

A. I. N° - 232956.0252/08-9
AUTUADO - IVANILDO RAMOS DOS SANTOS
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO
INTERNET 26.10.09

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0306-05/09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidora sem atribuição 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 elencados em Parecer da Procuradoria Estadual. Análise da impugnação **PREJUDICADA**. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do lançamento de ofício, com espeque no art. 18, inc. I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 18/08/2008, exige multa no valor de R\$ 690,00, prevista no art. 42, XIV-A, “a” do RPAF/99, por ter sido constatada falta de emissão de documentos fiscais nas operações de saídas de mercadorias para consumidor final, apurada através de auditoria de caixa. Juntado aos autos Termo de Apreensão e ocorrências número 232956.0240/08-0 (fl. 03). Denúncia Fiscal (fl. 05) e Auditoria de Caixa (fl. 06). Neste último documento, assinado por representante do autuado, está dito que não havia emissão de nota ou cupom fiscal até o momento da visita da Fiscalização; que o talonário em uso era o D1, de número 1900 a 1950, que o ECF encontrava-se com problemas e que foi emitida a nota fiscal D1 número 1926 (fl. 09). O contribuinte, à fl. 07, foi intimado para efetuar os devidos reparos no equipamento emissor de cupons fiscais.

O sujeito passivo foi intimado do Auto de Infração por intermédio de “AR” no dia 25/09/2008 (fl. 14) e, no dia 30/09/2008, às fls. 17 e 18, junta peça de impugnação, assinada pelo seu contador de CRC BA número 02144/0-6.

Alega que impugna o lançamento porque dias antes da visita do preposto fiscal ao estabelecimento o computador onde está instalado o software para emissão de cupons fiscais precisou de manutenção. Assevera que a fiscal que realizou o levantamento desconsiderou o fundo de caixa necessário para iniciar o dia, que não pôde ser informado em virtude dos citados problemas no PC. Diz que atendeu a intimação de fl. 07 em menos de 24 horas (fl. 22). Salienta que, durante o período em que o equipamento esteve com defeito, emitiu normalmente as notas fiscais série D1, conforme cópia do Livro de Registro de Saídas de Mercadorias de fl. 23.

Requer a reconsideração da multa aplicada, pois aduz que emitiu manualmente documentos fiscais correspondentes às vendas, cumprindo assim as suas obrigações principal e acessória.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 38 e 39. No tocante ao fundo de caixa necessário para iniciar o dia, pondera que uma análise do Termo de Auditoria de Caixa coloca abaixo a alegação defensiva, posto que encontrada diferença positiva no valor de R\$ 631,79 com a seguinte composição: R\$ 515,79 de compras através de cartão de crédito e R\$ 116,00 de compras através de dinheiro. Mesmo considerado o valor total do dinheiro encontrado como fundo inicial de caixa,

segundo alega, ainda restaria uma diferença positiva dos totais de vendas mediante cartões de crédito, o que caracteriza saídas de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e não observa o quanto disposto no art. 142, VII c/c 201, I do RICMS/BA.

Conclui requerendo a procedência do lançamento.

VOTO

A multa de que cuidam os autos foi aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de emissão de documentos fiscais nas operações de vendas de mercadorias a consumidor final, com base no Termo de Auditoria de Caixa (fl. 06).

A ação fiscal que resultou na aplicação da penalidade objeto deste processo é decorrente de visita fiscal ocorrida no dia 14/08/2008, realizada pela funcionário fiscal Valdete Viana Pinto Widmer, Cadastro nº 13.210660-5 no estabelecimento do autuado (fl. 06), sendo verificada a realização de vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal próprio, fato esse, confirmado através de Auditoria de Caixa realizada na presença do preposto da empresa Sr. Adison Xavier Reis, na qual, foi apurada a existência de R\$ 631,49, representativa da diferença entre o numerário em espécie mais cartão, e deduzido o montante das vendas do dia com documentos fiscais (correspondente a zero). Foram emitidas as Notas Fiscais números 1925 e 1926 (fl. 09) para controle fiscal e regularização das vendas anteriormente realizadas.

Antes de analisarmos o mérito devemos, por dever de ofício, suscitar questões relativas à existência ou não de atos ou procedimentos denunciadores da existência de causas provocadoras de uma nulidade absoluta do presente processo.

No julgamento do qual resultou o ACÓRDÃO CJF Nº 0214-12/08 foi requerida à PGE/PROFIS uma manifestação deste órgão técnico-jurídico a respeito das referidas questões.

Como vimos no relatório acima, o principal fato que motivaria a nulidade absoluta relaciona-se diretamente à questão de ter ou não a funcionária que elaborou e assinou o documento denominado Auditoria de Caixa 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 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 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 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 poderão 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 inciso III, alínea “b” remete à 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 de 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. Não temos dificuldade em interpretar que o próprio Regulamento do ICMS e o mencionado RPAF deixam 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, à 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 o documento denominado Auditoria de Caixa, que na verdade caracteriza o descumprimento de obrigação acessória e enseja a obrigação de que o contribuinte recolha a multa respectiva, observamos que, em desacordo com o art. 7º da Lei 8.210/02, estes atos fiscalizatórios, em estabelecimento de contribuinte, foram praticados por quem não tem competência para fazê-los.

Retomamos o Parecer do Sr. procurador para concluirmos o exame da questão principal do presente PAF e concluimos pela nulidade ou não dos atos praticados.

A primeira e mais importante conclusão é que “os atos testificados no documento Auditoria de Caixa constituem um procedimento de fiscalização. Independente do título que o nomeie, constitui parte do processo de fiscalização.

Não resta dúvida que o indigitado documento tem como objeto a verificação da ocorrência do descumprimento da obrigação acessória, determinação da matéria tributável, cálculo do montante da multa devida e 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.

Decreto, de ofício, portanto, a NULIDADE do lançamento, com espeque no art. 18, inc. I, do RPAF/99 e, em consequência, considero PREJUDICADA a análise da impugnação, sendo recomendada à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar NULO o auto de infração nº 232956.0252/08-9, lavrado contra IVANILDO RAMOS DOS SANTOS.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de Outubro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILÓ REIS LOPES – RELATOR