

A. I. Nº - 210614.0167/18-4  
AUTUADO - SAFILO DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - JOSÉ NALDO JESUS SANTOS  
ORIGEM - IFMT METRO  
PÚBLICAÇÃO - INTERNET: 29/08/2019

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0023-06/19**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. Auto de Infração lavrado pela fiscalização de mercadorias em trânsito. Como ato administrativo, o lançamento de ofício deve estar revestido dos requisitos formais e materiais de validade. Não observância dos aspectos formais e materiais que devem revestir o lançamento de ofício. Termo de Apreensão sem assinatura do autuado, de seu representante, preposto ou de testemunhas que supram sua ausência. Não comprovada nos autos entrega de demonstrativo que respaldou a autuação. Evidenciada, no caso concreto, a ofensa ao art. 18, II do RPAF/BA. Recomendação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/08/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$50.181,04, (cinquenta mil, cento e oitenta e um reais e quatro centavos), com a seguinte imputação:

INFRAÇÃO 01 – 62.01.02: O remetente e ou prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive o optante pelo simples nacional, não efetuou o recolhimento do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na EC 87/15, nas saídas de mercadorias, bens e serviços destinados a consumidor final – contribuinte ou não - localizado neste Estado. Fato gerador ocorrido no dia 30 de agosto de 2018. Enquadramento Legal: art. 2º, IV, §4º, II; art. 15, §7º e art. 49-B, da Lei nº 7.014/96 c/c Convênio ICMS 93/15 e art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC 87/15. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração, em 24/09/2018, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 24/10/2018, peça processual que se encontra anexada ao PAF às fls. 83/126. A impugnação foi formalizada através de petição subscrita por Advogado legalmente constituído, conforme instrumento de procura, anexado aos autos às fls. 98.

Na peça impugnatória, inicia reproduzindo parcialmente a descrição da infração, o seu enquadramento legal e o da multa aplicada, replicando os respectivos dispositivos legais.

Diz que as mercadorias que foram objeto da autuação apenas entraram no Estado para demonstração, sem intuito de venda, sendo, posteriormente, devolvidas ao estado de origem, não havendo a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Tece considerações acerca dos requisitos do Auto de Infração previstos no art. 39 do Decreto nº 7629/99, afirmando que o preposto fazendário efetuou a autuação sem qualquer base legal ou prova robusta acerca da circulação jurídica das mercadorias apreendidas, imputando lançamento tributário, bem como sanção pecuniária ao contribuinte com base em mera presunção de que as mercadorias enviadas para demonstração, em verdade, seriam destinadas à consumidor final. Que a prática de algum fato gerador ou perpetração de infração não se presume, muito pelo contrário,

requer prova irrefragável e, em não havendo comprovação, não há que se falar em desrespeito à legislação tributária. E que cabe ao agente público, no exercício da atividade enunciativa, provar os fatos alegados.

Cita a doutrina de Paulo Carvalho de Barros sobre a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado. Que o ônus da prova, no processo administrativo-fiscal, é da autoridade fiscal, a quem incumbe apresentar as provas dos elementos que compõem o suposto fato gerador.

Frisa que, no caso em tela, o preposto fazendário realizou o lançamento tributário alegando, fundamentalmente, a incidência do ICMS na operação realizada, com base em uma presunção de que os produtos fiscalizados seriam vendidos ao consumidor final, sem qualquer documento comprobatório que demonstre que os produtos fiscalizados seriam objetos de venda ao consumidor final. E que, desta forma, a presente autuação possui vícios formais insanáveis, na medida em que não foram observados: (i) o devido processo administrativo e comprovado os fatos geradores, para então, caso cabível, se autuar o contribuinte; e (ii) os princípios constitucionais que norteiam a Administração Pública, quais sejam: os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, tornando o presente auto nulo de pleno direito.

Cita e reproduz decisões judiciais e do CARF sobre o tema, a saber: (a) TJ-SC - Apelação Cível AC 6440 SC 2002.000644-0 (TJ-SC); e (b) Acórdão 1101-000.768 (publicado em 21.09.2015).

Sobre o fato que gerou a autuação, salienta que é cediço que as empresas participam de exposições, feiras de amostras ou processos semelhantes, com demonstrações e mostruários, para divulgar seus produtos. Que a legislação tributária permite que o contribuinte realize a remessa de produtos (ou mercadorias) para tais eventos, sem a incidência de determinados tributos. Que, no que se refere ao ICMS, é pacífica a não incidência nestes casos, seja porque tal conduta não se configura como fato gerador do tributo, seja porque os Estados exoneram a incidência do tributo nestas operações. Que se os produtos estão sendo utilizados para a mera exposição/demonstração percebe-se que não perfectibilizam o fato gerador do ICMS, uma vez que não há circulação da mercadoria – transferência de titularidade – pressuposto essencial para incidência do citado tributo. E que o conceito de circulação, para efeitos de incidência do ICMS, é a mudança de titularidade jurídica do bem de forma definitiva, não se confundindo com uma mera movimentação física do bem, como ocorre no caso de exposição/demonstração de produtos.

Aduz que a doutrina e a jurisprudência, reiteradamente, vêm decidindo neste sentido. Reproduz e mentas de decisões judiciais: (a) AI 131941 AgR, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 09/04/1991, DJ 19-04-1991 PP-00932 EMENT VOL-01569-04 PP-00682); (b) 2ª Turma, REsp nº 1.364.869/MG, rel. Min. Humberto Martins, Dje 16/05/2013).

Ressalta que, no caso posto, o preposto fazendário realizou o lançamento tributário contra o requerente alegando a incidência do ICMS na operação realizada, com base em uma presunção de que os produtos fiscalizados seriam vendidos ao consumidor final. Que não se encontra no lançamento fiscal qualquer documento comprobatório que demonstre que os produtos fiscalizados seriam objetos de venda ao consumidor final. Que não poderia ser diferente, porquanto os mesmos foram utilizados para uma mera exposição/demonstração não havendo circulação jurídica para efeito de incidência do ICMS. E que o fato de existir uma quantidade significativa de produtos a ser utilizada para exposição aos lojistas, não significa que as mesmas sejam destinadas a consumidor final, como erroneamente concluiu o preposto fazendário.

Destaca que o CONFAZ aprovou, em DEZ/2016, o Ajuste SINIEF 20/16, alterando o Ajuste SINIEF 08/08 (vigência a partir de 01/01/2017), os quais anexa, determinando que para mercadorias destinadas à demonstração e mostruário não há “destaque do ICMS”, não havendo, portanto, base legal para o lançamento fiscal, ora impugnado. E que, diante da ausência de fato gerador do ICMS, não há que se falar em infração, devendo o auto de infração lavrado ser julgado improcedente.

Na sequência, passa a apresentar argumentos acerca do caráter confiscatório da multa aplicada. Argui que as multas impostas ao contribuinte são totalmente desarrazoadas e desproporcionais, configurando verdadeiro efeito de confisco. Que no Direito pátrio, tanto no âmbito judicial quanto no administrativo, sempre houve certa liberalidade legislativa quando da fixação de multas tributárias aplicáveis aos contribuintes que por ventura descumprissem com alguma norma vigente ou não atendessem as exigências do fisco.

Inserindo extrato da respectiva decisão, fala sobre as espécies de multas tributárias (moratórias, punitivas isoladas e punitivas acompanhadas do lançamento de ofício) conceituadas pelo STF, em julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 727.872/RS. Que a legislação estadual vem penalizando o contribuinte com multas de valor equivalente ao dobro ou até o triplo do valor do tributo devido, violando direitos fundamentais do contribuinte. Que a aplicação de multas punitivas em quantia dissonante do valor do débito principal, ocasiona o efeito de confisco, expressamente vedado na CF/88 (art. 150, IV), bem como na legislação infraconstitucional (art. 3º do CTN). E que, no caso em lide, o montante correspondente às multas é totalmente desproporcional à natureza da suposta infração e incompatível com o seu sistema especial de tributação, vez que corresponde a 60%. Neste sentido, cita e reproduz texto da doutrina de: (i) Marilene Talarico Martins Rodrigues, na obra coletiva “Direitos Fundamentais do Contribuinte”; (ii) Ricardo Corrêa Dalla; e (iii) Leandro Paulsen.

Coloca que, no entendimento do STF, para que os princípios constitucionais sejam observados, deve ser considerada confiscatória e assim ilegal, toda e qualquer multa que ultrapasse o limite de 30% do tributo. Cita e replica ementas dos seguintes julgados: (a) STF, RE 81.550 in RTJ 74/319; (b) ADIN 551-1/RJ. Tribunal Pleno, Rel. Ilmar Galvão, DJ. 14.02.2003); e (c) RE nº 501.838-AgR/RN, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 19/6/12).

Finalmente, requer que a presente autuação seja julgada improcedente, porquanto manifestamente ilegal, tendo em vista: (i) a inocorrência de fato gerador do ICMS; (ii) as nulidades insanáveis quando da lavratura do auto de infração em conteste; e (iii) o caráter confiscatório da multa aplicada.

Em sucinta Informação Fiscal de fls. 129, o Autuante inicia informando que apurou o ICMS exigido com base nas notas fiscais de fls. 07 a 12. E que utilizou como base legal, a EC 87/15 e o Ajuste SINIEF 02/18, cujos textos reproduziu em parte.

Explica que no campo “Informações Complementares” das mencionadas NFs, além de outras informações, o contribuinte: (i) cita que as mercadorias se referem ao pedido do cliente nº 542300, de AGO/2018; (ii) não faz referência, se as mercadorias irão retornar ao remetente e se são amostras como se refere o Ajuste SINIEF citado; e (iii) ao contrário, afirma ser o produto “óculos protetor solar”.

Aduz que, quanto aos destinatários das mercadorias, não existe qualquer comprovação de que seriam representantes da Autuada, como determina o Ajuste SINIEF 02/18.

No que se refere às mercadorias, afirma que não se tratam de amostra, visto que são diversos modelos e peças iguais e repetidas, em quantidades que refletem indícios de simulação de mostruário, até mesmo pelo montante monetário de R\$539.250,40 (fls. 06).

Requer que o Auto de Infração seja jugado totalmente procedente.

Na assentada de julgamento, em 18/03/2019, observou-se que está acostado ao PAF, às fls. 73 a 81, excerto de peça judicial (Processo nº 0559925-22.2018.8.05.0001) concedendo “... segurança liminar para determinar à autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, proceda a imediata liberação das mercadorias apreendidas descrita na inicial, descritas no documento de fls. 41/42.”.

Considerando o fato acima exposto, em respeito ao princípio do devido processo legal, a 1ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS, para que, a teor do art. 117 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), esta se manifestasse acerca dos efeitos processuais do ajuizamento da ação

referenciada no parágrafo anterior (Processo nº 0559925-22.2018.8.05.0001), especialmente no que concerne a efeitos tais como a: (i) renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa; ou (ii) desistência da impugnação ou recurso interposto.

Em atendimento à diligência supramencionada, a PGE/PROFIS exarou, em 08/05/2019, o Parecer PROFIS-NCA-AGF-68/19, anexado aos autos às fls. 138 e 139, no qual registra que: (i) a liminar deferida na referida ação limitou-se a determinar a liberação das mercadorias apreendidas; (ii) o pedido final do contribuinte cinge-se a requerer a confirmação da liminar, com a concessão da segurança no sentido da liberação das mercadorias; (iii) não se aplica à hipótese o disposto no art. 117 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99); e (iv) na ação judicial não há enfrentamento sobre o mérito da autuação, nada impedindo a sua discussão na esfera administrativa.

## VOTO

O Auto de Infração em lide totalizou o valor principal de R\$50.181,04, (cinquenta mil, cento e oitenta e um reais e quatro centavos) e é composto de 01 (uma) Infração detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente registro que na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal.

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

(...)"

Por sua vez, o art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário.

*“CTN - LEI Nº 5.172/1966*

(...)

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

(...)"

Destaco ainda que o art. 196 do Código Tributário Nacional - CTN, expressamente determina que a autoridade fiscal lavre termo de início de procedimento, que serve de intimação e dá ciência ao Contribuinte de que será objeto de fiscalização, além de definir o marco para afastamento da espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos anteriores, conforme o art. 138, do mesmo código. E que, tal requisito, não se constitui mera formalidade, eis que é de fundamental importância para que a autoridade fiscal possa efetuar ou presidir tarefas de fiscalização e verificação do cumprimento de obrigação tributária, além de salvaguardar o direito de ampla defesa do autuado.

*“CTN - LEI Nº 5.172/1966*

(...)

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

(...)

*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.*

(...)"

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, constato a existência de vícios jurídicos intransponíveis, relacionados à legalidade do lançamento, sobre os quais passo a dissertar.

No caso em exame, verifico que o Auto de Infração foi emitido no modelo criado para ser utilizado nas ações desenvolvidas pela fiscalização de mercadorias em trânsito.

Ressalto que, segundo a interpretação dos arts. 28, IV e IV-A e 29 do RPAF/BA, a ação fiscal desenvolvida no trânsito de mercadorias necessariamente deve ser precedida da lavratura de Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal, salvo na hipótese em que o Auto de Infração for lavrado em decorrência de: (i) descumprimento de obrigação acessória; (ii) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, com o imediato pagamento do imposto e da multa; ou (iii) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, constatada no trânsito de mercadorias. E que a presente autuação não se enquadra em nenhuma destas hipóteses de exceção.

*"RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*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:*

*a) descumprimento de obrigação acessória;*

*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*

*c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;*

(...)"

Saliento também que a teor do §1º do art. 31-A do RPAF/BA, dentre os elementos essenciais à validade do Termo de Apreensão, sobre o qual o Lançamento de Ofício se fundamentará obrigatoriamente (art. 41 do RPAF/BA), está a indicação do nome e a assinatura do contribuinte, de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa em assinar, e que, na hipótese de recusa da assinatura do mencionado termo ou na ausência do sujeito passivo, seu representante ou preposto, a peça de apreensão deve ser assinada por duas testemunhas.

*"RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 31-A. O Fisco Estadual poderá apreender, mediante lavratura de Termo de Apreensão:*

(...)

§ 1º O Termo de Apreensão de que trata o caput deste artigo conterá, dentre outros elementos, as seguintes indicações:

(...)

VI - o nome e a assinatura do contribuinte, de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa em assinar.

§ 2º Quando o sujeito passivo, seu representante ou preposto se recusar a assinar o Termo de Apreensão ou em caso de sua ausência, o Termo deverá ser assinado por 02 (duas) testemunhas.

(...)

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;  
(...)”

Verifico que o Termo de Apreensão nº 2106141174/18-4 e o Demonstrativo de Débito que embasaram o lançamento foram apensados às fls. 03 e 04 do PAF, e detalham a acusação fiscal e a metodologia aplicada para apuração do valor exigido.

Contudo, quanto ao Termo de Apreensão (fls. 03), constato que este não se encontra assinado pelo autuado, nem tampouco por seu representante legalmente constituído e nem por seu preposto. Que, comparando-se as assinaturas contidas no referido Termo de Apreensão e no documento de fls. 72 (Termo de Liberação), verifica-se que se trata da assinatura de preposto da empresa transportadora (GOLLOG). E que, além de não estar consignado no referido termo a recusa da assinatura ou a ausência do contribuinte, representante ou preposto, não constam as assinaturas das duas testemunhas, fato que supriria a falta de assinatura do documento pelo sujeito passivo, seu representante ou preposto, conforme preconizam os dispositivos legais replicados parágrafos acima.

Ademais, no que diz respeito ao Demonstrativo de Débito de fls. 04, não há comprovação nos autos de que este tenha sido entregue ao Contribuinte, conforme estabelecido pelo art. 41, II do multicitado diploma legal.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

(...)

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

(...)

Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

(...)”

Diante das constatações acima descritas, entendo que o não atendimento das formalidades legais que previamente deveriam ter sido cumpridas pelo Autuante para legitimar o presente Lançamento de Ofício, comprometeu o princípio do devido processo legal, indicando, inclusive, que não foi dado a conhecer ao sujeito passivo o início da ação fiscal (Termo de Apreensão de fls. 03), mas tão somente a sua conclusão, e o detalhamento da metodologia aplicada para apuração do valor exigido (Demonstrativo de Débito de fls. 04), o que, por via de consequência, nos leva a concluir que o Auto de Infração nasceu sem qualquer respaldo legal para ter sustentação, vez que afrontou, claramente, também os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Desta forma, julgo que a autoridade fiscalizadora não agiu, conforme se obriga, nos estritos termos da legislação e não observou a garantia constitucional do devido processo legal, umbilicalmente relacionada a todo procedimento administrativo que se procura reputar adequado, comprometendo os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Concluo, portanto, por todos os argumentos acima consignados, que o Lançamento de Ofício em apreciação é nulo, conforme art. 18, II do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*"RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

(...)

*Art. 18. São nulos:*

(...)

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

(...)"

*In fine*, nos termos do art. 21 do mesmo diploma legal, recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas.

Pelas razões acima expostas, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº **210614.0167/18-4**, lavrado contra **SAFILO DO BRASIL LTDA**. Recomenda-se à autoridade administrativa competente da Unidade Fazendária de origem que analise a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas e incorreções.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2019.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – RELATOR