

A. I. N°. - 232849.0014/08-9
AUTUADO - A R BARRETO
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS DE SOUSA FREIRE
ORIGEM - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS
INTERNET - 10. 08. 2009

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0245-01/09

EMENTA. ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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. De igual modo, é nulo o procedimento fiscal por não conter, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo. 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 09/09/2008, apresenta como infração a falta de recolhimento do ICMS, pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, em decorrência da falta de contabilização da entrada de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto, em 07/08/2008, exigindo o imposto no valor de R\$6.776,20, acrescido da multa de 70%.

O autuado ingressou com impugnação às fls. 17/18, esclarecendo que as mercadorias localizadas pelo fisco não se encontravam sem documentação fiscal de origem, tendo em vista que fora apresentada pelo seu preposto, no momento da ação fiscal, uma nota fiscal de transferência da mercadoria objeto da autuação, da sua matriz, estabelecida em Amargosa para a filial autuada, situada em Ubaira. Salienta que centraliza as suas compras na matriz e efetua transferências de acordo com a sua necessidade. Acrescenta que por questões operacionais, raramente realiza compras através da filial. Visando comprovar seus argumentos, anexa cópias reprográficas da nota fiscal de transferência e dos documentos relativos às compras efetuadas pela matriz (fls. 20 a 26).

Assevera que todas as mercadorias possuem nota fiscal idônea, condição necessária para fornecimento de seus produtos a órgãos públicos, a exemplo de prefeituras, hospitais conveniados e sindicatos.

Aduz que a tipificação da multa aplicada não guarda relação com o fato descrito, considerando que o tipo de infração verificado está claramente previsto na Lei nº 7.014/96.

Realça que diante dos elementos de prova anexados, resta evidente que as mercadorias jamais estiveram desacompanhadas das notas fiscais de origem. Afirma que parte dos produtos que comercializa possui garantia e uma vez que são negociados para órgãos públicos, se faz necessária a emissão de documento fiscal idôneo, para fins de concretizar as operações.

Requer que o Auto de Infração seja julgado nulo, por não guardar relação com o fato ocorrido, bem como por ser impreciso quanto ao enquadramento da infração e à tipificação da multa. Caso não seja esse o entendimento, solicita que a autuação seja convertida em multa de R\$460,00, pelo descumprimento do inciso I do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 31, ressaltando que durante processo de vistoria, visando analisar o pedido da inscrição estadual do contribuinte, foram encontradas mercadorias em estoque no estabelecimento. Salienta que tendo em vista que a nota fiscal de transferência apresentada na defesa se refere a 20 urnas, em relação às demais mercadorias não foram trazidos os documentos fiscais de origem. Por essa razão, sugere a exclusão de 20 urnas da autuação, mantendo-se a exigência em relação às demais mercadorias, uma vez que se encontravam sem documentação fiscal.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS, em decorrência da verificação da existência de mercadorias em estoque desacompanhadas da documentação fiscal de origem, tendo a apuração sido realizada através do roteiro de auditoria de estoques em exercício aberto.

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.

Em primeiro lugar, não existe nenhum elemento nos autos que demonstre de que forma foram apurados os valores correspondentes à base de cálculo das mercadorias encontradas em estoque desacobertadas de notas fiscais, inexistindo qualquer documento que ateste qual o preço real dos produtos. Isto porque, o fisco deve determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, sendo imprescindível, para tanto, que aponte o critério ou método adotado, dado necessário ao entendimento, por parte do sujeito passivo, haja vista que a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, de forma que essa demonstração é que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível.

Um segundo ponto diz respeito à documentação que embasou o Auto de Infração, que se refere à Declaração de Estoque, anexado à fl. 13, que se presta para apuração das quantidades das mercadorias existentes em estoque, bem como para indicar os valores correspondentes aos produtos identificados como se encontrando em situação irregular, isto é, desacompanhados de documentação fiscal. O documento em questão foi elaborado e assinado exclusivamente por um Agente de Tributos Estaduais.

Considerando que ao atender a recente consulta formulada pela 2ª 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 2ª 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 conjecturas 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 invalidades 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 requadramento, 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 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, considero que o Auto de Infração em exame contém vícios insanáveis, decorrentes da incompetência legal do servidor que praticou 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. Ademais, a falta de clareza na apuração da base de cálculo implica em ofensa ao direito do contribuinte quanto ao exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando, de igual modo, na nulidade do Auto de Infração, como determina o art. 18, inciso IV, alínea “a” do mesmo diploma regulamentar.

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 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232849.0014/08-9**, lavrado contra **A R BARRETO**. Recomenda-se à autoridade fazendária competente a renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, a teor do artigo 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR