

A. I. N° - 211329.0006/09-0
AUTUADO - WT MADEIREIRA LTDA.
AUTUANTE - ALEXINALDO DA SILVA LIMA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET 20.08.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0198-05/10

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a) FALTA DE RECOLHIMENTO.** É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Contribuinte na condição de empresa de pequeno porte está obrigada a efetuar o pagamento do imposto por antecipação parcial. Infração reconhecida e paga. Apesar do Auto de Infração ter sido lavrado por autoridade fiscal que não era competente, à época da ocorrência dos fatos geradores para formalizar o lançamento de ofício, o ato de reconhecimento do contribuinte da dívida tributária residual purga o vício do procedimento. Porém o contribuinte poderá ir à Câmara Superior, se valendo das disposições do art. 159, do RPAF/99, para pedir a dispensa da multa, visto que foi induzido a erro. O pagamento efetuado tem efeito de denúncia espontânea. **b) RECOLHIMENTO A MENOS.** Infração integralmente impugnada pelo sujeito passivo. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na exigência fiscal, que compõem o item 2 do Auto de Infração, foram efetuados por servidor sem competência legal. Fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 11.470/09. Ocorrência de afronta ao art. 144 do CTN – Código Tributário Nacional. Existência de vícios insanáveis no processo, de ordem material e formal. Decretada de ofício a **NULIDADE** do item 2 do lançamento, com espeque no art. 18, inc. I do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas. Procedência parcial – item 1, com homologação dos valores recolhidos a título de imposto. Decretação da nulidade do item 2 – incompetência absoluta da autoridade fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2009, exige ICMS no valor total de 50%, em razão das imputações abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor do imposto: R\$ 10.998,51.

INFRAÇÃO 2 – Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor do imposto: R\$ 23.987,85.

O contribuinte, em petição datada de 21 de outubro de 2009, subscrita por seu representante legal, requereu a emissão de DAE para pagamento da infração 1, com redução de 80% da multa, na forma da lei de regência do ICMS.

Em 09/11/2009, o contribuinte, através de advogado (procuração anexa, fl. 216, juntada posteriormente), ingressou com defesa. De início ressaltou a tempestividade da impugnação interposta.

Em seguida teceu considerações em torno da infração 2. O primeiro ponto objeto da impugnação é o argumento de que todas as notas fiscais continham a informação de vedação de crédito de IPI, nada havendo qualquer indicação no que se refere ao ICMS. Disse que, ao contrário, todas as notas fiscais que compõem a autuação tinham o ICMS destacado.

No tocante à empresa A.G.S, emitente de uma das notas fiscais, afirma que a mesma detém regime de tributação do ICMS em forma especial e de acordo com a portaria 144/2006 da SEF/MT, como consta nos documentos fiscais.

Frisou que a referida Portaria prevê que o contribuinte do Mato Grosso submete-se a apuração mensal do ICMS no comércio interestadual de madeiras. Transcreveu dispositivos da citada norma. Fez menção também às regras do RICMS do Mato Grosso a respeito do regime de apuração do ICMS no comércio interestadual de madeiras que legitimariam o destaque do tributo e o decorrente abatimento dos créditos fiscais na apuração do ICMS – antecipação parcial.

Disse que apesar não haver regras semelhantes do Estado do Pará, em consulta ao SINTEGRA, verificou que a empresa emitente das notas fiscais é do regime normal de apuração, com data da situação cadastral desde 22/11/2001.

No que se refere aos argumentos de natureza jurídica, sustenta que o aproveitamento do crédito fiscal, no valor integralmente destacado, coaduna-se com o Texto Constitucional, especificamente, no artigo 155, § 2º, I, que prescreve o princípio da não-cumulatividade do imposto de competência estadual, também explicitado nas normas inferiores, conforme consta do art. 19, da LC nº 87/96. Fez extensas considerações, embasado em lições doutrinárias, em torno do princípio da não cumulatividade do imposto e sobre a supremacia das normas, princípios e preceitos constitucionais, para sustentar a inconstitucionalidade da exigência fiscal.

Citou decisão do STF acerca da interpretação das normas constitucionais, contida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 271.286-8/RS.

Em seguida sustentou a inconstitucionalidade também da Taxa SELIC aplicada sobre o débito fiscal apurado no Auto de Infração, ao argumento da mesma ferir os princípios da legalidade (art. 150, I, da CF), anterioridade (150, III, “b” da CF), anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), da indelegabilidade de competência tributária (arts. 48, I, e 150, I, da CF) e da segurança jurídica (inserido em vários incisos do art. 5º da CF).

Sobre o tema transcreveu, na peça de defesa, trecho do voto do Ministro Francisco de Assis Nunes, do STF no RE 215.881/PR, e outras decisões, que acolheram a arguição de Selic. Fez também citações doutrinárias a respeito dessa matéria.

Ao finalizar, o autuado pede que no mérito a ação fiscal seja julgada improcedente

O Agente de Tributos - autuante presta informação fiscal, às fls.358/363. Após fazer uma síntese das acusações imputadas ao sujeito passivo e das razões esboçadas na peça defensiva, observa, inicialmente, que o contribuinte reconhece parte do Auto de Infração, pois efetuou o pagamento do item 1 do lançamento, conforme comprovante acostado a este PAF, às folhas 211 e 212.

Sustenta que o a Infração 2 deve ser mantida e que o débito fiscal apurado, no valor histórico de R\$23.987,85, refere-se à Antecipação Parcial de ICMS, recolhida a menor, decorrente da utilização de crédito fiscal, destacado indevidamente nas Notas Fiscais nºs: **1336** de 23/11/07, **1402** de 02/02/08, **1442** de 29/02/08, **1444** de 03/03/08, **1454** de 14/03/08, **1496** de 19/04/08 e NF-e nº: **046** de 01/07/08, **082** de 26/07/08, **138** de 03/09/08, **156** de 18/09/08, **196** de 17/10/08, **218** de 31/10/08, acostadas às folhas nº 24, 41, 61, 59, 60, 75, 80, 113, 117, 119, 140 e 148, respectivamente, emitidas pela empresa **A.G.S. Madeiras Ltda**, CNPJ nº 02.747.584/0001-99, bem como, na Nota Fiscal nº **2017**, de 12/12/2007, folha nº 33, emitida pela **Sitiplac Indústria e Comércio de Painéis Ltda**, CNPJ nº 04.744.171/0001-86, ambas, domiciliadas em Mato Grosso.

Disse que conforme informação obtida no site da Receita Federal, endereço: www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional, na página “Consulta Optantes”, pesquisas realizadas em 21/09/2009, para o CNPJ nº 02.747.584/0001-99 – **A.G.S. Madeiras Ltda**, folha 11, obtém-se a informação que a empresa é optante do Simples Nacional desde 01/01/2009 e que tem períodos de opção anteriores no Simples Nacional, sendo: data de início em 01/07/2007 e data final de opção em 31/12/2008. Para o CNPJ nº 04.744.171/0001-86 – **Sitiplac Indústria e Comércio de Painéis Ltda**, folha 12, obtém-se a informação que a empresa não é optante do Simples Nacional e que tem períodos de opção anteriores no Simples Nacional, sendo: data de início em 01/07/2007 e data final de opção em 31/12/2008. Logo, conclui o autuante, à época da emissão das Notas Fiscais, acima especificadas, as empresas fornecedoras eram optantes do Simples Nacional.

A seguir teceu considerações acerca do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Impostos e Contribuições devidos pelas Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), criado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e vigente a partir de 1º de julho de 2007.

Afirmou que o referido regime comporta 6 (seis) tributos administrados pela União (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI e CPP), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS). São oito tributos pagos em um único documento de arrecadação, conforme Art.1º, inciso I, LC 123/2006.

Destacou que o Simples Nacional é um regime facultativo para o contribuinte. Mesmo que a empresa esteja enquadrada na condição de ME ou EPP, ela pode decidir não fazer a opção pelo Simples Nacional. Se a empresa fizer a opção pelo Simples Nacional, ela vale para o ano todo, só podendo ser modificada no ano seguinte, ou seja, uma vez feita a opção por este regime de apuração, o contribuinte permanecerá no mesmo por todo ano-calendário, evidentemente, se submetendo ao seu regramento, de acordo com art. 16 da LC 123/2006.

Frisou, mais à frente, que a Lei Complementar nº 123/06, vigente a partir de 1º de julho de 2007, vedava expressamente, no seu art. 23, a apropriação e transferência de créditos relativos aos impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional e assim vigorou até 31 de dezembro de 2008, quando foi modificada pela Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2009. Neste mesmo sentido foi editada a Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007 (art. 11).

Já a Resolução CGSN nº 10, de 28 de junho de 2007, ao dispor sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte opta estabeleceu, em seu art. 2º que: “As ME e as EPP optantes pelo

conforme as operações e prestações que realizarem, os documentos fiscais, inclusive os emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federativos onde possuírem estabelecimento. A utilização dos documentos fiscais fica condicionada à **inutilização dos campos destinados à base de cálculo e ao imposto destacado**, de obrigação própria, sem prejuízo do disposto no art. 11 da Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007 ...”,

Na mesma direção dispõem o Decreto nº 756, de 24 de Setembro de 2007, do Estado do Mato Grosso, sobre procedimentos dos contribuintes do ICMS relativamente ao período de transição para o Regime de Tributação Unificado de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Transcreveu na peça informativa as citadas normas.

Assim, no entendimento do autuante, restou comprovado que as transferências de crédito do ICMS, destacadas nas notas fiscais, anteriormente mencionadas, emitidas por fornecedores do Mato Grosso, que à época eram optantes do Simples Nacional, não eram permitidas por lei, sendo, portanto, expressamente proibidas. Não sendo lícita a transferência de crédito fiscal por contribuinte optante do Simples Nacional, não será lícito, tão pouco, o seu creditamento. Pede que o Auto de Infração seja mantido.

No que se refere à aplicação taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre o débito tributário, o autuante, após fazer menções à legislação tributária federal e estadual e transcrever algumas decisões judiciais acerca do tema, defende a juridicidade da aplicação da referida taxa.

Às fls. 240/241, a Secretaria do CONSEF, através da sua Coordenação Administrativa, fez juntada ao processo de relatórios extraídos dos sistemas informatizados da SEFAZ para atestar que o contribuinte efetuou recolhimento parcial do débito lançado no Auto de Infração, atinente à infração nº 1. O fato se encontra também documentado nos autos às fls. 211/212, com a juntada do DAE e comprovante de pagamento bancário.

VOTO

No presente Auto de Infração constam duas imputações. A primeira atinente a falta de recolhimento do ICMS – Antecipação Parcial e a segunda relacionada ao recolhimento a menor do tributo, pelo mesmo regime. O contribuinte autuado encontrava-se inscrito no Cadastro do ICMS no Simples Nacional (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

Em relação à infração nº 1 o sujeito passivo providenciou o pagamento do débito, com as reduções previstas na lei de regência do ICMS, conforme se encontra atestado nos documentos e relatórios anexos ao processo (fls. 211/212 e fls. 240/241).

Todavia, vislumbro neste processo vício insuperável de ordem formal e material. Trata-se de Auto de Infração lavrado por agente de tributos em relação a fatos geradores anteriores à vigência da Lei nº 11.470/09. Assim, tendo em vista que os referidos fatos guardam perfeita semelhança com aqueles contidos no Auto de Infração 152629.0002/09-6, utilizarei de trecho do voto por mim proferido naquela ocasião. Vejamos abaixo as razões que justificam este entendimento.

A competência legal, no Estado da Bahia, para que os agentes de tributos passassem a fazer lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09 que transferiu a atribuição de lavrar auto de infração, antes privativa dos Auditores Fiscais, àquela categoria integrante do grupo fisco, isto a partir de 1º de julho de 2009.

Assim dispôs o artigo 1º, parágrafo único, da Lei em referência, dispositivo que abaixo transcrevemos para melhor elucidar a questão:

Art. 1º - Os parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 107 da Lei nº 3.956, de 11 de maio de 1960, do Código Tributário do Estado da Bahia, passam a vigorar com a seguinte

§ 1º - A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º - Compete aos Auditores Fiscais a **constituição** de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º - Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a **constituição** de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Parágrafo único - A aplicação do disposto no caput deste artigo dar-se-á a partir de 1º de julho de 2009. (grifos nossos)

Ocorre que o Código Tributário Nacional – CTN, no seu artigo 144 dispõe que o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Transcreveremos abaixo o dispositivo em referência, “*in verbis*”.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A redação do CTN vincula o lançamento à regência da lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, e o caracteriza como procedimento fiscal tendente a verificar a matéria tributável, ou seja constituir o crédito tributário. Lançamento é, portanto, o ato que formaliza o valor do crédito, dando-lhe certeza, liquidez e exigibilidade, e a atividade de lançar é vinculada, no sentido de que a ocorrência do fato gerador dá à autoridade fiscal não apenas o poder, mas também o dever de lançar, não havendo qualquer possibilidade de análise de conveniência e oportunidade para que se deflagre o procedimento.

Infere-se que o art. 144 do CTN retro citado, ao se referir genericamente à legislação aplicável ao lançamento, trata das regras **materiais** (legislação substantiva) relativas ao tributo correspondente, assim entendidas aquelas que definem fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas, contribuintes e o próprio lançamento.

Outrossim, o lançamento tributário, como qualquer ato administrativo, deve estar revestido dos requisitos formais e materiais e dos pressupostos para sua validade, entre eles a competência do agente que o praticou.

Da análise do CTN, depreende-se que somente os Auditores Fiscais poderiam cobrar tributos, via Auto de Infração, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 1º de julho de 2009, até porque a Lei nº 11.470/09, foi expressa em seu texto, dispondo sobre a sua aplicação tão somente após aquela data (art. 1º, parágrafo único – acima transcrito).

É princípio geral de direito que as regras jurídicas são editadas para regular fatos posteriores à sua vigência. A retroatividade das leis é exceção e decorre de autorização expressa de norma superior, a exemplo do que se verifica com as sanções tributárias mais brandas e as normas meramente interpretativas (art. 106, incisos I e II, do CTN) ou de disposição específica e expressa da norma inovadora.

No caso em exame, conforme já frisado acima, a concretização do fato desencadeador da obrigação tributária se deu na vigência da norma anterior, não podendo as disposições da Lei nº 11.470/09, serem aplicadas, pois competência para lançar tributo tem natureza de requisito material e formal do ato administrativo, ou seja, é elemento que diz respeito à sua validade e eficácia. Assim, ainda que o lançamento de ofício tenha sido formalizado já na vigência da lei nova (a lavratura do Auto, ocorreu em 27/09/2009), deve o mesmo se reportar, nos termos do CTN, às datas de ocorrência dos fatos tributáveis.

Por sua vez, o parágrafo primeiro do art. 144, que dispõe também lançamento traz a seguinte dicção:

§ 1.º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Diante do regramento acima, contido na norma complementar tributária, se poderia até cogitar que a Lei nº 11.470/09, ampliou os processos de investigação do fisco baiano, ao transferir aos agentes de tributos competência para lançar ICMS no trânsito de mercadorias e perante os contribuintes inscritos no Simples Nacional.

Todavia essa interpretação não se aplica ao caso em exame. Só se ampliam poderes para aquele que já os detinha. Não há ampliação de poderes em relação a novas competências, visto que o cargo de agente de tributos pré-existia à lei nova, sendo que a competência ali instituída foi estabelecida para valer somente a partir de 1º de julho de 2009. É, portanto, competência derivada. Por sua vez a competência dos Auditores Fiscais é originária, ou seja, aqueles que foram investidos na referida função podem praticar atos de fiscalização anteriores à investidura, isto porque o cargo já existia, com a competência plena para a formalização do ato de lançamento de ofício, que no Estado da Bahia se dá através da lavratura de Autos de Infração.

Os agentes de tributos, portanto, somente podem lançar tributos em relação aos fatos posteriores a vigência da lei nova, que lhes conferiu competência antes inexistente, isto enquanto a lei em questão estiver produzindo os seus efeitos.

Todavia, apesar dos vícios acima apontados, esta nulidade, por incompetência funcional da autoridade lançadora, fica superada, em relação à infração 1, visto que o contribuinte reconheceu o imposto apurado na ação fiscal, tendo efetuado o pagamento do débito, conforme atesta o relatório anexado aos autos, às fls. 240/241.

No entanto, em razão da exigência contida no item 1 do Auto de Infração ter sido formalizada por autoridade fazendária que à época da ocorrência dos fatos geradores era incompetente para a prática deste ato administrativo, conforme analisado alhures, a multa lançada é diretamente atingida. Preserva-se o ato de reconhecimento do sujeito passivo em relação à obrigação tributária principal, dando-lhe efeito de denúncia espontânea. Porém o contribuinte poderá requerer a dispensa da penalidade das parcelas pagas, com as reduções previstas na lei de regência do ICMS, à Câmara Superior do CONSEF, se valendo das disposições contidas no art. 159, § 1º, inc. I, do RPAF/99, visto que houve por parte da autoridade fiscal, invasão de competência exclusiva de auditor fiscal, tendo o contribuinte sido induzido a erro.

Já para a infração nº 2 não há possibilidade de convalidação, ainda que parcial, dos atos praticados pela autoridade fiscal, visto que esta era absolutamente incompetente, não havendo na Lei que conferiu a nova competência (Lei nº 11.470/09) previsão de retroatividade para que os atos de fiscalização pudessem ser praticados em relação aos fatos geradores anteriores à vigência da novel legislação.

Destarte, à luz do quanto acima exposto, resta demonstrado que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, no que se refere à competência legal do servidor que praticou o ato de fiscalização e, com amparo no quanto disposto no art. 18, inciso I, do RPAF/99, que dispõe serem inválidos os atos praticados por servidor sem a devida competência legal, voto no sentido de decretar, de ofício, a NULIDADE do item 2 Auto de Infração.

No tocante à infração 1, diante do reconhecimento pelo contribuinte do débito fiscal, devem ser homologados os valores recolhidos, a título de imposto, com os efeitos que constam da fundamentação acima tracejada.

Fica prejudicado o exame das demais questões suscitadas pelo co em vista da invalidade formal e material do lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 211329.0006/09-0, lavrado contra **WT MADEIREIRA LTDA.**, no valor **R\$ 10.998,51**, sem a incidência da multa, porém com os demais acréscimos de lei, devendo o autuado ser cientificado da presente Decisão. Em relação à infração 1, os valores recolhidos pelo sujeito passivo, a título de imposto, deverão ser homologados pela autoridade fazendária competente. Recomenda-se à autoridade fiscal responsável pela Inspeção de origem do processo, a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas indicadas, no tocante à infração nº 2, declarada **nula**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de julho de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE /RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR