

A. I. Nº - 019803.0126/06-9  
AUTUADO - I DA S RIBEIRO COMERCIAL  
AUTUANTE - LUCIENE MENDES DA SILVA PIRES  
ORIGEM - IFMT/DAT-SUL  
INTERNET - 30.03.2007

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO Nº 0073-01.07**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSEVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Lançamento em desacordo com normas previstas no RPAF/BA. Apesar de se referir a fiscalização em estabelecimento, o procedimento foi iniciado com base em Termo de Apreensão de Mercadorias eivado de vícios insanáveis, foi incluído acréscimos moratórios no valor do débito apurado e lançado; unificação imprópria das datas de ocorrências e lavratura de vários Autos de Infração para o mesmo tipo de ocorrência e no mesmo procedimento fiscal. Os fatos apurados demonstraram insegurança do lançamento de ofício. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/11/2006, para exigir imposto no valor de R\$12.611,49, com aplicação da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente à entrada, correspondente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, para fins de comercialização, no mês de novembro de 2006, por contribuinte credenciado. Consta Termo de Apreensão e Ocorrências nº 019803.0118/06-6 às fls. 05/06.

O autuado apresentou impugnação às fls. 36 a 48, salientando, inicialmente, que os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração não permitem uma clara e segura identificação dos dados referentes a valor histórico do débito, data de ocorrência, data de vencimento, valor da multa e valores relativos a eventuais acréscimos moratórios.

Ressaltou que na mesma ação fiscal e nas datas de 17/11, 20/11 e 23/11/2006, a autuante lavrou outros seis Autos de Infração: 019803.0125/06-2, 019803.0127/06-5, 019803.0131/06-2, 019803.0132/06-9, 019803.0135/06-8 e 019803.0128/06-1, todos relativos à mesma exigência contra o autuado e concernentes a períodos de apuração do mesmo exercício fiscalizado, o que contraria as orientações contidas nos artigos 38 a 40 do RPAF/99.

Argüindo a nulidade do lançamento, transcreveu o art. 18, incisos I, II e IV, do RPAF/99, que versam, respectivamente, sobre a nulidade dos atos praticados por órgão ou servidor incompetente; nos quais haja preterição do direito de defesa; e que não contenham elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator e se configure a ilegitimidade passiva.

Em seguida, o impugnante discorreu sobre ampla doutrina, tratando sobre a subsunção do fato imponível à imagem normativa; sobre a figura da presunção legal no processo lógico; sobre a possibilidade de contestação da imputação por parte do sujeito passivo; a respeito da divergência entre a legalidade aplicada à administração e aos administrados; sobre a preponderância do princípio da legalidade objetiva; sobre a impossibilidade da Fazenda Pública variar o critério

jurídico na valorização do fato gerador; sobre a impossibilidade de revisão do lançamento, pela superveniência de outros critérios jurídicos; e, por fim, a respeito da necessidade do fisco comprovar a ocorrência do fato gerador.

Para tanto, foram utilizados os preceitos da autoria de José Eduardo Soares de Melo, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Celso Antonio Bandeira de Mello, Aurélio Seixas, Guilherme de Ulhôa Canto, Souto Maior Borges, A. R. Sampaio Dória e Luís Eduardo Schoueri.

Citou, também, os seguintes ensinamentos de Paulo (D. XXI, III, 2): “*Cabe o ônus da prova a quem alega e não ao que nega.*” e “*Se o autor não provar, o réu será absolvido.*”

Citando o art. 38 e transcrevendo o art. 40 do RPAF/99, asseverou que a autuante inovou no processo, contrariando a legislação que regula a matéria, quando lavrou sete Autos de Infração ao concluir uma única ação em seu estabelecimento. Argüiu que o fato de não haver no processo nenhuma justificativa circunstanciada ou autorização, para a emissão de uma série de Autos de Infração da mesma natureza, comprova que a servidora agiu à revelia da norma disciplinar.

Acrescentou que o procedimento apresentou outro requisito de nulidade: a simulação de autuação no trânsito de mercadorias, quando a ação fiscal foi desenvolvida no estabelecimento, após intimação regular para apresentação de livros e documentos fiscais (fl. 49), o que demonstra que caberia a lavratura de Auto de Infração próprio da fiscalização de comércio, contendo os requisitos de lei. A descrição dos fatos, os procedimentos e os dispositivos normativos constantes da autuação, bem como os procedimentos adotados e os demonstrativos anexados, não deixam dúvidas quanto às circunstâncias da ação fiscal, inclusive por se tratar do exercício de 2005, já findo quando do início da ação fiscal. Tais fatos resultaram na impossibilidade do exercício do contraditório e da ampla defesa, cerceados em toda sua extensão.

Insurgiu-se contra o Termo de Apreensão e Ocorrências anexo ao Auto de Infração, no qual consta assinatura ilegível e não identificável do suposto depositário e de quem tomou ciência do mesmo, em 24/11/2006. O referido termo não dispõe de elementos fundamentais para possibilitar a identificação dos motivos que levaram à sua lavratura, a especificação das mercadorias supostamente apreendidas, as circunstâncias da apreensão, a identificação correta do transportador e de quem assinou como depositário, em nome do autuado. A via anexada ao PAF não contém sequer a identificação das testemunhas que deveriam acompanhar o procedimento.

Afirmou ser flagrante a má-fé da autuante, pois além de se tratar de operações ocorridas nos meses de junho e julho de 2005, como algumas das mercadorias eram deterioráveis, não mais poderiam se encontrar intactas no estabelecimento ou sob sua guarda. As mercadorias em referência não mais se encontravam no estabelecimento, por já terem sido comercializadas, não sendo cabível a lavratura de um Termo de Apreensão após decorrido mais de um ano das entradas no estabelecimento, senão com o objetivo de comprometer a defesa do autuado e imputar-lhe responsabilidade descabida.

O autuado apresentou as seguintes indagações: que prova concreta da discriminação e existência das mercadorias consta nos autos? Quais as espécies e quantidades de mercadorias que teriam sido “simuladamente apreendidas”? Qual o objetivo da autuante, ao interpor no processo documento que estampa procedimento simulado e fraudulento, que não contém a identificação do signatário?

Apesar de ser praxe na fiscalização do trânsito de mercadorias, a emissão do Termo de Apreensão, quando efetivamente presentes, conferidas e detalhadas as mercadorias objeto da apreensão, no caso em exame o referido termo foi forjado irregularmente, tendo sido juntado ao processo após a sua conclusão, em 24/11/2006, enquanto a ação fiscal tivera início em 25/10/2006. Considerando que a apuração procedida pela autuante está embasada em documentos destituídos

de substância legal, porque desprovidos de elementos indispensáveis e por conter vícios de forma, requereu o reconhecimento da imprestabilidade do Termo de Apreensão e Ocorrências.

Na seqüência foram citados os elementos que se encontram ausentes para se identificar, com segurança, a infração:

- a) A autuante identificou como “data de ocorrência” o dia 17/11/2006, data incompatível com as operações elencadas no “Demonstrativo de Cálculo do ICMS devido por Antecipação e não Recolhido”, que ocorreram no exercício de 2005, estando também em desacordo com a data de início da ação fiscal (25/10/2006);
- b) O referido demonstrativo não contém elementos que possibilitem identificar as datas corretas das notas fiscais, os remetentes, o tipo de mercadoria, a alíquota interna aplicável, nem especifica a data de ocorrência da suposta infração;
- c) Não foi elaborado o Termo de Início de Fiscalização, contrariando a norma do art. 28, do RPAF/99;
- d) No demonstrativo não foram especificados os casos de mercadorias não sujeitas à antecipação parcial, tendo incluído notas fiscais relativas a mercadorias sujeitas à substituição tributária pelo remetente e mercadorias da cesta básica, a exemplo de sal de cozinha e macarrão;
- e) O “Total do ICMS a Recolher” descrito no citado demonstrativo e transportado para o quadro “Total do Débito” do Auto de Infração engloba valores correspondentes a “acréscimos moratórios”, cuja forma de cálculo não foi claramente elucidada;
- f) Na “Data de Vencimento” constante no quadro “Total do Débito” consta um valor numérico de origem desconhecida;
- g) Não foi especificado no Auto de Infração o “valor Histórico” dos supostos débitos lançados;
- h) No quadro “Total do Débito” não foram especificados os valores dos créditos fiscais destacados nas notas fiscais;
- i) Como a autuante não computou os recolhimentos relativos à antecipação parcial efetuados nas épocas próprias, incorreu no procedimento arbitrário da tributação.

Argüiu restar caracterizado o cerceamento ao direito da ampla defesa, o que inquia de nulidade o Auto de Infração, por “não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”. Requereu, desse modo, a decretação da nulidade do Auto de Infração, em toda a sua extensão, bem como de seus anexos e demonstrativos.

O autuado salientou estarem prejudicados a análise do mérito, o contraditório e o exercício da ampla defesa, princípios assegurados ao contribuinte, desde a Carta Magna até as normas inferiores, inclusive o CTN e o COTEB.

Assegurou que estando frustrada a tentativa arbitrária de impor-lhe exigências de imposto, multa e acréscimos moratórios, por cerceamento ao direito de defesa, é inevitável que este CONSEF decretará a nulidade do Auto de Infração, por ter se constituído numa peça fiscal imprestável para os fins aos quais se propunha, por estarem totalmente ausentes os requisitos indispensáveis à identificação clara e objetiva da infração apontada.

Asseverou que o contribuinte não pode ficar à mercê de ataques arbitrários, infundados e desprovidos de comprovação efetiva, como se o imposto devido fosse objeto de “adivinhações” ou presunções não comprovadas, por parte dos prepostos fiscais.

Observou que sendo ultrapassadas as preliminares argüidas, discutirá o mérito apenas de forma superficial, considerando as evidências de improcedência da exigência tributária. Assinalou que a primeira controvérsia latente consiste na data de ocorrência apontada pela autuante como sendo

o dia 17/11/2006, uma vez que seguindo o prazo previsto pela legislação para o recolhimento do ICMS devido pela antecipação parcial, seria o dia 25/12/2006, sendo o que se pode inferir da “Descrição dos Fatos” e pelo que prevêm as normas pertinentes. Assim, não poderia ser exigido o imposto em 17/11/2006, uma vez que a data determinada na norma seria 25/12/2006.

A segunda controvérsia se refere à simulada apreensão das mercadorias, considerando que efetivamente as aquisições foram efetuadas em meados de 2005, tendo sido registradas, com apropriação dos créditos destacados nas notas fiscais, acrescidos dos valores relativos à antecipação parcial, que comprovadamente foram recolhidos; mesmo admitindo-se a absurda hipótese de que tais recolhimentos não tenham ocorrido, o autuado não os teria utilizado; como o impugnante promoveu a saída das mercadorias, efetuou em cada operação tributável, o lançamento do imposto em sua totalidade; em suma, foi escriturado e recolhido nas épocas próprias, o ICMS total devido em cada operação, o que significa dizer que o Estado não teve qualquer prejuízo com a forma de recolhimento adotada, constituindo-se a cobrança extemporânea da “antecipação parcial” numa bi tributação.

Ressaltou que de acordo com os dados declarados nas DMA's de cada mês, registrou no exercício de 2005 um total de entradas da ordem de R\$3.254.429,90, enquanto que o total de saídas no mesmo período foi de R\$7.286.008,96.

Requeru o reconhecimento da total improcedência do Auto de Infração.

Tendo em vista os sucessivos erros apontados, pugnou pela realização de perícia e, de acordo com o art. 145, § único, do RPAF/99, indicou a sua assistente técnica, a contadora Sra. Gilmara dos Santos Silva, que poderá ser encontrada em seu estabelecimento. Formulou os seguintes quesitos, que considerou de fundamental importância:

- a) A conta de mercadorias global do autuado apresentou prejuízos no exercício fiscalizado?
- b) O autuado utilizou algum crédito de forma irregular, por ocasião das aquisições de mercadorias tributadas ou não?
- c) Que critérios a autuante utilizou para determinação da base de cálculo, data de ocorrência, vencimento, acréscimos moratórios e imposto devido?
- d) Os critérios e cálculos elaborados pela autuante estão de acordo com as normas regulamentares pertinentes?
- e) A autuante elaborou corretamente o demonstrativo de débito relativo ao exercício de 2005?
- f) A autuante computou as saídas de mercadorias tributáveis ocorridas no exercício de 2005 e verificou a base de cálculo e o valor do imposto destacado?

Pelo exposto, requereu, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração e, sendo esta ultrapassada, que seja realizada perícia por fiscal estranho ao feito, reabrindo seu prazo de defesa ou seja declarada a improcedência total da autuação.

Auditor Fiscal designado prestou informação fiscal às fls. 52 a 55, argüindo que considerando ser a defesa demasiado longa, sobretudo no que se refere aos motivos de nulidade, se concentraria naquilo que ela tem de essencial, que é em relação à verdade material. Alegou que o Auto de Infração apresenta alguns vícios de procedimento, condenados pela defesa. Asseverou que os princípios de direito aplicáveis ao processo administrativo impõem o informalismo, a legalidade objetiva e a verdade material, indicando o caminho para a solução da lide: o imposto que evidentemente é devido, já teria sido pago, representando a presente cobrança uma bi tributação? Esta pergunta deveria ser respondida, para que as incorreções fossem sanadas, de acordo com o § 1º, do art. 18, do RPAF/99, para, ao final, no caso dos erros serem demasiadamente extravagantes e o imposto realmente devido, até outro procedimento ser instaurado para apurá-lo.

Salientou ter sido incluído no demonstrativo de fl. 07 a Nota Fiscal 79.306, relativa a leite em pó instantâneo, sendo aplicada a alíquota de 17% para o cálculo da antecipação parcial, entretanto como o art. 87, inciso XXI, do RICMS/97 prevê redução na base de cálculo, de modo que a carga tributária corresponda a 7%, neste caso não há o que antecipar, motivo pelo qual não deveria ter sido reclamado imposto sobre esse documento fiscal.

Manifestou o entendimento de que não é devida a diferença apontada no demonstrativo elaborado pela autuante, correspondente aos acréscimos moratórios, haja vista que de acordo com o art. 137, § 1º, do RICMS/BA, os débitos tributários não mais estão sujeitos à atualização monetária; acrescentou que mesmo que fosse aplicada a taxa referencial prevista no art. 138-B, desse Regulamento, os reajustes seriam da ordem de 22,05% e 20,51% e não de 31,998% e 30,488%.

Concluiu, afirmando que o autuado não apresentou os comprovantes de recolhimento referentes ao exercício de 2005, argumentando que os valores estariam embutidos nos pagamentos efetivados pelo regime normal de apuração. Tendo em vista que as peças constantes dos autos não possibilitam verificar essa assertiva, considerou ter fundamento o pedido de perícia fiscal para que, restando comprovado o pagamento do imposto, possam ser aplicados a multa e os acréscimos legais correspondentes, haja vista que o pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial não é uma prerrogativa do contribuinte.

## VOTO

No Auto de Infração em lide, consta que o sujeito passivo deixou de efetuar o recolhimento da antecipação parcial do ICMS, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas à comercialização, no prazo regularmente previsto.

Inicialmente, nego o pedido de perícia e diligência suscitada pela defesa, pois os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu convencimento, ao teor do disposto no art. 147, incisos I, alínea “a” e II, alínea “b” do RPAF/99.

Verifico que o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade. Em primeiro lugar, sob a alegação de que não foram demonstrados, de forma clara e segura, os dados necessários à identificação da exigência tributária imposta; insurgiu-se contra a utilização de acréscimos moratórios e quanto ao fato de na mesma ação fiscal terem sido lavrados sete Autos de Infração; contrapôs-se ao Termo de Apreensão e Ocorrências anexado ao Auto de Infração, no qual consta assinatura ilegível e não identificável do suposto depositário das mercadorias; alegou, ainda, que não tendo sido computados os recolhimentos relativos à antecipação parcial efetuados nas épocas próprias, o procedimento fiscal incorreu em cobrança arbitrária, que resultou em bi tributação. Argüiu, enfim, ter ficado impossibilitado de exercer o direito do contraditório e da ampla defesa.

Analisando as preliminares argüidas na autuação, verifico que existem inconsistências no levantamento realizado, o que torna a ação fiscal repleta de falhas insanáveis, quais sejam:

1 - O Termo de Apreensão e Ocorrências, emitido em 17/11/2006, se refere à apreensão de “diversas mercadorias discriminadas nas N. Fiscais citadas na planilha em anexo”, entretanto considerando que essas notas fiscais se referem aos meses de junho e julho de 2005, portanto dezesseis meses antes da ocorrência da pretensa apreensão, subentende-se que, efetivamente, o referido termo não se prestou à apreensão das mercadorias em questão. Saliento que por se tratar de uma operação de fiscalização de comércio, a mesma deveria estar amparada por uma Ordem de Serviço, tendo a autuante, suprido essa ausência pelo Termo de Apreensão e Ocorrências, indicando uma apreensão inexistente;

2 - Apesar da inexistência de previsão na legislação tributária em vigor da inclusão de acréscimos moratórios no cálculo do ICMS devido, no Demonstrativo de Cálculo de ICMS Devido por Antecipação e não Recolhido, consta uma coluna referente aos acréscimos moratórios, considerados de acordo com a taxa SELIC, cujo percentual foi aplicado sobre o valor do imposto

apurado, para então apontar o valor total do ICMS devido em relação a cada nota fiscal, sendo esses montantes lançados no Auto de Infração;

3 - A exigência tributária no caso da lide se refere ao ICMS relativo à antecipação tributária parcial, caso em que a data de recolhimento do imposto é o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento. Apesar dessa constatação, as notas fiscais objeto da ação fiscal se referem aos meses de junho e julho de 2005, enquanto que no Auto de Infração foi considerada como Data de Ocorrência o dia 17/11/2006, portanto o dia no qual o lançamento foi efetivado;

4 - Apesar da vedação expressa no art. Art. 40, do RPAF/99, foram lavrados em uma só ação fiscal, referente ao mesmo tipo de irregularidade apurada, ou seja, falta de recolhimento da antecipação parcial, os Autos de Infração de números 019803.0126/06-9, 019803.0125/06-2, 019803.0127/06-5, 019803.0131/06-2, 019803.0132/06-9, 019803.0135/06-8 e 019803.0128/06-1, sem que fossem acostados ao PAF as cópias da justificativa apresentada pela autuante, da autorização proferida pelo Inspetor Fazendário nem dos referidos Autos de Infração.

Concluo, desta forma, que nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração imputada.

Assim, a falta de clareza na apuração da base de cálculo dos valores imponíveis, bem como a ausência da necessária transparência nos papéis de trabalho acostados aos autos, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade do Auto de Infração, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99 ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Recomendo à autoridade fazendária que determine a renovação do procedimento, a saldo de falhas, como determina o artigo 156, do RPAF/99. É evidente que se o interessado na solução do caso, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração 019803.0126/06-9, lavrado contra I DA S RIBEIRO COMERCIAL, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas, conforme art. 156, do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2007.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR