

A. I. N°. - 128836.0104/08-0
AUTUADO - BABY COMPANY CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO CARLOS DA COSTA BOTELHO
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 09. 07. 2009

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0212-01/09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. VENDAS A CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE, APURADA ATRAVÉS DA AUDITORIA DE “CAIXA”. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Verificado que os atos fiscalizatórios 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, em conformidade com Parecer da Procuradoria Estadual. Decretada, de ofício, a nulidade do lançamento fiscal, com fulcro no artigo 18, inciso I do RPAF/99. Representação à autoridade competente para repetição da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 02/09/2008, apresenta como infração a realização de operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente, sendo apurada através de contagem de caixa, com a aplicação da penalidade fixa de R\$690,00.

O autuado, através de representante legalmente constituído, ingressou com impugnação às fls. 12 a 16, argumentando que a exigência fiscal é improcedente em parte, conforme passou a demonstrar.

Alega que em conformidade com o Termo de Encerramento de Fiscalização que serviu de base ao Auto de Infração “o estabelecimento comercial do contribuinte realizava operações de vendas de mercadorias sem a correspondente emissão de documento fiscal”. Não obstante haver o fiscal informado a falta de lançamento de notas fiscais, a sustentação do procedimento do autuante é um absurdo, tendo em vista que o impugnante estava emitindo as notas fiscais referentes às mercadorias vendidas, conforme atesta o relatório de emissão de cupons fiscais (fl. 22).

Por outro lado, a imposição extrapola em muito os usos e costumes comerciais, já que o razoável é o adquirente de uma mercadoria, no máximo, exigir a respectiva nota fiscal. E se o alienante, comerciante de produtos hospitalares, se dispõe a fornecer a nota fiscal, induz o adquirente a acreditar na procedência lícita do produto, a menos que pretenda ver ferido o princípio da não-cumulatividade consagrado constitucionalmente, glosando o crédito fiscal correspondente.

Realça que para se aceitar a posição fazendária, ter-se-ia que exigir de cada adquirente a mesma posição severa que, em razão do ofício, é legitimamente ostentado pelos Auditores Fiscais da Fazenda Estadual. Entende que isso é impossível, já que não se pode nunca, segundo os usos e costumes comerciais, esperar que um comerciante ou qualquer pessoa aja perante outro comerciante como se Auditor Fiscal fosse.

Afiança que a boa-fé é uma presunção e só a má-fé é que deve ser objeto de prova cabal. Assevera que a má-fé pode ser objeto de presunção, pois se trata de um fato que se teria, por ilação, de outro lado conexo. Já a boa-fé é um estado natural, uma qualidade presumida nas pessoas, de um modo geral, até prova em contrário. A boa-fé, em suma, é a ausência de má-fé. Por essa razão é ao fisco que cabe demonstrar, em cada caso, o possível conluio de que suspeita, não ao contribuinte provar a sua boa-fé, por ser até impossível juridicamente a prova desta, ainda porque, em direito, não se prova fato negativo, a saber, a ausência de má-fé.

Argúi que as normas tributárias e as penais devem ser taxativas, só admitindo interpretação estrita. Não podem ser restringidas ou ampliativas, sob pena de o aplicador incluir em seu raio de eficácia o que não é objeto de previsão legal ou retirar-lhes do campo de incidência objetos por ela previsto como hipóteses de incidência. Aduz que a doutrina pátria vem consagrando esse entendimento, como se deduz da lição de Carlos Maximiliano e dos artigos 137, inciso II e 112, inciso III do CTN [Código Tributário Nacional], todos transcritos, assim como o comentário de Aliomar Baleeiro a respeito desses dispositivos.

Salienta que a responsabilidade solidária de que trata o art. 134 do CTN só alcança em seu raio de eficácia as pessoas taxativamente enumeradas, e apenas em relação aos tributos, ressalvando-se, no parágrafo único, que só se aplica em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Traz, em seguida, o posicionamento do tributarista Ruy Barbosa Nogueira, ao cuidar do *in dubio pro reo* em matéria tributária, inscrito no inciso III do art. 112 do CTN, assim como a respeito do conteúdo do art. 136.

Espera que o Conselho de Fazenda Estadual repila o ato administrativo, julgando-o improcedente (conforme duplicatas pagas que alega ter anexado), como têm decidido, reiteradamente os tribunais, a exemplo do resultado verificado no processo nº. 19880-RJ, emanado do STJ.

Argumenta que a multa indicada no Auto de infração caracteriza uma ofensa direta e formal à Constituição Federal de 1988, que proíbe que os tributos ou a legislação a eles pertinentes sejam empregados com fito de confiscar o patrimônio do contribuinte (art. 155, IV), ainda que sob o disfarce da aplicação de multa para penalizar infrações regulamentares, quando não está presente sonegação fiscal em quaisquer de suas modalidades, o que existirá, pela sua materialidade e autoria, reconhecido em processo-crime, após trânsito em julgado (CF/88, art. 5º, LVII).

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, tendo em vista que o extremo é uma extrema injustiça.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 34, ressaltando que a imposição fiscal decorreu da visita fiscal, quando os prepostos da SEFAZ/BA realizaram contagem de caixa (fl. 05), encontrando a diferença de R\$665,90 em mercadorias vendidas e pagas com cartões de crédito e débito, conforme comprovantes à fl. 04, sem a correspondente emissão de documento fiscal.

Realça que a defesa se limitou a comentar alguns dispositivos da legislação pertinente e a juntar a cópia da redução “Z” do ECF do estabelecimento autuado. Salienta que, entretanto, esse documento corresponde ao dia 02/09/2008, enquanto que o procedimento fiscal realizado presencialmente no estabelecimento ocorreu em 20/08/2008. Observa que o Termo de Apreensão e Ocorrências, bem como o Auto de Infração foram lavrados posteriormente, por meio eletrônico, em 02/09/2008, portanto dentro do prazo legal.

Por entender que o sujeito passivo não comprovou a regular emissão de documentos fiscais na data da visita fiscal, mantém a ação fiscal.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para aplicar a penalidade fixa de R\$690,00, por falta de emissão da documentação fiscal correspondente a operações de vendas realizadas, constatada através do roteiro de Auditoria de Caixa.

Observo, entretanto, que o presente processo contém falhas formais, que se mostram insanáveis, razão pela qual não adentrarei no mérito da imputação atribuída ao sujeito passivo.

Ao analisar os documentos fiscais que embasaram o Auto de Infração verifiquei que todos eles foram elaborados e assinados exclusivamente por Agentes de Tributos Estaduais. Tais documentos se referem ao Termo de Visita Fiscal, acostado à fl. 07, procedimento que deu início à ação fiscal; ao Termo de Auditoria de Caixa, anexado à fl. 05, que se presta para apuração dos valores correspondentes às operações de vendas realizadas pelo contribuinte, desacompanhadas da documentação fiscal; assim como ao Termo de Ocorrência, constante à fl. 06, o qual serve para registrar os fatos apurados durante a ação fiscal.

Considerando que ao atender a recente consulta formulada pela 2^a Câmara de Julgamento do CONSEF, a dnota Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal proferiu parecer acerca da nulidade absoluta do lançamento de ofício, em face da existência de documentos elaborados exclusivamente por servidores supostamente incompetentes para a prática dos respectivos atos administrativos, concluindo pela decretação da nulidade dos atos praticados, entendo que no presente Auto de Infração ocorreu situação idêntica, o que me conduz ao entendimento de que o presente lançamento de ofício se encontra eivado de nulidade absoluta.

Assim, tendo em vista que os referidos fatos guardam perfeita semelhança com aqueles contidos no processo que originou o mencionado parecer, me utilizarei de trecho do voto proferido pelo ilustre relator da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF nº. 0214-12.08, Helcônio de Souza Almeida, com o qual alinho o meu entendimento.

“...

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 conceituação posta 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

conjeturas 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 invalidade 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 concluamos 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.

... ”

Portanto, com fulcro nos fundamentos apresentados pela PGE/PROFIS e na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, considero que o Auto de Infração em exame contém vícios insanáveis, decorrentes da incompetência legal dos servidores que praticaram os atos de fiscalização, especialmente no que se refere à quantificação dos valores omitidos pelo contribuinte, 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 à 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. **128836.0104/08-0**, lavrado contra **BABY COMPANY CONFECÇÕES LTDA**. Recomenda-se à autoridade fazendária competente a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, na forma do artigo 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR