

A. I. Nº - 087167.0060/05-4
AUTUADO - AMENILDO FERNANDES CARMO
AUTUANTE - JOSÉ ARNALDO REIS CRUZ
ORIGEM - IFMT/METRO
INTERNET - 27.11.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 00379/02-09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Em que pese restar caracterizada a infração, contudo, o lançamento está baseado em Termo de Auditoria de Caixa lavrado por Agente de Tributos Estaduais. Verificado que os atos de fiscalização que culminaram na lavratura do Auto de Infração foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal, à época do parcelamento, 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 no Parecer da Procuradoria Estadual. Decretada, de ofício, a NULIDADE do lançamento de ofício, com fulcro no artigo 18, inciso I, do RPAF/99. Representação à autoridade competente para repetição da ação fiscal, a salvo de falhas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/11/2006, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para aplicação da multa no valor de R\$690,00, sob acusação de que o estabelecimento foi identificado realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente, conforme Termo de Visita Fiscal e Termo de Contagem de Caixa às fls. 04 e 05.

O autuado, em sua defesa constante à fl. 15, impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração, alegando que recebeu em seu estabelecimento via AR uma correspondência em que constava a intimação com uma cópia do auto de infração, porém, não veio acompanhada de nenhum elemento probatório de que cometera a infração que lhe foi imputada. Por conta disso, dizendo não ter como se defender adequadamente, requer a nulidade da autuação.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 19 a 20, esclarece que:

- a) o presente Auto de Infração ocorreu em virtude da falta de emissão de documentos fiscais cometida pela empresa, nas suas operações de saídas de mercadorias para consumidor final;
- b) em atividade rotineira de fiscalização, em 31/10/06, a Agente de Tributos, Ivanise Matutino, efetuou Contagem de Caixa na empresa autuada, apurando naquela oportunidade uma diferença positiva no valor de R\$163,09 (cento e sessenta e três reais e nove centavos), configurando vendas de mercadorias sem a devida emissão dos documentos fiscais correspondentes. Naquele momento foi solicitado que a empresa emitisse uma nota fiscal, no valor da diferença apurada, para fins de composição de seu faturamento e a consequente tributação (NF nº 8508, fl. 08 do PAF);

c) Diz que é contraditória a alegação defensiva, pois foram lavrados todos os documentos que comprovam a infração à legislação e entregue uma cópia ao sujeito passivo, todos assinados pelo autuado, conforme termos fls.04 e 05 do PAF.

d) Argumenta que foi aplicada a multa formal, pelo fato de o estabelecimento ter sido identificado dando saídas de mercadorias sem emissão de nota fiscal, em desobediência aos artigos 220, I e 142, VII, do RICMS/97.

Foi informado que este processo encontrava-se extraviado, razão porque não houve manifestação anterior de sua parte.

Conclui pela manutenção de seu procedimento fiscal.

VOTO

A multa de 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 Contagem de Caixa (doc. fl. 05).

A ação fiscal que resultou na aplicação da penalidade objeto deste processo é decorrente de visita fiscal ocorrida no dia 31/10/2006, realizada pela Agente de Tributos Estaduais Ivanise Matutino Gonzalez – Cadastro nº 110148 (fl.04), no estabelecimento do autuado, sendo verificada a realização de vendas de mercadorias sem emissão de documento fiscal próprio, fato esse, confirmado através do Termo de Auditoria de Caixa à fl. 05, no qual, foi apurada a existência de R\$ 163,09, representativa da diferença entre o saldo de abertura (R\$0,00) mais o numerário em espécie (R\$247,00) e vendas com cartão (R\$287,18), e menos as vendas através cupons fiscais/notas fiscais (R\$371,09).

A Auditoria de Caixa é um roteiro de fiscalização realizado, por prepostos da fiscalização de mercadorias em trânsito, no estabelecimento do contribuinte e é muito empregado para verificação se o estabelecimento emitiu notas fiscais nas operações que realizou no dia da visita fiscal. Consiste na contagem do numerário existente no Caixa no momento da fiscalização, e a partir dessa contagem, conferir a sua origem, ou mais precisamente, se dito numerário é originário de vendas mediante emissão dos documentos fiscais correspondentes.

Analisando a razão defensiva, de que somente recebeu na ciência da autuação uma cópia do auto de infração, porém, não veio acompanhada de nenhum elemento probatório de que cometera a infração que lhe foi imputada, observo que realmente não há provas nos autos acerca da entrega dos documentos que fundamentam a acusação fiscal, quais sejam: Termo de Visita Fiscal e Termo de Auditoria de Caixa (fls. 04 e 05).

De acordo com o § 1º, do artigo 18, do RPAF/99, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Deixei de propor diligência para a entrega dos documentos que fundamentam a autuação, uma vez que, em que pese restar caracterizada a infração, porém, examinando as peças que dão sustentação ao presente lançamento, verifiquei que a ação fiscal efetuada com a contagem do numerário, ou seja, apuração da infração foi realizada exclusivamente por Agente de Tributos Estaduais, com base no Termo de Auditoria de Caixa (fl. 05), assinado pela ATE Ivanise

Matutino Gonzalez, Cadastro nº 110148.

Conforme entendimento manifestado pela Procuradoria Geral do Estado/Procuradoria Fiscal, o Agente de Tributos, na data da autuação, não tinha competência para realizar ato de fiscalização, referente a determinação da base de cálculo do imposto, para fins de apurar o imposto devido, sem que haja a indispensável participação do Auditor Fiscal, entendimento este corroborado pelo CONSEF que tem decidido pela nulidade do Auto de Infração, conforme se vê da decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão CJF N° 0214-12.08, cujo teor é reproduzido na íntegra abaixo, para uma melhor compreensão dos fundamentos que nortearam a invalidade do ato.

“VOTO”

O presente processo, como vimos, atribui ao autuado a falta de recolhimento do ICMS, na condição de Microempresa. Observo que o recorrente pautou seu Recurso Voluntário repetindo de alguma forma as alegações já esposadas quando da impugnação no sentido de que o seu faturamento no exercício anterior houvera sido inferior ao estabelecido para a nova faixa de enquadramento, entendendo que deveria estar enquadrada na faixa 2. Acrescentou apenas um alentado estudo sobre a confiscatoriedade das multas que lhe foram aplicadas.

Creio que o Parecer inicial da PGE/PROFIS trilha um caminho mais próximo a uma possível interpretação mais coerente com o sistema de tributação especial denominado SimBahia.

Porém 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 provacadoras de uma nulidade absoluta do presente processo.

Levantadas quando da sessão de julgamento tivemos a preocupação de levá-las à consideração da PGE/PROFIS solicitando-lhe 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 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 conceituaçãoposta 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 consubstancialização 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 concluimos 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. Acresça-se ao vício de incompetência, a nulidade do Auto de Infração decorrente dos defeitos do próprio lançamento, visto que os elementos probatórios trazidos pela empresa deveriam ter sido fiscalizados pelo auditor fiscal, para fins de homologação das informações fornecidas pelo contribuinte, aplicando-se a esta específica situação, o art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF, visto que a exigência fiscal não foi baseada na real movimentação comercial da empresa, conforme foi declarado pelo próprio autuante.

Decreto, de ofício, portanto, a NULIDADE do lançamento e, em consequência, considero PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, sendo recomendada à autoridade fiscal responsável do processo a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui indicadas.”

Portanto, com fulcro nos fundamentos apresentados pela PGE/PROFIS e na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acima reproduzida, considero que o Auto de Infração em exame contém vício insanável, decorrente da incompetência legal da servidora que praticou os atos de fiscalização, especialmente, no que se refere à quantificação do imposto devido, 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 a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas.

Ante o exposto, voto pela **NULIDADE** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **087167.0060/05-4**, lavrado contra **AMENILDO FERNANDES CARMO**.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR