

A. I. Nº - 232195.0050/14-0
AUTUADO - LD COMERCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.– EPP
AUTUANTE - WELLINGTON SANTOS LIMA
ORIGEM - IFMT/METRO
INTERNET - 15.09.2015

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0153-02/15

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA PRIMEIRA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA. MERCADORIAS PROCEDENTES DE OUTROS ESTADOS. 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. Para ser lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, é necessário que o sujeito passivo se encontre sob ação fiscal. A legislação enumera os atos que dão início ao procedimento fiscal. O Auto de Infração deve ser precedido de Termo de Intimação para que o contribuinte tenha ciência do início da ação fiscal. A sua falta contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, configurando-se prejuízo jurídico para o mesmo, sendo, pois, nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, com ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do devido processo legal. Além do mais, foi utilizado modelo impróprio de Auto de Infração para apuração dos fatos narrados. O lançamento foi realizado através do Auto de Infração Modelo 04, previsto para o trânsito, indicando que a ação fiscal se realizou no trânsito da mercadoria, ou seja, no momento da circulação física da mesma, o que efetivamente não ocorreu, tendo em vista o simples fato de que o Termo de Apreensão consta data de 18/06/2014 e os fatos geradores nos dias 07/05/2014, 12/05/2014, 14/05/2014, 16/05/2014, 20/05/2014, e 21/05/2014. Não há consonância entre a data de ocorrência e as diversas datas de saída e circulação das mercadorias, ou seja, há uma única data de ocorrência, no presente caso 18/06/2014, como consta do Auto de Infração, e sim várias datas de saídas e de circulação das mercadorias constantes dos documentos fiscais, durante todo o mês de maio de 2014. Nulidade do Auto de Infração, com base no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/06/2014, para constituir o crédito tributário no valor de R\$11.176,24, em razão de:

INFRAÇÃO - 54.05.08 - Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária – parcial ou total, conforme o caso – antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado, não inscrito ou desabilitado, ou ausência do regime especial deferido. Consta como informação no corpo do Auto de Infração: Antecipação Tributária Parcial. Contribuinte descredenciado. Falta de recolhimento do ICMS, relativo a Antecipação Tributária Parcial, antes da entrada das mercadorias no território baiano. Integram este processo diversos DANFES relacionados em formulário anexo. Mandado de Fiscalização Monitoramento, emitido pelo COE nº 4869034000178-2014610. Período fiscalizado: maio de 2014. O contribuinte possui informado ao cadastro da SEFAZ, a atividade econômica de ‘confecção sob medida de roupa profissionais’, porém, não exerce a atividade industrial. Comercializa peças inteiras de tecidos, exercendo apenas a atividade comercial.

O autuado em sua defesa, fls. 40 a 48, alega com preliminar de nulidade que o Auto de Infração se sujeita às imperiosas normas de direito público, devendo satisfazer as condições essenciais de validade exigidas pelo ordenamento jurídico de forma a dar ao PAF o aparato dos princípios constitucionais consubstanciados em regras de observância permanentes e obrigatórias, quais sejam, legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e ampla defesa dentre outras como forma de traduzir a segurança jurídica e justiça entre fisco e contribuinte, citando doutrina sobre o tema.

Assegura que, no caso em comento, vislumbra-se a existência de vício formal que macula o ato administrativo conforme haverá de provar mais adiante.

Cita que o art. 196 do CTN estabelece que: *Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

Argumenta que conforme se depreende do artigo citado, é certo que a autoridade administrativa está adstrita a procedimentos legais que determinam a validade dos atos jurídicos. No âmbito federal têm-se as diretrizes do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972 que normatiza o processo administrativo fiscal. Alinhada a este conceito, a norma jurídica estadual estatuída pelo Código Tributário Estadual, Lei nº 3.956 de 11/12/1981, enumera taxativamente as hipóteses do início da ação fiscal (*numerus clausus*), e que seu art. 127, letras A, que assim dispõem:

Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal:

I – pela apreensão de mercadorias, livros ou documentos;

II – pela intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimentos, exibir elementos solicitados para fiscalizar ou efetuar recolhimento de tributos;

III – pela lavratura de termo de início de fiscalização;

IV – pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal;

V – pela intimação ao sujeito passivo para efetuar o recolhimento do tributo ou seus acréscimos.

Acrescenta que o COTEB/BA exime a obrigatoriedade da lavratura do termo de início ou encerramento da fiscalização:

Art. 17 – B.

§ 3º - é dispensável a lavratura do termo de início de fiscalização e do termo de encerramento de fiscalização ou do termo de apreensão:

I) quando o Auto de infração for lavrado em decorrência de:

a) descumprimento de obrigação acessória;

b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias quando o contribuinte, efetuar de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, hipótese em que deverá constar no texto do Auto de Infração a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou

c) irregularidade relativa à prestação de serviços de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias.

II – Tratando-se de Notificação fiscal.

Realça que foi lavrado Auto de Infração no trânsito de mercadorias para exigência de “falta de recolhimento do ICMS da antecipação parcial sobre a aquisição de mercadorias oriundas do Estado de Minas Gerais referente a operações de compras no período de 01 a 31 de janeiro de 2014”. Para sustentar a ação fiscal foi lavrado termo de ocorrência fiscal para referendar a falta de recolhimento do ICMS, conforme auto de infração lavrado no mês de julho de 2014. Frisa que não houve, apreensão de mercadorias, nem pagamento imediato do imposto conforme exigido na letra “b” do dispositivo acima exposto. Partindo desse pressuposto, cabe a indagação se ocorreu ação que caracterizasse operação no trânsito de mercadorias que eximisse o preposto fiscal da lavratura do termo de início de fiscalização, como exige o comando legal.

Destaca que não é outra a interpretação do órgão julgador do contencioso administrativo da SEFAZ/BA, CONSEF, em seus acórdãos, destacando o julgado com o acórdão proferido no JJF 0025-01/14 onde em sua fundamentação para a nulidade do ato administrativo, assim deliberou:

VOTO

(...)

No presente caso, trata-se de renovação de lançamento: um Auto de Infração anterior havia sido anulado em virtude de representação da Procuradoria Fiscal (fls. 19/29). O referido Auto foi anulado por conter erros, tanto de ordem material quanto formal. Quando o primeiro Auto foi lavrado, as mercadorias estavam em trânsito. Agora, não mais.

(...)

Como não se trata de mercadorias em trânsito, a autoridade fiscal competente – teria de comportar-se como se comportam os fiscais de estabelecimento (grifo nosso). O art. 196 do CTN prevê que os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, no início dos trabalhos fiscais, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art.28 do RPAF. Tendo em vista que o art.29 do RPAF enumera, taxativamente, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, “a contrário sensu”, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo. A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização é pela nulidade do procedimento: Resolução nº 1893/95, 2518/95, 461/96, 1835/95, 426/95 e 5595/96.

Não foi lavrado nenhum termo que formalmente desse início ao procedimento fiscal: nem Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, nem Termo de Início de Fiscalização.

(...)

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

No mérito, aduz que consoante fundamentado nas preliminares e ainda assim para fulminar a pretensão fiscalizatória, constata-se que a Autoridade Fiscal arguiu equivocadamente a incidência de ICMS sobre operação não tipificada na Antecipação Parcial como será demonstrado.

Ressalta que a ora litigante é uma Empresa de Pequeno Porte, optante do SIMPLES Nacional desde 01/07/2007. Como empresa inscrita no SIMPLES NACIONAL tem como norma diretriz a Lei Complementar nº 123/2006 e Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional. Logo ao optar por este regime de recolhimento de tributo dar-se-á de forma unificada e centralizada na forma do preceito constitucional do art. 146 da Constituição Federal/88 e, portanto, os seus tributos são recolhidos mensalmente, mediante documento único de arrecadação. Atuando no ramo de “Confecção, sob medida, de roupas profissionais”, classificada com o código 1413402, sendo esta a atividade econômica principal, tudo isto constando de informações nos dados cadastrais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Salienta que a autuação se baseou na falta de recolhimento do ICMS sobre a aquisição de mercadorias (tecidos) em outra unidade da Federação. No entanto, o comando legal dado pela Lei Estadual nº 7.014/96 em seu art. 8º, § 8º, e incisos seguintes, preleciona o contrário da fundamentação que embasa o Auto de Infração, como se segue:

Art. 8º...

§ 8º Não se fará a retenção a ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

....

III – a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte, que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Destaca que ao analisar a legislação acima transcrita, assim como o entendimento da própria SEFAZ/BA, pode-se concluir que o fato gerador da antecipação parcial é a aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização, conforme sanciona o art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Em suma, diz a defesa, a cobrança do ICMS – Antecipação Parcial sobre mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação não se aplica nas aquisições de insumos destinados ao processo de industrialização, quando a referida aquisição for efetuada por uma empresa inscrita no código de atividade de indústria, como no caso em comento, já anteriormente caracterizado.

Aduz que, por extrema cautela, para que não se alegue que o produto adquirido pela defendente (peças de tecido) não se trata de insumos para industrialização, só pode ser objeto de mera presunção fiscal, presunção esta que não recebe amparo legal. Para a legitimação do fato gerador, deve ser procedida a devida reflexão: a) as presunções, ainda que veiculadas por lei, traduzem meras suposições a serem consideradas em matéria de prova, suscetíveis de valoração e oposição; b) as *ficções jurídicas* representam autênticas normas, com seus respectivos atributos, devendo ser coerentes com os postulados constitucionais; c) os indícios consistem em dados que podem compor ou integrar uma presunção, sem jamais corporificar hipótese de incidência. Após essas considerações, frisa que só resta ratificar a atividade produtiva da empresa tem processo produtivo voltado para a confecção de roupas e que se utiliza do tecido e demais acessórios como insumo. Reitera que não há incidência da antecipação parcial nas aquisições dos tecidos adquiridos pela empresa. Logo o fato gerador que embasa a reclamação é inexistente.

Assegura que a própria interpretação fazendária em alguns pareceres tributários emitidos pela Divisão de Tributação – DITRI atestam a não incidência do ICMS na modalidade de Antecipação Parcial em aquisições de insumos, que aqui, enumeram-se:

PARECERES DA DITRI:

1 – PARECER Nº 13468/2009.

Ementa. ICMS. A antecipação parcial somente se aplica às compras regularmente identificadas nos documentos fiscais como compras para comercialização. As mercadorias adquiridas para industrialização não estão sujeitas à antecipação parcial.

2 – PARECER Nº 12627/2009.

Ementa. ICMS. As aquisições de sandálias para serem utilizadas, exclusivamente, como matérias primas do processo de beneficiamento, personalização através de bordado, não configura uma operação de comercialização, ficando a Consulente desobrigado de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial a que se refere o art. 352-A do RICMS/BA.

Acrescenta que, cotejando ainda a legislação tributária, se percebe sua aplicação aos Convênios e Protocolos no sentido da não aplicação da antecipação tributária nas operações com mercadorias destinadas à industrialização, como exemplificado a seguir:

PROTOCOLO ICMS 104/2009

...

Cláusula segunda. O disposto neste protocolo não se aplica:

...

II – às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material para embalagem.

Sustenta que, ante a suposta comercialização alegada no Auto de Infração, descabida se torna a desclassificação da atividade industrial simplesmente pelo “achismo” e sem uma verificação do estoque de mercadorias, seu processo produtivo.

Ao final, salienta que, diante de todo o exposto, fica evidenciado de modo incontestado, que a ação fiscal é totalmente equivocada e na contramão de toda legislação supracitada, por isso, não

merecendo prosperar. À vista disso, como elementos probatórios são acostadas à presente, algumas notas de produção do estabelecimento para dirimir quaisquer dúvidas sobre sua atividade.

Na informação fiscal, fls. 79 a 82, o autuante afirma que a questão principal do lançamento é que o imposto foi exigido em vista do fato da empresa se encontrar descredenciada. Diz ser esta *“uma questão incontestável*. E continua: *“Em resumo o autuado não quer pagar nada de antecipação parcial requer apenas nulidade do processo sem nenhum argumento convincente com pedido alegando que o crédito reclamado trata-se de uma suposição*.

Afirma que a ação fiscal se encontra perfeita e cristalina, tratando-se de um fato comprovado através de cópias dos referidos documentos acostados aos autos.

Assegura que a ação fiscal não é de fiscalização de estabelecimento.

Diz que o direito de defesa foi totalmente respeitado.

Diz que a empresa tinha conhecimento de estar em “situação irregular de descredenciado”, portanto sem qualquer respaldo legal o cancelamento do Auto de Infração, vez que deveria ela recolher o ICMS, tempestivamente, antes da entrada no seu estabelecimento, em obediência ao comando ao art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Aduz que o argumento do defendente somente poderia ocorrer caso ele estivesse credenciado, conforme determina o art. 332, § 2º do Decreto nº 13.780/2012 (RICMS/12).

Em relação ao valor da multa aplicada, entende que foi correto e demonstrado nos autos.

Ao final, opina pela integralmente manutenção da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária *“parcial”*, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado. Consta como informação no corpo do Auto de Infração: Antecipação Tributária Parcial. Contribuinte descredenciado. Falta de recolhimento do ICMS, relativo a Antecipação Tributária Parcial, antes da entrada das mercadorias no território baiano. Integram este processo diversos DANFES relacionados em formulário anexo. Mandado de Fiscalização Monitoramento, emitido pelo COE nº 4869034000178-2014610. Período fiscalizado: maio de 2014. O contribuinte possui informado ao cadastro da SEFAZ, a atividade econômica de ‘confeção sob medida de roupa profissionais’, porém, não exerce a atividade industrial. Comercializa peças inteiras de tecidos, exercendo apenas a atividade comercial.

O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora, agir nos estritos termos da legislação. Para ser lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, é necessário que o sujeito passivo se encontre sob ação fiscal. A legislação enumera os atos que dão início ao procedimento fiscal. O Auto de Infração deve ser precedido de Termos de Intimação para que o contribuinte tenha ciência do início da ação fiscal. A sua falta contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, configurando-se prejuízo jurídico para o mesmo, sendo, pois, nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, com ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do devido processo legal.

Ademais, a ação fiscal partiu da CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS – COE vinculada à Diretoria de Planejamento da Fiscalização - DPF da Superintendência de Administração Tributária – SAT, quando em 10 de junho de 2014 disparou o Mandado de Fiscalização COE nº 4869034000178-2014610 determinando à IFMT METRO efetuar diligência no estabelecimento autuado e verificar a regularidade de recolhimento das aquisições em outras Unidades da federação. O Termo de Ocorrência Fiscal é datado de 18 de junho de 2014.

Analisando a Memória de Cálculo, folha 08 dos autos, verifico que efetivamente a exigência fiscal diz respeito a antecipação tributária “parcial”. Foi apurada falta de recolhimento do ICMS pela empresa autuada de mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação antes da entrada do veículo transportador no Estado da Bahia, haja vista encontrar-se DESCREDENCIADA no cadastro do ICMS.

Preliminarmente, devo destacar que a Fazenda Estadual, para melhor desenvolver suas atividades, dividiu as equipes de fiscalização em dois seguimentos:

O primeiro exercendo suas atividades no trânsito de mercadorias, ou seja, no exato momento da ocorrência do fato gerador do imposto. Inclusive, a constatação imediata de uma irregularidade pode ensejar a lavratura de Auto de infração, modelo 4, que a Secretaria de Fazenda instituiu para diferenciá-lo daquele lavrado no estabelecimento da empresa.

O segundo exerce suas atividades na busca de fatos pretéritos, portanto não mais no trânsito de mercadorias e sim no estabelecimento do contribuinte, ou mesmo, monitorando, via sistemas informatizados existentes, as suas operações comerciais já realizadas. Porém em ambos os casos, para que o contribuinte seja penalizado com a lavratura de um Auto de Infração, o fisco estadual, por dever de ofício, deve seguir, com total obediência, todo um procedimento legal (e definido no RPAF/BA) sob pena de seu ato não ter qualquer validade jurídica. E mais uma vez, corroborando tal situação, a própria Secretaria de Fazenda Estadual determina a lavratura do Auto de Infração em instrumento próprio, ou seja, modelo 3.

Ao analisar os requisitos formais do lançamento tributário de ofício em lide, observo o mesmo foi realizado através do Auto de Infração Modelo 04, previsto para o trânsito, indicando que a ação fiscal se realizou no trânsito da mercadoria, ou seja, no momento da circulação física da mesma, o que efetivamente se constata que não ocorreu, tendo em vista o simples fato de que o Termo de Apreensão consta data de 18/06/2014 e os fatos geradores estão datados de 18/06/2014. O próprio modelo do Auto de Infração, que é utilizado no trânsito, exigiu uma única data de ocorrência, conforme se verá adiante, demonstrando a sua impropriedade para a constituição do presente crédito tributário.

Ressalto que não há consonância entre a data de ocorrência e as diversas datas de saída e circulação das mercadorias, ou seja, há uma única data de ocorrência e várias datas de saída e circulação das mercadorias constantes dos documentos fiscais, durante todo o mês de maio de 2014.

A legislação que rege a matéria alinha que, no caso de descredenciamento, conforme alegado, a data prevista para o cumprimento da obrigação principal, a que se refere à antecipação, é antes da entrada no território deste Estado. Assim, não se pode determinar que as notas fiscais emitidas, nos dias 07/05/2014, 12/05/2014, 14/05/2014, 16/05/2014, 20/05/2014 e 21/05/2014, tenham todas as mesmas datas de ocorrência, ou seja, antes da entrada no território deste Estado, em 18/06/2014.

Por se tratar de fatos pretéritos, deveria ter sido aplicado o procedimento previsto para a fiscalização de estabelecimento, com a lavratura do Auto de Infração específico (modelo 3), e não para o trânsito de mercadorias, como foi feito no caso em lide.

O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora, agir nos estritos termos da legislação. Para ser lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, é necessário que o sujeito passivo se encontre sob ação fiscal. A legislação enumera os atos que dão início ao procedimento fiscal. O Auto de Infração deve ser precedido de Termos de Intimação para que o contribuinte tenha ciência do mesmo. A sua falta contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, configurando-se prejuízo jurídico para o mesmo, sendo, pois, nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, com ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do devido processo legal.

Diante do exposto, não há como examinar as questões de mérito levantadas pelo impugnante, pois considero que o lançamento foi realizado sem os necessários requisitos ou elementos para se determinar a infração imputada, conforme art. 18, IV, “a” do RPAF.

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 **232195.050/14-0**, lavrado contra **LD COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA. – EPP**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR