



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA

RESOLUÇÃO Nº: 376 / 2007
SESSÃO: 19.07.2007
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2162 /2006
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200616979
RECORRENTE: EMERSON BEZERRA DE MELO -EPP
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR ORIGINÁRIO: JOSÉ MARIA VIEIRA MOTA.
RELATORA DESIGNADA: FRANCISCA MARTA DE SOUSA

**EMENTA: ICMS - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA.**

1. Relata os autos que a empresa deixou de entregar ao Fisco as DIEFs- Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativamente ao período de janeiro a julho de 2005.
2. Autuação oriunda de uma diligência fiscal específica, com a emissão do Termo de Intimação a que alude a I. N. 33/97.
3. A lavratura do Termo de Intimação não caracteriza início de ação fiscal, motivo pelo qual o contribuinte tem na realidade até a data da constituição do lançamento do crédito tributário para cumprir com a obrigação reclamada.
4. O lançamento tributário somente estará definitivamente constituído com a notificação ao sujeito passivo.
5. Mesmo diante de uma minuciosa apreciação dos autos, ainda persistem dúvidas quanto às circunstâncias materiais dos fatos, conduzindo o julgador a aplicação do postulado básico do direito penal que se aplica ao direito tributário, qual seja: "In Dúbio Pro Reo". Aplicação da inteligência do artigo 112 II, do CTN.
6. Recurso Voluntário Conhecido e Provido. Decisão por maioria de Votos pela "IMPROCEDENCIA" da ação fiscal, em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

A peça inaugural do presente Processo Administrativo Tributário denuncia a seguinte acusação fiscal:

“Deixar o contribuinte enquadrado no regime de Empresa de Pequeno Porte- EPP, na forma e nos prazos regulamentares de entregar ao Fisco a Declaração de Informações Econômico- Fiscais- DIEF, ou outra que venha a substituí-la. Contribuinte deixou de incorporar os arquivos da DIEF de 01 a 07/2005.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

MULTA: R\$ 2.822,40.

O atuante apontou como dispositivos legais infringidos os artigos 1,2,3,4, inciso I, 5 e 6 da I. N. 14/2005 e Decreto nº 27.710/05, e sugeriu como penalidade à inserta no artigo 123, inciso VI “e” item 2 da Lei nº 12.670/96, alterada pela lei nº 13.418/03.

Instruindo o presente processo acostam--se os seguintes documentos: Auto de infração-AR, Ordem de Serviço, Termo de Intimação, Consulta Sistema GIM Conta Corrente Ano 2005 e Consulta Situação Entrega DIEF.

Tempestivamente, a atuada apresenta às fls 8 dos autos seu inconformismo ao feito fiscal.

O processo foi encaminhado ao Contencioso Administrativo Tributário e submetido a Julgamento.

A Julgadora Singular diante das peças processuais entendeu devidamente caracterizado o ilícito fiscal, decidindo, no entanto pela Parcial Procedência do mesmo, em virtude de modificação na penalidade aplicada.

A empresa inconformada com a decisão proferida interpõe às fls. 22/23 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Tributários, alegando unicamente que o fisco estadual, ao efetuar a lavratura do auto de infração interpretou erroneamente o dispositivo constitucional que prevê tratamento diferenciado às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

A Consultoria Tributária exara o Parecer de n° 116/2007, opinando pelo Conhecimento do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento, para que seja reformada a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, julgando improcedente o feito fiscal, o qual, foi aprovado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

E o processo sobe para julgamento junto a esta 2ª Câmara.

Em síntese é o Relatório.

VOTO DA RELATORA

BREVE SINOPSE DOS FATOS

O Auto de Infração que inaugura o presente Processo Administrativo Tributário, relata a seguinte acusação fiscal:

“Deixar o contribuinte enquadrado no regime de Empresa de Pequeno Porte- EPP, na forma e nos prazos regulamentares de entregar ao Fisco a Declaração de Informações Econômico- Fiscais- DIEF, ou outra que venha a substituí-la. Contribuinte deixou de incorporar os arquivos da DIEF de 01 a 07/2005.

A Julgadora Singular diante das peças processuais, por seus fundamentos, firmou convencimento pela PARCIAL PROCEDENCIA” da ação fiscal.

A autuada inconformada com a decisão proferida apresenta às fls. 22/23 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Tributários.

E passamos a apreciação da Peça Recursal.

APRECIÇÃO DO RECURSO.

O presente Processo Administrativo Tributário, corporificado inicialmente no Auto de Infração n° 2006.16979, ora em julgamento nesta Egrégia 2ª. Câmara, conforme dantes relatado, anuncia que a empresa recorrente, devidamente intimada deixou de cumprir com a obrigação tributária acessória de entregar mensalmente ao Fisco as DIEFs- Declaração de Informações Econômico - Fiscais, relativamente aos períodos de 01 a 07/2005.

Mergulhando no bojo do processo, de logo se verifica, que o ato administrativo que ampara a presente fiscalização - Ordem de Serviço n° 2006.16927, deu-se sobre a égide de uma "DILIGÊNCIA FISCAL ESPECÍFICA", cujo motivo determinante de sua emissão consiste na "averiguação do descumprimento de obrigação acessória".

À luz desta modalidade de ação fiscal, infere-se, que tal procedimento fiscalizatório enquadra-se entre aqueles que dispensam a lavratura do Termo de Início e de Conclusão de Fiscalização, conforme preceitua o artigo 815 do Decreto n° 24.569/97, "In verbis":

Art. 825. É dispensável a lavratura de termo de início e de conclusão de fiscalização nos casos de :

I a II-...Omissis...

III- Descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documentos fiscais.

IV a XII - omissis.

Pois bem, no caso de que cuida, o procedimento fiscal em questão não foi inaugurado com a emissão de um termo de início de fiscalização, mas, em substituição a este, nos termos da legislação em vigor, deu-se a lavratura do Termo de Intimação instituído pela Instrução Normativa 33/97, cuja dicção assim nos ilumina:

“Art. 1º. Aprovar o formulário Termo de Intimação, anexo único, a ser utilizado nas intimações de maneira genérica bem como nos seguintes casos de dispensa do termo de início e de conclusão de fiscalização:

....omissis....

II- Descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documento fiscal.

Art.2º. A lavratura do termo de Intimação não caracteriza início da ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal ou acessória.” (grifos nossos).

Realizada as digressões legais acima transcritas, passaremos a visualizar qual a sua real pertinência com o caso “in concretum”, vejamos.

No caso vertente, o fiscal emitiu o Termo de Intimação nº 2006.14151, apenso às folhas 4 dos autos, com ciência pessoal em 2. 6. 2006, solicitando a entrega dos arquivos da DIEF dos meses de janeiro a julho de 2005, ofertando a recorrente o prazo de cinco dias para espontaneamente cumprir com a obrigação tributária em atraso.

Conforme deflui-se da consulta da situação de entrega da DIEF, carreada às fls. 6 dos autos, até a data de 12. 6. 2006, a recorrente não havia cumprido o solicitado no prefalado Termo de Intimação.

Assim, considerando que até esta data a empresa não havia cumprido com a obrigação requerida, o agente fiscal, lavrou em 12. 6. 2006 as 15:12h, o auto de infração ora em julgamento.

Todavia, há de observa-se, que a ciência ao contribuinte somente deu-se no dia 13.06.2006, não tendo como inferir-se no que atine ao horário específico da realização deste ato.

Ocorre, no entanto, que, consoante relatório acostado às fls. 10 dos autos, a recorrente cumpriu com o solicitado no termo de intimação exatamente no mesmo dia em que tomou ciência da lavratura do auto de infração.

Imperioso destacar, conforme já mencionado, que embora a ciência e o cumprimento da obrigação tenham ocorrido no mesmo dia, não temos como aferir qual a hora em que efetivamente deu-se a ciência ao contribuinte.

Ao presente caso gravita em torno da lide duas teses jurídicas, que em síntese são as seguintes:

Primeira - A espontaneidade a que alude o Termo de Intimação, instituído pela I.N. 33/97, acima transcrita, estar relacionada diretamente com o prazo ali consignado, sendo que, por ocasião da lavratura do auto de infração(emissão), não tendo sido adimplida a obrigação no prazo legal, é perfeitamente válido o auto de infração.

Em suma, mister, é que a obrigação tenha sido cumprida dentro do prazo legal consignado no termo de intimação , ao contrario, lícito é ao Fisco proceder a lavratura do auto de infração, sendo assim a ciência ao auto uma etapa posterior.

Segunda - A lavratura do Termo de Intimação, conforme o artigo 1º da I.N. 33/97, conforme acima transcrita, não caracteriza início de ação fiscal, motivo pelo qual o contribuinte tem na realidade até a data do "lançamento" para cumprir com a obrigação reclamada.

Em síntese, o contribuinte tem até a data da completude do lançamento tributário para o cumprimento espontâneo da obrigação reclamada, o qual somente se perfectibiliza com a devida ciência ao contribuinte.

Deste modo, após a ciência ao auto de infração não há mais que falar-se na figura da espontaneidade, o que caracteriza o pleno conhecimento do auto de infração.

Pessoalmente, sustento a tese enumerada por último, pelos motivos abaixo descritos.

É lógico que o lançamento tributário, não pode ser confundido com a simples descrição manual ou digitalizada de uma infração em um formulário oficial denominado "Auto de Infração".

O lançamento tributário, enquanto ato jurídico, somente assume este "status", esta feição, a partir do momento em que o sujeito passivo for devidamente notificado de sua existência.

Deste modo, o crédito tributário só estará formalmente constituindo e transformado em lançamento com a notificação deste ao sujeito passivo.

O auto de infração, sem a ciência do sujeito passivo, é mero ato terminativo dos trabalhos fiscalizatórios, mas não possui a qualidade de lançamento tributário.

Corroborando, com este entendimento, cito as seguintes lições:

"A notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário, que o torna oponível ao contribuinte". (Ruy Barbosa Nogueira, Curso De Direito Tributário, 1993, São Paulo. Ed. Saraiva, 11ª. Ed.).

"O lançamento, inclusive para fins de decadência, considera-se realizado com a intimação do contribuinte acerca do ato de lançamento (auto de infração, NFLD etc), ainda que sujeito à alteração em virtude de impugnação e recurso do contribuinte no processo administrativo ou mesmo a alteração de ofício" (Leandro Paulen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria Do Advogado, 6ª. ed., p.1036).

O Professor, "Hugo de Brito Machado", ao comentar sobre as diversas correntes doutrinárias que dizem respeito ao momento em que se deve considerar exercido o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, por último ressalta:

"...Destaque-se, finalmente, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Assim, só se completa o lançamento com a notificação. Qualquer que seja a posição adotada, das aqui expostas, deve ser entendida com esta explicação. Não basta o auto de infração, é preciso que o sujeito passivo tenha sido cientificado de sua lavratura; não basta a decisão de primeira instância, ou, de última instância, ou a inscrição da dívida. É indispensável a notificação do sujeito passivo."(Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª. Edição, Ed. Malheiros, São Paulo, Pg.148).

Neste panorama, indiscutível que o lançamento tributário somente se completa com a ciência do contribuinte no corpo do formulário denominado auto de infração, pois embora o fiscal tenha lavrado, o auto de infração em 12.06.06, somente deu ciência ao contribuinte em 13.06.06.

Ainda determinante para o deslinde dos fatos, é que, na mesma data em que foi intimada a empresa cumpriu a obrigação reclamada.

Infere-se assim, ser que imprescindível para o deslinde da lide, detectarmos se o recorrente entregou os arquivos a SEFAZ, antes ou depois da ciência ao auto de infração.

Consigna-se neste momento, que não consta no auto de infração, a hora em que foi procedido o ato de ciência ao contribuinte.

Não obstante tal omissão -horário, entendo em similitude com o pronunciamento exarado pelo nobre Consultor Tributário, às fls. 27, dos autos, de que, " não foi possível saber se esta ocorreu antes ou depois da entrega das DIEFS em atraso, já que no auto de infração não consta a hora em que a empresa foi cientificada..."

Com esta linha de pensamento, consigno meu entendimento, de que o termo de intimação na realidade não configura início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, somente podendo o agente fiscal lavrar qualquer auto de infração depois de expirado o prazo da espontaneidade conferido no termo de intimação.

Não obstante, veja-se, que o agente fiscal poderá, em não tendo sido cumprida a obrigação reclamada, constituir o lançamento em sua completude logo após expirado o prazo de 5 dias, mas assim não o fazendo, na realidade tem ainda o contribuinte esta espontaneidade prolongada até a data em que este lançamento esteja devidamente constituído.

E entenda-se, lançamento devidamente formalizado com a ciência ao sujeito passivo, nos termos do entendimento já exarado acima.

O entendimento acima exarado repousa indiscutivelmente na dicção inserta na norma, de que o termo de intimação de que se fala, não configura-se início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do cumprimento das obrigações tributárias, motivo pelo qual, a meu sentir, a espontaneidade a que alude o dispositivo normativo em epígrafe, não se encontra adstrita unicamente ao prazo ali consignado, mas prolonga-se indiscutivelmente até a data da devida formalização do lançamento tributário.

Atentemos para a circunstância, de que o horário em que ocorreu a ciência ao contribuinte, também é imprescindível para a verificação da formalização do lançamento tributário.

Na hipótese dos autos, porém, a meu sentir, subsistem dúvidas, incertezas, no que atine ao momento em que ocorreu a ciência do auto de infração, motivo pelo qual, deve-se acatar o argumento da recorrente de que o cumprimento da referida obrigação se deu antes da ciência do mencionado auto de infração.

Dentro desta ótica, torna-se evidente, que, impõe-se ao caso, à aplicação do dispositivo que consagra a interpretação mais benigna ao contribuinte, conforme art. 112, II do CTN, "Ipsis Literis :

"Art. 112. A lei tributária que define infrações ,ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I- á capitulação legal do fato;*
- II- a natureza ou ás circunstancias materiais do fato, ou a á natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III- á autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV- á natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação."*

Feitas tais considerações, VOTO no sentido de que se Conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento para reformar a decisão proferida em 1ª Instância e julgar Improcedente o lançamento, de acordo com o Parecer da Consultoria Tributaria, aprovado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

Eis como entendo a questão.

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente: EMERSON BEZERRA DE MELO - EPP e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve Conhecer do Recurso Voluntário, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, julgando *improcedente* a acusação fiscal, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor proferido pela Conselheira Francisca Marta de Sousa, que ficou designada para lavrar a resolução e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta PGE. Votaram pela parcial procedência, nos termos do julgamento singular, os Conselheiros José Maria Vieira Mota (relator originário), Sandra Maria Tavares Menezes de Castro e Regineusa de Aguiar Miranda.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 13 de Agosto de 2007.

Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE

Regineusa de Aguiar Miranda
CONSELHEIRA

Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA

Francisca Marta de Sousa
CONSELHEIRA RELATORA

Rodolfo Licurgo Tertuliano de Oliveira
CONSELHEIRO

José Maria Vieira Mota
CONSELHEIRO

Marcelo Reis de Andrade Santos Filho
CONSELHEIRO

Sandra Maria Tavares. Menezes de Castro
CONSELHEIRA

Ildebrando Holanda Junior
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO