

A I Nº - 232874.0025/09-0
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO REBELLO
ORIGEM - IFMT/METRO
INTERNET - 11.08.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0235-02/09

EMENTA: ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CORREIOS E TELÉGRAFOS. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Lançamento baseado em Termo de Apreensão e Memória de Cálculo lavrados por Agente de Tributos Estaduais. Verificado que os atos de fiscalização que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidor 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 em lide, foi lavrado em 28/01/2009, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de imposto no valor de R\$620,50, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 303512, de 22/01/2009, desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 e 04.

A infração foi enquadrada no artigo 201, inciso I, c/c com o artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, com aplicação da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por seu representante legal, em sua impugnação às fls.08 a 30, suscita como preliminares de nulidade do lançamento, os seguintes fatos:

1. que o procedimento fiscal não pode prevalecer em razão de não terem sido observadas as determinações contidas no Protocolo nº 23/88, pois não foi lavrado em três vias o Termo de Apreensão, e destinadas as respectivas vias para o remetente ou destinatário (1ª via); para a ECT (2ª via); e a terceira via para o Fisco.
2. não foi efetuada a descrição dos fatos de forma clara, precisa e sucinta;
3. sendo a ECT Empresa Pública da Administração Indireta Federal não pode ser igualada às centenas de milhares de transportadores particulares existentes no país, pois o serviço postal não é transporte e, por conseguinte, o autuado não é transportadora;

4. o atuado goza de imunidade tributária, de acordo com o estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988. Cita o entendimento de diversos juristas a respeito do conceito de empresa pública.

Argumenta, ainda, que cabe exclusivamente à União legislar sobre o serviço postal, cuja definição foi oferecida pela Lei nº 6.538/78, em seu artigo 7º, como “o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas”.

Alega que os serviços de recebimento, expedição, transporte e entrega de valores e encomendas, exercidos pela União através dele, por força do estabelecido no artigo 9º da Lei nº 6.538/78, não estão compreendidos no regime de monopólio, podendo ser prestados por particulares. Todavia, o fato de não serem exclusivos, não lhes retira o caráter de serviço público, tendo em vista o disposto no artigo 7º da citada Lei nº 6.538/78 e seu § 3º, sendo as correspondências, valores e encomendas, objetos postais e não, mercadorias.

Afirma que o Decreto-lei nº 509/69 e a Lei nº 6.538/78 foram recepcionados pela Carta Magna de 1988, o que é corroborado pela alteração feita em seu artigo 173 pela Emenda Constitucional nº 19/88. Cita o parecer de Celso Ribeiro de Bastos, concluindo que goza de imunidade tributária, não podendo ter seu patrimônio diminuído por qualquer tipo de imposto, por ser patrimônio da União. Ademais, não pode ter seus serviços onerados tributariamente, por serem, os serviços que presta, de competência exclusiva da União.

Advoga a tese de que a atividade por ele desenvolvida nunca poderá ser confundida com o serviço de transporte executado por particulares, já que existem regras rígidas, ditadas pela lei, que delimitam seu campo de atuação. Ademais, o serviço postal é muito mais complexo que o simples transporte, já que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, universalidade e confiabilidade garantidos pela União. Dessa forma, o serviço de SEDEX, reembolso postal e encomenda normal (modalidade encomendas) incute, em seu conceito, a realização de transporte, o que acontece também com as cartas, vales postais, telegramas e demais objetos postais, mas não pode ser definido como serviço de transporte, já que é apenas uma atividade meio sem a qual seria impossível cumprir a sua finalidade legal – prestar serviço postal a toda a coletividade.

Diz, ainda, que não pode ser considerado responsável tributário pelo recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte de objetos postais, mesmo que seja de encomenda, nem há que se falar em ausência de emissão de nota fiscal para serviço imune.

Cita a jurisprudência dos Tribunais Federais e o entendimento esposado pela Secretaria da Fazenda do Paraná para demonstrar que não pode haver incidência do ICMS sobre o serviço postal, pois ele não pode ser confundido com serviço de transporte de cargas.

Finaliza alegando que as normas constitucionais e infraconstitucionais exigem que haja exata adequação do fato à norma, sem o que não se configura a hipótese de incidência e a insistência na cobrança desse tributo configura flagrante inconstitucionalidade. Por último, lembra que o artigo 11 da Lei nº 6.538/78 determina que “os objetos postais pertencem ao remetente até sua entrega a quem de direito”, sendo inegável que os sujeitos da relação tributária, no caso, são o Estado da Bahia e o destinatário e/ou o remetente do SEDEX.

Consta às fls.53 a 73, cópias de documentos referente ao Mandado de Segurança nº 2553805-0/2009-R, impetrado pela Log Empreendimentos Ltda, cuja liminar deferida pelo Juízo de Direito da 3ª Vara de Fazenda Pública, foi no sentido de que: *“.....Eis que concedo a liminar para determinar à autoridade indigitada coatora, ou quem suas vezes fizer, a imediata liberação das mercadorias individualizadas na petição inicial. Notifique-se a autoridade apontada como coatora. Intime-se o Estado, por seu Procurador (art.3º da Lei 4346/64. Cumpra-se. Salv., 20.abr.2009 – Rolemborg Costa – Juiz de Direito Titular.”*

Na informação fiscal às fls. 77 a 79, a autuante após analisar os termos da defesa apresentada pelo sujeito passivo mantém o seu procedimento fiscal, arguindo que o seu procedimento fiscal encontra amparo no art.201, I, combinado com o art.39, I, “a”, do RICMS/97.

Rebateu a alegação de imunidade tributária, dizendo que o fato de ser uma empresa pública federal, não existe nenhuma base legal, pois sua atividade também é de prestação de serviço de transporte de mercadorias.

Invocou o art.36 do RICMS/97, para argumentar que a ECT se enquadra perfeitamente no citado dispositivo legal, figurando como sujeito passivo da obrigação tributária no presente caso.

Quanto ao Protocolo nº 23/88, que estabelece procedimentos adotados na fiscalização relativa ao serviço de transporte e às mercadorias e bens transportados pela ECT, ressalta que atualmente vigora o Protocolo nº 32/01, a Cláusula 3ª, bem como que o RICMS/97 prevê normas específicas para o autuado, normas essas transcritas.

Quanto à destinação das vias de Termo de Apreensão reclamado pela defesa, observa que foi observado o previsto nos Protocolos nº 23/88 e 32/01.

Conclui requerendo a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente cumpre observar que consta nos autos (fls.53 a 73), cópias de documentos referente ao Mandado de Segurança nº 2553805-0/2009-R, impetrado pela Log Empreendimentos Ltda. Analisando a liminar que foi deferida pelo Juízo de Direito da 3ª Vara de Fazenda Pública, observo que ela diz respeito exclusivamente a determinação para a liberação das mercadorias que foram apreendidas. Portanto, tal mandado judicial não tem pertinência com a questão objeto da lide.

Na análise das peças processuais, se verifica que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de imposto, em razão de terem sido encontradas pela fiscalização de mercadorias em trânsito, mercadorias em poder do autuado, em um volume contendo as mercadorias indicadas no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 303512, de 22/01/09, mercadorias essas, desacompanhadas do respectivo documento fiscal, tudo de conformidade com os documentos às fls. 03 e 05.

Da leitura do Auto de Infração e do Termo de Apreensão acima citado, sobressai que a ação fiscal está embasada nos artigos 209, I, III, IV e VI combinado com o artigo 39, I, “d”, do RICMS/97, vigente na data da ocorrência, por ter constatado a fiscalização que as mercadorias estavam acondicionadas em um volume (SEDEX nº 32446832-6BR) destinado a Luciano Daltro, localizado na Av.Tancredo Neves, 909, sala 1.411, Caminho das Árvores CEP 41820-021, desacompanhadas da documentação fiscal exigida para o trânsito das mercadorias, entendendo a fiscalização que estas se tratavam de mercadorias para fins comerciais, e nessa condição, o autuado se equiparava a um transportador, respondendo solidariamente pelo pagamento do ICMS incidente sobre tais operações.

Em que pese restar caracterizada a infração, porém, examinando as peças que dão sustentação ao presente lançamento, verifiquei que a apuração do imposto foi realizada exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais, com base no Termo de Apreensão e Memória de Cálculo (fls.03 e 05, ambos assinados pela ATE Antonina Xavier Gomes da Silva, Cad. 225414, 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, na data da autuação, não tem competência para realizar ato de fiscalização, referente a determinação das base de cálculo do imposto, para fins 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 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. 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 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 a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232874.0025/09-0**, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS**, recomendando-se à autoridade fiscal responsável pela Inspeção de origem do processo, a renovação da ação fiscal, desta feita a salvo das falhas acima indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA