

PROCESSO - A. I. Nº 0945826370/08
RECORRENTE - J.B. ALVES E BORGES (J.B. DISTRIBUIDORA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0092-03/09
ORIGEM - IFMT – DAT/NORTE
INTERNET - 17/11/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0306-11/09

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS DE USO HUMANO PROCEDENTES DE ESTADO NÃO SIGNATÁRIO DE ACORDO INTERESTADUAL (CONVÉNIO OU PROTOCOLO) PARA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, a legislação estabelece que se cobre o tributo por antecipação no posto de fronteira, o que não foi efetivado. Demonstrado nos autos que o imposto não havia sido pago na primeira repartição fiscal do percurso neste Estado (posto fiscal da fronteira), sendo encontrada, pela unidade móvel da fiscalização de mercadorias em trânsito, a carga no depósito do transportador. O procedimento fiscal não obedeceu ao devido processo legal por não ter sido o sujeito passivo cientificado do Termo de Apreensão, o que torna a ação fiscal nula. Contudo, considerando a comprovação do pagamento integral do débito, não subsiste o reclamo fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Auto de Infração improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão da 3ª JJF, a qual, por Decisão não unânime, julgou Procedente o Auto de Infração referente à exigência de ICMS no valor de R\$7.070,72, acrescido de multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do imposto por antecipação, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias (medicamentos da linha humana) adquiridas para comercialização, advinda de outra unidade da Federação por contribuinte sem o credenciamento previsto no Anexo único da Portaria nº 114/2004, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 222.810/008, datado de 14/07/08 (fls.02).

O autuado, irresignado, através de advogado, apresentou, tempestivamente, a sua defesa (fls. 18 a 21), sustentando a sua surpresa com a lavratura do Auto de Infração, em face de já ter efetivado o pagamento do ICMS por antecipação, desde o dia 17/07/2008, no valor de R\$7.071,00.

Asseverou que não houve a lavratura de qualquer termo que cessasse a espontaneidade do pagamento do tributo e sua perplexidade com o procedimento fiscal, considerando o DAE de quitação do imposto e o fato da intimação da ação fiscal ter ocorrido após o pagamento.

Finalizou, depois de reproduzir o art. 26, inciso IV, do RPAF/BA, aduzindo que restou comprovado o pagamento espontâneo do tributo e requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O auditor, em sua informação fiscal, às fls. 38/39 dos autos, rebateu as alegações defensivas, sob a fundamentação de que a ação fiscal foi realizada segundo o previsionamento do art. 26, inciso I, do RPAF/BA, com a lavratura do Termo de Apreensão de nº 222810/008, em 14/07/08.

A 3^a JJF decidiu, observando a circunstância de que se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da apreensão das mercadorias, conforme art. 26, I, do RPAF/99, bem como de o início do procedimento fiscal excluir a espontaneidade do sujeito passivo em relação a quaisquer atos anteriores.

No presente caso, entendeu não assistir razão ao autuado, eis que o Termo de Apreensão foi lavrado em 14/07/2008 (fl. 02) e o pagamento efetuado em 17/07/2008, conforme DAE de fl. 24, portanto, após o início da ação fiscal. Nos termos do art. 98 do RPAF/BA, somente se o recolhimento fosse realizado antes do início do procedimento fiscal é que seria excluída a aplicação de multa por infração.

A JJF julgou Procedente o Auto de Infração, com a homologação do valor já recolhido.

O Julgador José Bizerra Lima Irmão apresentou voto discordante, sustentando a nulidade do Auto de Infração, por entender ter o fiscal requerido autorização para lavrar “Auto de Infração parcial”, sendo lavrados 3 Autos de Infração relativamente ao mesmo fato, ou seja, o valor da autuação foi dividido em 3 processos “distintos”.

O procedimento é nulo por inobservância ao devido procedimento legal, na medida em que o fiscal não atentou para as regras do art. 40 do RPAF, prendendo-se apenas a uma delas, qual seja, a que prevê o pedido de autorização para lavrar autos distintos relativamente ao mesmo fato, desprezando as demais, que estabelecem os requisitos legais para validade de tal procedimento.

Assim, como regra geral, é vedado, em relação a uma só ação fiscal, serem lavrados Autos de Infração distintos, somente se admitindo a lavratura de mais de um Auto de Infração em casos especiais, mediante “justificativa circunstanciada” do auditor fiscal, a ser submetida à apreciação do inspetor fazendário, o qual poderá autorizar a lavratura de autos distintos, desde que vise ‘facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão’.

Aduziu que não foi dito por que o caso concreto seria especial, nem tampouco existiu justificativa circunstanciada do motivo da lavratura de “Auto de Infração parcial”, tendo ocorrido exatamente o contrário, implicando em três defesas repetitivas, três procedimentos tramitando paralelamente, o que acarretou aumento de custos financeiros.

Concluiu o Julgador do voto divergente na linha de ser nulo o procedimento por inobservância do devido procedimento legal, com fundamento no art. 40 do RPAF c/c o art. 18, II.

Inconformado, o autuado interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 56 a 62), inicialmente suscitando a nulidade da ação fiscal, fundamentando o seu pleito no voto discordante de Primeira Instância, enfatizando que o autuante, apenas e tão-somente, pediu autorização para lavratura de mais de um Auto de Infração para o mesmo ato, dentro do mesmo período fiscalizado.

Asseverou exigir o art. 40 do RPAF/BA vários requisitos e justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, não apenas mero pedido de autorização, inexistindo nos autos procedimentos do autuante, demonstrando o atendimento de todas as exigências.

Em seguida, no mérito, repetiu a tese da Defesa, de que foi surpreendido com a lavratura do Auto de Infração, por já ter efetivado o pagamento do ICMS por antecipação, desde o dia 17/07/2008, no valor de R\$7.071,00, inociorrendo a lavratura de qualquer termo que cessasse a espontaneidade do pagamento do tributo, sendo, segundo informações, o procedimento corriqueiro do Fisco manter as cargas “sob depósito das transportadoras e em não havendo pagamento parte para cobrança”.

Arguiu que só foi cientificado da ação fiscal após o pagamento do tributo, já que o termo de apreensão foi lavrado em nome de terceiro. Citou o art. 26 do RPAF e pediu a improcedência do Auto de Infração, em face do pagamento espontâneo do tributo e a falta de lavratura de termo de

apreensão ou início de ação fiscal em nome do recorrente, mas apenas em nome de terceiro, o que não pode produzir efeito contra ele.

Pedi a reforma da Decisão, acolhendo a nulidade suscitada, ou meritoriamente, julgada improcedente a ação fiscal.

A PGE/PROFIS elaborou Parecer da lavra da ilustre Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, a qual opinou pelo provimento do Recurso Voluntário, apoiada no fato de que os argumentos recursais e as provas trazidas à apreciação do Conselho, principalmente o acórdão proferido pela 2ª CJF nº 0157-12/09, fls. 74/77, em caso idêntico ao presente, confirmam que razão assiste ao recorrente no que tange a improcedência do presente Auto de Infração.

VOTO

Cinge-se a autuação à exigência do ICMS em decorrência da falta de seu recolhimento, devido por antecipação tributária na primeira repartição do percurso na Bahia, referente à aquisição, em outro Estado da Federação, de mercadorias, elencadas no Anexo 88 ao RICMS/BA, para comercialização, por meio da Nota Fiscal nº 109571 (fl. 05), destinadas a contribuinte sem credenciamento.

Consta do presente PAF a lavratura do Auto de Infração em 24/07/08, após o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos de nº 222810/008, expedido em 14/07/08 e a juntada, pelo sujeito passivo, da cópia do DAE (fl. 24), confirmando o pagamento do ICMS por antecipação, no valor de R\$7.071,00.

Entretanto, verifica-se a existência de um vício na ação fiscal.

Assim é que, determina o art. 26, I, do RPAF/99 que se considere iniciado o procedimento fiscal no momento da apreensão ou arrecadação de mercadorias, enquanto a apreensão aconteceu em 14/07/08, mediante termo lavrado, sem assinatura do detentor da mercadorias naquele momento, no caso, o representante do transportador, encontrando-se elas no depósito.

Analizando o Termo de Apreensão nº 222.810/008, verifico que, realmente, inexiste qualquer assinatura alusiva à ciência por parte do transportador da apreensão das mercadorias, muito menos do destinatário delas, tendo o preposto da Rapida Cometa assinado o Termo de Depósito, ficando, portanto como fiel depositária das mercadorias.

Destaques que o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos é instrumento distinto do Termo de Depósito, com objetivos diversos, sendo o primeiro documento de constituição da prova material de infração (art. 28, IV, do RPAF/99), imprescindível a ciência da parte contrária ao fisco.

Outrossim, o autuado apresentou, nas suas razões recursais, elementos informativos com cronologia dos fatos, pugnando pela improcedência da autuação, por ter efetuado o recolhimento do ICMS por antecipação, antes da científicação da lavratura de qualquer termo, capaz de cessar a espontaneidade do pagamento.

Nesse contexto, adoto o entendimento expressado no acórdão nº 0157-12/09, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal desse egrégio CONSEF, proferido em julgamento de matéria idêntica, sendo o sujeito passivo o mesmo, consoante traduzido pelo voto vencedor, *verbis*:

"Inicialmente devo ressaltar que comungo com o entendimento externado pela ilustre Conselheira Relatora no sentido de que o presente Auto de Infração padece de vício insanável que o inquia de nulidade."

Todavia, a despeito da nulidade existente, o presente Auto de Infração também é manifestamente improcedente.

Isso porque a decorrência lógica da nulidade apontada no voto de regência é o fato de encontrar-se o contribuinte sob os efeitos da espontaneidade.

Ora, não tendo sido regularmente iniciado, perante o contribuinte, o procedimento fiscalizatório através da lavratura - com a devida assinatura do sujeito passivo - de Termo de Apreensão de Mercadorias, como ressaltado no voto ora objurgado, evidente que poderia o recorrido efetuar o pagamento do imposto sem a incidência de qualquer encargo moratório.

In casu, restou comprovado nos autos que o contribuinte realizou o pagamento objeto da presente autuação em 15/07/2008, ou seja, antes de ter sido regularmente intimado acerca da existência do Auto de Infração.

É inegável a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ocorrido antes do pagamento no momento da apreensão da mercadoria. Contudo a espontaneidade a que fazia jus o contribuinte não foi obstada, tendo em vista que o mesmo tomou “formalmente” conhecimento da autuação dias após a efetivação do pagamento.

É de corriqueira sabença que o pagamento é forma de extinção do crédito tributário, à luz do quanto disposto no art. 156, I, do Código Tributário Nacional, in verbis:

“Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;”

Dest’arte, realizado o pagamento sob os efeitos da espontaneidade, evidente se afigura a improcedência do presente Auto de Infração, razão pela qual, divergindo do voto condutor, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.”

ante o exposto, comungando com o Parecer da PGE/PROFIS, com a motivação consignada na Decisão supra transcrita, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, visando modificar a Decisão hostilizada, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO EM SEPARADO

Em que pese concordarmos com o Relator ao julgar pela improcedência da autuação, já que de fato o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, acostado às fls. 02 e 03 dos autos, contém mácula que o inquia de vício, tornando-o inválido a caracterizar o início de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, o que possibilitou a este o recolhimento do imposto exigido através do presente lançamento de ofício, antes da sua lavratura e ciência, entendemos que a fundamentação utilizada pelo digno Relator equivoca-se em alguns pontos, conforme abaixo exporemos:

Inicialmente é necessário consignar que a apreensão de mercadorias, nos termos do art. 26 do RPAF/BA, abaixo transcrito, constitui início do procedimento fiscal, a obstar qualquer espontaneidade do sujeito passivo, a menos que o termo lavrado para documentar tal apreensão perca sua validade, fato que ocorre quando o Auto de Infração correspondente não seja lavrado no prazo de 30 (trinta dias), nos termos do §2º do art. 945 do RICMS/BA:

“Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;” Grifos nossos.

“Art. 945. A apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.

Parágrafo único. Tratando-se de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.”.

Para documentar a referida apreensão e permitir a prova material da infração, o mesmo diploma regulamentar determina que seja lavrado termo próprio, no caso Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos, nos termos do art. 28, inciso IV, repetido no art. 940 do RICMS/BA, também abaixo transcritos, também podendo ser utilizado como liberação ou depósito em poder de terceiros, tudo em um único instrumento, conforme art. 944 também do RICMS, como ocorreu na presente autuação:

RPAF/BA:

“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;”. Grifos nossos.

RICMS

“Art. 940. O fisco estadual poderá apreender, mediante lavratura de Termo de Apreensão:

I - os bens móveis, inclusive semoventes, em trânsito ou existentes em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de cooperativa ou de responsável tributário, que constituam prova material de infração à legislação fiscal;". Grifos nossos.

"Art. 944. O Termo de Apreensão, o Termo de Depósito e o Termo de Liberação serão consolidados num só formulário."

Por sua vez, o referido Termo, como prova material do cometimento da infração, deve ser lavrado contra aquele que cometeu a infração, devendo as primeiras e segundas vias ser entregues, respectivamente, ao detentor dos bens apreendidos e ao depositário (caso houver), conforme preceitua o art. 943 do RICMS/BA, abaixo transrito, sem que, necessariamente, o sujeito passivo esteja presente, já que o detentor pode não ser o sujeito passivo. Registre-se que assim procedeu o autuante, seguindo, portanto, o estritamente colocado na legislação posta:

"Art. 940. O fisco estadual poderá apreender, mediante lavratura de Termo de Apreensão:

§ 1º O Termo de Apreensão conterá, dentre outros elementos, as seguintes indicações:

I - a identificação, o endereço e a qualificação do sujeito passivo;"

"Art. 943. O Termo de Apreensão será emitido em 3 vias, cuja destinação é a seguinte:

I - 1ª e 2ª vias serão entregues, respectivamente, ao detentor dos bens apreendidos e ao depositário, este se houver;

II - 3ª via integrará o processo respectivo." Grifos nossos.

Assim, a exigência da assinatura do contribuinte, ou de seu representante ou preposto, no Termo de Apreensão, não é imprescindível para sua validade. Aliás, frise-se, é muito comum no trânsito de mercadorias o sujeito passivo não estar presente no momento em que a infração é constatada, daí porque a legislação, prevendo tal fato, possibilita a lavratura do Termo de Apreensão sem sua assinatura, ressaltando, expressamente, que, em caso de sua ausência o termo deva ser assinado por duas testemunhas. É a determinação expressa no § 1º, inciso VI, e no §2º, ambos do art. 940, "in verbis":

§ 1º O Termo de Apreensão conterá, dentre outros elementos, as seguintes indicações:

VI - o nome e a assinatura do contribuinte ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa em assinar.

§ 2º Quando o sujeito passivo, seu representante ou preposto se recusar a assinar o Termo de Apreensão, ou em caso de sua ausência, o termo deverá ser assinado por duas testemunhas." Grifos nossos.

Assim, a não aposição da assinatura do sujeito passivo no Termo de Apreensão ou a ausência de ciência do referido Termo não é fato que implique em invalidade do mesmo. E é neste ponto que discordamos da fundamentação utilizada pelo digno Relator que entendeu ser o Termo de Apreensão inválido por não ter o sujeito passivo tido ciência da sua lavratura.

No entanto, concordamos que o referido Termo tornou-se inválido, permitindo a espontaneidade do sujeito passivo, pelo fato de que a regra do §2º do art. 940 não foi cumprida, pois não consta do Termo de Apreensão de fls. 02 a assinatura de duas testemunhas, exigida pela regra em apreço, quando ausente o sujeito passivo ou seu representante ou preposto. O descumprimento desta regra tornou inválido o Termo de Apreensão, o que traz em consequência os efeitos da espontaneidade ao sujeito passivo.

Por fim, registramos que ao contrário do afirmado pelo digno Relator, consta do multicitado Termo, a assinatura do Sr. George Edézio Brito Dantas, como preposto da empresa transportadora (auxiliar de produção da referida empresa) que, além de detentora das mercadorias no momento da apreensão, ficou como depositária das mesmas.

VOTO EM SEPARADO

Não se prega que a assinatura do sujeito passivo é requisito indispensável à validade do Termo de Apreensão, pois, como bem pontuou a nobre Conselheira Sandra Urânia, existe regra expressa do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal admitindo que tal documento seja firmado

por duas testemunhas, caso se constate a ausência daquele eleito por lei como responsável pela satisfação da obrigação tributária (art. 940, §§1º e 2º).

O que se tem de perquirir são os efeitos jurídicos do Termo de Apreensão no qual não conste a assinatura do contribuinte. A discussão extrapola os estreitos lindes desta lide administrativa, sabe-se bem, sobretudo porque não há dissenso quanto à espontaneidade que do sujeito passivo no recolhimento do tributo devido e nem quanto à improcedência da exigência objeto da autuação. Revela-se, contudo, avança-se no exame da questão, não só pelo amor ao debate, mas, principalmente, por se revelar útil ao deslinde de feitos anteriores.

E, cumprindo esse mister, defendo o entendimento de que os atos praticados pelos órgãos que compõem a administração fazendária só podem produzir efeitos contra o contribuinte quando este é cientificado por um dos meios previstos na legislação, ainda que fictamente (notificação pessoal, carta com aviso de recebimento, edital etc.). Sem essa científicação, o ato administrativo, a toda evidência, não pode gerar efeitos para o contribuinte, porque, com o advento da Constituição Federal de 1988, no intuito de suprimir arbitrariedades comuns aos regimes anteriores, erigiu-se ao patamar de garantia constitucional o devido processo legal, em suas acepções substancial e processual, estando nesta última compreendidos a ampla defesa e o contraditório.

Assim, conquanto concorde com a conclusão da nobre Conselheira Sandra Urânia, de que o termo de apreensão assinado por duas testemunhas, na ausência do sujeito passivo é válido, tenho que essa “validade” somente pode ser entendida na acepção formal; em outras palavras, o termo de apreensão é válido como ato administrativo por estar revestido a forma prevista na legislação.

Mas não concordo, absolutamente, que esse termo de apreensão, quando não contenha a assinatura do sujeito passivo, pessoalmente ou por intermédio de um preposto, seja instrumento hábil a deflagrar a ação fiscal. Isso seria, a meu ver, um grande retrocesso, pois o sujeito passivo teria usurpada a sua espontaneidade por um ato do qual não tomou conhecimento, ficando impedido de exercer o seu direito de denunciar espontaneamente o imposto devido e eventualmente impago.

Com essas considerações, adiro, na íntegra ao voto do nobre Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **0945826370/08**, lavrado contra **J.B. ALVES E BORGES (J.B. DISTRIBUIDORA)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2009.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO EM SEPARADO

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO EM SEPARADO

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS