

PROCESSO - A. I. Nº 0933154909/07  
RECORRENTE - JL EMPREENDIMENTOS INTERNACIONAIS LTDA. (HOME DESIGN)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0122-03/08  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 08/10/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0280-12/08

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS EM TRÂNSITO DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal, em afronta às normas contidas na Lei nº 8.210/02, no Regulamento do ICMS, no Código Tributário do Estado da Bahia e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Vícios insanáveis do processo. Análise do Recurso Voluntário **PREJUDICADA**. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do lançamento de ofício, com espeque no art. 18, inc. I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte pede a reforma da Decisão da Junta de Julgamento Fiscal que declarou a Procedência do Auto de Infração, lavrado em 23/07/2007, para exigir o valor de R\$5.058,18 de ICMS, acrescido da multa de 100%, por ter sido constatada a circulação de mercadorias sem documentação fiscal. No Termo de Apreensão de Mercadorias de nº 140889, anexado à fl. 03 dos autos, foi descrito que as mercadorias estavam sendo transportadas no veículo de placa JOZ 6515, desacompanhadas de documentação fiscal. Servem de lastro ao Auto de Infração, além do Termo de Apreensão, os demonstrativos constantes das fls. 4, 5 e 7 do PAF, que correspondem, respectivamente, à relação das mercadorias apreendidas, pesquisa de preço e memória de cálculo (termo de apuração da base de cálculo), todos elaborados pelo agente de tributos Emanoel Dantas.

O contribuinte apresentou defesa, no prazo de lei. As razões empresariais não foram acolhidas, tendo a Decisão de 1º grau sido lavrada com o teor abaixo transscrito:

*Incialmente, quanto à nulidade da exigência fiscal sob a alegação do autuado de que não tomou conhecimento do Auto de Infração, observo que na impugnação apresentada às fls. 25 a 29, o autuado confirma que recebeu via correios, cópia do presente Auto de Infração, em 31/08/2007, constando a informação de que foi essa a data em que ocorreu a ciéncia do contribuinte relativamente ao lançamento fiscal em questão, ficando sanada a irregularidade apontada na contestação ao Termo de Apreensão.*

*O autuado também suscita nulidade, argumentando que não é o real proprietário das mercadorias apreendidas, sendo apenas o dono do veículo transportador, ou seja, o defendente entende que ficou caracterizada a nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva. Entretanto, a autuação foi efetuada com base no art. 39, inciso I, do RICMS/BA, que prevê a responsabilidade dos transportadores pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais em relação às mercadorias que aceitarem para transportar ou que*

*conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, inexistindo ilegitimidade passiva, como entendeu o deficiente.*

*Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo deficiente, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF/99.*

*No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, tendo em vista que foi constatado transporte de mercadorias sem documentação fiscal, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias de nº 140889, à fl. 03.*

*O autuado confirmou nas razões de defesa que as mercadorias estavam desacompanhadas de documento fiscal correspondente, alegando que juntou aos autos notas fiscais para comprovar que as mercadorias apreendidas pertencem à HOME DESIGN MÓVEIS E DECORAÇÃO LTDA., por isso, entende que a cobrança do imposto deveria ser efetuada ao seu real proprietário.*

*Constatou que no momento da ação fiscal, o autuado não exibiu documento fiscal comprovando a regularidade da mercadoria encontrada; o Termo de Apreensão constitui prova material da inexistência do documento fiscal, e de acordo com o art. 220, inciso I, do RICMS/97, a nota fiscal correspondente deveria ser emitida antes de iniciada a saída das mercadorias.*

*Portanto, no caso em exame, as fotocópias das notas fiscais acostadas aos autos pelo deficiente não servem para elidir a exigência fiscal, haja vista que no momento da apreensão deveria ser comprovada pelo contribuinte a regularidade das mercadorias encontradas, e conforme o § 5º do art. 911 do RICMS/97 “o trânsito irregular de mercadoria não se corrige pela ulterior apresentação da documentação fiscal”.*

*Não acato o argumento de que a cobrança do imposto não poderia ser efetuada ao autuado, porque não é o real proprietário das mercadorias; que estaria caracterizado nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva, tendo em vista que de acordo com o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais, os transportadores que conduzirem mercadorias sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou mesmo, acompanhadas de documentação inidônea.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, haja vista que não ficou comprovada pelo autuado a existência de documento fiscal no momento da apreensão, sendo exigido o imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável, por estar com mercadoria desacompanhada de documentação fiscal.*

No Recurso Voluntário o autuado reiterou a invalidade do procedimento fiscal, aduzindo que o Termo de Apreensão de Mercadorias, lavrado sob o nº 140889, onde o autuante apreendeu mercadorias do autuado, sob a alegação de que se encontravam desacompanhadas de nota fiscal foi entregue ao contribuinte juntamente com um DAE para pagamento, no valor de R\$10.116,36 (dez mil, cento e dezesseis reais e trinta e seis centavos), sendo R\$5.058,18 apontado como valor principal e R\$5.058,18, relacionado como multa por infração.

O contribuinte, entretanto, discordando da cobrança, protocolou petição, em 22/08/2007, gerando o Processo nº 144299/2007-7, onde contestou o lançamento. Todavia, somente em 31/08/2007, foi que o autuado tomou ciência da lavratura do presente Auto de Infração, do qual, discordando na sua totalidade, apresentou Defesa Administrativa, em 21/09/2007.

O autuado, a despeito da fundamentação apresentada pela Junta de Julgamento Fiscal, permanece não concordando com a exigência fiscal, apontada, inicialmente, a irregularidade na Intimação. Quanto ao Julgamento constante no Acórdão JJF Nº 0122-03/08, ressaltou que este E.

CONSEF encaminhou a cópia do mesmo para o endereço errado, qual seja, “*Rua Wanderley Pinho, nº 2609, apt. 1102, Itaigara, Salvador/BA, CEP 41.815-270.*”, que corresponde ao endereço pertencente ao sócio da empresa. Sr. Márcio Lins, ao revés de ter sido enviada ao endereço referente à sede do autuado: Rua Thomaz Gonzaga, nº 45, térreo, Pernambués, Salvador/BA, CEP: 41.100-000. Diante disso, argüiu a irregularidade na intimação encaminhada ao endereço residencial do sócio do autuado.

Em seguida sustentou a perda de validade do Termo de Apreensão de Mercadorias nº 140889 e a nulidade do Auto de Infração, pois apenas após a apresentação da defesa, pelo autuado, em 22/08/2007, quanto à cobrança referente ao Termo de Apreensão de Mercadorias nº 140889, foi enviada ao autuado, via Correios, cópia do presente Auto de Infração, sendo recebido pela empresa em 31/08/2007, data em que ocorreu, portanto, a ciência do contribuinte relativamente ao lançamento fiscal em questão. Sendo assim, o recorrente entende que em função da falta de lavratura do Auto de Infração retomencionado dentro do prazo legal, verifica-se sem validade o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 140889 e NULO o presente lançamento, sendo, ainda, encerrada a ação fiscal e a cobrança do imposto, o qual deverá ser pago pelo contribuinte de forma espontânea, sem a incidência, portanto, da multa por infração, isto conforme determinado pelo artigo 945, do RICMS/BA, que transcreveu na peça recursal.

Ressaltou que, inobstante constar no Auto de Infração a data de lavratura em 23/07/2007, o contribuinte apenas foi notificado da sua existência em 31/08/2007, via carta postal com AR, data em que se considera efetivamente realizado o lançamento, pois que totalmente concluído, quanto ao seu procedimento legal. Aduziu que o Acórdão JJF Nº 0122-03/08 sequer se manifesta sobre tal alegação aduzida pelo autuado na sua Defesa Administrativa. Certamente porque não vislumbrou argumentos que rechaçasse a referida alegação.

Citou doutrina dos professores Paulo de Barros Carvalho e José Souto Maior Borges para embasar seu entendimento. Destacou que o lançamento é, por força do art. 145 do CTN, ato essencialmente receptício. Requer o lançamento, assim, a posterior notificação do seu conteúdo ao destinatário da pretensão tributária concreta.

Em seguida fez observar que E. CONSEF já se manifestou no sentido de considerar NULO o Auto de Infração lavrado fora do prazo previsto no parágrafo único, do artigo 945 do RICMS/97, consoante a Resolução JJF Nº 0949/98, cuja ementa e voto foram transcritos na peça recursal.

Formulou pedido de NULIDADE do lançamento fiscal, uma vez que não foi o contribuinte cientificado da lavratura de qualquer Auto de Infração dentro do prazo previsto no artigo 945, do RICMS/BA.

A Procuradoria Estadual em Parecer acostado às fls. 57/58, afastou a alegação de nulidade do procedimento fiscal, afirmindo que a questão que merece maior atenção versa sobre os efeitos relativos à intimação extemporânea do Auto de Infração que deveria observar o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias e o excedeu, incorrendo numa suposta violação ao parágrafo único do art. 945 do RICMS/97. Entretanto, sustenta o órgão jurídico que não há dúvida que a autuação fora efetivada em 23/07/2007, porém a intimação não se deu nesta data. Diante disso, teria o autuado, a seu favor, o lapso temporal entre a data do procedimento e o da efetivação da intimação do lançamento de ofício, ocorrido em 31/08/2007, para recolher espontaneamente o valor do tributo. Como não o fez, a espontaneidade ficou afastada, não havendo o vício apontado pelo recorrente. Quanto ao mérito, o representante da PGE/PROFIS afirma que restou comprovado na ação fiscal que as mercadorias transportadas pelo autuado se encontravam desacompanhadas da documentação fiscal própria, havendo em relação a esta infração solidariedade entre o transportador e o proprietário dos bens. Sustentou, ademais, que no Recurso Voluntário o atuado em nada inovou em relação à defesa, tecendo as mesmas considerações jurídicas de ataque indireto ao lançamento de ofício, restando não demonstrada a comprovação material da idoneidade da operação flagrada pela fiscalização. Finalizou o Parecer opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No presente processo é atribuída ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter sido flagrado pela fiscalização o transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. Observo que o recorrente pautou seu Recurso Voluntário repetindo basicamente as mesmas alegações já esposadas quando da impugnação, sustentando, exclusivamente, a nulidade do procedimento por vícios na intimação e a perda de validade do Termo de Apreensão.

Porém, antes de analisarmos o mérito do Recurso Voluntário, que se atém àquelas duas questões formais, devemos, por dever de ofício, suscitar questões relativas à existência ou não de atos ou procedimentos denunciadores da existência de causas provocadoras de uma nulidade absoluta do presente processo, levantadas quando da sessão de julgamento.

O principal fato que motivaria a nulidade absoluta relaciona-se diretamente à questão de ter ou não o funcionário que elaborou e assinou os documentos de fls. 4, 5 e 7, competência para fazê-lo. Noutras palavras: é legal a elaboração de demonstrativos, planilhas, intimações para pagamento de imposto e outros documentos entregues ao contribuinte, elaborados e assinados exclusivamente por outro funcionário que não seja o Auditor Fiscal?

As manifestações da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), em outros processos administrativos que tramitaram por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, que resultaram na elaboração dos Acórdãos 0210-12/08 e 0214-12/08, aqui mencionados como paradigmas, esclarecem a questão de forma didática e abordam de forma direta e objetiva os dispositivos legais que regem a matéria.

De início, cabe transcrever ensinamentos da doutrina pátria, relativamente ao ato administrativo, de que é espécie o lançamento tributário. O ato administrativo em sentido próprio recebeu da doutrina a conceituação posta por Hely Lopes Meirelles e relembrada nos Pareceres da PGE/PROFIS, nos seguintes termos: “... é toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria”. Complementam o conceito os requisitos de que o mesmo deve observar: competência (o autor do ato deve estar investido nas atribuições necessárias para sua produção), objeto (conteúdo em conformidade com a lei), forma (revestimento externo do ato), finalidade (resultados pretendidos) e motivo (situação concreta que autoriza a sua prática).

Já o conceito de lançamento tributário constitui um dos mais importantes atos da administração pública. O Código Tributário Nacional como norma constitucionalmente autorizada para definir tal conceito, coloca de forma precisa em seu artigo 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Destacamos, por pertinência temática, a questão suscitada neste PAF e que diz respeito à expressão “autoridade administrativa” que é inexoravelmente aquela que irá, nas oportunidades definidas pela legislação de cada tributo, constatar e mensurar o fato gerador do tributo e seus consectários. De acordo Sacha Calmon e Ruy Barbosa Nogueira o “lançamento é um ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais.....”

Há, portanto, a necessidade de ser a autoridade administrativa competente para formalizar o ato de lançamento tributário, sendo este um requisito imprescindível para a sua validade. Ou seja, só e somente só aqueles agentes que disponham de poder legal e nos limites estabelecidos, poderá praticá-lo sob pena de macular de forma definitiva a manifestação da vontade do Estado, ainda que no exercício da atividade vinculada, concernente à aplicação de ofício da lei tributária.

Nessa linha de argumentação, faz necessário apontar na legislação tributária do Estado da Bahia, quem seria esta “autoridade administrativa” que a norma conferiu de forma privativa a competência para realizar o lançamento tributário.

O Código Tributário do Estado da Bahia previu em seu **artigo 107** que compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais e que a função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais (§1º) sendo que a lavratura de autos de infração para exigência de tributos, acréscimos e multas é privativa dos Auditores Fiscais (§2º) cabendo aos Agentes de Tributos Estaduais a execução de tarefas de subsídio à fiscalização (§3º).

A dicção do texto normativo inserto no Código Tributário do Estado da Bahia é de clareza solar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa no sentido de se demover a exclusividade de competência dos auditores fiscais para efetivação do lançamento tributário (pedra de toque da exação tributária). O denominado “Auto de Infração” é no, caso do Estado da Bahia, não somente o que é lavrado para cobrança de penalidades mas também para cobrança de tributo, o que nos levaria a supor que o seu nome possível seria *“auto de lançamento de imposto e imposição de multa”* aliás, como ocorre em outras unidades da Federação. Ora, antecede este “auto” uma série de outros atos necessários à consubstanciação de todos os elementos necessários ao seu perfeito acabamento. Diante do que foi afirmado, se deduz sem maiores dificuldades que o lançamento não é somente o ato final do procedimento fiscal, mas todos os atos que compõem a sua formação, a exemplo da identificação do sujeito passivo e da apuração da base de cálculo do tributo.

A legislação baiana, em especial a Lei nº 8.210/2002, em diversas oportunidades deixa claro que a atividade fiscalizadora é exercida pelos Auditores Fiscais, com o apoio (auxílio, socorro, ajuda, etc.) dos Agentes de Tributos Estaduais. Não há possibilidade legal que estas atividades fiscalizatórias de competência privativa dos auditores fiscais, possam ser substituídas pela ação de agentes de tributos estaduais.

Nesta mesma senda o art. 41, incisos I e II, do nosso Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, prescreve de forma clara que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará obrigatoriamente e dos demonstrativos e dos levantamentos **elaborados pelo fiscal autuante**, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido (grifos nossos).

A interpretação RPAF deixa claro que os atos do procedimento que não foram expressamente atribuídos à competência de agente de tributos, a exemplo da lavratura do termo de apreensão, devem ser exclusivamente praticados por auditores fiscais, que detêm nos termos do art. 925 do RICMS a competência para exercer as atividades de fiscalização, podendo fazê-los, todavia, em conjunto com os agentes de tributos, a exceção dos atos de que tenham relação direta com a conclusão do lançamento tributário. As atividades de apoio, mencionadas no parágrafo único, do art. 925, jamais poderão ser praticadas sem que tenham sido chanceladas e homologadas pela autoridade fiscal competente, sob pena de invalidade de todos os atos, por vício de incompetência.

No caso sob exame, ao analisarmos os demonstrativos às fls. 4, 5 e 7, os dois últimos, espelhando a quantificação da base de cálculo lançada no Auto de Infração, detectamos que as planilhas elaboradas para documentar a exigência fiscal foram de autoria exclusiva de um Agente de Tributos, que fez a pesquisa de preço das mercadorias apreendidas e quantificou a base de cálculo lançada no Auto de Infração. Não resta dúvida que os indigitados documentos (fls.5 e 7) têm como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.

Entendo que diante dos atos de fiscalização praticados neste processo, encontra-se configurada uma nulidade insanável, já que os atos qualificados, por terem sido formalizados por servidor

sem competência legal, não podem ser retificados. Aplica-se ao caso, a norma contida no 18, inc. I, do RPAF, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente.

Assim, considerando o acima exposto, decreto, de ofício, a NULIDADE do lançamento e, em consequência, considero PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, sendo recomendada à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar NULO o Auto de Infração nº 0933154909/07, lavrado contra **JL EMPREENDIMENTOS INTERNACIONAIS LTDA**. Recomenda-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS