

**A. I. N°** - 017484.0023/08-1  
**AUTUADO** - LATICÍNIO MAIS VIDA LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ HENRIQUE SANTOS ABROBREIRA  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/SUL  
**INTERNET** - 03.04.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0054-04/09

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Os elementos constantes dos autos indicam que a exigência do imposto foi caracterizada pela utilização de pressupostos equivocados. A mercadoria submetida à exigência do imposto não corresponde àquela efetivamente apreendida. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/07/08 exige ICMS no valor de R\$ 1.898,36, acrescido de multa da 100%, em decorrência do transporte de mercadorias sem documentação fiscal. Consta ainda no campo descrição dos fatos que em 22.07.2008, foi constatada venda de mercadorias tributadas através de pedidos, em veículos, acobertadas pela nota fiscal 17801 (nota mãe). “conferimos o estoque restante constante no mesmo, que consta do Termo de Apreensão pré-impresso, também anexo, configurando a venda de mercadorias sem a emissão da devida documentação fiscal”.

Feita a apreensão de diversas mercadorias (produtos alimentícios e bebidas lácteas) transportadas e desacompanhadas de documentos fiscais, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos à fls. 3 e 07.

O sujeito passivo por seu representante legal, em sua peça defensiva às fls. 31 a 35, inicialmente destaca que o autuante no cumprimento de suas funções fiscalizadoras, no trânsito, alega por presunção, possíveis vendas de mercadorias tributáveis através “pedidos”, sem a emissão da devida nota fiscal. Feita conferência no veículo de placa JMV 6165, lavrou-se Termo de Apreensão 017484.0012/08-0 relacionando as mercadorias apreendidas e encontradas no interior do veículo. Presumiu que alguns itens encontravam-se desacobertados de documento fiscal, conferindo as mercadorias constantes na nota fiscal 17801 de remessa para venda em veículo; confrontando com as notas de vendas e o estoque final.

Defende que o crédito tributário assim constituído não prospera, uma vez que não tem amparo legal. Argumenta que os formulários de pedidos encontrados em poder do motorista não caracterizam vendas sem notas, visto que os pedidos são emitidos para atender futuras vendas, visto que pedido é um contrato casual com pressuposto de uma promessa de compra e venda ou prestação de serviços, sem força para caracterizar uma transação mercantil. Cita o professor Amador Paes de Almeida, em sua definição de “pedidos”. Sobre as cópias juntadas ao processo, diz que se referem à formalização da vendas que serão entregues futuramente. O termo “mercadorias recebida em ...” diz respeito às condições de pagamento. Alguns outros não têm data de recebimento nem assinatura, porque é comum um pedido não se consumir ou sofrer alterações. Entende, assim, que presunção de vendas com base no pedido não tem base legal.

Insiste que equivocadamente a exigência fiscal recai sobre as quantidades de mercadorias constantes no Termo de Apreensão 017484.0012/08-0, quando, na verdade, deveria incidir sobre o resultado das quantidades existentes na nota fiscal de remessa, subtraída das vendas em veículos e o estoque de mercadorias apreendidas ainda não vendidas, conforme demonstrativo elaborado à fl. 33. Diz ainda que deveria ser aplicada a redução da base de cálculo de 29,41% para produtos de laticínios, previsto no artigo 87, inciso XXVII, do RICMS-BA; diz ainda que a MVA cabível não é de 40%, mas 15%, aplicada para produtos alimentícios.

Apresenta demonstrativo de débito, considerando-se as alterações supracitadas.

Na informação fiscal à fl. 41, o Auditor Fiscal reitera que o contribuinte vendeu as mercadorias sem a devida emissão de documentação fiscal, fazendo entrega aos destinatários mediante cópias de pedidos, anexados ao processo.

Ratifica, portanto, a exigência contida no presente auto de infração.

### **VOTO**

O Auto de Infração objeto do presente processo, exige ICMS do sujeito passivo em decorrência do transporte de mercadorias sem documentação fiscal. Feita a apreensão de diversas mercadorias (produtos alimentícios e bebidas lácteas) transportadas e desacompanhadas de documentos fiscais, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos às fls. 3 e 07.

Analisando os termos dos autos, observo que o sujeito passivo, em suas razões, procedeu a uma série de argumentos voltados para a mercadoria apreendida, Termo de Apreensão, formulário de pedidos apreendidos e base de cálculo da exigência fiscal. O Auditor Fiscal reitera a exigência fiscal, sob o argumento que o contribuinte vendeu as mercadorias mediante pedidos, sem a devida emissão de documentação fiscal.

Antes, com relação à apreensão de mercadorias e o respectivo Termo de Apreensão, temos que aquele é um procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida para efeito de constituição de prova material do fato; este serve como documento da apreensão de mercadorias, livros ou documentos que constituam a prova material da infração, nos termos do RPAF (art. 28, IV). Dentre outros elementos, o Termo de Apreensão conterá a descrição do motivo determinante da apreensão e demais elementos esclarecedores, com indicação expressa de que se trata de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, documentos inidôneos ou outro motivo, além da discriminação das mercadorias, bens, livros ou documentos apreendidos, em conformidade com o art. 940, RICMS-BA.

Portanto, a mercadoria desacompanhada de documento fiscal é a prova da infração tributária. Caracterizada a infração, instaura-se o procedimento administrativo fiscal da apreensão dos bens pela lavratura do competente Termo de Apreensão.

No caso concreto, verificamos a lavratura de dois Termos de Apreensão. O primeiro, manuscrito, de nº 120608, lavrado 22.07.08 (fl. 07) e que documentou as mercadorias efetivamente encontradas no veículo placa policial JMV 6165; o segundo termo, de nº 017484.0012/08-0 lavrado em 23.07.08, descreve as mercadorias correspondentes à diferença entre as que foram efetivamente apreendidas e as mercadorias constantes nas notas fiscais 17801 (fl. 08) e 96216 (fl. 09), identificadas como venda de mercadoria sem emissão de documento fiscal, por presunção de que tais vendas foram feitas através dos pedidos, cujas cópias foram anexadas aos autos (fls. 10/27).

Por assim fazer, a presente ação acabou por contemplar infrações diversas. Uma descrita na inicial do presente processo “transporte de mercadorias sem documentação fiscal”; outra, de acordo com o Termo de Apreensão 017484.0012/08-0 “venda de mercadoria sem a emissão da devida documentação fiscal”.

Nesse passo, assiste razão ao autuado, ao questionar que equivocadamente a exigência fiscal recai sobre as quantidades de mercadorias constantes no Termo de Apreensão, quando, na verdade, deveria incidir sobre as mercadorias efetivamente encontradas sem documentos fiscais. Verifico, no caso, a imprestabilidade do referido Termo, 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, conforme ensina o artigo 28 do RPAF/BA.

Tem-se nos autos que a fiscalização não seguiu a determinação emergente contida no dispositivo legal, pois, tratando-se de ação fiscal efetuada pela fiscalização de mercadorias em trânsito foi lavrado um primeiro termo de apreensão (fl. 07), com a regular discriminação das mercadorias apreendidas, com indicação de elementos que permitam sua identificação; no segundo termo, porém, não houve apreensão de qualquer mercadoria, pois, provavelmente as mercadorias já teriam sido vendidas. O mais correto para fundamentar a ação fiscal seria ter lavrado Termo de Intimação, em substituição ao Termo de Início de Fiscalização, para apresentação dos livros e documentos fiscais, em especial, a comprovação do pagamento do ICMS sobre as mercadorias constantes nas notas fiscais 17801 (fl. 08) e 96216 (fl. 09).

Desta forma, resta comprovada a duplicidade de lavratura de Termos de Apreensão e a conseqüente imprestabilidade desse 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 de qualquer mercadoria, justamente no Termo que serviu de base de cálculo para lavratura do presente auto de infração.

Em conseqüência, resta comprometida a base de cálculo como dimensão da materialidade do tributo. Uma vez que para a infração “transporte de mercadorias sem documentação fiscal” foi atribuída base de cálculo de outro fato impositivo, conforme se observa do Termo de Apreensão de fl. 02 do demonstrativo de débito, fl. 05.

A base de cálculo serve como garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da lei. Exige-se uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, uma vez que a base de cálculo é índice seguro para identificação do aspecto material do fato gerador. Incumbe, pois, à base de cálculo, especificar, em termos de valor, o fato gerador do imposto.

Assim, no caso presente, se a exigência tributária foi “transporte de mercadorias sem documento fiscal”, sua base de cálculo somente poderá ser o valor das mercadorias transportadas sem documentos fiscais e jamais a venda de mercadorias sem a devida documentação fiscal e muito menos ainda presumida pela existência de “pedidos”, sob pena de não medir de modo adequado o fato tributário que se pretende apurar.

Quanto às alegações defensivas de que as cópias de pedidos encontrados se referem à vendas que serão entregues futuramente, por óbvio que não as acatamos, tendo em vista a irrelevância de tais argumentos, porquanto a infração tributária é material e, assim, tais pedidos poderiam servir de prova a favor do fisco, o que é inadmissível é que o seja por presunção. Presunção carece do espelho da Lei. Com relação à redução da base de cálculo, igualmente, vejo que o gozo de tais benefícios é condicionado que as operações estejam perfeitamente acompanhadas de competente documento fiscal.

Posto isso, concluo pela ausência de elementos que possam identificar com segurança a infração, uma vez 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.

Inexistindo, nos autos, elementos que determinem, com clareza, o cometimento da infração imputado ao sujeito passivo do lançamento fiscal, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, e

represento à autoridade competente para que seja instaurado novo procedimento fiscal, a salvo de incorreções.

É nesse sentido, inclusive, a súmula 01 do CONSEF que diz “nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

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.

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

#### **VOTO DISCORDANTE**

Em que pese à fundamentação do nobre Relator pela declaração da nulidade de ofício do lançamento, o que foi seguido pelo Julgador Paulo Danilo Reis Lopes, me permitam discordar em razão dos fatos que passo a expor.

Inicialmente vale ressaltar que o contribuinte foi acusado de “transportar mercadoria sem documentação fiscal” e na sua defesa apresentada não suscitou qualquer erro formal que conduzisse a nulidade do lançamento.

Na sua defesa, o autuado admitiu o cometimento da infração e apresentou demonstrativo próprio em que indicou as quantidades reconhecidas como omitidas (fl. 33) e calculou o imposto que entendeu devido conforme demonstrativo por ele elaborado juntado à fl. 34.

A controvérsia que se apresenta é que:

- 1) O autuante fez constar no Termo de Apreensão de Mercadoria à fl. 7, as quantidades de mercadorias que foram encontradas no veículo, aduzindo que tomando como base as quantidades enviadas para venda em veículos pela nota fiscal 17801, considerou como vendidas sem emissão de documento fiscal as diferenças entre quantidades constantes da nota fiscal e a existente no veículo. Tomando como exemplo o produto queijo mussarela, a nota fiscal de remessa indica 400 kg, foi encontrado no veículo no momento da ação fiscal 6 kg, tendo o autuante constado no demonstrativo de débito (fl. 5) a falta de emissão de nota fiscal relativo a 394 Kg. A mesma análise vale para os demais produtos. A premissa do autuante é que as vias dos pedidos juntados às fls. 10 a 27 correspondem às vendas realizadas sem emissão de nota fiscal;
- 2) A empresa na defesa apresentada defende que no momento da ação fiscal, tinha emitido as notas fiscais de venda em veículo de números 17802 e 17803 que juntou às fls. 37/38 e afirmou que o roteiro de auditoria que deveria ser aplicado no momento da ação fiscal deveria considerar:
  - a) as quantidades consignadas na nota de remessa para venda em veículo (NF17801);
  - b) deduzir as vendas realizadas em veículos (17802 e 17803);
  - c) deduzir o estoque apreendido que estava no veículo no momento da ação fiscal;
  - c) exigir imposto sobre a diferença apurada.

Além disso, pediu para aplicar MVA de 15% sobre os produtos “iogurte e bebida láctea” ao invés de 40% aplicado pelo autuante, bem como aplicar a redução de base de cálculo de 29,41% prevista para todos os produtos.

Portanto, entendo que para o deslinde da questão existem discordâncias materiais quanto à constituição da base de cálculo, entretanto não há incerteza quanto à sua constituição, tendo em vista que o processo contém todos os elementos necessários para se decidir o que está correto: a

base de cálculo calculada pelo autuante ou a reconhecida e apurada pelo autuado. Tendo sido acusado de transportar mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, na informação fiscal o autuante não contestou as notas fiscais de venda em veículo juntadas com a defesa. Logo, não tendo o autuante demonstrado inidoneidade das notas fiscais de venda em veículo de nºs 17802 e 17803 (fls. 37/38) que a empresa juntou com a defesa, entendo que poderia ser apreciado o mérito considerando ou não como idônea as mencionadas notas fiscais, em relação as quantidades relativas a vendas realizadas em veículos com documentação fiscal para se determinar a base de cálculo do imposto devido, inclusive se correspondia a apurada no demonstrativo próprio juntado pelo recorrente (fl. 33).

Entendo também, que os elementos contidos no processo são suficientes para apreciar o pedido do impugnante quanto à aplicação de MVA diferente da utilizada pelo autuante em relação à benefício relativo a condições estabelecidas pela legislação sanitária.

Por fim, entendo que os elementos contidos no processo são suficientes para determinar a infração e o infrator, passível de apreciação do mérito da questão, inclusive reconhecido em parte pelo autuado o cometimento da infração, quando apresentou demonstrativo próprio indicando quantidades e valores reconhecidos como devidos, não cabendo a declaração de nulidade.

Pelo exposto voto contra a declaração da NULIDADE de ofício proposta pelo Relator e pela apreciação do mérito do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **017484.0023/08-1**, lavrado contra **LATICÍNIO MAIS VIDA LTDA**. Recomendada a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

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

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR