

PROCESSO - A. I. N ° 083440.0016/08-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - APOTHEKE COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS E TECNOLOGIA LTDA.
(FARMÁCIA DRIVE-THRU)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JF nº 0026-04/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 19/06/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0157-11/09

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JF que, através do Acórdão nº 0026-04/09 decidiu pela Nulidade do Auto de Infração em referência, lavrado em 18/03/08, o qual exige ICMS no valor de R\$327.265,07, acrescido da multa de 60%, em decorrência do recolhimento a menos do imposto devido por antecipação, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos Anexos 88 e 89 e relativo ao período de jan/05-jul/06.

Na Decisão em análise, os ilustres julgadores descrevem que na defesa inicial, o autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, na aquisição de medicamentos provenientes de outras unidades da Federação, no período jan-05 / jul-06, conforme se observa nas cópias das notas fiscais fornecidas pela própria empresa e planilhas anexadas aos autos, apresenta impugnação requerendo a nulidade da ação fiscal, sob a argumentação de que esta ocorreu sem o indispensável termo de início da fiscalização, em afronta ao artigo 28, I, § 4º, II, cuja dispensa ocorreria apenas nas operações no trânsito de mercadorias e nos casos de notificação fiscal (art. 29, I, II); não fornecimento, também, dos demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal necessários ao entendimento das narrativas mencionadas no corpo do auto, imprescindíveis serem entregues no encerramento da ação fiscal (art. 46, RPAF/BA), maculando o regular exercício do contraditório e da ampla defesa com base no art. 18, incisos II e IV, letra, “a”, RPAF/99.

Confirmam a constatação de vícios processuais que comprometem aspectos do lançamento tributário, dado ser um procedimento inteiramente vinculado, não cede espaço às discricionariedades, conforme indica o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Consideram que para a necessária segurança jurídica e os direitos e garantias constantes no art. 5º, CF/88 e estatuto do contribuinte, a fiscalização deve cumprir inteiramente com respeito aos direitos subjetivos do fiscalizado. Deve ser realizada com a informação prévia sobre o objeto da

fiscalização, ou seja: deve ser dada ciência ao fiscalizado qual a natureza da ação fiscal que será empreendida, que tipo de verificação e qual o período abrangido, conforme dita nesse sentido a Súmula 439, STF.

Citam que a ação fiscal da qual resultou o Auto de Infração objeto deste PAF, originou-se de operação intitulada de monitoramento fiscal, o qual nada mais é que um instrumento preventivo e verificador das irregularidades dos lançamentos fiscais e do cumprimento voluntário da obrigação tributária principal. É promovida através de levantamentos fiscais e aplicação de roteiros específicos, realizado por meio de amostragem, constituindo-se em verificação sumária, com roteiros específicos limitada a períodos curtos.

Destacam que o monitoramento foi autorizado através da Ordem de Serviço nº 500595/08, emitida em 08.01.08 com objetivo de verificar se o contribuinte realizava operações de vendas com a utilização de cartões de crédito ou débito e se já havia autorizado às administradoras prestar informação acerca de seu faturamento (art. 824-E RICMS/BA). Durante o monitoramento foi verificada a irregularidade no recolhimento do ICMS, o que demandou nova Ordem de Serviço, nº 503570/08, emitida em 18.03.08, a qual desencadeou os procedimentos para a constituição do crédito tributário com a consequente lavratura do presente Auto de Infração.

E verificam a inexistência de Termo que documentasse o início do procedimento, como fundamento da ação fiscal, nos termos do art. 28, I, RPAF/99. A intimação fiscal apensa à fl. 2257 prestou-se tão-somente a intimar o contribuinte para apresentar documentos para fins da fiscalização sumária de monitoramento. E tanto é fato que, para continuidade dos procedimentos fiscais e a consequente lavratura do Auto de Infração foi necessária autorização de procedimento diverso através de uma outra Ordem de Serviço. Desse novo procedimento deveria ter sido intimado o sujeito passivo, e dadas essas circunstâncias, os ilustres julgadores atentando à obediência ao devido processo legal, aduzem que as provas obtidas, (levantamentos efetuados pelo agente fiscal no curso do procedimento de fiscalização) deveriam ter sido minuciosamente apresentadas possibilitando o autuado trazer suas alegações, enfim ser ouvido sobre as circunstâncias e eventos relacionados ao objeto da investigação durante o transcurso do próprio procedimento.

Seguem comentando, ser esta a forma prescrita no art. 196 do CTN, ao prever que os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, no início dos trabalhos fiscais, “na forma da legislação aplicável”, que no caso da Bahia, resta consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF/99, cujo inciso I ensina que, não sendo transcrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida à assinatura do intimado no instrumento ou em recibo.

Concluem não bastar à elaboração do Termo e seu apensamento aos autos apenas para constar, como ocorreu com o documento TERMO DE FISCALIZAÇÃO, fl. 06, datado do dia 17 de março de 2008, um dia apenas anterior à lavratura do Auto de Infração, sem contar com o “de acordo” do autuado. Assim procedido, um Termo deve ser ignorado, por ser nulo, inexistente.

Realçam caber observar que a prescrição contida no art. 196 é de natureza processual, restando, nulos os atos praticados sem observância da forma, prescrita na legislação aplicável tributária. Materializa-se a notificação pelo “ciente” do autuado, destacando que a repercussão desse ato interrompe a possibilidade da denúncia espontânea, (art. 138, CTN) atinente à matéria objeto da fiscalização.

A interpretação da ilustre JJF das expressões assinaladas é a de que não sendo obedecido o preceito regulamentar, falta fundamento ao procedimento fiscal. E, relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização, entendem pela nulidade do procedimento, conforme resta observado no Acórdão JJF Nº 0020-02/08 e a exemplo da Decisão constante no Processo nº 02720950/91 (Acórdão 1287 4ª JJF), que reflete bem a importância do Termo de Início de Fiscalização, em que a respectiva autuação, inclusive, ocorreu à revelia.

Transcrevem Ementa da citada Decisão, mencionando que o vício somente foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, que suscitou nulidade do procedimento mediante representação ao CONSEF:

*“A autuação contém um vício jurídico que afeta a sua eficácia: não consta nos autos que tenha sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização. De acordo com o art. 196 do CTN e o art. 33 do RPAF/81 a fiscalização deve ser iniciada mediante lavratura de termo específico documentando o fato. Faz parte do direito de defesa do sujeito passivo saber que está sendo fiscalizado tomando conhecimento de antemão dos procedimentos e da condução dos exames fiscais a serem executados. O lançamento é um ato vinculado sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem material e formal. O procedimento não atende ao devido processo legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime”.*

Apontam o aviso de recebimento, fl. 2182, o qual não atesta a efetiva entrega dos demonstrativos acostados aos autos (art. 46 RPAF/BA), que serviram à formação da base de cálculo e do montante do débito tributário exigido.

Narrando acerca de ser o lançamento do crédito tributário um ato vinculado, imprescinde à fiscalização agir nos estritos termos da legislação. As regras de direito formal, determinam como deve ocorrer o procedimento fiscal na constituição do crédito. Concluem que, quando o contribuinte infringe a norma tributária, a consequência é a instauração de procedimento para apurar o seu cometimento. Quando o preposto do fisco infringe norma processual, a consequência é a nulidade desse ato.

Dizem ser nulo o lançamento efetuado com preterição do exercício do direito de defesa. O procedimento fiscal maculou o devido processo legal com prejuízo insanável ao contraditório e à ampla defesa que poderia ser exercida pelo sujeito passivo, impondo, assim, a nulidade do Auto de Infração como consequência jurídica. Reprisam os Srs. Julgadores que no caso concreto, não houve termo de intimação que permitisse a lavratura do Auto de Infração; o termo de fiscalização de fl. 06 data do dia 17 de março de 2008, dia anterior à lavratura do Auto de Infração, sem a ciência do contribuinte.

Declinam de apreciar as questões de mérito, inclusive as anteriormente descritas, apresentadas na assentada do presente julgamento pelo patrono do autuado, por prevalente, nesse caso, a nulidade do feito.

Julgam pela Nulidade do Auto de Infração.

VOTO

Esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF vem apreciar o Recurso de Ofício da presente Decisão, instaurado em decorrência aos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

O autuado apresentou impugnação, às fls. 2183 a 2193, suscitando, inicialmente, nulidade do feito fiscal com fundamento no art. 18, incisos II e IV, letra, “a”, RPAF/99, o qual transcreve bem como nesse sentido, diversos Acórdãos do CONSEF JJF Nº^{OS} 0219-01/02; CJF 0031-12/03; CJF 0033-12/05, 2ª CJF 0022-12/02; JJF 0456-03/04; 2ª CJF 2102-12/01.

Pede que seja decretada a nulidade da ação fiscal, ou que o vício na intimação seja sanado, mediante o fornecimento de cópias de todos os elementos que compõem a autuação, contra recibo, comprometendo-se deslocar um seu preposto até a repartição fiscal para recepcioná-los.

Entende que do atendimento ao pleito exposto, as partes se beneficiarão. O autuado porque poderá, se for o caso, usar da denúncia espontânea, assim teria condições de providenciar o pagamento de importância que entender devida com o deslocamento do enquadramento legal, ensejando a redução da sanção.

Manifesta-se, ainda, o patrono do autuado, aduzindo no sentido de que a mercadoria foi entregue em Salvador, por despacho da filial do remetente, inscrita no cadastro de contribuintes sob nº

64.250.907. E que, em havendo imposto a ser recolhido, deverá ser exigido da PROFARMA e não do autuado, que não tem legitimidade para figurar no polo passivo.

Com referência ao citado art. 28, inciso I do RPAF/99, o mesmo prevê:

“I – Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte”

E o § 4º do mesmo art. 28:

“§ 4º. Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal, deverão ser anexadas aos autos cópias reprográficas dos termos lavrados no livro fiscal próprio, se houver, podendo a cópia ser substituída por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original”.

Vejo nos autos o descumprimento cabal do acima citado art. 28, inciso I, § 4º, e dos art. 29, incisos I e II, c/c art. 46, todos do RPAF/99, pois a ação fiscal foi adicionada de uma outra Ordem de Serviço, desenvolvida sem conter o indispensável “termo de início da fiscalização” e a intimação do contribuinte não foi acompanhada dos demonstrativos necessários ao regular exercício do contraditório e da ampla defesa, (art. 46, RPAF/99).

Embora esse vício pudesse ser sanável mediante o cumprimento do prazo para apresentação de defesa, assim não agiu a autuante, dando preferência à lavratura do Auto de Infração sem esses requisitos básicos.

Na assentada de julgamento, a Dra. Ângeli Maria Guimarães Feitosa, ilustre procuradora da PGE/PROFIS, manifestou-se no sentido de acatar a Decisão pela Nulidade exarada pela ilustre JJF.

Considerando que o lançamento de ofício de que trata o presente relatório, eis que efetuado sem cumprir os aspectos essenciais do ato vinculado, obstou o direito à ampla defesa e ao contraditório, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício em comento.

VOTO DISCORDANTE

Discordo, com a devida *venia*, dos entendimentos exarados pela nulidade do Auto de Infração, pois, conforme previsto no art. 26 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, considera iniciado o procedimento fiscal no momento da:

- I. apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;
- II. lavratura do Termo de Início de Fiscalização;
- III. intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização
- IV. emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.

Sustento que, no caso concreto, o sujeito passivo foi devidamente intimado, por escrito, para exibir elementos solicitados pela fiscalização, consoante documento à fl. 225 dos autos, em 28/01/2008, pelo Agente de Tributos Genildo Viana Soares, tendo naquela oportunidade tomado ciência que se encontrava sob ação fiscal, inclusive com a entrega dos documentos fiscais solicitados, cujas cópias encontram-se anexas aos autos. Assim, vislumbro que a intimação ao sujeito passivo foi válida, tendo o procedimento da fiscalização prazo de conclusão de 60 (sessenta) dias, consoante art. 28, § 1º, do RPAF, interregno este em que foi lavrado o Auto de Infração (18/03/2008).

Posteriormente, com a comprovação da existência da irregularidade, ora exigida no Auto de Infração, ou seja, constatação do recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de medicamentos oriundos de unidades não signatárias do Convênio ICMS 76/94, conforme explicitado no demonstrativo de fls. 08, 21, 66/67, e subseqüentes, foram tais levantamentos COMVALIDADOS pela Auditora Fiscal

Suzana Quintela Nunes, nos termos previstos no art. 28 do RPAF, sendo realizado o lançamento do crédito tributário mediante a lavratura do Auto de Infração. Assim, não vislumbro qualquer irregularidade no devido processo legal.

Portanto, há de se ressaltar que, em momento algum, ocorreu o alegado cerceamento ao direito de defesa, o qual foi plenamente exercido, inclusive adentrando no mérito da questão. No caso presente, se ocorreu algum obstáculo, este se originou do sujeito passivo ao se recusar a assinar o recebimento do Auto de Infração e tomar ciência da “concessão” do prazo de 48 horas para conferência do levantamento fiscal, dado pela autuante, consoante fl. 06, o qual não foi aceito pelo contribuinte.

Ademais, apenas por amor ao debate, devo salientar que o citado art. 26, inciso IV, do RPAF, considera como iniciado o procedimento fiscal no momento da emissão do Auto de Infração. Logo, ainda que se desprezem todas as considerações acerca da legalidade da intimação realizada ao sujeito passivo, mesmo assim, deparamos com a determinação legal de que com a lavratura do Auto de Infração se considera iniciado o procedimento fiscal. Tal previsão tem sentido no momento que todos os documentos fiscais, necessários ao levantamento fiscal realizado, já se encontravam em poder da fiscalização, não havendo, portanto, qualquer objetividade em se intimar o sujeito passivo, para se proceder ao lançamento do crédito tributário, mas, sim, de intimá-lo a tomar ciência da lavratura do Auto de Infração (para, querendo, apresentar defesa), o que de fato ocorreu através de Aviso de Recebimento, à fl. 2.181 dos autos.

Portanto, diante de tais considerações, entendo que o Processo Administrativo Fiscal preenche todas as formalidades legais e, como tal, voto Prejudicado o Recurso de Ofício, para julgar a Decisão recorrida NULA, por não julgar o mérito, uma vez que entendo que a intimação ao sujeito passivo foi válida e não ocorreu qualquer irregularidade no devido processo legal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida julgou **NULO** o Auto de Infração nº **083440.0016/08-2**, lavrado contra **APOTHEKE COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS E TECNOLOGIA LTDA. (FARMÁCIA DRIVE-THRU)**, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo das falhas apresentadas.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire, Sandra Urânia Silva Andrade, Fábio de Andrade Moura e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DISCORDANTE - Conselheiro: Fernando Antonio Brito Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO DISCORDANTE

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS