

A. I. Nº - 944.102-670
AUTUADO - RECONPAN COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA.
AUTUANTE- WELLINGTON CASTELLUCCI
ORIGEM - IFMT - NORTE
Internet - 19/12/2008

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0376-03/08

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO JURIDICAMENTE EFICAZ (CTN, art. 196; COTEB, art. 127, § 1º, II; RPAF, art. 28, I). O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 20/11/2007, exige imposto no valor de R\$19.109,87, pela estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sendo o estabelecimento regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, conforme Declaração de Estoque, fl. 02.

Constam dos autos: Demonstrativo de Débito, fls. 03 e 04, pedido de mercadorias nº 008508, fls. 05 e 06, cópia da fl. 0002 do livro Registro de Inventário, fl. 07, cópias das notas fiscais nºs 0020, 1762 e 1170, fls. 08 a 10, canceladas para fins de trancamento do talonário.

O autuado foi intimado através de “AR” no dia 28/01/08, fl. 13, e apresentou impugnação, tempestivamente, em 26/02/08, fls. 15 a 22.

Em sua defesa o autuado preliminarmente diz que o Auto de Infração feriu o art. 45 do Decreto nº 7.629/99 no que diz respeito ao lapso temporal de cinco dias entre a sua lavratura e o seu cadastramento, transcrevendo, inclusive, o referido dispositivo regulamentar. Observa que, conforme extrato expedido em 22/02/2008 pelo SIGAT - Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, fl. 36, vê-se que a lavratura deste Auto de Infração ocorrera em 20/11/2007 e que o seu cadastramento pela SEFAZ deu-se em 14/01/2008, ou seja, ultrapassou em cinquenta dias o prazo limite previsto.

Diz que também foi desconsiderado o ditame do art. 29, inciso I, alínea “b”, do mesmo Decreto, pois houve equívoco, por parte do autuante, quanto a formalização do Auto de Infração, tendo em vista que foi lavrado dentro de estabelecimento comercial - depósito com endereço fixo, e não com a mercadoria em trânsito, o Auditor, de punho próprio, redigiu assim a infração supostamente cometida: “Estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscais...”, por isso diz entender que deveria ter sido utilizado o auto de infração - modelo 3 e não o auto de infração - modelo 2, já que as mercadorias encontravam-se guardadas em local fixo, conhecido, e não no trânsito de mercadorias.

Observa que foi descumprido o Art. 38 do RPAF-BA/99, pois, conforme preceitua a legislação pertinente a fiscalização deve ser precedida de uma Ordem de Serviço, não existente e da

lavratura do Termo de Início e do Termo de Encerramento da Fiscalização que também não foram colacionados nos autos.

Pontua ainda que, por inexistir no Auto de Infração a qualificação fiscal do autuado, conter descrição imprecisa dos fatos e faltar de demonstração da data de ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, deixaram de ser atendidos incisos o art. 39 em seus incisos I, III e IV, e a alínea “a”.

Por fim, afirma que o autuante utilizou-se da Declaração de Estoque do estabelecimento Matriz (I.E. nº 53.635.530 PP) e da Declaração de Estoque do estabelecimento Depósito Fechado (I.E. nº 66.706.955 PP) para a lavratura num mesmo Auto de Infração, mercadorias desacompanhadas de Nota Fiscal, sem discriminar o critério utilizado, bem como a quantidade de mercadorias em cada estabelecimento, tornando, assim, impossível determinar a quantidade de mercadorias supostamente encontradas sem notas fiscais nos dois estabelecimentos.

Arremata, pugnando pela nulidade do auto de infração em tela, por ter precluído o prazo do autuante para prosseguimento do Auto de Infração, e por vícios insanáveis quanto à formalização e falta da correta identificação do sujeito passivo, pois, conforme entendimento majoritário, e com fulcro no princípio da autonomia, um estabelecimento não responde pelo outro.

Ao abordar a questão do mérito ressalta a impossibilidade de distinguir qual é a fundamentação do Auto de Infração. Afirma que num primeiro momento, o autuante epigrafou a Infração, como sendo estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, conforme dispositivo supostamente infringido previsto no art. 39, inciso V do RICMS-BA/97. Entretanto, acrescenta também que epigrafou como infringido o disposto no art. 209, do mesmo Decreto supra mencionado, onde indica que apresentou ao Fisco documentação inidônea. Contudo esclarece que as mercadorias estocadas possuem notas fiscais idôneas, cujas cópias juntou às fls. 39 a 70, o que torna deserto o Auto de Infração em epigrafe.

Aduz que o autuante utilizou incorretamente a Declaração de Estoque do estabelecimento Matriz (I.E. nº 53.635.530 PP) e da Declaração de Estoque do estabelecimento Depósito Fechado (I.E. nº 66.706.955 PP), sem discriminar, no Auto de Infração epigrafado, o critério utilizado para identificar as mercadorias de cada um dos estabelecimentos autônomos, considerando assim, os dois estabelecimentos como um só, ferindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, vez que o Auto de Infração foi lavrado com a inscrição do estabelecimento Depósito Fechado (I.E. nº 66.706.955 PP).

Salienta que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera ICMS, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sua Súmula 166, julgada pela S1 - Primeira Seção em 14/08/1996, a qual transcreve.

Observa que a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro de uma mesma empresa configura simples deslocamento físico e, por isso mesmo não pode ser tributável pelo ICMS, vez que em transferências dessa natureza, não há transmissão de propriedade de mercadoria e, por consequência, circulação jurídica - fator primordial para caracterizar a hipótese de incidência do ICMS.

Assevera que só há circulação jurídica quando uma operação for realizada entre duas pessoas jurídicas distintas. Assim, trata-se, por efeito, da exata limitação constitucional do campo de incidência do ICMS, quando do simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, transcreve ementa do REsp nº 173.748 do STJ, para corroborar seu argumento.

Esclarece que a afirmação do autuante de que ocorrera infração ao art. 39, inciso V do RICMS-BA-97 não deve prosperar, pois toda mercadoria objeto do auto de Infração possui documentação idônea. Afirma ainda que todas mercadorias foram devidamente levantadas através de contagem física nos dois estabelecimentos de sua empresa (I.E. nº 53.635.530 PP – Matriz e no Depósito

Fechado - I.E. nº 66.706.955 PP), ou seja, dois contribuintes distintos com um mesmo Auto de Infração.

Afirma que a Declaração de Estoque não é suficiente para determinar se as mercadorias estocadas estão acobertadas com documentação fiscal idônea, vez que este levantamento carece de Auditoria Fiscal através de Ordem de Serviço, que deveria ser lavrado constando Termo de Início e Termo de Encerramento da Fiscalização, pois, só assim, o autuante poderia confrontar as compras dos períodos através das Notas Fiscais de Entrada, mais o estoque inicial, menos as vendas do período, chegando ao estoque final, para ser confrontado com o estoque físico. Assegura que somente após estes passos é que poderia ser constatado se houve omissão de entrada ou omissão de saída.

Diz que por ter lavrado um mesmo Auto de Infração, equivocadamente, a dois contribuintes distintos, cada qual com a sua respectiva Inscrição Estadual, não se consegue, identificar qual a mercadoria de cada estabelecimento. Afirma que há tanto equívoco que nem mesmo o autuante consegue distinguir se a mercadoria estocada está desacompanhada de Nota Fiscal ou se houve apresentação de documentação inidônea para as mesmas mercadorias.

Conclui o autuado requerendo o acolhimento de sua impugnação e que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O autuante ao proceder à informação fiscal, fl. 73, assegura que ao contrário do que alega a defesa o Auto de Infração não se encontra eivado erros e de vícios de forma, pois não ocorrera lapso temporal, o saneamento fora efetuado pelo supervisor em tempo hábil.

Em relação ao modelo de Auto de Infração informa que está de acordo com o roteiro de fiscalização AUDIN 003, normatizada pela SEFAZ, em consonância com a Lei nº 7.014/96.

Depois de aludir acerca das alegações defensiva da inexistência de qualificação do autuado, descrição imprecisa dos fatos, data de ocorrência, informa que para que não exista dúvida alguma sobre os fatos esclarecerá de forma minuciosa desde sua origem até a conclusão. Prossegue observando que no exercício de sua função de fiscalização de trânsito foi realizada uma abordagem ao veículo que se encontrava entregando mercadorias sem nota fiscal a empresa matriz do autuado, após a lavratura do auto, julgou se necessário verificar as notas fiscais de origem das mercadorias encontradas em seus estabelecimentos, assim foram feitos os procedimentos exigidos de acordo com o roteiro de fiscalização de trânsito: termo de visita, levantamento de estoque, termo de intimação para apresentação de livros e documentos, para cada estabelecimento foi feito documento separado, por se tratar de empresas distintas conforme prevê o próprio regulamento do ICMS.

Observa que a empresa autuada Reconpan Com. e Repres. de Equipamentos Ltda., localizada à Rua José Trindade Lobo, 116 - Bairro São Benedito - Santo Antonio de Jesus - BA, Insc. Estadual nº 66706955 e CNPJ 02304300/0002-70, foi autuada pela infringência ao dispositivo do RICMS: “estocagem de mercadorias em estabelecimento inscrito desacompanhadas de documentação fiscal”. Diz que os papeis de trabalho anexados aos autos demonstram de forma precisa como os fatos foram apurados. Assim, a declaração de estoque em anexo, relaciona as mercadorias encontradas no estabelecimento acima qualificado, o qual foi devidamente intimado para apresentação de documentos.

Informa ainda que foram apresentados o Inventário, cujo estoque existente é de 31 de outubro de 2006, fl. 07, e talões notas fiscais de entrada e de saída, fls. 08 e 09 (cópias anexas ao auto) onde não houve entradas ou saídas de mercadorias durante todo o ano de 2007. Assim sendo, foi feito demonstrativo de débito de acordo com o saldo constante no inventário, as entradas e saídas do período (inexistentes) e as mercadorias relacionadas na declaração de estoque. Foi constatada a existência de mercadorias em estoque desacompanhadas de documentação fiscal, sendo ainda os preços fornecidos pela empresa matriz cujo Pedido foi anexado aos autos, fls. 05 e 06, devidamente carimbado e assinado.

Assevera que diante do exposto não há qualquer dúvida em relação a quantidade de mercadoria encontrada desacompanhada de documentação fiscal no estabelecimento autuado, sendo que não houve, conforme alega a defesa utilização de declaração de estoque do estabelecimento matriz, I.E nº 53635530, mesmo porque são empresas totalmente distintas, de acordo com o princípio contábil da autonomia e do próprio RICMS-BA/97.

Esclarece que o Auto de Infração foi lavrado com base na declaração de estoque da empresa autuada, fl. 02, sendo que não houve utilização incorreta da declaração de estoque a defesa tenta apenas confundir os julgadores ao anexar cópia de levantamento de estoque feita na empresa matriz e notas fiscais todas elas da empresa matriz, demonstrando que a defesa é que está totalmente equivocada ao confundir estabelecimentos distintos, sem, contudo apresentar qualquer nota fiscal que possa comprovar a origem das mercadorias em estoques na empresa autuada.

Observa, por fim, que a defesa alega ainda que a transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS e que as mesmas tem documentação fiscal idônea, sem, contudo, apresentar documentos fiscais de transferência das mercadorias na sua defesa, nem quando intimado. Ressalta que toda defesa é baseada na repetição de utilização de levantamento de estoque de estabelecimento diverso sem qualquer comprovação dos fatos.

Conclui mantendo a autuação.

VOTO

Atribui-se nestes autos o cometimento pelo autuado, contribuinte inscrito no CAD-ICMS/BA, da estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Inicialmente cabe analisar as questões preliminares suscitadas pela defesa:

1. Registro do Auto de Infração após os cinco dias, consoante previsão do art. 45 do RPAF-BA/99 – apesar do fato ter ocorrido em 18/09/07, fl. 02, pois, a lavratura se deu em 20/11/07, fl. 01, e o registro efetuado em 14/01/08, fl. 11, entendo que esse lapso de tempo excedido, apesar de contrariar a previsão regulamentar, por se destinar ao controle interno da SEFAZ, visando, tão-somente, a celeridade na tramitação dos PAF's, além de não afetar o exercício de ampla defesa do autuado e não constar em qualquer dos incisos do art. 18 do RPAF-BA/99, não é motivo de nulidade;
2. Erro na formalização do Auto de Infração por ter lavrado em seu depósito, e não no trânsito de mercadorias infringindo a alínea “a” do inciso I do art. 29 do RPAF-BA/99 - verifico que inexistente erro algum na formalização do Auto de Infração, vez que a distinção entre o local da lavratura do apenas indica o tipo de roteiro a ser seguido pela fiscalização e, também, não se constituiu em óbice para o autuado se defender da acusação fiscal, não havendo também qualquer dispositivo legal que obrigue a utilização específica do Modelo 3 ou Modelo 2, portanto, não vislumbro óbice algum que motive, sob esse aspecto, a nulidade do Auto de Infração;
3. Descumprimento do art. 38 do RPAF-BA/99 tendo em vista que a fiscalização deve ser precedida de uma Ordem de Serviço e da lavratura do Termo de Início e de Encerramento da Fiscalização Utilização – quanto à inexistência nos Autos da Ordem de Serviço e do Termo de Início de Fiscalização, quanto à Ordem de Serviço, por se tratar de requisito meramente de controle interno e do planejamento da fiscalização, e, nele não contendo elemento algum que implique no cerceamento de defesa do autuado, é descabida a alegação defensiva. Quanto ao Termo de Início de Fiscalização, sobre esse aspecto abordarei a seguir;
4. Falta de qualificação do autuado, descrição imprecisa dos fatos, falta de demonstração da data de ocorrência do cometimento ou do fato gerador e da data em que deveria ocorrer o pagamento, contrariando os incisos I, III, e IV, alínea “a” do art. 39 do RPAF-BA/99 – do mesmo modo verifico

que a alegação da defesa não condiz com a realidade dos fatos consignadas no Auto de Infração, eis que, a descrição “Estocagem de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais” é auto-explicativa, tanto é assim, que o autuado se defendeu apresentando seu contra arrazoadado. No tocante às datas da lavratura, consta à fl. 01, ou seja, 20/11/07, a data do cometimento da infração, 18/09/07, consta na “Declaração de Estoque”, fl. 02, e, no campo 24 do Auto de Infração, fl. 01, consta o termo de intimação para recolhimento do débito, ou apresentação de impugnação. Assim, não tem substância fática a alegação da defesa;

5. Utilização da Declaração de Estoque de seus dois estabelecimentos distintos (I.E. nº 53.635.530-PP e I.E. nº 66.706.955-PP) para lavratura do Auto de Infração sem indicação do critério e a quantidade de mercadorias em cada um dos estabelecimentos – verifico que consoante a “Declaração de Estoque” fl. 02, não resta dúvida em relação às quantidades de mercadorias levantadas no estabelecimento autuado, I. E. nº 66.706.955-PP, pois, consta na própria declaração os dados cadastrais do estabelecimento a que se refere, inclusive, com a assinatura do sócio do autuado, e, quanto ao critério adotado, por se tratar de declaração de estoques na presença de preposto do autuado é indubitoso que decorreu de simples contagem física do estoque existente na ocasião do procedimento. Portanto, entendo que inexiste dúvida alguma de que a declaração de estoque que compõe o Auto de Infração corresponde às mercadorias existente em seu depósito em 18/09/07. Já a Declaração de Estoque relativa ao estabelecimento I.E. nº 53.635.530-PP, apensada aos autos pelo autuado, fl. 38, não constou dos autos e seus dados não foram utilizados na elaboração da Declaração de Estoque do autuado.

Ao compulsar os autos, constato que além da falta do Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Apreensão ou do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, a planilha acostada pelo autuante às fls. 03 e 04, não discrimina de forma clara os itens e a origem das quantidades das mercadorias nele elencadas, pois não se configura de forma conciliável com a declaração de estoque, fl. 02, e Registro de Inventário, fl.07, limitando a compreensão do autuado, e conseqüentemente, dificultando a elaboração de sua defesa. Especificamente em relação ao Termo de Início de Fiscalização, ressalto que o art. 196 do CTN prevê que os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, no início dos trabalhos fiscais, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF-BA/99, cujo inciso I prevê que, não sendo transcrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo. Não basta, portanto, elaborar o termo e pôr nos autos, pro forma, “só para constar”, ou muito pior, não constar dos autos.

Tendo em vista ainda que o art. 29 do RPAF-BA/99 enumera, taxativamente, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, a *contrario sensu*, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo.

Saliento que a jurisprudência preponderante neste Conselho, relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização, é pela nulidade do procedimento.

O presente Auto de Infração é originário de ação fiscal desenvolvida por preposto da fiscalização de mercadorias em trânsito, cuja infração versa sobre a exigência de imposto em razão da constatação de estocagem de mercadorias em estabelecimento regulamente inscrito no cadastro de contribuinte do Estado da Bahia, sem a documentação fiscal de sua origem, conforme Declaração de estoque, fl. 02.

Portanto, tem-se de concreto é que na ação fiscal, segundo a autuação, foram encontradas mercadorias em estoque no estabelecimento do autuado desacompanhadas de documentos fiscais, com base em auditoria de estoques.

Sabe-se que a ação fiscal de trânsito de mercadorias é instantânea e imediata, visto que a materialidade do ilícito ocorre, no momento, em que é realizada a abordagem e apresentada imediatamente a documentação de origem das mercadorias.

No presente caso, o procedimento adotado pela fiscalização foi realizado no próprio estabelecimento do contribuinte autuado, deveria, portanto, o autuante ter demonstrado de forma clara que procedera ao levantamento das quantidades de mercadorias existentes em estoque no estabelecimento, e deduzido as quantidades efetivamente comprovadas através de documentos fiscais de compra, cujas diferenças encontradas deveriam ser apreendidas, o que não ocorrera, eis que, também não constam dos autos Termo de Apreensão.

Pelo que se vê, estamos diante de uma fiscalização de trânsito de mercadorias, porém, realizada em estabelecimento inscrito no cadastro fazendário, e por se tratar de apuração com base no estoque de mercadorias existente no estabelecimento, cabível que o contribuinte fosse intimado a apresentar posteriormente os documentos fiscais que acobertavam a estocagem das mercadorias, haja vista que elas poderiam existir inventariadas anteriormente ou terem sido adquiridas dentro do exercício.

Apesar da informação prestada pelo autuante de que procedera de acordo com as exigências do roteiro de fiscalização de trânsito, não consta nos autos que o sujeito passivo tivesse sido intimado e concedido um prazo para apresentação da movimentação de seu estoque através dos livros fiscais, das notas fiscais de compras e de vendas, de modo a conferir se as mercadorias relacionadas na Declaração de Estoque à fl. 06, realmente estavam com a origem não comprovada.

Portanto, a existência de mercadorias em estoque em estabelecimento regularmente inscrito e comprovada simplesmente pela ausência notas fiscais de compras, sem o levantamento quantitativo do período, como orienta a Portaria nº 445/07, não dá a certeza do cometimento da infração, pois não se pode determinar, com segurança, que as mercadorias encontradas realmente estariam desacompanhadas da documentação fiscal correspondente.

Por ser o lançamento de crédito tributário um ato vinculado, deve a autoridade fiscalizadora atuar nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve o agente fiscal proceder na constituição do crédito.

É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa, a teor do inciso II do art. 18 do RPAF-BA/98.

Cumpra-se que se represente ao órgão competente para que seja examinada a possibilidade da renovação do procedimento fiscal. Caso o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **944.102-670**, lavrado contra **RECONPAN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE EQUIPAMENTOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2008.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADOR