sujeito passivo para o montante de R\$200,00.

VOTO DISCORDANTE

Discordo, com a devida *venia*, dos entendimentos exarados pela nulidade dos atos de intimação, pois, conforme já ressaltado, o art. 26, inciso III, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, considera iniciado o procedimento fiscal no momento da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização.

Sustento que os inúmeros documentos, às fls. 13 a 19 dos autos, com a aposição do recebimento por parte de preposto do sujeito passivo, atestando a ciência da intimação para a apresentação das notas fiscais solicitadas, relativas à empresa “Kyocera Solar do Brasil”, objeto da exigência fiscal, no período fiscalizado de 2003, 2006, 2005, 2006 e 2007, recebidos em: **15/02/08; 05/03/08; 14/04/08; 22/04/08; 23/04/08 e 27/04/08**, comprovam, de forma inequívoca, que o contribuinte se encontrava sob ação fiscal e, em consequência, não poderia recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, objeto deste Auto de Infração, de forma espontânea, ou seja, sem a penalidade da multa pela infração cometida de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº. 7.014/96, como procedeu o contribuinte, **em 30/04/2008**, consoante DAE(s) às fls. 111 a 130 dos autos.

Devo ressaltar que, ao contrário do que se alega, não se trata de simples “e-mails”, mas, sim, de reiteradas intimações pessoais ao sujeito passivo, o qual tinha plena consciência de que se encontrava sob ação fiscal, tanto é que se mobilizou, de imediato, para realizar o pagamento do principal, ora exigido, com acréscimos moratórios e juros, de forma a se eximir da penalidade da multa por infração a obrigação tributária principal.

Destaco que o aludido art. 26, III, do RPAF/99, prescreve que a intimação deverá ser “**por escrito**”, conforme ocorreu, sendo irrelevante a utilização de cópia do documento eletrônico para se atingir o fim, qual seja: a solicitação de documentos fiscais e, em consequência, que o contribuinte se encontra sob ação fiscal, não mais podendo utilizar-se da *denúncia espontânea*, conforme art. 95 do RPAF, o estabelece que:

“Art. 95. No caso de contribuinte, antes do início de qualquer procedimento fiscal, procurar espontaneamente a repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, observar-se-á o seguinte: (grifo nosso).”

Portanto, diante de tais considerações, entendo que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais e, como tal, considero PREJUDICADA a análise do Recurso de Ofício, para julgar a Decisão recorrida NULA, por não julgar o mérito, uma vez que entendo que as intimações ao sujeito passivo foram válidas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269095.0001/08-7, lavrado contra **COMPANHIA DE ELETRICIDADE DO ESTADO DA BAHIA – COELBA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$200,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR/EM SEPARADO - Conselheiros(as): Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire, Sandra Urânia Silva Andrade, Fábio de Andrade Moura e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Fernando Antônio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO EM SEPARADO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO DISCORDANTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS