

N.F. N° - 213080.0121/17-0

NOTIFICADO - RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA.

NOTIFICANTE - ORLANDINA FERREIRA SILVA

ORIGEM - IFMT METRO

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0121-06.19NF**

**EMENTA: ICMS. NULIDADE. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS E MATERIAIS.** 1. INOBSEVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. Não observância dos aspectos formais e materiais que devem revestir o lançamento de ofício. Como ato administrativo, o lançamento de ofício, deve estar revestido dos requisitos formais e materiais de validade. Ausência de Termo de Início de Fiscalização ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, sobre os quais obrigatoriamente se fundamentará o Auto de Infração. 2. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E DO MONTANTE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. Incongruência entre a descrição da infração e a metodologia adotada para apurar o ICMS exigido na Notificação Fiscal, macula de insegurança a determinação da infração e do montante do débito tributário. Evidenciada, no caso concreto, a ofensa ao art. 18, II e IV, “a” do RPAF/BA. Recomendação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 08.05.2017, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$24.742,72, mais multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 54.05.08: 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 que não preencha os requisitos na legislação fiscal.

Enquadramento Legal: Alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei 7.014/96. Multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

O Notificante acrescentou, na descrição dos fatos, que se trata de:

*“A empresa deixou de recolher o ICMS devido nas aquisições interestaduais. Art. 332, inciso VII, parágrafos 2º e 4º do RICMS/12. DANFE nº. 447513”*

Apensada cópia do DANFE da NF-e de nº. 447513, procedente do Estado do Pará (fl. 03) correspondentes às mercadorias motivo da notificação. Através de memória de cálculo, o Notificante demonstra a metodologia aplicada para o cálculo do imposto devido (fl. 04). O Notificado foi intimado a recolher o débito reclamado ou apresentar defesa na Repartição Fazendária, cujo teor tomou ciência em 02/08/2017 (fl. 10).

O Notificado se insurge contra o lançamento e apresenta defesa apensada aos autos (fls. 13 a 22), protocolizada na CORAP-METRO/PA SALVADOR SHOP, em 31/08/2017 (fl. 12).

Esclarece que se dedica à atividade de comércio atacadista, importação e armazenamento de gêneros alimentícios e industrialização de produtos à base de carnes e derivados, adquirindo produtos do Estado da Bahia além de outras unidades da Federação.

Afirma que age em rígida observância das normas jurídicas, com destaque para os Convênios celebrados pelo Estado da Bahia e que o presente requerimento irá envolver a análise e aplicação do Convênio ICMS 89/2005.

Transcreve o teor do citado convênio e destaca que a “*sua finalidade é reduzir a carga tributária alusiva ao ICMS, de forma que seja equivalente a 7% do valor das operações, nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos.*” e declara que a atividade de compra e venda de produtos mencionados no Convênio faz parte de atividade principal da empresa.

Assevera que o Estado da Bahia, constatando a adequação da atividade empresarial com a atividade normalizada pelo Convênio, aplica as normas deste, de modo que a carga tributária na entrada das mercadorias seja de 7%, impedindo a Autuada de valer-se do crédito fiscal correspondente à alíquota de 12%. Com isso deixa de analisar a correta aplicação da norma, suas peculiaridades no caso concreto, aplicando a regra geral, em considerar que todas as entradas no estabelecimento comprador, o crédito deve ser 7% e não 12%, nas hipóteses de mercadorias originadas do Norte, Nordeste, Centro-oeste e Espírito Santo.

Afirma que a indicação dos dispositivos legais que embasaram a autuação: “*Alíneas “b” do Inciso III do art. 332 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, c/c inciso III do art. 23, art. 32 e art. 40 da Lei 7014/96*” não guardam coerência com a aplicação nos fatos analisados.

Demonstra os cálculos do imposto devido nas operações relativas à nota fiscal NF-e nº 447513, utilizando o crédito fiscal com alíquota de 12%, MVA de 18,05%, e alíquota de 7% MVA 24,76% reforçando a ausência da relação entre os fatos e a norma, tendo em vista não se tratar de contribuinte *descredenciado*, mas sim de contribuinte que utilizou o crédito fiscal a 12% enquanto que o Estado limita este crédito a apenas 7%.

Frisa que a Fazenda Estadual afirma que o notificado se encontra no cadastro como irregular frente ao regime especial de carnes para pagamento do imposto relativo à antecipação tributária diferenciado do imposto no mês seguinte. Afirma que tal pressuposto não é verdadeiro, haja vista que o contribuinte é beneficiário do regime especial para pagamento diferenciado do ICMS devido por antecipação tributária.

Declara que está acobertado por liminar em Mandado de Segurança, impetrado na 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, sob o nº 0537243-10.2017.8.05.0001, que garante o direito do contribuinte a se creditar do ICMS com base na alíquota de 12% em vez de 7%, por esta razão requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por fim, requer que a Notificação Fiscal seja julgada improcedente seja por não espelhar a verdade; seja porque não há relação entre fatos e normas; porque os artigos mencionados não espelham a glosa de crédito; porque o Convênio não autoriza o Estado da Bahia a glosar eventuais benefícios fiscais; porque as mercadorias adquiridas não foram pautadas no suposto benefício fiscal; porque o crédito destacado na nota fiscal é direito inafastável do contribuinte ou, ao fim, porque a infração torna-se insubstancial em função da indicação incorreta dos dispositivos legais infringidos contrariando o Art. 51, inc. III do RPAF.

## VOTO

A Notificação Fiscal em lide exige ICMS do Notificado no valor histórico de R\$24.742,72 e é composta de 01 (uma) infração, detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Em preliminar, entendo pertinente registrar que, conforme preconiza o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Decreto Estadual nº 7.629/99), a instauração, preparo,

instrução, tramitação e decisão do processo administrativo são regidos por, dentre outros princípios, pelo da legalidade, da verdade material e o da garantia de ampla defesa e do devido processo legal.

**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 e seu parágrafo único, 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.

**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.

Ademais, destaco ainda que o art. 20 do RPAF/BA, expressamente, determina que a nulidade seja decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

**Art. 20.** A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.

Do exame das peças processuais, observo a existência de vício jurídico intransponível relativo à legalidade do lançamento, que é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal.

O Noticante, quando do lançamento, acusa o Notificado do cometimento de infração à legislação do ICMS decorrente de falta de recolhimento do ICMS referente à *antecipação tributária parcial* (infração 54.05.08), antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Inicialmente, no que diz respeito aos aspectos do lançamento, constato que o Noticante, descreveu a infração cometida de forma errônea, uma vez que os produtos descritos no DANFE nº. 447513, acostado aos autos à folha 03, referem-se aos NCM 0201, 0202 e 0206 (*Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados*) sendo estas mercadorias enquadradas pela legislação interna no regime de substituição tributária. Isto posto, a infração pertinente seria a falta de recolhimento do ICMS referente à *antecipação tributária total*, em aquisição interestadual ou do exterior (infração 54.05.10).

Acrescento que o artigo infringido apontados pelo Noticante, *no enquadramento legal*, encontra-se, também, eivado de erro uma vez que o embasamento se fez em relação ao recolhimento do ICMS antes da entrada do território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, *relativamente à antecipação parcial* do ICMS (art. 332, Inciso III, alínea “b”).

Verifico que a descrição da infração informada pelo Noticante não mantém coerência com o demonstrativo da memória de cálculo, realizada por este e acostado à folha 04, onde a *metodologia aplicada para o cálculo do imposto devido refere-se à antecipação total*, para isto o Noticante utilizou-se a Margem de Valor Agregado – MVA de 18,05% referente à alíquota

interestadual de 12% (Redação do Anexo 1 dada pelo Decreto nº 17.303, de 27/12/2016, DOE de 28/12/2016, efeitos a partir de 01/02/2017.).

Considero que essa incongruência detectada entre a descrição da infração e a metodologia adotada para apurar o *quantum* exigido no auto de infração em lide macula de insegurança a determinação da infração e do montante do débito tributário, evitando o lançamento de ofício de vício insanável, caracterizando a hipótese de nulidade prevista no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Ressalto que o vício formal, a que se refere o artigo 173, II do CTN, é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, que diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, relacionados a aspectos extrínsecos, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento. *Se o defeito no lançamento disser respeito a requisitos fundamentais*, se está diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. *Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional*, qual seja, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

No caso em exame, reconheço que a instrução precária da Notificação Fiscal, com ausência de principais peças, impossibilita verificar-se onde ocorreu a ação fiscal, se no trânsito de mercadorias ou se no estabelecimento do contribuinte.

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:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transscrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

(...)

*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;*

(...)

*VII – Termo de Encerramento de Fiscalização, destinado a documentar o encerramento do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transscrito diretamente em livro do próprio contribuinte.*

(...)

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;

(...)

Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único.

(...)"

Observo que não há, na Notificação Fiscal, nenhum dos Termos acima referenciados. Entretanto, verifico nos autos a existência do documento de Intimação da Empresa (fl.09), sem assinatura, datado de 17.07.2017, e a cientificação do contribuinte, através do Aviso de Recebimento (AR) pelos Correios na data de 02.08.2017 (fl. 10).

Entendo que se o procedimento adotado fosse o de fiscalização de estabelecimento, deveriam ser satisfeitas todas as formalidades legais a ela inerentes, e assim garantir em toda inteireza, a observância dos princípios do devido processo legal e consequentemente da ampla defesa e do contraditório.

Neste diapasão, saliento também que, de acordo com os arts. 28, §4º, I e 41, I do RPAF/BA, o Lançamento de Ofício será acompanhado obrigatoriamente de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, dentre eles os Termos de Início de Fiscalização ou de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, os quais servem: (i) de intimação e dá ciência ao Contribuinte de que será objeto de fiscalização; (ii) para definir o marco para afastamento da espontaneidade do sujeito passivo, em relação aos atos pretéritos; e (iii) para salvaguardar o direito ao contraditório e à ampla defesa do autuado.

"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:

(...)"

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original;

(...)"

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

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

(...)"

Constatou que a Notificação Fiscal não se faz acompanhar do Termo de Início de Fiscalização ou mesmo do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, que o substituiria, e que, também, não há nos autos comprovação de que pelo menos um dos mencionados termos tenha sido lavrado e entregue ao Contribuinte, cientificando-o do início da ação fiscal, conforme estabelecido pelos arts. 28, §4º, I e 41, I do multicitado diploma legal.

Diante das constatações acima descritas, entendo que o não atendimento das formalidades legais que previamente deveriam ter sido cumpridas pelo Notificador para legitimar o presente Lançamento de Ofício, compromete o princípio do devido processo legal, indicando, inclusive, que não é dado a conhecer ao sujeito passivo o início da ação fiscal, mas tão somente a sua conclusão, fato que, por via de consequência, nos leva a concluir que a Notificação Fiscal nasceu sem qualquer respaldo legal para ter sustentação, vez que afrontou, claramente, também os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Por não se tratar de mera incorreção ou omissão e de não observância de simples exigências formais contidas na legislação, já que decorre de inobservância da forma como a autoridade fiscal deveria efetuar o lançamento, ou seja, a Notificação Fiscal não se respalda em prévio Termo de Início de Fiscalização ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, que o substituiria, descabe, no presente caso, a solução preconizada pelo § 1º, do art. 18 do RPAF-BA (Decreto nº 7.629/99).

Pontuo que se fosse aplicável a fiscalização de estabelecimento, sendo o notificado cadastrado na condição de Empresa do Regime Normal, não sendo optante do Simples Nacional, o preposto fiscal não teria a capacidade tributária para integrar a bilateralidade desta relação jurídica tributária. Não sendo, portanto, competente para a lavratura desta Notificação Fiscal com características de estabelecimento conforme depreende da leitura do §3º do art. 107 da Lei de nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), e do art. 42 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, transcritos, *in verbis*:

**COTEB**

*"Art. 107 (...)*

*§ 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. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.470, de 08.04.2009, DOE BA de 09.04.2009, com efeitos a partir de 01.07.2009)*

**RPAF**

*"Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos auditores fiscais e pelos agentes de tributos estaduais, sendo que:*

*I - 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;*

*II - 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.*

Saliento que em relação ao argumento da Notificada de ter impetrado ação judicial para obter a possibilidade de se creditar do imposto à alíquota de 7%, a defesa não acostou qualquer documento aos autos neste sentido, o que prejudica a sua análise.

No caso concreto, considero que restou comprovada a existência de vícios formais e materiais que afetam a legalidade do lançamento, não admitindo contemporização.

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, fato motivador de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, II e IV, "a" do RPAF-BA (Decreto nº 7.629/99). E que, em situações análogas, este CONSEF tem se posicionado no sentido da anulação do ato administrativo conforme manifestado, dentre outros, nos Acórdãos JJF Nº 0198-04/17 e CJF Nº 0320-12/18.

Concluo, portanto, por todos os argumentos acima consignados e em consonância com as decisões já prolatadas neste Órgão Julgador, que o Lançamento de Ofício em apreciação é nulo, conforme art. 18, II e IV, "a" 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;*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

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

*(...)"*

Assim, nos termos do art. 21 do RPAF, recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal do notificado que analise a possibilidade de renovação do procedimento pela fiscalização de estabelecimentos, a ser realizado por um Auditor Fiscal, a salvo de falhas e incorreções.

Com base em todo exposto, a presente Notificação Fiscal é NULA.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância **única**, julgar **NULA** a Notificação Fiscal **213080.0121/17-0**, lavrada contra **RJ INDÚSTRIA COMÉRCIO E ARMAZENAMENTO DE ALIMENTOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2019.

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR