

SUMÁRIO

1. Elementos Essenciais do Lançamento
2. Diligências
3. Conclusão
4. Casuística

1. Elementos Essenciais do Lançamento

A eficiência e eficácia do processo administrativo tributário decorrem de mandamentos constitucionais, corolários do devido processo legal, que devem ser permanentemente buscados pelos agentes responsáveis pela instauração e impulso oficial do processo, conforme art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88 e artigos 6º e 8º do Novo Código de Processo Civil que possui aplicação subsidiária e supletiva ao processo administrativo.

Nesse sentido, importante observar os elementos essenciais do lançamento extraídos dos artigos 142 do Código Tributário Nacional e 160 do Código Tributário Estadual. A referência a estes elementos se justifica à medida que, apesar da evolução das atividades de fiscalização, nos deparamos não raras vezes com alegações de nulidades de lançamentos por insegurança na determinação da infração ou por cerceamento de direito de defesa, por faltarem no lançamento elementos essenciais para compreensão do alcance e conteúdo da acusação fiscal.

Podem ser citados como exemplos lançamentos em que não coincidem a descrição do fato com a infração tipificada e outros em que não se reproduz com fidelidade os documentos que instruem o lançamento, ou casos em que a descrição do fato e os demonstrativos anexados, carentes de notas explicativas pertinentes, são insuficientes para caracterização da infração cometida.

No mesmo sentido, destaca-se, ainda, a necessidade de observância do correto alcance do fato gerador no momento da lavratura do auto de infração, visto que, em algumas situações, temos nos deparado com casos em que é cabível a exigência do imposto e da multa e lavra-se o auto de infração exigindo-se apenas a penalidade pecuniária. Podemos citar como exemplos auditorias em que se exige a multa formal por omissão de registro de notas fiscais de entrada em operações sujeitas ao regime de tributação da substituição tributária ou sujeitas ao ICMS diferencial de alíquotas, deixando de se exigir o imposto devido, o que tem demandado autuação complementar para exigência do imposto e não contribuído para a eficiência e celeridade processual.

Dessa forma, recomenda-se que o lançamento observe sempre os seus requisitos essenciais, o que permitirá a correta compreensão do seu alcance e conteúdo, devendo reproduzir de forma objetiva a hipótese de incidência

tributária, o fato imponible e a obrigação tributária que constitui o crédito tributário. Uma vez efetuado, deve falar por si só, qualquer operador do processo deve ser capaz, diante dos fatos e provas constantes dos autos, de chegar a mesma conclusão que a Autoridade Fiscal, considerando sempre o fato de que após a sua efetivação e até sua finalização passará pelas mãos de diversos operadores, tais como advogados, julgadores etc.

Na realização do lançamento, faz-se necessário observar os roteiros próprios de auditoria, previstos no Manual de Auditoria e Procedimentos Fiscais, fazendo juntar aos autos todas as planilhas constantes do roteiro, a fim de se evitar declarações de nulidades e/ou diligências desnecessárias.

Não obstante essa recomendação, a Autoridade Fiscal é livre para apresentar demonstrativos e levantamentos próprios quando os previstos no Manual de Auditoria não atenderem às peculiaridades do caso concreto, devendo sempre pautar-se pela objetividade e clareza, requisitos indispensáveis para que o lançamento tenha o sucesso pretendido.

2. Diligências

Preliminarmente, convém esclarecer que a realização ou não de diligência parte de decisão emanada pelo Conselho Administrativo Tributário, por meio de seus órgãos julgadores de primeira ou segunda instância, nos termos do art. 19, §3º da Lei nº 16.469/09. Nesse aspecto, cabe à Representação Fazendária, órgão vinculado à Superintendência Executiva da Receita Estadual, tão somente manifestar concordância ou não com a realização da diligência e somente por ocasião da sessão de julgamento em segunda instância, não participando sob qualquer aspecto das decisões diligenciais em primeira instância.

Uma das principais causas a impactar negativamente o processo administrativo tributário em relação ao alcance da celeridade e eficiência processual, são as diligências. Nesse sentido, entendemos que devem ser cumpridas de forma objetiva, conclusivamente, evitando-se o subjetivismo, bem como comentários sobre assuntos em relação aos quais não houve questionamento do órgão julgador.

Ressalta-se que, apesar da constante modernização das tarefas e ferramentas de fiscalização, parte considerável das diligências poderia ser evitada, com a observância mais rigorosa e atenta das normas processuais relativas a instrução

processual, observando-se entre outras as previstas nos artigos 8º e 19 da Lei nº 16.469/09, bem como as dispostas no Manual de Auditoria e Procedimentos Fiscais, IS nº 10/93-DFIS, alterada pela IS nº 15/09-SAT e na IS nº 17/07-GSF, juntando-se ao lançamento, desde o início, documentos probatórios básicos e fundamentais ao êxito do lançamento.

A título de exemplo de diligências que podem ser evitadas, por parte do fisco, destacamos: lançamentos que são acompanhados de planilhas de conclusão sem as planilhas auxiliares da auditoria, desacompanhados de levantamento fiscal próprio para acusação ou de documentos que provam o fato constitutivo do direito do fisco, bem como com ausência de notas explicativas que permitam a perfeita compreensão da infração cometida pelo sujeito passivo.

Noutro giro, recomenda-se à fiscalização, por ocasião do cumprimento de diligências, observância ao disposto na Instrução nº 02/08-CAT, em especial art. 1º, inciso IV e art. 2º, no sentido de se verificar o correto encaminhamento de pedidos de diligência para saneamento do processo de forma conclusiva, evitando-se dar cumprimento a pedidos de diligências genéricas, sem a objetividade necessária, sobretudo quando houver manifestação da Representação Fazendária contrária à realização da diligência.

Tal medida se justifica não só pelas normas constantes da IS supracitada como também pelos deveres de esclarecimento e consulta decorrentes do princípio da cooperação consagrado pelo novo código de processo civil (art.6º), segundo o qual todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha decisão de mérito justa e efetiva, em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII da CF/88).

Destacamos, ainda, sempre que possível, sobre a necessidade de cumprimento do pedido de diligência, mesmo quando não houver concordância da autoridade revisora em relação ao objeto do pedido, devendo a autoridade, no entanto, fazer constar de forma expressa a sua discordância em relação à diligência solicitada, evitando-se, dessa forma, que a conclusão da diligência seja utilizada de forma indevida para fundamentar decisão contrária aos interesses da Fazenda Pública.

No mesmo sentido, recomendamos especial atenção aos pedidos de diligência apresentados de forma ambígua ou não fundamentados de forma adequada, ao realizar a diligência a autoridade revisora deve zelar para que sua conclusão não seja utilizada como eventual concordância com o pedido de diligência não apresentado com a devida fundamentação e em consonância com o disposto na IS nº 02/08-CAT.

Importante ressaltar que a realização de lançamento com observância de seus elementos essenciais contribui para não realização de diligências de saneamento que, em regra, provocam efeitos danosos tais como sobrecarga da fiscalização com refazimento de trabalhos, obstáculo à celeridade processual e aumento de custo do processo, motivos pelos quais entendemos que o lançamento deve sempre pautar-se na melhor técnica, evitando-se diligências saneadoras.

3. Conclusão

Feitas estas considerações, conclui-se que a Autoridade Fiscal pode contribuir de forma decisiva para melhoria da eficiência e eficácia do processo administrativo tributário, zelando para que o lançamento seja efetuado, observando-se os seus elementos essenciais e fazendo com que seja acompanhado de demonstrativos e notas explicativas que transmitam o perfeito alcance e conteúdo da acusação fiscal, evitando assim declarações de nulidade e diligências para saneamento do processo.

4. Casuística

Assunto: Inobservância de roteiro e procedimento estabelecido pelo Manual de Auditoria:

Acórdão do CONP- CAT nº 245/2017:

“Processual. Preliminar de nulidade da peça básica, arguida pela defesa, por insegurança na determinação da infração. Acolhida. Decisão não unânime.

Deve ser declarada nula a peça básica quando a instrução processual apontar que houve insegurança na determinação da infração.

Voto:

(...)

Pois bem. Primeiramente, vale ponderar, que a auditoria específica de abatedouros e frigoríficos não obedeceu aos ditames do manual de procedimentos fiscais regulamentado pela Instrução de Serviço 10/93 do DFIS. Este, em seu roteiro 17, item 3.1.7, determina que se compare o gado disponível para abate com o gado abatido, tanto para que, havendo divergências, seja aplicada presunção de que houve omissão de saída de gado em pé, isto quando não há provas de que os bovinos tenham sido efetivamente abatidos no estabelecimento”.

Acórdão da IV CJUL nº 1444/16:

“Processual. Preliminar de nulidade da peça básica. Insegurança na determinação da infração. Acolhida.

A adoção de Auditoria do Movimento Financeiro em estabelecimento que possui escrita contábil regular ocasiona insegurança na determinação da infração, pelo fato de a legislação não autorizar a auditoria nesta situação, sendo que o vício da insegurança impõe a nulidade do lançamento fiscal”.