

A. I. N ° - 083440.0016/08-2
AUTUADO - APOTHEKE COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS E TECNOLOGIA LTDA.
AUTUANTE - SUZANA QUINTELA NUNES
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 18.03.09

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0026-04/09

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. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/03/08, 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.

Consta ainda na descrição dos fatos que o contribuinte não recolheu ICMS por antecipação referente à aquisição de medicamentos, conforme cópias de notas fiscais fornecidas pela empresa e planilhas anexas aos autos e entregues ao contribuinte.

O autuado, através de seus advogados, conforme procuração fl. 2194, apresenta 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, que transcreve.

Diz ainda que no caso em tela foram afrontados os artigos 28, I, c/c 29, incisos I e II, e § 4º, II, do art. 28, c/c art. 46, todos do RPAF, porque a ação fiscal teve curso sem o indispensável “termo de início da fiscalização” e porque a intimação do contribuinte não foi acompanhada dos demonstrativos necessários ao regular exercício do contraditório e da ampla defesa, ofensa ao art. 46, RPAF/99. Sem tais “papeis de trabalho”, diz o autuado que há insegurança na determinação da infração e a apuração dos valores. Vícios, no entanto, sanáveis com o fornecimento, contra recibo específico, de todos os demonstrativos e documentos que formam o lançamento, após o que deverá ser reaberto o prazo de defesa.

Cita e transcreve, nesse sentido, diversos acórdãos do CONSEF JJF 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; pedindo seja decretada a nulidade da ação fiscal, ou que seja o vício na intimação sanado, com o fornecimento de cópias de todos os elementos que compõem a autuação, contra recibo, comprometendo-se deslocar um seu preposto até à repartição fiscal para receber os aludidos demonstrativos e documentos.

Declara que, atendidos os pleitos acima, todas as partes se beneficiarão. A autuada porque poderá, se for o caso, fazer uso da denúncia espontânea de débito, assim como terá condições de

pleitear o pagamento de qualquer importância que entender devida com o deslocamento do enquadramento legal, ensejando a redução da sanção.

Aduz que o auto de infração exige a “antecipação tributária” referente a aquisições de mercadorias, enquadradas no regime de substituição, em outros estados. Diz o autuado que a multa está prevista no art. 42, II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96. No entanto, o enquadramento do Auto de Infração não se encaixa na espécie em lide.

Faz referência e transcreve os artigos 352 e 353 do RICMS/BA, diz que a hipótese ventilada na legislação relativa a antecipação, diz respeito ao instituto da substituição tributária, impondo a necessária existência de contribuintes substituto e substituído. Diz ainda que a Lei nº 7.014/96, cujo texto é repetido no art. 915, inciso II, letra “d”, do RICMS, estabelece que a multa será de 60% do imposto não recolhido tempestivamente, “quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares”:

Explica que as citadas hipóteses regulamentares são exatamente aquelas discriminadas nos artigos 352 e 353, que se reportam a operações entre contribuintes do ICMS, quando existe o “substituto” e o “substituído”. Assevera que, no caso concreto, não se aplicam as normas acima esposadas, na medida em que a autuada vende exclusivamente para o consumidor final, pessoa física que não pratica, com habitualidade e fito de lucro, operação de circulação de mercadorias descrita como fato gerador do imposto. Diz que nesse caso, o enquadramento mais correto seria o do art. 42, II, letra “f”, aplicando-se ao caso o art. 45-A, da Lei nº 7.014/96, que prevê redução da multa em 100%, para débito pago no prazo de 20 dias, contado da data da ciência do auto de infração. Antes, conta o autuado com a decretação de nulidade acima pleiteada, a fim de exercer na lavratura de novo auto, a espontaneidade, ou mesmo reabertura do prazo de defesa.

Defende, ainda que se a multa fosse a do inciso III em razão de supostos “atos fraudulentos”, haveria ainda redução de 80% na multa por infração. Conclui que a autoridade fiscal “indica” a multa. A aplicação final fica a cargo do CONSEF. Reitera que seja decretada a nulidade do auto de infração ou ao menos o saneamento dos vícios apontados, concedida, ato contínuo, a reabertura do prazo de defesa, sob pena de futura nulidade de todo o PAF, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, diz que com “visão ofuscada” abordará, no momento, aspectos legais, a exemplo da possibilidade de aplicação da carga tributária de 7%. Demais discussões acerca de valores somente poderão ter lugar a partir da nulidade do feito ou do seu saneamento. Ainda assim, por cautela, impugna os valores cobrados às fls. 01 e 02 do AI, na medida em que não existe segurança no lançamento de ofício para afirmar que houve lançamento regular de notas fiscais, dos descontos rotineiros nas operações de devoluções de compras, de operações não realizadas ou concretizadas, etc. A demonstração de boa fé do contribuinte resta provada uma vez que o auto de infração teve como base as notas fiscais fornecidas pela empresa, afastando qualquer possibilidade de dolo, fraude ou simulação. Conclui que se a autuada apresentou notas ao Fisco, precisa conhecer as conclusões tiradas no trabalho fiscal, o que somente será possível a partir dos demonstrativos analíticos, que não chegaram às mãos do profissional subscritor da presente defesa.

Insiste que, em tese, o Estado da Bahia permite a carga tributária de 7%, e que em medicamentos não há que falar em MVA superior a 20%. Às vezes sequer existe MVA. O setor é remunerado pelos descontos que, em regra, não compõem a base de cálculo do ICMS. Diz que a legislação permite a devolução de imposto pago por substituição, quando se comprovado valor de venda inferior à base de cálculo relativa à substituição. Segundo o art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, para efeitos de substituição ou antecipação, a base de cálculo será apurada em consonância com o Convênio 76/94, inclusive quanto à redução em 10%, não podendo resultar em carga tributária inferior a 7%.

Entende que assim, o texto legal permite que a carga tributária, nos casos do remédio, diante da situação que envolve a saúde pública, ocorra com a alíquota de 7%. Aceitando a alíquota mínima de 7%, não pode cobrar 17% para uns e 7% para outros, pois causaria um tratamento desigual e

afetaria o objetivo da norma. O contribuinte possui o direito de pagar com a alíquota de 7%, sobretudo ao considerar o costume como fonte do direito, tendo em vista que medicamentos, no varejo, as margens de lucro são extremamente baixas, sendo comum comercialização com prejuízo, sendo o comerciante “remunerado” pelos altos índices de descontos, praticados nas compras e vendas dos fabricantes. Assevera que mesmo as regras do art. 352, em especial, os §§ 3º e 4º atestam a possibilidade legal da adoção dessa alíquota mínima de 7%. Transcreve o art. 356 § 7º do RICMS/BA, que diz, segue esse princípio, devendo o lançamento de ofício ter adotado a carga tributária de 7%, servindo assim como um instrumento de justiça fiscal e social. Asseverando que, conforme amostragem anexa, suas margens de lucro raramente superam a casa dos 15%.

Finaliza, pedindo posterior juntada de novos documentos; revisão fiscal para confirmação dos percentuais de MVA praticados pela empresa; nulidade da autuação e, sanados os vícios apontados, pela reabertura do prazo de defesa, pela adequação da multa por infração e pela procedência parcial, com adequação da carga tributária para 7%.

O autuante em sua informação fiscal (fls. 2255 a 2256), inicialmente repete os termos da infração, aduzindo que a autuada foi devidamente intimada em 28/01/2008 para apresentar as notas fiscais de entradas referentes às aquisições de mercadorias efetuadas nos exercícios de 2005 e 2006. Intimação esta assinada pelo administrador da empresa, Sr. André Luiz Argolo de Almeida, que foi nomeado pelos sócios para administrar a sociedade conforme consta na Cláusula Quarta do Contrato Social devidamente registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia. Anexa cópia do Contrato às fls. 2195 a 2197.

Diz a autuante que após concluir a ação fiscal convidou o autuado para tomar conhecimento do Auto de Infração, do levantamento efetuado e dos respectivos demonstrativos de débitos e das planilhas contendo a relação das notas fiscais que alicerçaram o presente auto de infração. Ao tomar conhecimento do presente auto, o Sr. André Luiz Argolo de Almeida, administrador do estabelecimento autuado, recusou-se a assinar o mesmo.

Afirma que, em contrapartida, em 31/03/2008, a coordenação de crédito enviou por AR intimação para que fosse efetuado o pagamento do Auto de Infração ou apresentasse defesa no prazo de 30 dias, acompanhada de cópia do Auto de Infração, demais termos e demonstrativo de Cálculo do ICMS substituição/antecipação tributária com base na MVA referente ao período fiscalizado, conforme comprovante fl. 2180 e ciência da entrega dos documentos, fl. 2181 e assinada pelo próprio André Argolo de Almeida, Aviso de Recebimento. Define que, assim, fica comprovado que não houve cerceamento do direito de defesa.

Aduz que as notas fiscais que serviram de lastro para lavratura do auto de infração foram apresentadas pelo próprio autuado; considerando que as mercadorias adquiridas, medicamentos, estão sujeitas ao pagamento do ICMS pelo regime de antecipação tributária conforme legislação vigente. Os cálculos foram feitos de acordo com o artigo 371 do RICMS, aplicação do MVA previsto no Convênio 76/94 e alterações posteriores, especialmente a do Convênio 04/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo, de acordo com demonstrativo de fl. 08, período janeiro/05.

Conclui, observando que o auto de infração obedece aos requisitos legais contidos na legislação; o autuado não apresentou qualquer comprovação de recolhimento do ICMS por antecipação referente às notas fiscais listadas no presente processo, tendo a defesa efeito meramente de procrastinar o feito. Requer a procedência do auto de infração.

Na assentada do julgamento, manifesta-se o patrono do autuado no sentido de que a mercadoria foi entregue por despacho da filial do remetente em Salvador, inscrita no cadastro de contribuintes sob nº 64.250.907. Havendo imposto a ser recolhido, deverá ser exigido da PROFARMA e não do autuado, que não tem legitimidade para figurar no pólo passivo.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS devido por antecipação que teria sido recolhido a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, na qualidade de sujeito

passivo por substituição tributária, referente a aquisição de medicamentos provenientes de outras unidades da Federação, no período jan-05/jul-06, conforme cópias das notas fiscais fornecidas pela própria empresa e planilhas anexadas aos autos, além de entregues ao contribuinte.

Na defesa, o autuado apresenta impugnação requerendo a nulidade da ação fiscal reclamando que a ação fiscal teve curso sem o indispensável termo de início da fiscalização, em afronta ao artigo 28, I, § 4º, II, cuja dispensa ocorre apenas nas operações no trânsito de mercadorias e nos casos de notificação fiscal (art. 29, I, II); além de não fornecimento dos demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal necessários aos esclarecimentos dos fatos narrados no corpo do auto, que não foram entregues no encerramento da ação fiscal (art. 46, RPAF/BA), maculando o regular exercício do contraditório e a ampla defesa com base no art. 18, incisos II e IV, letra, “a”, RPAF/99.

Analizando preliminarmente a questão em tela constatei efetivamente vícios processuais que comprometem aspectos atinentes do lançamento tributário, que é um procedimento inteiramente vinculado, não cedendo espaço às discricionariedades, conforme indica o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Considerando assim a segurança jurídica e os direitos e garantias constantes no art. 5º, CF/88 e estatuto do contribuinte, a fiscalização deve ser iniciada e desenvolver-se com respeito aos direitos subjetivos do fiscalizado. Daí que a ação fiscal 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. Nesse sentido é a Súmula 439, STF.

No caso concreto, a ação fiscal que resultou no Auto de Infração objeto deste PAF, é originária de operação intitulada de monitoramento fiscal, que vem a ser um “instrumento preventivo e verificador das irregularidades dos lançamentos fiscais e do cumprimento voluntário da obrigação tributária principal, através da execução de levantamentos fiscais e de roteiros específicos, realizado por meio de amostragem”, conforme define a própria Secretaria da Fazenda. Logo, o monitoramento constitui-se em verificação sumária, com roteiros específicos limitada a períodos curtos e executada por amostragem.

Nesse norte, o monitoramento foi autorizado através da Ordem de Serviço nº 500595/08, emitida em 08.01.08 para 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). No curso do monitoramento foi verificada a irregularidade no recolhimento do ICMS que demandou nova Ordem de Serviço, nº 503570/08, emitida em 18.03.08, que permitiu os procedimentos para a constituição do crédito tributário com a conseqüente lavratura do presente auto de infração.

Na análise das peças constitutivas deste processo, verifico que efetivamente inexistiu qualquer Termo que documentasse o início do procedimento, como fundamento da ação fiscal, nos termos do art. 28, I, RPAF/99. A intimação fiscal referida à fl. 2257 não tem esse condão. Prestou-se tão somente a intimar o contribuinte para apresentar documentos para fins da fiscalização sumária de monitoramento. Tanto assim é que para continuidade dos procedimentos fiscais e a conseqüente lavratura do auto de infração foi necessária autorização de procedimento diverso através de uma outra Ordem de Serviço, conforme comentado no parágrafo anterior. Desse novo procedimento deveria necessariamente ser intimado o sujeito passivo. Nesse passo, em obediência ao devido processo legal, as provas obtidas, os levantamentos efetuados pelo agente fiscal no curso do procedimento de fiscalização devem ser minuciosamente apresentados ao fiscalizado possibilitando que este seja ouvido sobre as circunstâncias e eventos relacionados ao objeto da investigação durante o transcurso do próprio procedimento.

Esta é 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”. 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/99, cujo inciso I ensina 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 apensar 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 constar sequer o “de acordo” do autuado. Um termo, nesses termos, deve ser ignorado. É nulo. É inexistente.

Ademais, vale observar que a prescrição contida no art. 196 é de natureza processual, restando, pois, em nulidade os atos praticados sem observância da forma, prescrita na legislação aplicável tributária. Tal notificação obrigatoriamente se dará pelo “ciente” do autuado, sobretudo pela repercussão desse ato que interrompe a possibilidade da denúncia espontânea, a que se refere o art. 138, CTN, relacionada com a matéria objeto da fiscalização.

É assim também em nosso Regulamento de Procedimento Fiscal (RPAF/99) que em seu art. 28, inciso I prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indicando sua finalidade e requisitos que vinculam o procedimento fiscal, nestes termos:

“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 artigo manda que:

“§ 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”.

De acordo com as expressões empregadas pelo legislador no inciso I, supra, o Termo de Início destina-se a “documentar o início do procedimento fiscal”. Já de acordo com a regra do § 4º, os termos de ocorrências, inclusive o Termo de Início, são lavrados “para efeito de fundamentação do procedimento fiscal”. A interpretação das expressões assinaladas leva à conclusão de que não sendo obedecido o preceito regulamentar falta fundamento ao procedimento fiscal.

Relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização também entendo pela nulidade do procedimento, como observado no acórdão JF Nº 0020-02/08 e a exemplo da decisão constante no processo nº 02720950/91 (acórdão 1287 4ª JF), que reflete bem a importância do Termo de Início de Fiscalização, em que a respectiva autuação, inclusive, ocorreu à revelia. Transcrevo ementa dessa decisão:

“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”.

Nesse caso, frise-se, o vício somente foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, que suscitou nulidade do procedimento mediante representação ao CONSEF, que o acolheu.

Outro vício processual constatado se prende a falta de fornecimento dos demonstrativos elaborados pelo Auditor Fiscal necessários aos esclarecimentos dos fatos narrados no presente auto de infração, que não foram entregues no encerramento da ação fiscal (art. 46, RPAF/BA). O aviso de recebimento, fl. 2182, não atesta a efetiva entrega dos demonstrativos acostados aos autos, que serviram à formação da base de cálculo e o montante do débito tributário exigido.

É cediço que o lançamento do 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 ocorrer o procedimento fiscal na constituição do crédito. Quando o contribuinte

infringe a norma jurídica 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.

Posto isso, é nulo o lançamento efetuado com preterição do exercício do direito de defesa. O procedimento fiscal desatendeu o caminho traçado pelo legislador, maculando o devido processo legal com prejuízo insanável ao contraditório e ampla defesa a ser exercida pelo sujeito passivo, impondo, assim, a nulidade do auto de infração como consequência jurídica. No caso em concreto, repita-se, 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, sem a ciência do contribuinte.

Cumpra-se que se represente ao órgão competente no sentido de, segundo as praxes da fiscalização, determinar a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar as irregularidades porventura existentes, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Por fim, deixo de apreciar as questões de mérito, inclusive aquela apresentada na assentada do presente julgamento pelo patrono do autuado, descrita anteriormente, porque prevalente, nesse caso, a nulidade do feito.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **083440.0016/08-2**, lavrado contra **APOTHEKE COMÉRCIO DE MEDICAMENTOS E TECNOLOGIA LTDA**, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo das falhas apresentadas.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos 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.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR