

**A. I. N°** - 232874.0100/09-2  
**AUTUADO** - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS - ECT  
**AUTUANTE** - CARLOS AUGUSTO REBELLO  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** 07.10.09

### 5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0294-05/09

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL REGULAR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal, à época da ocorrência dos fatos geradores, 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 (RPAF). Vício insanável. Decisão sustentada em Acórdãos das Câmaras de Julgamento do CONSEF e em pareceres da Procuradoria Estadual. Decretada de ofício a NULIDADE do lançamento, com espeque no art. 18, inc. I do RPAF/99. Representação à autoridade competente para o refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/04/09, no trânsito de mercadorias e exige ICMS no valor de R\$519,01, acrescido da multa de 100%. É imputado ao contribuinte o transporte de mercadorias sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, acostado à fl. 5.

Na defesa, acostada às fls. 15 a 41, o autuado sustenta não ser responsável solidário do ICMS, por se encontrar amparado pela imunidade recíproca (art. 150, VI, “a” da CF88), que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, conforme decisão contida no Acórdão 235677/MG do STF (transcrito na peça defensiva), que decidiu que a CF/88 recepcionou o DL. 509/69, estendendo à EBCT os privilégios conferidos à Fazenda Pública.

Disse ser inaplicável à EBCT as disposições do art. 173 da CF/88 e que seu patrimônio não pode ser diminuído por qualquer tipo de imposto, vez que é empresa prestadora de serviço público de competência da União, razão pela qual goza de imunidade tributária, diversamente das empresas públicas que atuam como instrumento de participação do Estado na economia.

Suscitou nulidades do procedimento fiscal, atinentes aos seguintes pontos:

1. que não foram cumpridas as Cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>, Parágrafo Único do Protocolo ICM 23/88;
2. sendo a ECT Empresa Pública da Administração Indireta Federal não pode ser igualada à transportadores particulares, pois o serviço postal não é transporte e, por conseguinte, não é transportador (ilegitimidade passiva);

No mérito, argumentou caber exclusivamente à União legislar sobre o serviço postal, que compreende o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas (arts. 7º e 9º da Lei nº 6.538/78). Ressaltou que apesar desses serviços não

estarem compreendidos no regime de monopólio, podendo ser prestados também por particulares, não lhes retira o caráter de serviço público e que as correspondências, valores e encomendas são objetos postais e não mercadorias.

Advoga a tese de que a atividade desenvolvida não pode ser confundida com o serviço de transporte executado por particulares, já que existem regras ditadas pela lei que delimitam seu campo de atuação. Salienta que o serviço postal é mais complexo que o simples transporte, já que oferece segurança, inviolabilidade do objeto postal, universalidade e confiabilidade garantida pela União. Dessa forma o serviço de SEDEX, reembolso postal e encomenda normal, incute, em seu conceito, a realização de transporte, o que acontece também com 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.

Disse, 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.

Citou 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.

Argüiu que o Fisco Estadual utilizou como fundamento para a lavratura do presente auto de infração o artigo 201, I combinado com o art. 39, I, “d”, RICMS/BA. No entanto, diz, incabível é a responsabilização solidária da autuada, já que não se constitui como uma transportadora, mas uma prestadora de serviço pública postal.

Finaliza alegando que as normas constitucionais e infraconstitucionais exigem exata adequação do fato à norma, sem o que não se configura a hipótese de incidência do imposto 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”*.

Formulou pedido pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fl. 52/54) sustenta a autuação argumentando que a autuada comete engano em pretender desfrutar da imunidade tributária, sem nenhuma base legal, por atuar em atividade congênere à realizada por empresas da iniciativa privada. Afirma ser aplicável à situação em exame o art. 36, do RICMS/97, que enquadra como contribuintes do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações ou prestações de serviços. Quanto ao Protocolo ICM 23/88, ressaltou que os procedimentos de fiscalização são atualmente regidos por outras normas, contidas no Protocolo ICMS 32/01, que determina, em seu art. 3º, que a EBCT faça o transporte de mercadorias e cargas acobertadas pela documentação fiscal correspondente. Destacou aplicar-se à EBCT, também as normas inseridas no art. 410-A, do RICMS, atinentes ao procedimentos de fiscalização relativos aos serviços de transporte.

Ao finalizar, reafirmou a procedência da ação fiscal.

## VOTO

A partir do exame das peças processuais se constata que no presente lançamento o contribuinte é acusado de efetuar o transporte de mercadorias sem documentação fiscal regular. Foi o impugnante autuado como sujeito passivo por solidariedade dada à sua condição de transportador da mercadoria objeto da autuação.

Em sua defesa foram argüidas nulidades do lançamento. Requereu também o autuado improcedência do lançamento invocando a aplicação da regra constitucional referente à imunidade tributária recíproca dos entes tributantes.

Não adentrando ao mérito da lide, chama-me atenção uma questão preliminar cuja análise se faz necessária. É que a planilha constitutiva da base de cálculo e da apuração do ICMS autuado, fl 8 do PAF, que fundamenta o lançamento acha-se assinada exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais, identificado nos autos pelo Cadastro nº 232293. Este fato de aparência simples é crucial para o julgamento desse processo por contaminá-lo de vício insanável.

A propósito, sobre esta mesma questão já se manifestou a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, no Acórdão nº 0210-12/08, da lavra do eminente Consº Nelson Daiha Filho e no Acórdão nº 0214-12/08, de autoria do Consº Helcônio Almeida. Por ter total pertinência com a matéria posta em discussão nos presentes autos, reproduzimos, a seguir, o trechos da decisão exarada pela instância superior no aresto de nº 0210-12/08.

*É de corriqueira sabença que o lançamento tributário é composto de uma série de atos concatenados que têm por objetivo a verificação da(o): a) ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinação da matéria tributável; c) cálculo do montante do tributo devido; d) identificação do sujeito passivo; e, sendo o caso, d) proposição da aplicação da penalidade cabível. Outrossim, na dicção do art. 142, do CTN, a constituição do crédito tributário, pelo lançamento, é ato privativo da autoridade administrativa, razão pela qual a competência para o exercício dessa específica atividade estatal se encontra firmada na legislação das respectivas entidades federativas que exercem o poder de tributar, a saber: União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.*

*Assim é que, deslui-se com clareza solar do quanto acima esposado, que o Auto de Infração somente ocorrerá se, após o exercício das atividades de fiscalização, a cargo da autoridade administrativa cuja competência foi outorgada pela lei, houver a demonstração de que a conduta do contribuinte foi contrária às determinações legais que regem o tributo, fazendo-se, em decorrência, o lançamento do gravame e da correspondente penalidade cabível.*

*Precedendo, entretanto, à formalização do Auto de Infração, deverá a autoridade administrativa, conforme descrito no art. 142 do CTN, desenvolver a prática de diversos atos, no sentido de verificar a ocorrência dos elementos objetivos anteriormente indicados.*

*Portanto, a atividade de lançamento é procedural, ou seja, é composta de diversos atos que podem culminar, ou não, na lavratura do Auto de Infração.*

*Nesse sentido, traz-se à colação escólio de José Souto Maior Borges, em sua obra “Lançamento Tributário”, publicada pela Editora Malheiros, 2ª edição, 1999, p. 157, que tratou da matéria com profunda acuidade:*

*“O Auto de Infração é ato procedural que se formaliza mediante um só documento, relacionado com uma unidade jurídica complexa que lhe é subjacente. Mas sob essa unidade formal se esconde sua diversidade de funções técnicas. Trata-se de ato procedural cuja complexidade é revelada pela circunstância de que no Auto de Infração, como nota comum a multiforme legislação pertinente à matéria, vêm normalmente mescladas (a) a aplicação das normas que disciplinam a cobrança do tributo, inconfundível com (b) a aplicação das normas que prescrevem a sanção de ato ilícito, a cominação de penalidades tributárias e, finalmente, (c) a aplicação da norma processual tributária, pela intimação ao autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la no prazo que lhe for assinado. Cumpre, portanto, extrair a variedade irreduzível, sob a aparência de uma inexistente unidade do regime jurídico, que decorre da unitária formalização desse ato processual. Sua forma, portanto, é unificada; a estrutura do Auto de Infração, complexa”.*

*Pari passu, também invocando a proceduralidade do lançamento tributário, posiciona-se Alberto Xavier in “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário”, publicado pela Editora Forense, 2ª edição, 2001.*

*Ora, pacífica é a legislação tributária estadual, ao consignar, no art. 107, §§ 1º e 2º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), que a função fiscalizadora e a lavratura de Auto de Infração para a exigência de tributos, acréscimos e multas é ato privativo de auditores fiscais. Em concordância com o COTEB, o art. 925, do RICMS/97, estabelece a seguinte regra:*

*“Art. 925. A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais:*

*Parágrafo único. Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à*

*fiscalização”.*

*No que se refere às funções de apoio ou de subsídio à fiscalização, o RICMS foi expresso, por exemplo, a autorizar que o agente de tributos lavrasse Termo de Apreensão, na fiscalização do trânsito de mercadorias, conforme estabelece o art. 941 da já invocada norma regulamentar.*

*Na mesma esteira, a Lei Estadual nº 8.210, de 22 de março de 2002, ato normativo editado após o Regulamento do ICMS e de hierarquia superior, enumera, em seu art. 7º, incisos II, III, IV e V, as atribuições dos titulares dos cargos de Agentes de Tributos Estaduais, no que se refere à área de fiscalização, fazendo menção que os referidos servidores são autorizados a executar procedimentos de fiscalização de receitas estaduais no trânsito de mercadorias, sob coordenação de auditor fiscal, podendo também proceder: i) ao monitoramento de contribuintes de baixa capacidade contributiva; ii) efetuar diligências para coleta de informações e documentos e; iii) realizar a contagem física de estoques com exame da respectiva documentação.*

*Noutro giro, quanto ao início do procedimento fiscal, a matéria se encontra albergada nas disposições do art. 26 do RPAF, nos seguintes termos:*

*“Art. 26. 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 ou exibir elementos solicitados pela fiscalização;*

*IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.*

*V – revogado;”*

*Por outro lado, o ato conclusivo do procedimento fiscal, quando apurada a prática de infração à legislação tributária se efetivará via Auto de Infração, conforme prescreve o art. 38 do RPAF, sendo este ato de competência privativa dos auditores fiscais, nos termos do art. 42, do mesmo Diploma Regulamentar. Por competência privativa, à luz do que dispõe a melhor doutrina do direito administrativo, deve-se entender a competência que se diz exclusiva, nem sendo possível a sua prorrogação nem mesmo a delegação a outros servidores integrantes da Administração Pública.*

*Assim, de acordo com o que foi observado alhures, o Auto de Infração é ato formal e conclusivo do lançamento, exigível quando apurada infração legislação tributária, via de regra precedido de uma série de outros atos, todos voltados à verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, quantificação da base de cálculo e proposição da penalidade cabível, não se podendo entender, portanto, o Auto de Infração exclusivamente como a peça que encerra o procedimento fiscalizatório.*

*Esse entendimento, do caráter procedural do lançamento, e, em decorrência, do próprio Auto de Infração, desfui da interpretação sistemática da legislação processual em vigor, que em diversos dispositivos, abordam esta matéria. Senão, vejamos. O já mencionado art. 925, do RICMS, consigna que a atividade fiscalizadora é exercida pelos Auditores Fiscais, com o apoio de agentes de tributos. Note-se que a aludida norma regulamentar não reza que as atividades fiscalizatórias, de competência de auditor fiscal, podem ser substituídas pela ação dos agentes de tributos. Além disso, o art. 41, incisos I e II, do RPAF, estatui 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)*

*Ora, tomando-se como paradigma as próprias normas insertas no COTEB, no Regulamento do ICMS, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e na Lei nº 8.210/02, depreende-se 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, em face do quanto inscrito no art. 925, a competência privativa para exercer as atividades de fiscalização. Permite a legislação, tão-somente, que alguns procedimentos fiscais sejam executados por agentes de tributos, sob a coordenação de Auditor Fiscal, cabendo a esta última autoridade fazendária a responsabilidade pelas conclusões decorrentes do procedimento fiscal, considerando ademais que as atividades de subsídios ou de apoio à fiscalização, atribuídas aos agentes de tributos, não significa que estes servidores podem se substituir os auditores fiscais nas atribuições legais que lhes foram conferidas.*

*Ressalta-se que mesmo naquelas atividades de apoio, mencionadas no parágrafo único, do art. 925, do RICMS/97, jamais poderão ser praticadas sem que tenham sido chanceladas e homologadas pela autoridade fiscal competente, no caso, o auditor fiscal, sob pena de invalidade de todos os atos do procedimento, por vício de incompetência.*

No caso vertente, ao analisar os autos e demonstrativos que o integram, identifica-se que no presente processo a prática de atos de fiscalização foram executados pelo Agente de Tributos Estaduais, sr. Jair Raimundo de Souza, Cadastro nº 232293, que elaborou o demonstrativo Base de Cálculo onde se apurou o valor do imposto devido (doc. fl. 8 do PAF). De acordo com as normas que regem a atividade de fiscalização de tributos estaduais no Estado da Bahia retromencionadas, o citado servidor não se encontrava investido pela lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores para o exercício das funções de fiscalização, merecendo destaque os atos referentes à quantificação de imposto, materializado na Planilha de Cálculo para Apuração e Recolhimento do ICMS.

Por oportuno, cabe mencionar que a citada planilha elaborada pelo ATE constitui o documento existente no processo que serviu de respaldo material à acusação estampada no Auto de Infração, sendo, portanto, o principal elemento de instrução do PAF. Portanto, neste processo, resta evidenciado que atos fiscalizatórios essenciais foram integralmente praticados sem a presença e a coordenação do autuante.

Importante frisar, portanto, reiterando o quanto já desenvolvido acima, que no Estado da Bahia, antes da vigência e da produção de efeitos da Lei nº 11.470/09, verificada em 1º de julho de 2009 (norma que se encontra *sub judice* no STF, impugnada através de uma ADI), somente o Auditor Fiscal podia executar atos administrativos que compõem a estrutura nuclear do lançamento tributário, por ser ato de competência privativa dos mesmos. Como os fatos geradores do presente Auto de Infração se deram em abril de 2009, os atos praticados pelo servidor que apurou o *quantum debetur* são inválidos por vício de incompetência.

Ainda na linha do quanto externado no voto da 2ª CJF, cabe reproduzir o seguinte trecho:

*Conforme leciona Antônio Flávio de Oliveira, ... “Diferentemente do que ocorre com os atos jurídicos em geral, que somente reclamam para a sua prática a capacidade da parte e pertinência com o objeto que se pretende dispor, mediante a realização do ato, os atos administrativos para a sua a prática exigem além da capacidade de quem os confecciona, que este esteja vinculado ao cargo público que dentre suas atribuições possua aquela de expedir o ato em questão. Não basta, pois, que seja a pessoa que irá praticar o ato capaz, deverá demonstrar que está investido de autoridade para a sua realização. Trata-se da chamada competência administrativa, ou em termos técnicos ‘atribuição’, sem o qual a realização do ato resultará nula ou anulável, conforme impossível ou possível a sua convalidação”. (Ato Administrativo: o fenômeno da encampação por defesa de mérito em ação de mandado de segurança. Fórum Administrativo – Direito Público, Belo Horizonte, a, 6, n. 60, p. 6837, fev, 2006). Por ser a atividade de lançamento competência privativa de auditor fiscal resulta ser impossível e ilegal a convalidação de atos praticados por outros servidores, ainda que integrantes dos quadros da administração tributária.*

*Tendo em vista as irregularidades procedimentais e processuais já elencadas, cabe trazer em socorro ao entendimento que esposo neste processo, excerto do parecer da Procuradoria Estadual, nos autos do Auto de Infração nº 017484.0007/06-0, Acórdão nº 210-12/08: “... prova material e primaz do ato administrativo do lançamento tributário, na hipótese em alento, os demonstrativos de apuração da materialidade do fato gerador do imposto e do seu ‘quantum debetur’, deveriam passar, ao menos, pelo crivo ou vista formal de auditor fiscal vinculado a operação de fiscalização, sob pena de fazer tabula rasa da disposição contida nos art. 6º e 7º da Lei nº 8.210/02. Logo em seguida destacou o sr. Procurador (...), “que os atos praticados de forma isolada pelos agentes de tributos carecem de elemento essencial à sua validade, qual seja, a formal participação de auditor fiscal vinculado ao ato de fiscalização, no sentido de coordenar estas atividades, restando, desta forma, eivados de vício de origem e, mais que isto, sem possibilidade de convalidação”..., para concluir que ... “não há como se reconhecer no Estado da Bahia possibilidade da realização por agentes de tributos de atos inerentes aos procedimentos de fiscalização e, por epítrope, atos imanentes ao lançamento tributários, sem que haja ato formal que expresse a coordenação das atividades por auditor fiscal”.*

Assim, diante do acima exposto, ficou demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, tanto no que se refere à incompetência do servidor que praticou os atos de fiscalização - em especial a quantificação do valor da base de cálculo, doc. fl. 8 -, quanto no que se refere à determinação da infração, sem prejuízo de defeitos do próprio lançamento que deveria ter sido formalizado pelo auditor fiscal para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte.

Com essepeque no quanto disposto no art. 18, inciso I, do RPAF/99, que dispõe, ser inválido os atos praticados por servidor incompetente, voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração.

Todavia, recomendo à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal a salvo das falhas acima indicadas.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232874.0100/09-2, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS - ECT**, recomendando-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal a salvo das falhas acima indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

PAULO DANILo REIS LOPES – JULGADOR