

**A. I. N°** - 019803.0128/06-1  
**AUTUADO** - I. DA S. RIBEIRO COMERCIAL  
**AUTUANTE** - LUCIENE MENDES DA SILVA PIRES  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/SUL  
**INTERNET** - 12.04.07

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0060-02/07**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. É nulo o procedimento desprovido de elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao infrator. Constatada a imprestabilidade do Termo de Apreensão; de erro na apuração do débito, e de lavratura de mais de um auto de infração na mesma ação fiscal sem autorização da autoridade fazendária, dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/11/2006, reclama o ICMS no valor de R\$ 4.507,84 mais a multa de 60%, sob acusação da falta de recolhimento do ICMS, no dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, sobre mercadorias, adquiridas para comercialização, procedente de outra unidade da federação, por contribuinte credenciado, através das notas fiscais relacionadas à fl. 08, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Ocorrências, e documentos às fls. 05 a 45.

O sujeito passivo por seu representante legal, em sua peça defensiva às fls. 19 a 31, inicialmente destaca a tempestividade de sua impugnação, citando a doutrina em que é condenada a presunção como fato gerador de tributos; em que a ciência do contribuinte não implica reconhecimento da imputação; o caráter vinculado do ato administrativo; e lembrando os princípios como o da imparcialidade, oficialidade, informalidade, verdade material e garantia da ampla defesa, argumenta que a mudança de critério jurídico não autoriza a revisão do lançamento segundo critério anterior, deixando a entender que não lhe cabe efetuar a antecipação parcial em virtude de apurar o imposto devido pelo regime normal.

Em seguida, invoca o artigo 18, do RPAF/99, para arguir a nulidade da autuação com base nas seguintes preliminares:

a) Ausência de elementos para se identificar com segurança a infração, por não ter sido claramente demonstrado o débito apurado, e por entender que os demonstrativos não permitem a identificação de valores pertinentes a valor histórico do débito, data de ocorrência, data de vencimento, valor da multa e valor relativo a eventuais acréscimos moratórios. Argumenta que: a data de ocorrência (23/11/2006) está em desacordo com as datas das operações citadas no demonstrativo e com o início da ação fiscal em 25/10/06; não há elementos para se identificar a data das notas fiscais e os respectivos remetentes, nem o tipo das mercadorias e alíquota aplicável às operações; não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização previsto no art. 28 do RPAF/99; não foi especificada a data de ocorrência da infração; não foram especificadas as mercadorias sujeitas à antecipação parcial e foram englobadas as mercadorias sujeitas à

substituição tributária pelos remetentes; o Total do ICMS a recolher transportado para o Quadro “Total do Débito”, engloba valores correspondentes a “Acréscimos Moratórios”; a Data de Vencimento constante no Quadro Total do Débito foi substituída por um valor numérico de origem desconhecida; não foram especificados no Auto de Infração os valores históricos dos débitos apurados; não foi especificado no Quadro Total do Débito o valor referente aos créditos destacados nas notas fiscais; não foram computados os recolhimentos relativos à antecipação tributária parcial efetuados às épocas próprias.

b) Lavratura de mais de um auto de infração na mesma ação fiscal contrariando o disposto nos artigos 38 a 40, do RPAF/99, pois na mesma ação fiscal foram lavrados os Autos de Infração nº 019803.126/06-9; 019803.127/06-5; 019803.125/06-2; 019803.131/06-2; 019803.132/06-9 e 019803.135/06-8, contendo o mesmo tipo de exigência relativa a períodos de apuração do mesmo exercício. Sustenta que não há no processo autorização do Inspetor Fazendário para a lavratura de mais de um auto de infração versando sobre infração da mesma natureza, em meses diferentes de um mesmo exercício fiscalizado conforme previsto no art. 40 do RPAF/99. Entende que houve simulação de autuação no trânsito de mercadorias, pois a fiscalização ocorreu no seu estabelecimento, após intimação datada de 25/10/06, pelo funcionário fiscal Paulo Cezar S. Andrade, Cadastro nº 210.369, para apresentação de livros e documentos fiscais. Por conta disso, diz que ficou impossibilitado de exercer o contraditório e a ampla defesa.

c) Imprestabilidade do Termo de Apreensão e Ocorrências, por entender que lhe falta elementos fundamentais para identificar os motivos que conduziram à sua lavratura, pois não há a especificação clara e detalhada das mercadorias supostamente apreendidas; as circunstâncias para a sua apreensão; a identificação correta do real transportador; e da pessoa que assinou como depositário em nome da empresa, além de não conter assinatura e identificação das testemunhas. Argumenta que as mercadorias não mais se encontravam no estabelecimento porque foram vendidas no curso do exercício de 2005 e início de 2006.

No mérito, considerou prejudicado o contraditório e o exercício da ampla defesa, por entender ausentes requisitos indispensáveis à identificação clara e objetiva das infrações imputadas. Apesar disso, argumenta que na hipótese de validade do TAO, a data de ocorrência 17/11/2006 implicaria, segundo o prazo determinado pela legislação, no vencimento de 25/12/2006, e assim sendo, como as mercadorias entraram no estabelecimento em 2005, logo foram registradas com a apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais mais os créditos relativos à antecipação parcial.

Aduz que se estes recolhimentos não foram feitos em época própria, tampouco os utilizou como crédito, posto não haver qualquer referência à utilização de créditos indevidos no processo. Sustenta que é inegável que por ocasião das saídas das mercadorias foi efetuado o devido recolhimento do imposto, e ainda que por atraso, o Estado recebeu o que lhe é devido pelo regime normal de apuração, cuja exigência extemporânea da antecipação parcial configura bi-tributação.

Ressalta que não houve prejuízo ao Estado, pois conforme dados declarados nas DMAs do exercício de 2005, foram registradas um total de entradas da ordem de R\$ 3.254.429,90, enquanto que o total das saídas registradas no mesmo exercício foi da ordem de R\$ 7.286.008,96.

Requer a realização de perícia, nos termos do artigo 145, parágrafo único, do RPAF/99, identificando como sua assistente técnica a Contadora Gilmara dos Santos Silva, tendo formulado os seguintes quesitos:

- a) *“A Conta Mercadorias global, da Autuada, apresentou prejuízo, no exercício fiscalizados?”*

- b) *A Autuada utilizou algum crédito irregularmente, por ocasião das aquisições de mercadorias tributadas ou não?*
- c) *Quais critérios a Autuada adotou, para determinação da base de cálculo, data de ocorrência, vencimento, acréscimos moratórios e do imposto supostamente devido, no caso dos valores irregularmente constantes no Auto?*
- d) *Os critérios e cálculos laborados pela autuante, estão efetivamente de acordo com as normas regulamentares pertinentes?*
- e) *A autuante elaborou corretamente, o Demonstrativo de supostos débitos relativos ao Exercício de 2.005?*
- f) *A autuante computou as saídas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício de 2.005 e, verificou a base de cálculo e valor de imposto destacado?”*

Por fim, requer o reconhecimento das preliminares de nulidade argüidas, e se, ultrapassadas, que seja autorizada a realização da perícia para revisar os procedimentos fiscais, ou a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal às fls. 35 a 39, Auditor Fiscal estranho ao feito considerou que o lançamento consubstanciado no Auto de Infração apresenta alguns vícios de procedimento que foram fulminados pelo autuado, e salientou que os princípios de direito aplicáveis ao processo administrativo fiscal impõem o informalismo, a legalidade objetiva e a verdade material, indicando para o deslinde da questão: *“o imposto, que evidentemente é devido, teria sido para por outra forma e seria a presente cobrança bitributação?”* Salienta que esta pergunta precisa ser respondida, pois as incorreções poderiam ser sanadas nos termos do parágrafo único do artigo 18 do RPAF/99, e se fosse o caso, sendo devido o imposto, outro procedimento poderia ser instaurado para apurá-lo.

Observou que no demonstrativo de cálculo do ICMS devido (fl. 07) foi incluída indevidamente a Nota Fiscal nº 90211, relativa à aquisição de leite em pó instantâneo e aplicada a alíquota de 17% para o cálculo da antecipação parcial sem atender a redução da base de cálculo prevista no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/97, a alíquota de 7%.

Destacou como outro aspecto obscuro o total dos acréscimos moratórios, por entender que a data de vencimento deveria ser no 25º dia após a entrada no estabelecimento, de acordo com o artigo 138-B, inciso II, do RICMS/97.

Além disso, observou que o autuado não comprovou os recolhimentos do imposto relativos ao período de 2005 porque efetivamente não os efetuou, o que torna impossível verificar a assertiva defensiva de que estariam implicitamente embutidos no regime normal de apuração. Entendendo inexistir elementos nos autos para examinar esta questão, entende ser fundamental a perícia requerida, para que, se comprovado o pagamento do imposto por outra via, restaria a multa e os acréscimos moratórios, porquanto a antecipação parcial prevista no artigo 352-A, do RICMS/97, não ser facultativa para o contribuinte.

## **VOTO**

O Auto de Infração objeto do presente processo, acusa o sujeito passivo, na condição contribuinte credenciado, de não ter efetuado o recolhimento do ICMS referente a Antecipação Parcial, no 25º dia do mês subsequente ao da entrada das mercadorias no estabelecimento, adquiridas para comercialização, procedente de outras Unidades da Federação, através das notas fiscais relacionadas à fl. 07.

De acordo com o artigo 352-A do RICMS/97, a partir de 01/03/2004, foi instituída a antecipação parcial para as mercadorias que não estejam submetidas ao regime de substituição tributária. Está

obrigado ao recolhimento do ICMS – antecipação parcial, no primeiro posto fiscal de fronteira, o adquirente no Estado da Bahia de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, independentemente da condição do contribuinte (normal, microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante), ou do regime de apuração, salvo se o estabelecimento se encontrar credenciado para efetuar o pagamento na entrada das mercadorias no estabelecimento.

Analisando os termos da peça de defesa, observo que o autuado reconhece que na data do fato gerador se encontrava credenciado para o pagamento do imposto, a título de antecipação parcial, na entrada das mercadorias no estabelecimento, e, portanto, a sua obrigação de efetuar o pagamento do imposto por antecipação sobre as mercadorias objeto da lide no 25º dia subsequente ao da entrada das mercadorias no estabelecimento, deixando a entender que não efetuou a antecipação parcial, e que as mercadorias já foram vendidas e o imposto foi pago no regime de apuração mensal.

Porém, argüiu cerceamento de defesa com base em três preliminares de nulidades, que passo a analisar.

A ação fiscal foi desenvolvida por preposto fiscal lotado na Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Transito (IFMT-SUL), e está fundamentada no Termo de Apreensão de Mercadorias e Ocorrências, e documentos às fls. 05 a 15.

Quanto a alegação defensiva de imprestabilidade do referido Termo, realmente assiste razão ao autuado, uma vez que para ser caracterizada a existência do ilícito fiscal, tal como tipificado no libelo acusatório, devem ser cumpridas certas formalidades inerentes ao processo de formalização do lançamento de ofício, dentre as aplicáveis ao caso examinado, tem-se as estatuídas no artigo 28 do RPAF/99, a seguir transcrito:

*“Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*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;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;*

*IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;*

*V - revogado*

*VI - Auto de Infração ou Notificação Fiscal, para exigência do crédito tributário, atendidas as disposições pertinentes deste Regulamento;*

*VII – Termo de Encerramento de Fiscalização, destinado a documentar o encerramento 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.*

Da leitura do texto supra, tem-se demonstrado que a fiscalização não seguiu a determinação emergente contida no dispositivo legal, uma vez que se tratando de ação fiscal efetuada pela fiscalização de mercadorias em trânsito foi lavrado o termo de apreensão, porém não houve apreensão de qualquer mercadoria, pois, provavelmente as mercadorias já foram vendidas. O mais correto para fundamentar a ação fiscal seria ter lavrado Termo de Intimação, em substituição do Termo de Início de Fiscalização, para apresentação dos livros e documentos fiscais, em especial a comprovação do pagamento do ICMS antecipado sobre as mercadorias constantes nas notas fiscais relacionadas à fl. 07.

Além disso, houve outro flagrante equívoco concernente a utilização do Auto de Infração modelo 4, aplicável para as ocorrências verificadas no trânsito de mercadoria, e que não permite a identificação de mais de uma data de ocorrência, haja vista que as ocorrências constatadas no trânsito de mercadorias ocorrem exclusivamente no momento do flagrante de um ilícito fiscal.

Neste caso, tendo em vista que a exigência fiscal faz referência a fatos pretéritos, foi apontada incorretamente a data de ocorrência na demonstração do débito. O RPAF/99 prevê que as incorreções desta natureza podem ser suprimidas pelo órgão julgador. Porém, neste processo torna-se impossível, já que se torna necessário indicar para cada documento a data correspondente ao 25º dia subsequente ao da entrada no estabelecimento, o que seria impossível, haja vista que o AI modelo 4 só prevê a indicação de uma data de ocorrência. Por outro lado, ainda, que isso fosse possível, nos autos não existem elementos para se verificar quais foram efetivamente as datas de entrada no estabelecimento da cada aquisição representada nas notas fiscais. As datas de entradas registradas no livro Registro de Entradas às fls. 14 a 15 foram as mesmas de emissão das notas fiscais, sendo admissível que as mercadoria tenham saído de Estados do sul e chegaram no estabelecimento do autuado no mesmo dia.

Constato que dada a impossibilidade de indicar no auto de infração a data de ocorrência para cada operação, o autuante optou em atualizar monetariamente o débito a partir da data da entrada das mercadorias até a data da autuação, e consignar no demonstrativo de débito o valor correspondente ao imposto mais a atualização monetária, ocasionando em um lançamento indevido para fins de contabilização do débito, pois o imposto totalizou o valor de R\$ 3.662,29 e foi lançado o valor de R\$ 4.507,84.

Observo ainda que constam nos autos dois demonstrativos de apuração do débito: no demonstrativo à fl. 07 foi apurado um débito de imposto de R\$ 3.662,29 e o total do débito com acréscimos o valor de R\$ 4.507,84. Já no demonstrativo à fl. 08, foi apurado um débito de imposto de R\$ 3.731,04 e o total do débito com acréscimos o valor de R\$ 4.592,46.

Desta forma, resta comprovada a alegada imprestabilidade do Termo de Apreensão e Ocorrências, já que lhe faltam elementos fundamentais para identificar os motivos que conduziram à sua lavratura, pois os dados nele consignados não correspondem com a realidade dos fatos, notadamente de que não houve apreensão e liberação de qualquer mercadoria.

Quanto a alegada ausência de elementos para se identificar com segurança a infração, observo que no demonstrativo à fl. 07, recebido pelo autuado, consta que o débito apurado foi claramente demonstrado, pois nele consta a identificação de cada documento fiscal; a data da entrada das mercadorias no estabelecimento; a base cálculo; a alíquota aplicada; o crédito fiscal destacado em cada nota fiscal; e o ICMS a recolher, a demonstração do cálculo dos acréscimos moratórios. Embora não conste a discriminação das mercadorias, porém, nas cópias das notas fiscais existentes nos autos é possível identificar o tipo de cada mercadoria. Apesar disso, o defeito fundamental é que o lançamento não foi constituído de forma legítima, conforme comentado anteriormente.

Ainda no plano formal, sobre a preliminar referente a alegação de lavratura de mais de um auto de infração na mesma ação fiscal, não há vedação na legislação tributária para que numa mesma ação

fiscal sejam lavrados autos de infração distintos. De acordo, com o artigo 40 do RPAF/99, em casos especiais e visando facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, hipótese em que deverá ser anexada a cada AI uma cópia da justificativa e dos AIs anteriores.

Pelo que se vê, o citado dispositivo regulamentar, somente admite a lavratura de mais de um Auto de Infração relativamente a uma só ação fiscal “em casos especiais”, desde que seja para facilitar o exercício da ampla defesa e do contraditório, e devidamente autorizada pelo Inspetor Fazendário. Além desses requisitos, o parágrafo único do art. 40 determina que seja anexada, a cada Auto, cópia do Auto ou dos Autos de Infração anteriores.

Conforme verificação que efetuei no sistema de informações da Secretaria da Fazenda, tem razão o sujeito passivo no sentido de que foram lavrados na mesma ação fiscal, além do que ora está sendo examinado, os seguintes Autos de Infração: 019803.125/06-2; 019803.126/06-9; 019803.127/06-5;; 019803.131/06-2; 019803.132/06-9 e 019803.135/06-8, contendo o mesmo tipo de exigência relativa a períodos de apuração do mesmo exercício.

No processo não constam as cópias dos citados autos de infração nem a autorização do Inspetor Fazendário para a lavratura dos mesmos. Na fase de instrução poderia ter baixado o processo em diligência para que fossem juntadas aos autos as cópias dos demais autos e a citada autorização, porém, deixei de adotar esta providência, por considerar que as preliminares anteriores por si só foram suficientes para fulminar a autuação. Além do mais, caberia ainda ser comprovado que também foram juntadas aos outros processos as cópias dos demais autos de infração, de modo que em todos os processos fosse apreciada esta questão, e possibilitasse os seus julgamentos.

Portanto, o descumprimento pela fiscalização dos artigos 38 e 40 do RPAF/99, causou ao sujeito passivo neste processo prejuízo a ampla defesa e ao contraditório.

Das considerações expendidas, tem-se que o procedimento fiscalizatório realizado não observou os pressupostos de validade do lançamento, haja vista o cometimento das falhas, no plano formal, que acabaram de ser apreciadas.

De acordo com o artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99, é nulo o lançamento fiscal efetuado sem observância do devido processo legal, e que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração e o infrator.

Cabe à repartição fiscal programar nova ação fiscal com base em todos os autos de infração, visando efetuar o lançamento do ICMS Antecipação Parcial, caso o contribuinte não venha antes da nova ação fiscal, a sanar alguma irregularidade porventura existente.

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 **019803.0128/06-1**, lavrado contra **I. DA S. RIBEIRO COMERCIAL**. Recomendado a renovação do procedimento fiscal.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR