

A. I. Nº - 269515. 0105/07-5
AUTUADO - S.J.F. GUERRA
AUTUANTE - NAGIBE PEREIRA PIZA
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 23.11.2007

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0323-02/07

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/3/07, diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos “por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante”, nas aquisições interestaduais de mercadorias [envolvendo antecipação “parcial” e “total”], sendo lançado imposto no valor de R\$21.665,63, com multa de 50%.

O contribuinte defendeu-se protestando que o procedimento fiscal carece de fundamentação jurídica, constituindo até excesso de exação. Observa que, de acordo com a cópia anexa da Declaração de Firma Individual arquivada na Junta Comercial, o seu estabelecimento é de natureza industrial, tendo como atividade a preparação de leite e a fabricação de produtos de laticínio. Em face disso sustenta que sua empresa não está obrigada ao pagamento de ICMS por antecipação, seja a título de antecipação “total” (RICMS, art. 355, III), seja a título de antecipação “parcial” (art. 352-A). Chama a atenção para orientação disponibilizada pela Secretaria da Fazenda nesse sentido, da qual também juntou cópia. Cita parecer da Diretoria de Tributação. Afirmar que os produtos objeto da autuação foram adquiridos para aplicação no processo de industrialização de produtos de laticínio, e não para revenda ou comercialização. Requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, caso as provas apresentadas não sejam suficientes, a fim de que seja atestado que as mercadorias em questão constituem matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem para industrialização.

O fiscal autuante prestou informação confirmando que o contribuinte está cadastrado neste Estado no código 1051-1/00, preparação de leite, e, além desta atividade, dedica-se também à fabricação de produtos de laticínio, conforme consta na Declaração de Firma Individual arquivada na Junta Comercial do Estado da Bahia. A seu ver, a impugnação está bem fundamentada, mas para ser considerado improcedente o Auto de Infração há necessidade de se fazer juntada das cópias das Notas Fiscais mencionadas nos demonstrativos fiscais, uma vez que ele, autuante, somente havia juntado aos autos as cópias do Registro de Entradas. Finaliza dizendo que só é possível analisar se as mercadorias fazem parte do processo de preparação de leite e da fabricação de produtos de laticínios diante das cópias das referidas Notas.

VOTO

A descrição do fato, neste Auto de Infração, é de que o contribuinte efetuou recolhimento de ICMS a menos “por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante”, nas aquisições interestaduais de mercadorias.

Essa descrição requer considerações que, como julgador, tenho o dever de fazer, apesar de serem concernentes a aspectos não suscitados pela defesa, porque se trata de questões ligadas à estrita legalidade do lançamento, pois entendo que à defesa cabe alegar os fatos, mas o julgador tem o dever de conhecer e aplicar o direito, seja este alegado ou não.

Nos termos do art. 39, III, do RPAF, o Auto de Infração deve conter a descrição do fato de forma clara e precisa.

O Auto de Infração, depois que passou a ser emitido de forma automatizada, descreve as infrações em função de um banco de situações abstratamente armazenadas no sistema, pois é impossível prever, no plano hipotético, as situações reais do dia-a-dia, de modo que compete ao fiscal, diante do caso concreto, fazer os esclarecimentos necessários, para atender ao supracitado dispositivo regulamentar, visando à clareza da imputação, para que o acusado possa exercer plenamente o seu direito de defesa, em nome do princípio do contraditório. As fórmulas padronizadas armazenadas no sistema visam a facilitar o trabalho do fiscal, mas a descrição do fato concreto, efetivamente apurado, é de responsabilidade do fiscal autuante, pois o titular da competência legal para lavrar Autos de Infração é do auditor, não do sistema.

Neste caso, a descrição do fato não permite saber se se trata de recolhimento a menos do imposto devido a título de antecipação ou se de imposto devido por substituição tributária. Além disso, a descrição se refere a “microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante”, sem se preocupar em caracterizar a natureza do estabelecimento.

É muito pouco dizer simplesmente que houve recolhimento a menos do ICMS “por antecipação ou substituição tributária”, sem dizer por que se considera que teria havido pagamento do imposto a menos, e sem dizer qual a espécie ou natureza das mercadorias consideradas no levantamento fiscal.

A indicação da espécie de mercadoria é de suma importância, para se saber se ela está ou não enquadrada no regime de substituição tributária, e, estando, para se saber qual a MVA aplicável.

Neste caso, a “descrição do fato” praticamente não descreve nada.

Por conseguinte, o fiscal não atentou para o mandamento do art. 39, III, do RPAF, segundo o qual o Auto de Infração deve conter a descrição do fato de forma clara e precisa.

Todavia, não obstante esse obstáculo imposto à defesa, considero que talvez o vício apontado perca importância, tendo em vista que o autuado, ao defender-se, demonstrou ter compreendido o que se pretendia dele. Embora não seja razoável que somente se conheça o teor da acusação depois de lida a defesa, dou por superado esse ponto, por concluir que o autuado se defendeu de forma eficaz.

Resta, porém, outro aspecto ligado à estrita legalidade do lançamento, ao qual, como julgador, não posso fechar os olhos. É que os demonstrativos em que se baseia o Auto são juridicamente inócuos. Reporto-me aos papéis às fls. 6/17. Como os demonstrativos dos cálculos constituem peças que, intrinsecamente, integram o Auto de Infração, teriam de ter sido elaborados por autoridade competente. Indago, então: quem foi que elaborou esses demonstrativos? Note-se que os papéis não têm data, nem assinatura, e não têm sequer o nome ou o cargo de quem elaborou os cálculos.

Volto ao RPAF, cujo art. 15, II, prevê que os atos e termos processuais, papéis de trabalho, etc., devem conter, dentre outros elementos, a assinatura do servidor, bem como seu cargo ou função. O referido dispositivo somente dispensa a assinatura do servidor no caso de papéis gerados ou preenchidos pelo sistema de processamento eletrônico de dados de forma impessoal, como, por exemplo, um extrato da situação cadastral do contribuinte, um extrato da tramitação de processo.

Seria despicienda a observância da regra do art. 15, II, do RPAF? Tratar-se-ia de uma recomendação tola? Seria facultativa a assinatura dos demonstrativos fiscais?

A resposta é – não. O legislador deu tal importância ao preceito que fez questão de registrar a expressão: “sob pena de responsabilidade funcional”. Isto porque a validade do demonstrativo está subordinada à previsão do art. 39, IV, “b”, do RPAF, pois o demonstrativo, embora seja uma peça à parte, atua como se estivesse inserido fisicamente no corpo do próprio Auto de Infração.

Prosseguindo no exame dos aspectos atinentes à estrita legalidade do lançamento, observo que o nobre fiscal sequer lavrou Termo de Início de Fiscalização, o que constitui infringência ao art. 28 do RPAF.

E não entregou cópia dos demonstrativos fiscais ao contribuinte, como manda o art. 46 do RPAF.

Enfim, o procedimento foi conduzido de forma totalmente irregular.

Não posso apreciar o mérito da autuação, pois não existem elementos que permitam o exame da parte substancial deste lançamento. O lançamento em apreço envolve num só item tanto o imposto devido por antecipação relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (embora não se saiba quais seriam essas mercadorias) como o imposto devido a título da chamada antecipação parcial.

É preciso fazer-se a distinção entre a antecipação relativa a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a chamada antecipação parcial. Embora ambas façam parte do gênero “antecipação tributária”, trata-se de duas figuras tributárias com características, pressupostos e conseqüências diversos. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não; numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Para evitar confusão, seria melhor que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da antecipação parcial, que é uma “antecipação provisória”, de caráter transitório, para distingui-la da antecipação pura e simples, que tem o caráter de “antecipação definitiva”, por encerrar a fase de tributação das mercadorias.

No caso em exame, o levantamento fiscal foi feito misturando num só demonstrativo os valores relativos às duas modalidades de antecipação. Não é possível saber se o imposto foi calculado corretamente, pois o autuante não especificou as mercadorias.

Na fase de instrução deste processo, cogitei de submetê-lo à apreciação desta Junta em pauta suplementar, para propor a realização de diligência, a fim de solicitar ao fiscal autuante que sanasse os vícios assinalados. No entanto, considere não ser cabível tal providência, tendo em vista que o autuado é um estabelecimento industrial, e, sendo assim, não está obrigado ao pagamento do imposto por antecipação, seja a título de antecipação “total” (RICMS, art. 355, III), seja a título de antecipação “parcial” (art. 352-A). A legislação é tão clara que dispensa quaisquer comentários. É só ler os artigos.

Nesse sentido, a defesa alertou que o autuado é um estabelecimento industrial, e fez prova disso, e o fiscal autuante reconheceu o fato, na informação prestada, embora considere que deveriam ser juntadas aos autos as cópias das Notas Fiscais especificadas nos demonstrativos por ele

elaborados, uma vez que ele, autuante, somente havia juntado aos autos as cópias do Registro de Entradas.

Ora, ao lavrar o Auto de Infração, a fiscalização deveria atentar para a natureza do estabelecimento. A cobrança do imposto por antecipação só poderia ter sido feita se houvesse elementos que indicassem que este contribuinte, apesar de ser uma indústria, também comercializa mercadorias. Isso, contudo, não foi objeto de acusação.

Imagine-se se, a partir de um precedente como este, a fiscalização passasse a autuar todas as indústrias, cobrando o imposto por antecipação, a torto e a direito, deixando que elas depois se defendessem para provar que são indústria e que os bens adquiridos são insumos.

Ao autuar, a fiscalização já deve saber o que está fazendo, pois a fiscalização existe para fiscalizar. Se o contribuinte está inscrito unicamente como indústria, para que isto deixe de ser verdade é preciso que haja uma constatação do fato e que na motivação do lançamento isso seja explicitado.

No presente caso, o contribuinte não foi acusado de, na condição de estabelecimento industrial, ter outra atividade e comercializar mercadorias de terceiros.

Em suma, foi feita prova de que a empresa desenvolve duas atividades, ambas de natureza industrial: preparação de leite e fabricação de produtos de laticínio (fl. 75).

Consultei no sistema de informações da Fazenda o histórico da atividade econômica deste contribuinte e constatei que ele desenvolve desde o início a atividade de preparação de leite. É indústria, portanto.

Considero que este Auto decorreu de uma ação fiscal desenvolvida de forma inadequada.

O fiscal, ao prestar a informação, considerou que somente poderia dizer se as mercadorias fazem parte do processo de preparação de leite e da fabricação de produtos de laticínios diante das cópias das referidas Notas. Ocorre que, de acordo com o que consta no cabeçalho dos papéis de trabalho às fls. 6/17, o fiscal autuante esteve de posse das Notas Fiscais, haja vista a expressão "... Notas Fiscais de Entrada apresentadas pelo contribuinte".

Sendo assim, já que as Notas Fiscais foram apresentadas pelo contribuinte, cabia ao auditor, antes de autuar, fazer as verificações cabíveis. Somente se houvesse elementos indicativos concretos de que as mercadorias – que neste caso sequer se sabe quais são – se destinavam a comercialização e não a industrialização é que se justificaria a autuação.

Além desses aspectos atinentes à incerteza do cometimento, existe ainda uma questão atinente à liquidez do lançamento, haja vista que, não obstante a observação na fl. 17 de que teria sido concedida uma redução de 50%, fundada no art. 352-A, § 4º, do RICMS, não parece ter sido concedida tal redução.

Tendo em vista que, nos termos do art. 355, III, e do art. 352-A do RICMS, é indevida a cobrança do imposto por antecipação, seja a título de antecipação total, seja a título de antecipação parcial, e considerando que a autuação decorreu de ação fiscal desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal, concluo que o procedimento é nulo. Tomo por fundamento o art. 18, IV, "a", do RPAF.

A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269515. 0105/07-5**, lavrado contra **S.J.F. GUERRA**. Recomendando o exame por parte da repartição fiscal em relação a renovação do procedimento fiscal

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de novembro de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR