

A. I. Nº - 936830220/07
AUTUADO - DAKA AUTO PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - MANOEL PEREIRA DE ANDRADE
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 05. 11. 2008

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0362-01/08

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE EM EXERCÍCIO ABERTO. MERCADORIAS EM ESTOQUE SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Verificado que os atos de fiscalização que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidores 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 elencados no Parecer da Procuradoria Estadual. Decretada, de ofício, a NULIDADE do lançamento de ofício, com fulcro no artigo 18, inciso I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para repetição da ação fiscal, a salvo de falhas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/10/2007, pela fiscalização de trânsito de mercadorias, imputa ao autuado o cometimento de infração à legislação do ICMS, em decorrência de falta de recolhimento do imposto pela existência de mercadorias em estoque desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, atribuindo ao detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.656,47, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 14 a 23), destacando, inicialmente, que se trata de uma empresa que comercializa, exclusivamente, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, no caso, baterias automotivas.

Argui, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração, pelo fato de o levantamento levado a efeito pela Agente de Tributos Maria do Socorro S. Barreto, Cadastro nº 210.436, não ter observado os princípios contábeis, pois não classificou os produtos por referência, apenas diferenciando-os por “pequeno, médio e grande”, não sendo possível haver o levantamento sem observância da estrita classificação das mercadorias, pelas amperagens, modelos, etc. Também apresenta argüição de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, decorrente da não apresentação pela Fiscalização do Demonstrativo de Débitos que ensejou a formação da base de cálculo indicada no Auto de Infração, invocando os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, para invalidação do ato administrativo, bem como posição doutrinária de Almiro do Couto Silva, que reproduz.

Atacando o mérito, sustenta que o levantamento fiscal foi realizado aleatoriamente, não passando de um arbitramento da base de cálculo ou excesso de exação, haja vista não foi fornecido pelo Fisco,

especificadamente, o levantamento de todo o estoque existente, de acordo com as suas referências, confrontando-os com as notas fiscais de entradas, para encontrar o resultado contabilmente aceito, para fins de exigência ou não do imposto e multa, se devidos. Cita lição de Ives Gandra, para dizer que a imposição tributária sempre deverá observar os princípios e preceitos constitucionais. Invoca a Lei nº 7.357/98, transcrevendo ao seus artigos 1º e 7º, para afirmar que não tem nenhum interesse em sonegar imposto, considerando que a mercadoria que comercializa exclusivamente está enquadrada no regime de substituição tributária, não tendo sentido uma empresa optante pelo SimBahia, se escusar de emitir nota fiscal. Cita ainda ensinamentos de Sacha Calmon, para registrar a sua confiança neste Egrégio Conselho sobre a decisão justa.

Finaliza, requerendo a nulidade e, caso esta seja ultrapassada, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 223 a 226), contestando as alegações defensivas, afirmado que foi realizado um levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto, o que equivale eleger e contar alguns itens estocados, tendo o agente fiscal solicitado a direção da empresa um funcionário com conhecimento das mercadorias objeto do levantamento, sendo as denominações fornecidas pelo funcionário da loja havendo apenas a anotação pelo agente do Fisco no formulário os nomes e quantidades das mercadorias. Acrescenta que no final do levantamento houve a solicitação das notas fiscais das mercadorias constantes da auditoria de estoque à fl. 04 dos autos, tendo estas sido apresentadas restando constatado que alguns itens levantados não estavam com documentação fiscal, gerando a lavratura do Termo de Apreensão nº 139022 de tais itens, no caso, baterias para veículos. Afirma que o tempo foi mais que o necessário para que o contribuinte providenciasse a documentação fiscal dessas mercadorias, caso existissem, pois foram mais 30 dias para a lavratura do Termo de Apreensão e 25 dias para lavratura do Auto de Infração. Cita e transcreve os dispositivos infringidos e da multa aplicada da legislação do ICMS.

Prosseguindo, diz que o demonstrativo de débito das mercadorias, conforme levantamento de preço corrente às fls. 05 dos autos é de R\$ 27.391,00, preço levantado no estabelecimento comercial Centro Automotivo das Baterias Ltda., inscrição estadual nº 63531492, em 11/09/2007, sobre o qual aplicada a alíquota de 17% resulta no ICMS devido no valor de R\$ 4.656,47, de acordo com a memória de cálculo à fl. 03.

Conclui mantendo integralmente a autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do ICMS pela existência de mercadorias em estoque sem a documentação exigível, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto.

Do exame das peças processuais, verifico que a apuração do imposto foi realizada exclusivamente por Agente de Tributos, conforme “Memória de Cálculo” à fl. 03, “Levantamento de Preço Corrente” à fl. 05 e Termo de Intimação à fl. 04, constando a assinatura do Auditor Fiscal apenas no Auto de Infração.

Conforme entendimento manifestado pela Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal, o Agente de Tributos não tem competência para realizar ato de fiscalização, em estabelecimento de contribuinte, no intuito de apurar o imposto devido, sem que haja a indispensável participação do Auditor Fiscal, entendimento este corroborado pelo CONSEF que tem decidido pela nulidade do Auto de Infração, conforme se vê da decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF N° 0214-12.08, cujo teor é reproduzido na íntegra abaixo, para uma melhor compreensão dos ACÓRDÃO JJF N° 0362-01/08

fundamentos que nortearam a invalidade do ato.

“VOTO”

O presente processo, como vimos, atribui ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, na condição de Microempresa. Observo que o recorrente pautou seu Recurso Voluntário repetindo de alguma forma as alegações já esposadas quando da impugnação no sentido de que o seu faturamento no exercício anterior houvera sido inferior ao estabelecido para a nova faixa de enquadramento, entendendo que deveria estar enquadrada na faixa 2. Acrescentou apenas um alentado estudo sobre a confiscatoriedade das multas que lhe foram aplicadas.

Creio que o Parecer inicial da PGE/PROFIS trilha um caminho mais próximo a uma possível interpretação mais coerente com o sistema de tributação especial denominado SimBahia.

Porém antes de analisarmos o mérito devemos, por dever de ofício, suscitar questões relativas à existência ou não de atos ou procedimentos denunciadores da existência de causas provacadoras de uma nulidade absoluta do presente processo.

Levantadas quando da sessão de julgamento tivemos a preocupação de levá-las à consideração da PGE/PROFIS solicitando-lhe uma manifestação deste órgão técnico-jurídico a respeito das referidas questões.

Como vimos no relatório acima, o principal fato que motivaria a nulidade absoluta relaciona-se diretamente à questão de ter ou não os funcionários que elaboraram e assinaram os documentos de fls. 6, 7 e 8 competência para fazê-lo. Noutra 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?

A manifestação da PGE/PROFIS transcrita no relatório acima esclarece a questão de forma didática e aborda de forma direta e objetiva os dispositivos legais que regem a matéria. Tomo-a como modelo para proferir o meu entendimento a respeito do assunto.

Como colocou o Sr. procurador, torna-se necessária uma breve prospecção sobre o significado jurídico de alguns conceitos, bem como o estabelecimento de algumas premissas fundamentais para o entendimento da questão posta.

*E de pronto, consideramos que o ato administrativo em sentido próprio recebeu da doutrina a conceituaçãoposta por Hely Lopes Meirelles e relembrada no aludido Parecer: ato administrativo “... 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 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).*

Importante fazermos de pronto um link com o conceito de lançamento tributário que se constitui num dos mais importantes atos da administração pública. Anoto, como o fez o Sr. Procurador, abstrair pela natureza da questão em foco das possíveis conjecturas sobre a natureza de ato ou procedimento do lançamento. O que nos interessa é avaliarmos os atos praticados e os seus objetivos. 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. Retomo a expressão trazida no citado Parecer na qual Sacha Calmon e Ruy Barbosa Nogueira que afirmam ser o “lançamento um ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais.....”

Ora, reafirmamos haver necessidade de ser a autoridade administrativa competente para exercer de forma privativa 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.

Restaria-nos desvendar na legislação tributária do Estado da Bahia quem seria esta “autoridade administrativa” a quem privativamente, compete realizar o lançamento tributário.

A análise das normas nos leva objetivamente ao Art. 146 da Constituição Federal que em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 que remete a lei complementar o estabelecimento de normas gerais inclusive sobre lançamento. O CTN ocupa este papel e define o lançamento como acima expusemos.

Acompanhando o esteio legal a Constituição do Estado da Bahia remete à legislação integradora a definição de autoridade competente para, de forma privativa, constituir o crédito pelo lançamento tributário que por sua vez através do 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).

Comungamos da assertiva do Sr. procurador quando coloca que “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 demover a exclusividade de competência dos auditores fiscais para efetivação do lançamento tributário (pedra de toque da exação tributária).”

Neste ponto poderíamos questionar se os atos tidos como subsidiários não poderiam resultar da ação de outro tipo de funcionário? Esta questão nos leva à necessária compreensão de qual seria a natureza jurídica destes “atos”?

Como vimos, aquilo que denominamos “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, diga-se de passagem, 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.

A legislação baiana 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). Não temos dificuldade em interpretar que o próprio Regulamento do ICMS e mencionado RPAF deixa claro que os atos de fiscalização que não foram expressamente atribuídos à competência de agente de tributos, em situação de igualdade com os auditores fiscais, a exemplo da lavratura do termo de apreensão, devem ser exclusivamente praticados por auditores fiscais, que detêm nos termos do art. 925 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 invalidades de todos os atos, por vício de incompetência.

No caso sob exame, ao analisarmos os demonstrativos às fls. 6 e 7 e o termo de intimação (fl.8) que na verdade quantifica e manda que o contribuinte recolha o imposto anteriormente apurado em planilha elaborada exclusivamente por Agentes de Tributos, observamos que estes atos fiscalizatórios, em estabelecimento de contribuinte, foram praticados por quem não tem competência para fazê-los, com destaque especial para a quantificação do imposto.

A própria descrição da Infração contida no Auto (fl.1) deixa clara a nulidade do lançamento. A exigência tem por suporte o “Demonstrativo para fins de reequadramento, resultante do monitoramento efetuado pela ATE Miriam Salinas, a qual solicitou, através de intimação anexa, notas fiscais de compras e vendas e respectiva planilha, devidamente assinada, evidenciado o movimento do período de 2004 e 2005”. As assinaturas mencionadas no Auto de Infração, ou seja, nas planilhas que o integram (fls. 06 e 07), foram firmadas por agentes de tributos, e representam nada mais nada menos que a quantificação do imposto cobrado no procedimento fiscal. A fl. 08 consta que o início do procedimento fiscal foi formalizado via intimação firmada pela mesma agente de tributos, inclusive com a menção expressa da obrigação de recolher o ICMS apurado em planilhas de sua elaboração, que conforme dissemos linhas atrás, foram exclusivamente produzidas pela servidora em questão. Acresça-se que ao prestar a informação fiscal (fl. 46), o Auditor Fiscal reafirma na parte conclusiva da peça informativa, que o trabalho fiscal teve por base, tão-somente, os dados contidos no “INC”, sistema corporativo da SEFAZ que contém dados fiscais, sem levar em consideração o real movimento comercial da empresa, revelando, portanto, que a empresa, apesar de intimada e de ter seu imposto apurado por servidora sem competência legal para a prática desses atos, apresentou elementos probatórios na impugnação que demandariam ser efetivamente fiscalizados para se determinar o real valor exigível no lançamento.

Retomamos o Parecer do Sr. procurador para concluirmos o exame da questão principal do presente PAF e concluimos pela nulidade ou não dos atos praticados às fls. 06 e 08 dos autos.

A primeira e mais importante conclusão é que “os atos testificados às fls. 06/08 dos autos constituem um procedimento de fiscalização e independente do título que o nomeie constitui parte do processo de fiscalização e no caso de intimação para pagamento um verdadeiro lançamento tributário.

Não resta dúvida que o indigitado documento (fl. 8) tem como objeto a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo.”

Pelo exposto, entendo que o processo em epígrafe padece de nulidades insanáveis já qualificadas e que alcançam a incompetência legal da servidora que praticou os atos fiscalizatórios, em particular no que se refere à quantificação do imposto devido e correspondente intimação ao contribuinte para pagamento, aplicando-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. Acresça-se ao vício de incompetência, a nulidade do Auto de Infração decorrente dos

defeitos do próprio lançamento, visto que os elementos probatórios trazidos pela empresa deveriam ter sido fiscalizados pelo auditor fiscal, para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte, aplicando-se a esta específica situação, o art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF, visto que a exigência fiscal não foi baseada na real movimentação comercial da empresa, conforme foi declarado pelo próprio autuante.

Decreto, de ofício, portanto, a NULIDADE do lançamento e, em consequência, considero PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, sendo recomendada à autoridade fiscal responsável do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.”

Portanto, com fulcro nos fundamentos apresentados pela PGE/PROFIS e na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acima reproduzida, considero que o Auto de Infração em exame contém vícios insanáveis, decorrentes da incompetência legal da servidora que praticou os atos de fiscalização, especialmente, no que se refere à quantificação do imposto devido, sendo aplicável ao caso, a norma contida no artigo 18, inciso I, do RPAF/99, que prescreve a nulidade dos atos do procedimento ou do processo praticados por servidor incompetente.

Nos termos do artigo 21, do RPAF/99, recomendo a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 936830220/07, lavrado contra **DAKA AUTO PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.**, com a recomendação a autoridade fazendária competente para repetição dos atos, a salvo de falhas, na forma do artigo 21, do RPAF/99.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR