

PROCESSO - A. I. N° 232278.0037/15-5
RECORRENTE - RIGEL ARTIGOS NÁUTICOS LTDA. - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6^a JJF n° 0147-02/16
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/05/2017

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0131-12/17

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO FISCAL. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. O segundo Termo de Ocorrência Fiscal, lavrado para substituir expressamente o primeiro, não foi assinado pelo detentor das mercadorias, providênciia absolutamente necessária, tendo em vista a alteração ocorrida na data de ocorrência do fato e na causa de pedir, isto é, na descrição da irregularidade supostamente constatada pela fiscalização de trânsito de mercadorias. Ainda que fosse admitida a validade do primeiro Termo de Ocorrência Fiscal emitido em 21/05/15 (nº 210313.0004/15-6), percebe-se que a descrição da irregularidade ali apontada é totalmente diversa daquela inserida no presente Auto de Infração, não se prestando, dessa forma, para embasar o lançamento de ofício, condição indispensável para a sua validade nos termos do inciso IV-A do artigo 28 do RPAF/99. Rejeitadas as preliminares de nulidade da Decisão recorrida, mas acatada a alegação de nulidade do lançamento de ofício. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado no trânsito de mercadorias em 05/06/15 para imputar ao contribuinte o cometimento da seguinte infração:

Infração 1 - falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$24.867,03, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso relativamente a mercadorias elencadas no Anexo 88, adquiridas para comercialização e procedentes de outra unidade da federação, por contribuinte descredenciado.

Consta, ainda, na descrição dos fatos o seguinte: “*FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS POR PARTE DO REMETENTE, EM FAVOR DO DESTINATÁRIO, CONF. PROT. 41/08. DANFES 25680, 25699. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. OBS: ESTE TERMO SUBSTITUI O DE N° 210313.0004/15-6*”.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Analisando as preliminares de nulidade do lançamento tributário, arguidas na peça defensiva, observo o seguinte:

- a) **PRAZO DE DEFESA** – de fato na intimação de fol.33 foi concedido erroneamente o prazo de 30 dias, em desacordo com o artigo 123 do RPAF/99, que prevê o prazo de defesa de 60 dias. Contudo, este vício foi devidamente sanado conforme intimação expedida em 29/06/2016 e entregue o autuado em 20/07/2016 (docs.fls. 91 e 92).
- b) **AUTORIDADE INCOMPETENTE** – A competência legal, no Estado da Bahia, para que agentes de tributos efetuem lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09 que transferiu a atribuição de lavrar Auto de Infração, antes privativa dos Auditores Fiscais, àquela categoria

integrante do grupo fisco, isto a partir de 1º de julho de 2009. Assim dispôs o artigo 1º, parágrafo único, da Lei em referência, dispositivo que abaixo transcrevo para melhor elucidar a questão:

Art. 1º - Os parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 107 da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, passam a vigorar com a seguinte redação:

§ 1º - A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

(....)

§ 3º - Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Logo, neste processo, tendo em vista que a ação fiscal foi desenvolvida no Posto Fiscal Honorato Viana, no trânsito das mercadorias, o autuante na condição de Agente de Tributo Estadual tem competência para lavrar o Auto de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal. Assim, a jurisprudência citada na defesa é inaplicável ao presente caso.

- c) **INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO** – o imposto lançado no Auto de Infração encontra-se no demonstrativo de fls.16 e 17 dos autos, no qual, estão especificados os números das notas fiscais que acompanhavam as mercadorias, a descrição dos produtos, NCM, quantidade, valor unitário, MVA, base de cálculo, alíquota e valor do ICMS. Os valores adotados para determinação da base de cálculo têm origem nos documentos fiscais que acobertavam o trânsito dos produtos. Portanto, considerando que os números tem origem nas próprias notas fiscais, não ocorreu o alegado arbitramento, inexistindo, assim, insegurança na determinação da base de cálculo. Ressalto que a memória de cálculo constantes nas fls.16 e 17, foi entregue ao autuado através da intimação de fls. 91 e 92, e se existem erros nos números caberia ao autuado apontá-los.
- d) **MVA** – constato que foram corretas as MVAs de 82,13% e 98,69% utilizadas para a determinação da base de cálculo, conforme planilhas de fls.16 e 17, uma vez que estão previstas no item 28 do Anexo 1, do RICMS/2012, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (peças para veículos).
- e) **TÉRMO DE OCORRÊNCIA FISCAL** – os veículos conduzindo mercadorias são abordados nos postos fiscais pelo Agente de Tributo Estadual em plantão, e quando ocorre qualquer irregularidade é lavrado em nome do detentor das mercadorias, o Termo de Ocorrência Fiscal - TOF (antigo Termo de Apreensão), e apreendida as mercadorias. Se não houver o pagamento do imposto correspondente aos produtos apreendidos, é lavrado o Auto de Infração na forma regulamentar, por qualquer preposto fiscal lotado no Posto Fiscal. No caso, em 21/05/2015, ante a constatação da falta de comprovação do recolhimento do ICMS sobre os DANFEs 25.680 e 25.699, foi lavrado o TOF nº 210313.004/15-6, fls.06 e 07 e encaminhado ao autuante para lavrar o Auto de Infração, cujo preposto fiscal, substituiu o referido TOF, pelo de número 232.278.0003/15-3, fls.04 e 05, para fundamentar o fato. Entendo que isto não invalida o início da ação fiscal, como pretende o patrono do autuado, pois no primeiro TOF houve a anuência imediata do autuado antes da lavratura do próprio AI, tornando desnecessária nova anuência no TOF que foi substituído. Ademais, este fato não repercutiu na defesa do autuado, pois houve a reabertura do prazo de defesa e atendido ao devido processo legal, com a entrega de todos os documentos que fundamentam a autuação.
- f) **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA** – o remetente das mercadorias, não está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, e por isso, responde o autuado, na condição de destinatário das mercadorias, pelo pagamento do imposto não recolhido, visto que as mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, por força do Protocolo 41/08, e nos termos do artigo 6º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 (Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (....) XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário). Desta forma, o questionamento do autuado de que somente seria devido atribuir a responsabilidade solidária após a entrada das mercadorias no estabelecimento não encontra amparo no artigo 332, inciso III, inciso “g”, do RICMS/2012.
- g) **DESCRIÇÃO DO FATO** – o fato descrito no Auto de Infração é de falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da falta de retenção pelo remetente das mercadorias, por força do Protocolo 41/08. Esta retenção se caracteriza como uma antecipação tributária. Logo, a forma como descrita no Termo de Ocorrência Fiscal não descharacteriza o fulcro da autuação, que foi pela falta de antecipação tributária.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, a imputação diz respeito a falta de recolhimento do ICMS, na primeira repartição fazendária (Posto Fiscal), sobre mercadorias elencadas no Anexo 1, item 28, do RICMS/2012, adquiridas para comercialização,

procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado, em razão da falta de retenção pelo remetente não inscrito neste Estado.

As mercadorias objeto da autuação (peças para veículos automotores) estão enquadradas no regime de substituição tributária por força do Protocolo nº 41/08, e o autuado responde solidariamente pelo pagamento do imposto, conforme artigo 6º, inciso XV, do RICMS2012, visto que o remetente não está inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia.

As mercadorias estão acobertadas pelos DANFEs nº 25.680 e 25.699, e o cálculo do débito foi feito tomando por base os preços constantes nos referidos documentos fiscais, utilizando as MVAs de 82,13% e 98,69% para a determinação da base de cálculo, conforme planilhas de fls.16 e 17, e previsão no item 28 do Anexo 01, do RICMS/2012.

Na defesa o autuado alegou que o imposto referente aos DANFEs 25.680 e 25.699, já haviam sido incluídos na cobrança correspondente à NOTIFICAÇÃO FISCAL nº 118505.0041/15-1, conforme comprovantes de pagamento de DAEs às fl.57 e 59. Da análise DAE à fl.57, constato que realmente houve o recolhimento do imposto no dia 21/05/2015, às 14:34:27 horas. Este recolhimento não elide a autuação do referido DANFE, pois este recolhimento ocorreu após a lavratura do Termo de Ocorrência Fiscal no dia 21/05/2015, às 07:10 horas, conforme documento à fl.06. Já o comprovante à fl.59, o recolhimento ocorreu 21/05/2016 às 00:00:00 horas. Ressalto que no caso do recolhimento de fl.57, o autuante comprovou à fl.23 que no momento da apreensão das mercadorias, dia 21/05/2015, às 06:33 horas, não havia nenhum recolhimento realizado pelo autuado. Bem analisados estes comprovantes de pagamento, verifico que eles não elidem a exigência fiscal, pois tratam-se de recolhimento a título de “antecipação parcial”, enquanto que os valores objeto da autuação foram calculado sobre mercadorias (peças para veículos) enquadradas no regime de substituição tributária através do Protocolo nº 41/2008.

Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, diante da existência do Protocolo ICMS 41/08, entre a Bahia e o Estado do Amazonas, o prazo para pagamento do ICMS antecipação está condicionado à situação do contribuinte junto à SEFAZ/BA, ou seja, se está credenciado ou não. No caso, diante da responsabilidade solidária, e não estando credenciado para efetuar o pagamento do imposto na entradas mercadorias no estabelecimento, o autuado está obrigado ao cumprimento do artigo 332, III, “g”, do RICMS/2012, que reza, in verbis:

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

(....)

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

(....)

g) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:

I - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuá-la em valor inferior ao estabelecido no acordo;

Desta forma, deve ser mantido o débito lançado no Auto de Infração, pois efetivamente demonstrado que houve infração à legislação tributária, quando o sujeito passivo, por responsabilidade solidária, não efetuou o recolhimento do imposto na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, como devido e na forma prevista na legislação acima citada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, suscitando, preliminarmente, a nulidade da Decisão recorrida, sob o argumento de que a Junta de Julgamento Fiscal:

1. “*apreciou tão somente os aspectos temporal e de numeração dos TOFs, não abordando a questão central colocada para apreciação, qual seja, a alteração da causa de pedir, com consequente insegurança na determinação da infração*”, pois, ao se manifestar “*sobre as arguições dos itens 03 a 5, da petição protocolada dia 08/06/16 (que integra a defesa), a JJF disse apenas que a substituição do “termo de ocorrência ‘...não invalida o início da ação fiscal, como pretende o patrono da autuado, pois no primeiro TOF houve a anuência imediata do autuado antes da lavratura do próprio AI, tornando desnecessária nova anuência no TOF que foi substituído.”*”;
2. “*não analisou, ainda, a alegação da existência de uma Notificação Fiscal, anteriormente*

lavrado, incluindo o DANFE 25.680, conforme item 06, da primeira defesa, e item 10 da peça protocolada dia 08/06/16”, confundindo-se, pois, “*apesar de citar a Notificação Fiscal, analisou apenas os aspectos temporais dos pagamentos e da presente autuação, não se reportando sobre o conteúdo da Notificação, com relação à data de lavratura e se incluiu mesmo ou não o DANFE 25.680*”.

Reitera o pedido de nulidade do Auto de Infração com as seguintes alegações:

1. “motivado pela questão relativa a “autoridade incompetente”, na medida em que o lançamento de ofício é ato privativo dos Auditores Fiscais, sendo ILEGAL a conclusão da JJF, conforme já se manifestou, inclusive, o CONSEF” no Acórdão JJF nº 0076-03/12;
2. “por insegurança na determinação da ocorrência e da base de cálculo, assim como por cerceamento do direito de defesa”, porque:
 - a) “a ‘ocorrência’ foi inicialmente apontada, na descrição dos fatos do “Termo 210313.0004/15-6”, lavrado dia 21/05/15, data em que foi assinado pelo Autuado, como sendo “Aquisição interestadual de mercadorias por contribuinte DESCREDENCIADO sem o pagamento do ICMS antecipação antes da entrada do transportador no Estado da Bahia.”;
 - b) entretanto, no “dia 05/06/15 foi lavrado outro “Termo de Ocorrência”, número “232278.0003/15-3”, em substituição ao primeiro, sem a assinatura do Contribuinte e com ALTERAÇÃO da ocorrência, no trânsito das mercadorias, fato que teria acontecido no dia 21/05/15;
 - c) “no “novo termo”, que alterou completamente os fatos e, assim, A CAUSA DE PEDIR, foi consignado que teria ocorrido “FALTA DE RETENÇÃO, DO ICMS POR PARTE DO REMETENTE, EM FAVOR DO DESTINATÁRIO.CONF. PROT. 41/08.”.

Alega, ainda, que, “se, por um lado, em se tratando de ocorrência no trânsito, sem a anuência imediata (no ato) do contribuinte antes da lavratura do próprio AI, a alteração da causa de pedir constitui vício insanável, por outro configura absoluta insegurança na determinação da infração, com ofensa direta ao art. 18, II e IV, “a”, do RPAF”.

Observa que a “defesa fica prejudicada, na medida em que em situações de trânsito os fatos precisam ser narrados com precisão, sendo submetido ao Contribuinte, ou testemunhas, o termo relativo à exata ocorrência” e a “alteração posterior (cerca de 15 dias depois), torna insegura a caracterização do fato e, é evidente, repercute no direito de defesa”.

Repete que “como já abordado acima, a JJF sequer analisou a essência dessa questão prejudicial, conforme parte da fundamentação acima transcrita”, pois “não enxergou, exatamente, que a substituição não foi somente do número do TOF e nem referente a DATAS”, ensejando, ao revés, “a modificação DOS FATOS e, por via conexa, da causa do pedido”.

Entende que, “como a situação foi “flagrada no trânsito”, os fatos não poderiam ser alterados, pois “a autuação, vinculada aos fatos CONSTATADOS NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA, haveria que seguir aquele TOF que foi submetido ao Contribuinte”.

Conclui que “não existindo FIDELIDADE entre os fatos constatados no momento da ação fiscal e o TOF “substituto”, torna-se evidente a nulidade da ação fiscal e do Auto de Infração”.

Indaga como se lhe poderia atribuir responsabilidade solidária se os fatos aconteceram antes da entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

Prossegue dizendo que “a questão prejudicial relativa à base de cálculo, não fossem os demais vícios apontados, poderia ser superada na forma fundamentada pela JJF, se fossem enfrentados os argumentos relativos à NOTIFICAÇÃO FISCAL 118505.0041/15-1, lavrada dia 27/05/15, incluindo cobrança sobre o DANFE 25.680, cujo valor também compõe a base de cálculo do Auto de Infração em tela”, entretanto, “os vícios ‘antecedentes’, aliados à essa questão da antecedente NOT FISCAL, são mais que suficientes para ensejar a nulidade da autuação, o que fica

expressamente reclamado”.

No mérito, argumenta que “*a autuação, sendo admitida com base no TOF 232278.0003/15-3, como fez a JJF, haveria que se configurar no mesmo TOF, e não mais naquele cancelado (substituído). Assim sendo, a ocorrência teria tido lugar dia 05/06/2015 (“Em data, hora e local acima referido...”, como dito no aludido TOF), quando o Autuado já havia recolhido o ICMS (ao menos em parte), em 21/05/2015, conforme comprovantes anexos ao PAF (DAES, quitações bancárias e extrato da SEFAZ), importâncias estas que, pertinentes à “antecipação parcial” sobre as mesmas notas, ao menos deveriam ser deduzidas da cobrança”.*

Aponta que “*o que a JJF fez foi aproveitar o TOF “anulado/substituído” para fins de designação da “data de ocorrência” e o TOF “substituto” para o enquadramento fático e legal, sempre em prejuízo do Autuado e de sua defesa”.*

Transcreve um trecho do voto do julgamento de piso e conclui que “*a JJF acolheu a substituição do TOF (que não mais poderia surtir qualquer efeito/NULO), mas adotou dados relativos ao “TOF substituído”, inclusive porque no TOF 232278.0003/15-3, consta como data da ocorrência o dia 05/06/2015. Além disso, apesar de citar a NOTIFICAÇÃO FISCAL 118505.0041/15-1, não avaliou tal instrumento na fundamentação da Decisão”.*

Prossegue dizendo que sua alegação, “*conforme item 06 da defesa inicial e item 10 da peça protocolada dia 08/06/16, não disse respeito ao DANFE 25.699, mas tão somente ao DANFE 25.680, ficando demonstrada a precariedade da fundamentação da Junta”.*

Complementa que o que havia alegado, “*em relação aos dois DANFES, foi o pagamento da “antecipação parcial”, dia 21/05/15, tendo a JJF se confundido em relação aos dois argumentos, novamente com prejuízo para a defesa”.*

Afirma, ainda, que “*a Notificação Fiscal 118505.0041/15-1, foi lavrada dia 27/05/15, ANTES DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO (lavrado dia 05/06/15). Como na referida NTF já constava cobrança relativa ao DANFE 25680, não mais poderia ser o mesmo incluído no Auto de Infração. Se, por absurdo, o Auto de Infração pudesse novamente (e posteriormente) exigir imposto sobre o mesmo DANFE, haveria que deduzir o montante já recolhido. Contudo, persiste a impossibilidade de inclusão do DANFE 25.680 no AI ora contestado”.*

Quanto à Nota Fiscal nº 25.699, informa que o pagamento foi realizado no “*dia 21/05/15, portanto antes da data de ocorrência registrada no TOF 232278.0003/15-3, e antes da autuação” e, portanto, haveria que ser deduzido*”, observando também que “*o enquadramento legal trazido no AI (art. 8º, §º, inciso I, “a”, da Lei 7.014/96), não se aplica ao caso concreto, porque o Autuado figura na operação como “adquirente””.*

Por fim, “*ratifica todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos no PAF, renovando o pedido de que todas as notificações e intimações sejam direcionados aos representantes legais do Autuado na ação administrativa*” e requer “*a nulidade da Decisão recorrida, por supressão de instância e consequente cerceamento do direito de defesa, posto que a Douta JJF não se pronunciou sobre a ALEGADA “alteração do fulcro do AI”*; a nulidade ou a improcedência deste Auto de Infração ou, no máximo, sua procedência parcial após a dedução dos valores pagos no dia 21/05/15.

VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado porque o autuado não se conformou com a Decisão de primeiro grau, pela procedência do presente lançamento de ofício.

O ICMS foi lançado sob a acusação de “*falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo 88 adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da federação, por contribuinte descredenciado*”, constando, ainda, na descrição dos fatos o seguinte: “*FALTA DE RETENÇÃO DO*

ICMS POR PARTE DO REMETENTE, EM FAVOR DO DESTINATÁRIO, CONF. PROT. 41/08. DANFES 25680, 25699. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. OBS: ESTE TERMO SUBSTITUI O DE N° 210313.0004/15-6”.

O recorrente suscitou, preliminarmente, a nulidade da Decisão recorrida, por supressão de instância e cerceamento ao seu direito de defesa, apresentando dois argumentos:

Primeiro argumento - de que a Junta de Julgamento Fiscal se concentrou apenas nos aspectos temporal e de numeração dos Termos de Ocorrência, porém não teria apreciado a alegação defensiva, de insegurança na autuação porque o segundo Termo de Ocorrência lavrado pela fiscalização havia alterado a causa de pedir do lançamento de ofício.

Entretanto, na Decisão recorrida, o órgão julgador se manifestou sobre os Termos de Ocorrência Fiscal em dois momentos, como a seguir transrito:

- h) **TÉRMO DE OCORRÊNCIA FISCAL** – *os veículos conduzindo mercadorias são abordados nos postos fiscais pelo Agente de Tributo Estaduais em plantão, e quando ocorre qualquer irregularidade é lavrado em nome do detentor das mercadorias, o Termo de Ocorrência Fiscal - TOF (antigo Termo de Apreensão), e apreendida as mercadorias. Se não houver o pagamento do imposto correspondente aos produtos apreendidos, é lavrado o Auto de Infração na forma regulamentar, por qualquer preposto fiscal lotado no Posto Fiscal. No caso, em 21/05/2015, ante a constatação da falta de comprovação do recolhimento do ICMS sobre os DANFES 25.680 e 25.699, foi lavrado o TOF nº 210313.004/15-6, fls.06 e 07 e encaminhado ao autuante para lavrar o Auto de Infração, cujo preposto fiscal, substituiu o referido TOF, pelo de número 232.278.0003/15-3, fls.04 e 05, para fundamentar o fato. Entendo que isto não invalida o início da ação fiscal, como pretende o patrono do autuado, pois no primeiro TOF houve a anuência imediata do autuado antes da lavratura do próprio AI, tornando desnecessária nova anuência no TOF que foi substituído. Ademais, este fato não repercutiu na defesa do autuado, pois houve a reabertura do prazo de defesa e atendido ao devido processo legal, com a entrega de todos os documentos que fundamentam a autuação.*
- (...)
- i) **DESCRIÇÃO DO FATO** – *o fato descrito no Auto de Infração é de falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da falta de retenção pelo remetente das mercadorias, por força do Protocolo 41/08. Esta retenção se caracteriza como uma antecipação tributária. Logo, a forma como descrita no Termo de Ocorrência Fiscal não descaracteriza o fulcro da autuação, que foi pela falta de antecipação tributária.* (grifos não originais)

Segundo argumento – de que a Junta de Julgamento Fiscal não teria analisado a alegação defensiva, de que foi expedida uma Notificação Fiscal antes deste Auto de Infração com a inclusão do DANFE nº 25.680, pois, segundo o autuado, apesar de citar a Notificação Fiscal, o órgão julgador “*analisou apenas os aspectos temporais dos pagamentos e da presente autuação, não se reportando sobre o conteúdo da Notificação, com relação à data de lavratura e se incluiu mesmo ou não o DANFE 25.680*”.

Contudo, na Decisão recorrida, o órgão de primeira instância se manifestou sobre a existência da Notificação Fiscal da seguinte forma:

Na defesa o autuado alegou que o imposto referente aos DANFES 25.680 e 25.699, já haviam sido incluídos na cobrança correspondente à NOTIFICAÇÃO FISCAL nº 118505.0041/15-1, conforme comprovantes de pagamento de DAEs às fl.57 e 59. Da análise DAE à fl.57, constato que realmente houve o recolhimento do imposto no dia 21/05/2015, às 14:34:27 horas. Este recolhimento não elide a autuação do referido DANFE, pois este recolhimento ocorreu após a lavratura do Termo de Ocorrência Fiscal no dia 21/05/2015, às 07:10 horas, conforme documento à fl.06. Já o comprovante à fl.59, o recolhimento ocorreu 21/05/2016 às 00:00:00 horas. Ressalto que no caso do recolhimento de fl.57, o autuante comprovou à fl.23 que no momento da apreensão das mercadorias, dia 21/05/2015, às 06:33 horas, não havia nenhum recolhimento realizado pelo autuado. Bem analisados estes comprovantes de pagamento, verifico que eles não elidem a exigência fiscal, pois tratam-se de recolhimento a título de “antecipação parcial”, enquanto que os valores objeto da autuação foram calculado sobre mercadorias (peças para veículos) enquadradas no regime de substituição tributária através do Protocolo nº 41/2008. (grifos não originais)

Sendo assim, restou comprovado que a Junta de Julgamento Fiscal, ao contrário do alegado, analisou todos os argumentos apresentados pelo contribuinte em sua peça defensiva.

Afastadas, por conseguinte, as preliminares de nulidade da Decisão guerreada.

O recorrente suscitou também a nulidade do Auto de Infração, com base nas alegações a seguir

relacionadas:

Primeira alegação – a autoridade que lavrou o lançamento de ofício (agente de tributos estaduais) é legalmente incompetente, por se tratar de ato privativo dos auditores fiscais.

Todavia, está correta a fundamentação contida na Decisão recorrida, porque “*a competência legal, no Estado da Bahia, para que agentes de tributos efetuem lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09 que transferiu a atribuição de lavrar Auto de Infração, antes privativa dos Auditores Fiscais, àquela categoria integrante do grupo fisco, isto a partir de 1º de julho de 2009*”.

Efetivamente, os §§ 1º e 3º da Lei nº 3.956/81 (COTEB) foram alterados pela referida Lei nº 11.470/09, passando a ter a seguinte redação:

Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional. (grifos não originais)

Logo, como a ação fiscal foi desenvolvida no trânsito de mercadorias, no exercício de 2015, a competência legal para lavrar autos de infração, nessa hipótese, cabia aos agentes de tributos estaduais, não havendo a alegada nulidade do presente lançamento de ofício.

Segunda alegação – o ilícito tributário apontado no primeiro Termo de Ocorrência Fiscal sofreu alteração no segundo Termo lavrado, o que gerou “*insegurança na determinação da ocorrência e da base de cálculo, assim como por cerceamento do direito de defesa*”, ainda mais porque o segundo Termo não foi assinado pelo contribuinte autuado.

Pelo exame dos autos, verifico que foram lavrados dois Termos de Ocorrência Fiscal, como a seguir detalhado.

O Termo de Ocorrência Fiscal nº 210313.0004/15-6 (fls. 6 e 7) foi emitido no dia 21/05/15 pelo agente de tributos estaduais Noé Américo Mascarenhas Filho, matrícula nº 210.313, tendo sido assinado, na mesma data, pelo sócio da empresa detentora das mercadorias transportadas (o autuado), o Sr. Jonas de Barros Penteado Filho, fazendo-se constar a seguinte descrição dos fatos: “*Aquisição interestadual de mercadorias por contribuinte DESCREDENCIADO sem o pagamento do ICMS antecipação antes da entrada do transportador no Estado da Bahia*”, relativamente aos DANFE’s nº’s 0025680, de 30/04/15 e 0025699, de 30/04/15”.

O Termo de Ocorrência Fiscal nº 232278.0003/15-3 (fls. 4 e 5) foi lavrado no dia 05/06/15 pelo agente de tributos estaduais Osmário da Silva Mendonça, matrícula nº 232.278, e NÃO foi assinado pelo representante legal da empresa detentora das mercadorias transportadas, fazendo-se constar a seguinte descrição dos fatos: “*Em data, hora e local acima referido [05/06/15], no exercício de minhas funções fiscalizadoras, constatamos as seguintes irregularidades: “FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS POR PARTE DO REMETENTE, EM FAVOR DO DESTINATÁRIO, CONF. PROT. 41/08. DANFES 25680, 25699. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. OBS: ESTE TERMO SUBSTITUI O DE Nº 210313.0004/15-6”.*

Segundo o inciso IV-A do artigo 28 c/c a alínea “b” do inciso I do artigo 29 do RPAF/99, o Termo de Ocorrência Fiscal deve ser lavrado “*para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos*”, sendo dispensado, na fiscalização de trânsito de mercadorias, apenas quando o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, o que não ocorreu no presente caso. Veja-se a redação:

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:

(...)

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;

IV-A - Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos;

Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:

I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:

(...)

b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, caso em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou processamento eletrônico. (*grifo não original*)

Em outras palavras, na fiscalização de trânsito de mercadorias, o Termo de Apreensão, Liberação ou Depósito e o Termo de Ocorrência Fiscal são utilizados para documentar as irregularidades constatadas, servindo como **prova da materialidade do fato**. Trata-se, portanto, de procedimento relacionado à estrita legalidade do lançamento tributário e, em razão disso, os mencionados Termos devem se revestir das formalidades previstas na legislação, assegurando-lhes validade e eficácia.

Vale lembrar que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo o preposto do Fisco agir nos estritos termos da legislação, no que tange às normas de direito material e às de cunho formal, isto é, aquelas que determinam como o agente fiscal deve proceder na constituição do crédito tributário.

Na hipótese dos autos, contudo, percebe-se claramente a existência de vícios formais que inquinam de nulidade o lançamento de ofício, como se verá a seguir.

Em primeiro lugar, não há nenhum esclarecimento, por parte da autoridade lançadora, acerca do motivo para a lavratura de dois Termos de Ocorrência Fiscal. A informação fiscal prestada pelo autuante, às fls. 85 e 86, que foi vazada nos termos abaixo, não apresenta nenhuma justificativa:

"EM CUMPRIMENTO AOS PROCEDIMENTOS DEFINIDOS NO RPAF-BA, RELATIVAMENTE ÀS ALEGAÇÕES DE DEFESA, APRESENTADA PELO AUTUADO, CUJA IMPUGNAÇÃO CONTESTA A PRESENTE RECLAMAÇÃO FISCAL, VEM PRESTAR AS SEGUINTES INFORMAÇÕES FISCAIS:

NA VÃ TENTATIVA DE DEFENDER-SE O AUTUADO ALEGA INCOMPETÊNCIA DO AUTUANTE PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A LEI 11470/09 PRECONISA O CONTRÁRIO.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

ALEGA TAMBÉM QUE NÃO FOI EXIBIDA A FÓRMULA DE APURAR A BASE DE CÁLCULO, TALVEZ NÃO TENHA OBSERVADA PG. 22 (MEMÓRIA DE CÁLCULO).

QUESTIONA DE PAGAMENTO, DOS REFERIDOS DANFES, JÁ EFETUADOS. POR OCASIÃO DA AÇÃO FISCAL NÃO CONSTAVA PAGAMENTO ALGUM. CONFORME CONSULTA DE PAGAMENTO (PG. 23) FEITO NA DATA DA AÇÃO FISCAL.

DE TUDO EXPOSTO, E DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO, REQUER A AUTUANTE AO D. CONSELHEIRO, QUE O AUTO DE INFRAÇÃO SEJA JULGADO PROCEDENTE". (sic)

Em segundo lugar, houve alteração na descrição dos fatos, pois no primeiro Termo de Ocorrência Fiscal a acusação se refere à falta de antecipação do ICMS por parte do contribuinte destinatário das mercadorias, enquanto que, no Termo substituto, a acusação está relacionada à falta de retenção do imposto por parte do remetente das mercadorias, embora, em ambos os casos, a imputação tenha sido atribuída ao autuado (destinatário).

Em terceiro lugar, no primeiro Termo de Ocorrência Fiscal, a irregularidade fiscal foi constatada no dia 21/05/15, enquanto que, no segundo Termo, ficou expressamente consignado que a data de ocorrência do ilícito fiscal foi o dia 05/06/15.

Além disso, o segundo Termo de Ocorrência Fiscal, lavrado para substituir expressamente o primeiro, não foi assinado pelo detentor das mercadorias, providência absolutamente necessária, tendo em vista a alteração na data de ocorrência do fato e na causa de pedir, isto é, na descrição da irregularidade supostamente constatada pela fiscalização de trânsito de mercadorias.

Segundo o entendimento da Dra. Cláudia Magalhães Guerra, ilustre procuradora da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, em seu livro Lançamento Tributário & Sua Invalidez, 2ª edição, Juruá Editora, pags. 77-85, “*Os pressupostos do ato administrativo, imprescindíveis para o reconhecimento de sua validade, são exteriores à estrutura, e, na maior parte deles, precedentes à sua expedição*”.

Ainda segundo a autora, são os seguintes os pressupostos do ato administrativo:

1. Sujeito produtor do ato – o agente público que o expediu, inovando o ordenamento jurídico positivo, o qual deve possuir a competência legal para produzir tal ato;
2. Motivo – “*o evento ocorrido na realidade social, que, a partir das provas prescritas pelo direito, se considera subsumido à hipótese constante do antecedente da norma geral e abstrata (motivo legal)*”;
3. Vontade – que, “*nos atos vinculados, é irrelevante, visto que este conteúdo direcionado a certo fim já se encontra previamente estabelecido na lei*”;
4. Causa – a “*correlação lógica entre o pressuposto (motivo) e o conteúdo do ato em função da finalidade tipológica do ato*”;
5. Finalidade – “*o bem jurídico que se pretende atingir por força da expedição do ato*”; “*o verdadeiro objetivo do ato administrativo*”.

Quanto aos vícios dos atos administrativos, a Dra. Cláudia Guerra assim se expressa (*in* Lançamento Tributário & Sua Invalidez, 2ª edição, Juruá Editora, pags. 115, 136, 149 e 150):

“*Comungamos do magistério de Celso Antonio Bandeira de Mello, segundo o qual, a forma do ato administrativo é a ‘exteriorização do conteúdo, a revelação da declaração jurídica’. E, de acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi, a notificação ‘faz parte do suporte fático, para configuração do fato jurídico suficiente, a formalização do ato, i. é, a específica maneira pela qual o ato deve ser externado’*”.

A partir dessas considerações, torna-se imperioso salientar ser o direito um grande fenômeno comunicacional, e esta revelação da declaração jurídica se mostra imprescindível para o ingresso de qualquer ato jurídico no sistema normativo. Dessa forma, para o ato administrativo ser reconhecido como tal, ou por melhor dizer, para considerá-lo inserido de forma válida no sistema, é necessário seja passível de conhecimento pelos interessados. Antes que o suporte físico, no sentido de exteriorização do ato, seja posto à disposição da comunidade, teremos apenas uma previsão de ato, sem nenhuma consequência para o direito.”

E ainda:

“*Sendo a causa do lançamento construção do intérprete ao examinar a motivação e o conteúdo do lançamento [ato administrativo], ausência da correlação lógica entre ambos não poderia passar despercebida pelo direito. Os vícios que a maculam são fruto de desobediência ao direito tributário material, porquanto envolve exame da motivação e conteúdo do ato e, logo, normas que tratam de aspectos substanciais da norma individual e concreta.*

(...)

“*Tanto a anulação como a nulidade são efeitos de norma invalidatória (gênero), na qual se declara a ocorrência de vício no processo de formação do ato administrativo ou irregularidades quanto a aspectos substanciais da sua própria estrutura interna.*

(...)

“*Temos, portanto, dois fatos jurídicos distintos para a produção da norma de invalidade: (I) declaração de vícios de produção normativa e (II) declaração de vícios quanto a aspectos substanciais da norma individual e concreta. No primeiro caso, anulação e, no segundo, nulidade.*

(...)

Em razão de tudo quanto foi exposto, resta patente a nulidade do Termo de Ocorrência Fiscal nº 232278.0003/15-3 lavrado no dia 05/06/15, que serviu de fundamento para a lavratura deste Auto de Infração, porque contém vício referente a um aspecto substantivo da norma, qual seja, alteração da causa de pedir (isto é, na descrição do fato considerado ilícito) e na data em que supostamente ocorreu o fato irregular (o dia 05/06/15, em vez de 21/05/15, como contido no primeiro Termo). Tudo isso culminando com a falta de notificação ao sujeito passivo para que tivesse a oportunidade de conhecer a acusação fiscal (aspecto formal, relativo à produção normativa).

Em conclusão, entendo que o Termo de Ocorrência Fiscal lavrado em 05/06/15 não possui o condão de servir como prova material do ilícito tributário apontado, o que, obviamente, contamina o próprio Auto de Infração *sub examine*. Ademais, não é aceitável que o Fisco, unilateralmente, produza prova da ocorrência de irregularidade no trânsito de mercadorias, deixando de dar oportunidade ao sujeito passivo para contestar os fatos ali narrados.

Prosseguindo o raciocínio, há de se salientar, também, que o primeiro Termo de Ocorrência Fiscal nº 210313.0004/15-6, emitido no dia 21/05/15, foi expressamente revogado pelo segundo Termo lavrado em 05/06/15.

De acordo com Heloísa Caldas Ferreira, no artigo Revogação e Ininvalidação dos atos administrativos, a revogação é “*o ato pelo qual a Administração Pública retira definitivamente um ato do ordenamento jurídico, mediante outro ato administrativo, ou seja, a Administração Pública, por razões de mérito – conveniência e oportunidade – retira o ato que não mais atende ao interesse público, podendo a revogação ser total (ab-rogação), ou parcial (derrogação)*”. <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2729/Revogacao-e-invalidacao-dos-atos-administrativos>

Resta apenas indagar se o ato revogado (o primeiro Termo) pode ressurgir no ordenamento jurídico pelo fato de o ato revogador (o segundo Termo) ser considerado NULO.

O §3º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antigamente denominada Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro) estabelece que, *salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência*. É a vedação à chamada repristinação, salvo quando expressa. Em outras palavras, se a lei A é revogada pela lei B, e, posteriormente, a lei B é revogada pela lei C, a lei A não volta ao cenário jurídico, salvo se expressamente assim determinar a lei C.

Concernente aos atos administrativos, o posicionamento doutrinário não é unânime: Celso Antônio Bandeira de Mello entende ser possível a repristinação, enquanto que José dos Santos Carvalho Filho, Diógenes Gasparini e Fernanda Marinela, entendem que, nessa matéria, os atos administrativos devem observar a mesma regulação das leis, ou seja, entre os atos administrativos também só seria possível a chamada repristinação expressa.

Não podemos esquecer, entretanto, que, no caso destes autos, o ato administrativo revogador foi considerado nulo e, nessa hipótese, há quem entenda que o primeiro ato administrativo volta a valer, porque a anulação tem efeito retroativo (pois, do que é nulo não se pode esperar efeito jurídico válido).

Sem adentrar na discussão acerca da possibilidade, ou não, de repristinação dos atos administrativos revogados ou nulos, observo que, ainda que fosse admitida a validade do primeiro Termo de Ocorrência Fiscal emitido em 21/05/15 (nº 210313.0004/15-6), percebe-se que a descrição da irregularidade ali apontada é totalmente diversa daquela inserida no presente Auto de Infração, não se prestando, dessa forma, para embasar o lançamento de ofício, condição indispensável para a sua validade, nos termos do referido inciso IV-A do artigo 28 do RPAF/99.

Como mencionado anteriormente neste voto, no Termo de Ocorrência Fiscal nº 210313.0004/15-6 (o primeiro) consta a seguinte descrição dos fatos: “*Aquisição interestadual de mercadorias por contribuinte DESCREDENCIADO sem o pagamento do ICMS antecipação antes da entrada do transportador no Estado da Bahia*”, relativamente aos DANFE’s “nºs 0025680, de 30/04/15 e

0025699, de 30/04/15”.

No presente Auto de Infração, os fatos irregulares foram descritos da seguinte maneira: “*FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS POR PARTE DO REMETENTE, EM FAVOR DO DESTINATÁRIO, CONF. PROT. 41/08. DANFES 25680, 25699. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. OBS: ESTE TERMO SUBSTITUI O DE N° 210313.0004/15-6*”.

De tudo quanto foi exposto, concluo que o lançamento de ofício deve ser declarado nulo, por inobservância do devido procedimento legal e cerceamento ao direito de defesa, consoante o disposto no artigo 18, incisos II e IV, alínea "a", do RPAF/99, a seguir transcritos:

Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

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

Finalmente, recomenda-se à autoridade competente, nos termos do artigo 21 do referido RPAF/99, que, se entender necessário, determine a realização de nova ação fiscal para verificação da regularidade no pagamento do ICMS, ora lançado, no estabelecimento do contribuinte, na hipótese de ser devido ainda o tributo.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando NULO o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 232278.0037/15-5, lavrado contra **RIGEL ARTIGOS NÁUTICOS LTDA. – EPP**. Realização de nova ação fiscal para verificação da regularidade no pagamento do ICMS, ora lançado, no estabelecimento do contribuinte, na hipótese de ser devido ainda o tributo.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS