

PROCESSO - A. I. Nº 210621.0008/09-8
RECORRENTE - STM COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº0147-05/10
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 29/07/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0219-11/11

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DO PEDIDO DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. A falta de apreciação pelo órgão julgador do pedido de perícia implica cerceamento ao direito de defesa. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para apreciação do pleito. Declarada a nulidade da Decisão recorrida. Acatada a preliminar de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 23/09/2009, para exigir o ICMS no valor de R\$ 20.097,01, imputando o cometimento das seguintes infrações:

1. Efetuiu o 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. ICMS no valor de R\$ 17.828,67 e multa de 50%.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, 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. ICMS no valor de R\$2.268,34 e multa de 50%.

A 5ª JF decidiu a lide administrativa nestes termos:

“Inicialmente devo me manifestar sobre o fato de o Auto de Infração ter sido lavrado por agente de tributos estaduais, questão levantada pelos demais membros desta 5ª JF, visto que os fatos geradores da obrigação tributária em lide alcança operações anteriores à vigência da Lei nº 11.470/09, posto que reportam-se às datas de ocorrência de julho a dezembro de 2007 (infração 01), e de julho e setembro de 2007 (infração 02). Destaco que o sujeito passivo era optante do Simples Nacional em todo o período compreendido no presente lançamento tributário.

A competência legal, no Estado da Bahia, para que agentes de tributos efetuem o 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 dezembro de 1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, passam a vigorar com a seguinte redação:

§ 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.

Inferre-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 etc.

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.

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. Assim, ainda que o lançamento de ofício tenha sido formalizado já na vigência da lei nova (a lavratura do Auto, ocorreu em 23/092009), deve o mesmo se reportar, nos termos do CTN, à data da ocorrência do fato tributável.

Por sua vez, o parágrafo primeiro do art. 144, que dispõe também sobre as normas aplicáveis ao 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 tributos no trânsito de mercadorias e perante os contribuintes inscritos no Simples Nacional.

Todavia essa interpretação não se aplica ao caso em exame. Só se amplia poderes para aquele que já os detém. 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. Diferentemente, aqueles que ingressaram por concurso na função de auditor fiscal, podem praticar atos de fiscalização anteriores à investidura, isto porque o cargo já existia, podendo assim, a pessoas investidas no mesmo exercer todas as competência que a norma legal conferia ao cargo antes da investidura.

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

Todavia, apesar dos vícios formais e materiais acima apontados, esta nulidade, por incompetência funcional da autoridade lançadora, fica superada, em relação à exigência do tributo, visto que o contribuinte reconheceu o imposto apurado na ação fiscal, tendo efetuado o pedido de parcelamento, conforme atesta o relatório anexado aos autos, à fl. 109.

Ademais, o exame de mérito da autuação, em relação às infrações 1 e 2, apontam também no sentido da existência do débito fiscal a favor do Estado, fato reconhecido pelo defendente, que ingressou com o parcelamento do débito, no valor total do Auto de Infração em lide, com os benefícios da Lei nº 11.908/2010, quando lhe foi dispensada a correção monetária, e percentual da multa aplicada.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo serem homologados os valores já recolhidos”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, às fls. 122/125, Recurso Voluntário, arguindo, em suma, que os parcelamentos referidos no acórdão guerreado referem-se a processos diversos do presente, decorrentes de Denúncia Espontânea, considerando insubsistente o lançamento, pedindo que seja reconhecida a sua nulidade nos termos do art. 18 do RPAF.

Acrescentou, em síntese, que a aplicação de penalidade de que trata o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, refere-se especificamente à antecipação não abarcando a antecipação parcial.

Transcreveu o artigo 42, e o inciso I, da Lei nº 7.014/96, para embasar a sua tese de que seria aplicável ao caso a multa de 50%.

Mas que, em que pese a literalidade da norma nos remeter a ilação da possibilidade de imposição de multa na hipótese de não recolhimento da antecipação parcial por microempresa e empresas de pequeno porte, entendeu impertinente tal conclusão à vista dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, e da legalidade estrita, concluindo não ser devida a imposição das multas.

Argumentou ainda que a apuração fiscal não excluiu as aquisições de bens e material de consumo, e que quando adquiridos por empresas inscritas no Simples Nacional, estas estão dispensadas de recolhimento da diferença de alíquota por antecipação parcial nos termos do art. 7º, do RICMS.

Pugnou, por fim, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário e seus efeitos correlatos; pelo julgamento pela nulidade e, ainda, pela improcedência da ação fiscal.

Às fls. 142/143 consta o Parecer exarado pela PGE/PROFIS, que afastou inicialmente a nulidade arguida por considerar correta a descrição e classificação das infrações, bem assim da multa imposta, correspondentes à capitulação legal.

Reconheceu que efetivamente os parcelamentos referidos na Decisão recorrida concernem a processos diversos deste, como restou aclarado na diligência baixada pela Procuradoria para esse esclarecimento (fl. 135).

Teceu comentários sobre a questão da competência fixada na Lei nº 11.470/09, que determina a possibilidade dos agentes de tributos lavrarem autos de infração contra contribuintes do SIMPLES NACIONAL, desde que essa categoria passou a existir, e como agentes do fisco que são, dentro do período decadencial que atinge o crédito tributário.

Disse, ainda, que não há de se cogitar de falta de competência dos agentes de tributos estaduais para lavratura do presente Auto de Infração.

Por derradeiro, entendeu que a Decisão guerreada deve ser alterada, não na sua conclusão, mas na sua fundamentação.

VOTO

Cuidam os autos de súplica recursal através da qual o contribuinte invocou a nulidade da ação fiscal por terem os julgadores de primeira instância, no bojo da Decisão recorrida, terem se reportado e homologado parcelamentos como se estes se referirem ao presente processo, restando daí evidenciado o equívoco, por se tratarem de parcelamentos oriundos de Denúncia Espontânea relativa a fatos geradores distintos daqueles tratados nesta autuação.

Observe que a Procuradoria, no seu opinativo, reconheceu que efetivamente a JJF incorreu nesse equívoco ao dirimir a lide administrativa.

Nesse contexto, embora o Parecer da PGE/PROFIS não conclua pela nulidade do acórdão resistido, considero pertinente a arguição de nulidade feita pelo recorrente, e, assim, declaro Nula a Decisão de primeira instância, para que os autos a ela retornem a fim de que seja enfrentada, no seu conjunto, toda a matéria de defesa, que, como visto, não foi devidamente apreciada e decidida pela instância *a quo*, que, *en passant*, ao final do voto, sem a devida motivação, julgou pela Procedência das infrações 1 e 2.

Ocorre que, como se extrai desse voto, nele consta que, em que pesem os vícios formais e materiais, a nulidade por incompetência funcional da autoridade lançadora ficou superada ante o reconhecimento pelo sujeito passivo do débito mediante parcelamento. E que, no mérito, a análise do PAF quanto a ambas as infrações, “*aponta no sentido da existência do débito fiscal a favor do Estado*”, concluindo, ainda, pela homologação dos valores já recolhidos.

Houve, portanto, não somente o equívoco cometido pela JJF quanto à existência de parcelamentos relativos aos fatos geradores deste Auto de Infração, como também há omissão quanto ao mérito, ao declarar procedentes as infrações, sem, contudo, explicitar a fundamentação que justificasse tal conclusão.

Por oportuno, registre-se que este Conselho de Fazenda já possui entendimento assente quanto ao vício de competência vislumbrado pela JJF no seu voto, consoante se observa do julgado a seguir transcrito (Acórdão CJF nº 0296-11/10):

“De logo devemos consignar que entendemos mereça reforma a Decisão recorrida, por não se coadunar com o direito posto, pois o dispositivo legal utilizado no julgamento de Primeira Instância como embasamento da nulidade suscitada de ofício - o art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN - não lhe dá guarida.

Em verdade, resta claro da leitura da Decisão exarada que os eminentes julgadores de Primeiro Grau confundem-se nos conceitos de norma procedimental e norma material, mas precisamente de lei tributária material e lei tributária formal, derivado de uma leitura distorcida e equivocada do dispositivo em comento.

*Como é cediço, o caput do art. 144 do CTN, que tem a seguinte redação: “Art. 144. O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, trata de **regra de direito material**, que, como leciona Misabel Derzi, é “**regente do conteúdo substancial do lançamento e que deve refletir a estrutura fundamental do tributo**”.*

Portanto, a lei a que se refere o caput da norma em apreço é a lei tributária material, “aquela que estabelece os elementos essenciais da obrigação tributária”, ou seja, a que define o fato gerador da obrigação tributária e seus elementos constitutivos (elemento nuclear, sujeitos, base de cálculo e alíquota).

Identifica-se, assim, na regra do caput do art. 144 do CTN, critério de aplicação de direito intertemporal. Como aponta Hugo de Brito Machado em seu comentário ao referido dispositivo: “Tendo ocorrido mudança na lei tributária material, a questão de saber qual a lei aplicável na feitura do lançamento, na constituição do crédito tributário, resolve-se com a regra geral do direito intertemporal. Será aplicável a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. O lançamento apura e reconhece uma situação de fato num momento no tempo, o do dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia.”

Por sua vez, a regra do §1º do citado dispositivo, abaixo transcrito, disciplina a lei aplicável ao procedimento do lançamento, ou seja, a lei a que se reporta é aquela que trata do lançamento enquanto procedimento, dos seus aspectos formais. É lei de direito formal. Norma dirigida apenas e tão-somente aos aspectos procedimentais:

“§ 1º 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.”

*Segundo Hugo de Brito Machado, a regra do §1º do art. 144 traz outro critério de aplicação de direito intertemporal, agora sob o enfoque da norma procedimental a ser aplicada ao lançamento. Assim, tendo havido mudança da lei que rege o procedimento do lançamento, depois da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **a lei aplicável quanto a este aspecto formal é a vigente na data do lançamento**. Ressalta, ainda, o eminente Mestre, que “... A rigor não se trata de exceção ao princípio geral do direito intertemporal. O lançamento, como procedimento, é o fato que está a ocorrer. A lei aplicável, portanto, segundo o princípio geral, há de ser a que está em vigor na data em que esse fato ocorre (o lançamento), e não aquela que estava em vigor na data do fato gerador da obrigação tributária”.*

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar ações envolvendo a aplicação de regra da Lei Complementar 105/2001, que permitia a utilização de informações bancárias para o lançamento da CPMF, entendeu que a mesma seria aplicável, “por envolver natureza procedimental”, tendo aplicação imediata: “A teor do que dispõe o art. 144, §1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

Esclarecidos estes pontos, podemos de logo afirmar que está inteiramente equivocada a conclusão da JJF no sentido de que o presente lançamento de ofício, embora efetuado já na vigência da Lei nº 11.470/09, lei de natureza procedimental, frise-se - que atribuiu aos agentes de tributos competência para lançar nas hipóteses

*que especifica - padece de nulidade por incompetência do agente, pois este somente poderia lançar em relação a fatos geradores posteriores à vigência da referida lei. Ora, como já exaustivamente colocado acima, o lançamento deve se ater à **lei tributária material** vigente à época da ocorrência do fato gerador, assim entendida aquela que estabelece os elementos essenciais da obrigação tributária, nos termos do caput do art. 144. Já o lançamento, como procedimento, rege-se pela legislação (processual ou procedimental) vigente à sua época. Não há outra interpretação que possa exsurgir do art. 144 e do seu §1º.*

Assim, quando da efetivação do presente lançamento de ofício – lavrado em 30/09/2009 - já era vigente a Lei nº 11.470/09 – cuja vigência se deu a partir de 1º de julho de 2009 – a este se aplicando suas normas, mormente quanto à competência atribuída aos agentes de tributos estaduais, nos termos do seu art.1º, §3º, não havendo que se falar em vício do ato por incompetência do agente.

A referida lei, portanto, trazendo normas de natureza procedimental, e por essa mesma razão não se submetendo ao princípio da irretroatividade das leis, incide de imediato, ainda que relativa a fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor.

Ressaltamos, ainda, que muito embora discorde a JJF de que a lei em apreço tenha de fato ampliado os poderes de investigação da fiscalização, nos termos do §1º do art. 144, ao atribuir aos agentes de tributos a competência para lançar, ao argumento de que não há como ampliar poderes para quem não os detinha, devemos consignar que os agentes de tributos já detinham tais poderes investigativos, muito embora não efetuassem o lançamento.

Registre-se que a Procuradoria Geral do Estado, através do Parecer nº PA-PFF-091-2009, já se manifestou sobre a interpretação a ser conferida ao art. 1º da Lei nº 11.470/09, no sentido de que “... considerando que a competência é regulada pela lei vigente na data em que deverá ser praticado o ato pelo agente administrativo, dессome-se que deverá ser aplicada a competência definida na Lei nº 11.470/09, considerando para tanto a situação cadastral do contribuinte no momento da realização do fato jurídico tributário, ou seja, durante o período objeto da fiscalização, ainda que, com relação a outros períodos este mesmo contribuinte tenha alterado seu status de normal para microempresa, por exemplo”

Por fim, ressaltamos que, enquanto a referida lei fizer parte do mundo jurídico, por não ter sofrido até o momento qualquer pecha de inconstitucionalidade, que somente poderá ser declarada de forma definitiva por quem compete apreciar tal questão, no caso o Supremo Tribunal Federal, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, não pode este Conselho de Fazenda Estadual negar-lhe vigência, nos termos do art.167 do RPAF/BA.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício, para afastar a nulidade suscitada de ofício pela JJF, devendo o processo em epígrafe retornar à Primeira Instância para que seja proferida nova Decisão.”

Do exposto, visando não incorrer em supressão de instância quanto à matéria defensiva trazida à apreciação e julgamento por este CONSEF, acolho a preliminar suscitada pelo recorrente, dando PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, para declarar NULA a Decisão de primeiro grau, devendo os autos retornar à 1ª Instância, para que seja prolatado novo julgamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **210621.0008/09-8**, lavrado contra **STM COMERCIAL LTDA.**, devendo retornar os autos à Primeira Instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS