

N. F. Nº - 210436.0285/17-1  
NOTIFICADO - SIRIUS ARTIGOS NAUTICOS LTDA. - EPP  
NOTIFICANTE - MARIA DO SOCORRO SODRÉ BARRETO  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/10/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0210-03/19NF

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. ROTEIRO INADEQUADO. NOTIFICAÇÃO FISCAL TRÂNSITO DE MERCADORIAS específica para fiscalização do trânsito de mercadorias, lavrado para alcançar operações de comércio. Não observância dos aspectos formais e materiais que devem revestir o lançamento de ofício. O ato administrativo de lançamento tributário deve estar revestido dos requisitos formais e materiais de validade. Procedimentos de fiscalização típicos de auditoria fiscal de estabelecimento. Fatos geradores não verificados no trânsito de mercadorias, e sim, após a entrada das mercadorias no estabelecimento comercial. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal, lavrada em 27/12/2017, refere-se à exigência no valor de R\$18.521,81, decorrente da Infração **54.05.08** - em razão da falta de recolhimento do imposto 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 previstos na legislação fiscal, no mês de dezembro de 2017. Aplicada multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

O Notificado apresenta justificação às fls. 86 a 108, observa a tempestividade da justificação, reproduz a infração imputada e articula as ponderações que se seguem.

Afirma da análise do levantamento realizado pelo Fiscal, observa-se que o Estado valeu-se de simples avaliação conforme previsão no art. 289, do RICMS/2012, ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação as mercadorias constantes no Anexo 1, que traz no item 1.0 PEÇAS, COMPONENTES, E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES, sem sequer adotar um procedimento mais preocupado em identificar as vicissitudes do negócio decorrentes das peculiaridades operacionais da Empresa, apontando de forma presumida automotor é qualquer meio de transporte, inclusive “embarcação”, e automóvel é aquele que se move por si, mecanicamente.

Explica que o veículo automotor é aquele dotado de propulsão própria, gerada através de motor, mais especialmente, “à explosão”, portanto, devido nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária o imposto é devido, em total desacordo com o que preconiza o art.142, do Código Tributário Nacional.

Ressalta que nos termos do princípio da moralidade, insculpido no art. 37, da CF/88, deve nortear todos os atos administrativos, o agente fiscal deve estar imbuído do sentimento de compromisso com a veracidade dos fatos e tem a obrigação de proceder ao exame de todos os fatos pertinentes para se certificar da idoneidade das operações praticadas pelos contribuintes, mormente quando lança contra o contribuinte acusações tão graves quanto as que embasam o Auto de Infração ora em debate.

Afirma que deve o agente do fisco identificar o alcance das normas de tributação em cada caso

concreto e, verificando alguma impropriedade, proceder à imposição da penalidade cabível, sempre atento às peculiaridades de cada caso específico e aos documentos disponibilizados pelos contribuintes.

Registra que na lavratura da Notificação Fiscal sob comento, o Fiscal não cumpriu com os requisitos mínimos de validade de um ato administrativo, previstos no art. 142, do CTN, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização não foi suficiente para verificar a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não servindo de embasamento para sua lavratura.

Defende a inaplicabilidade da multa de 60% sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial. Esclarece que a exigência em tela revela-se totalmente improcedente, uma vez que: a) a partir da análise global da operação, qual seja, industrialização por encomenda, inaplicável o instituto da antecipação parcial; b) o instituto da antecipação parcial não se aplica às operações em que houve o recolhimento do ICMS normal antes do vencimento do imposto que seria devido por antecipação; e c) a aplicação da multa em voga ofende aos primados constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Quanto às operações de remessa para industrialização por encomenda, destaca que todas as notas fiscais notificadas se referem a operações de industrialização por encomenda realizadas entre a matriz, sediada no Estado da Bahia, e seu fornecedor localizado no Estado de São Paulo.

Assevera que em relação às referidas operações, a exigência da multa aplicada pela fiscalização não tem meios de prosperar, pois, considerando que não houve qualquer aquisição por parte da notificada, apenas a remessa e retorno de produtos que já lhe pertenciam, outra não pode ser a conclusão, senão, a de ser o instituto da antecipação parcial inaplicável ao caso em apreço.

Reproduz a Lei nº 7.014/96 – arts. 4º, VII e 17, IV, referente às operações de industrialização por encomenda, onde verificou que o legislador estadual, ao estabelecer a hipótese de incidência do ICMS nas operações, definiu que gerador, é apenas na saída da mercadoria submetida ao processo de industrialização, do estabelecimento industrializador para o estabelecimento remetente e a base de cálculo, apenas, o valor agregado ao produto em razão da industrialização ou serviço a que foi submetida.

Transcreve os arts. 615 e 616, do RICMS-BA/97 e o art. 280, do RICMS-BA/2012, onde conclui que as operações em questão, o legislador estadual previu a suspensão do imposto tanto nas saídas interestaduais de mercadorias ou bens destinados à industrialização, quanto nos respectivos retornos, também dispondo sobre o recolhimento do ICMS, apenas, no que se refere ao valor acrescido.

Destaca a demonstração de que as operações foram de industrialização por encomenda. Reproduz a lei normativa a antecipação parcial, Leis nºs 7.014/96 e 8.967/03 - art. 12-A. Assinala que para a cobrança da antecipação parcial do ICMS, é imprescindível que ocorra a aquisição interestadual de mercadorias para fins de comercialização. Assim, reproduz §3º, do art. 352-A, do RICMS-BA/97, com o objetivo de regulamentar o que deveria ser entendido como aquisição para fins de comercialização e para mostrar a ampliação do critério material da regra matriz da antecipação parcial.

Observa também que o legislador ao promover a substituição da expressão “aquisição de mercadorias” (art. 12-A), restrita a operações de cunho eminentemente comercial, por entradas de mercadorias ou bens, extrapolou os limites estabelecidos pelo citado art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, viabilizando, assim, de forma arbitrária e ilegal, a antecipação da tributação de qualquer operação que resulte em circulação de mercadorias.

Assevera que parte da patente ilegalidade que contaminava a redação original do art. 352-A do RICMS-BA/97, o próprio Poder Executivo editou o Dec. nº 9.547/2005, modificando o comentado § 3º, para retirar a expressão bens, mantendo, contudo, em seu *caput*, a expressão entradas.

Consigna que a publicação do Dec. nº 13.780/12/2012, o legislador suprimiu do texto do RICMS/BA

a disposição sobre a matéria, de modo que, atualmente, o instituto da antecipação parcial é regido, apenas, pelo art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, tendo a modificação realizada se mostrou profundamente adequada, pois o RICMS-BA/12 padecia do vício da ilegalidade, uma vez que a antecipação parcial do ICMS, apenas pode recair sobre aquisições de mercadorias para fins de comercialização, conforme preconizado pelo art. 12-A, da Lei nº 7.014/96.

Afirma que o fisco baiano ignorou as peculiaridades das entradas autuadas, que decorreram de remessas em devolução de produtos submetidos a industrialização por encomenda, findou por erigir uma operação em que não está presente o intuito mercantil e não há efetiva transferência de propriedade (aquisição), violando frontalmente o disposto no art. 12-A, da Lei nº 7.014/96 e no art. 352-A, do RICMS/97, pelo que improcedente a aplicação da multa em tela.

Destaca que, ainda que a operação em tela se referisse a pessoas jurídicas distintas, não haveria que se admitir a aplicação do instituto da antecipação parcial, uma vez que, mesmo nessa hipótese, o bem remetido para industrialização pertence ao estabelecimento encomendante, pelo que, quando do seu retorno, igualmente não se configurará a aquisição de qualquer mercadoria.

Sustenta ainda, que a fiscalização desconsiderou o processo de industrialização por encomenda, não havendo que se falar em antecipação do ICMS uma vez que tais remessas, sequer, configuram fato gerador do tributo, não havendo, portanto, o que ser antecipado.

Inferi quando a venda do bem ocorre no mesmo mês da entrada. Sustenta que não se aplica ao caso, pois o legislador estadual dispôs, através dos arts. 12-A da Lei nº 7.014/96 e art. 352 do RICMS-BA/97, que deverá ser recolhido, antecipada e parcialmente, na entrada de mercadorias no Estado da Bahia, o ICMS devido na operação de saída subsequente.

Ressalta que o valor a ser antecipado não contempla a aplicação da alíquota sobre a margem de lucro que certamente é praticada na operação posterior de venda, cujo imposto correspondente apenas passa a ser devido até o dia 10 do mês subsequente ao da ocorrência do seu fato gerador, que ocorre, na saída das mercadorias do estabelecimento da notificada.

Reproduz o art. 125 do RICMS/97 e 332 do RICMS-BA/12 para o caso de o Contribuinte regularmente inscrito no CAD-ICMS (i) possuir estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses e já ter adquirido mercadoria de outra unidade da federação; (ii) não possuir débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa; (iii) estar adimplente com o recolhimento do ICMS; e (iv) estar em dia com as obrigações acessórias e atendendo regularmente as intimações fiscais, ele poderá realizar o recolhimento da antecipação parcial do ICMS até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Aduz que não restam dúvidas de que o prazo para tal recolhimento apenas se esgotaria no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, tendo em vista que, ao longo de toda a sua atividade empresarial, sempre preencheu os aludidos requisitos previstos pelo RICMS-BA/99.

Explica que a notificada, em algumas situações, recepcionou os bens objeto das operações a que se refere a infração em apreço e promoveu a sua venda dentro do mesmo mês, o que ocasionou, na prática, o recolhimento do tributo antes mesmo do termo final estabelecido para o recolhimento antecipado do imposto.

Esclarece que os produtos recebidos pela notificada decorreram de remessas feitas através de operações de industrialização por encomenda, que são, na maioria das vezes, comercializadas no próprio Estado de São Paulo, sendo que alguns produtos são remetidos para este Estado, porque já existe pedido feito por determinado cliente da notificada aqui estabelecido.

Reafirma que ainda que se encontrava adstrita ao instituto em apreço, na prática, anteciparia o que não há a ser antecipado, tendo em vista que a suposta antecipação ocorreria posteriormente à quitação normal do tributo, razão pela qual, em relação às aludidas operações, não são aplicáveis as normas relativas à antecipação parcial do ICMS.

Destaca a ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Esclarece que, quando

há o recolhimento do tributo sem obediência aos prazos da antecipação parcial - o contribuinte não será obrigado a pagar novamente o “imposto antecipado”, mas será submetido a uma penalidade equivalente a 60% do que deveria ter sido recolhido antecipadamente.

Afirma que a aplicação da multa de 60% não evidencia expressamente uma verificação subjetiva da intenção do contribuinte, as circunstâncias que permeiam o cometimento da suposta infração devem ser levadas em conta, sob pena de desnortear completamente o propósito universal da aplicação da multa, que é punir o infrator na exata medida da sua culpabilidade.

Diz que a aplicação de uma sanção tributária deve sempre guardar um vínculo com o objetivo da sua imposição, posicionando-se de forma proporcional entre o quantum da multa e o valor do tributo, bem como se atrelando ao grau de culpabilidade do agente.

Assinala que a multa deve ser utilizada como forma de desestimular o ilícito e punir o infrator, não devendo consistir em um meio para que Estado lance mão do patrimônio do contribuinte, impondo-se a observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que veda o excesso das sanções na medida em que elas extrapolem a sua finalidade e, mais que isso, reclama a cada momento a correta adequação entre as regras de direito e o meio concreto a que elas se referem.

Frisa que a doutrina especializada, para a concretização do princípio da proporcionalidade, exige a verificação, no caso concreto, dos seguintes requisitos: a) adequação entre os meios e fins, de modo que a sanção aplicada conduza ao objetivo visado pela regra jurídica que prevê o dever tributário; b) necessidade, que impõe a aplicação do menor gravame possível, pelo que a penalidade cominada deve ser estritamente indispensável à consecução do interesse público que justifica sua imposição; e c) proporcionalidade em sentido estrito, critério que leva a uma ponderação acerca da justa medida da intervenção, de modo que o objetivo buscado com a sanção justifique concretamente a restrição patrimonial imposta ao contribuinte.

Ressalta que a verificação simultânea de tais requisitos; sendo certo que a penalidade pode atender a um ou dois deles e, ainda assim, revelar-se inconstitucional, em vista do descumprimento do terceiro. Sustenta que resta claro que a aplicação ao caso concreto da multa prevista no art. 915, II do RICMSBA/99 revela-se amplamente desproporcional aos fins a que se propõe, visto que sua aplicação não observou qualquer um dos requisitos supra referidos.

Explica que a falta de recolhimento do valor devido a título de antecipação parcial constitui mero dever instrumental, prescrito com o objetivo de facilitar a arrecadação e a fiscalização, não se confundindo, portanto, com a obrigação principal, cujo objeto é o pagamento do tributo, que foi, inclusive, recolhido pela Impugnante dentro do respectivo prazo de vencimento, diante do que deve ser de pronto demonstrada a inadequação da multa em destaque.

Diz ser evidente que a sanção é totalmente dispensável à consecução do interesse público que justificaria a sua imposição; carecendo, portanto, do requisito necessidade. Acrescenta que levando-se em consideração o fato de que o “giro” do estoque das mercadorias adquiridas dura, em média, três dias, conforme informações que nos foram prestadas, o prejuízo financeiro causado ao erário estadual, pelo fato de não ter sido paga a antecipação no momento da entrada das aludidas mercadorias em território baiano, foi muito pequeno, para não dizer irrisório, diante do que resta mais do que demonstrada a inocorrência da proporcionalidade em sentido estrito na aplicação ao caso concreto da malsinada multa.

Pondera que, ao verificar a ausência de todos os critérios ora tratados, fica demonstrado que a imposição à notificada da penalidade em comento afronta, não apenas o princípio da razoabilidade, como também o princípio da proporcionalidade, sendo certo que os propalados princípios representam verdadeira limitação constitucional ao poder punitivo do Estado.

Afirma restar demonstrado que o fato da notificada não ter pago o valor que deveria ter sido recolhido a título de antecipação parcial do ICMS não poderia redundar na aplicação de penalidade equivalente a 60% do valor que deixou de ser antecipado aos cofres públicos, não apenas por ofender aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como também por

atentar contra o patrimônio da empresa, em vista da sua natureza confiscatória.

Sustenta a insubsistência do crédito tributário, esclarece que atua na atividade de venda de barcos e peças de motores náuticos, no qual revende pelo próprio estabelecimento comercial, tendo operação se realiza em face da comercialização de embarcações. Revela que a fiscalização do Estado da Bahia, entende pela aplicabilidade da substituição tributária sobre estas mercadorias constantes da nota fiscal objeto da autuação, contudo, as mesmas não estão discriminadas no art. 353, inciso II, do RICMS-BA/97, por entender que não são autopeças, e sim peças para embarcações náuticas comercializadas em seu estabelecimento.

Revela o extrapolamento dos limites da compreensão do que seria a palavra “automotor”, pois segundo qualquer dicionário da Língua Portuguesa veículo é qualquer viatura ou meio de transporte, e automotor é definido como automóvel, assim, as peças elencadas no item 30, do art. 353 do RICMS, diz respeito apenas aos automóveis.

Sustenta ser grave que *“se, de fato o GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA entendesse como veículos automotores às embarcações, por que não é cobrado delas o IPVA, que, olha a coincidência, também administrado pela mesma Secretaria do ICMS”*.

Declara que demonstrou diversas inconsistências da autuação fiscal, que, de forma extremamente descabida, entende que veículo é qualquer meio mecânico de transporte e automotor, e não existe limitação a que veículos automotores sejam apenas os meios de transportes terrestres, podendo também ser aquáticos ou aéreos, e, no entanto, não existe regulamentação específica sobre a incidência do ICMS nas operações realizadas com este produto. Reitera que os fatos apontados na narrativa fiscal nunca poderiam ser tratados como operações tributáveis pelo Estado da Bahia, haja vista a inexistência de previsão no RICMS.

Aduz quanto ao conceito de embarcação que se encontra previsto no Dec. nº 87.648/82, também conhecido como Regulamento de Tráfego Marítimo, artigo 10, que dispõe: *“significa qualquer construção, capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não”*.

Afirma que apesar das frequentes imprecisões no uso dos conceitos de embarcação e de automotor como sinônimos, tais conceitos não se confundem. Cita o conceito de Haroldo dos Anjos e Carlos Rubens Caminha Gomes.

Assevera que em virtude da inexistência de uma lei de caráter nacional, unificando tais conceitos, incumbe às legislações estaduais definir o conceito de veículo automotor sujeito à incidência fiscal do ICMS. Nesse sentido, salienta que a lei não pode ensejar dúvidas e o critério material de qualquer tributo deve ser certo, específico e bem definido.

Argui que o legislador constituinte apenas pretendeu tributar veículos automotores e caso pretendesse tributar também aeronaves e embarcações deveria ter se manifestado expressamente neste sentido. Afirma que os Estados não têm o direito de tributar outros meios de transporte porque isto violaria vários princípios, como o da segurança jurídica, da legalidade e o da tipicidade tributária.

Consigna que, do ponto de vista gramatical as embarcações e aeronaves certamente são abrangidas pela expressão veículo automotor porque são meios de transporte motorizados. Mas a interpretação literal/gramatical geralmente é a menos adequada porque deixa de levar em consideração o contexto em que a norma está inserida, e é sempre necessário o exame histórico e teleológico da criação da norma.

Menciona que, na linguagem usual os automóveis, são frequentemente chamados de veículos, enquanto as embarcações são referidas como barcos ou navios e as aeronaves como aviões. Assim, ao analisar a intenção do constituinte na criação da norma pode-se concluir que pela expressão veículo automotor ele quis compreender apenas carros, motos, caminhões e ônibus.

Arremata, destacando que a abrangência da expressão veículo automotor, contida no ICMS, não abrange as aeronaves e embarcações.

Registra a ausência de prejuízo do erário. Frisa que as operações suportadas pela notificada, não causam qualquer prejuízo ao Erário, porque traduz suas operações comerciais no custo repassado ao consumidor, o que significa dizer que o valor das mercadorias é adicionado ao preço das mercadorias vendidas (base de cálculo do ICMS), de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada nas vendas, isto é, manter o negócio como um todo viável e lucrativo.

Afirma que se trata de princípio econômico básico: se há perda recorrentemente experimentada, essa deve compor o preço final das mercadorias efetivamente vendidas, sob pena de se mitigar a margem de lucro, ou mesmo tornar o negócio inviável.

Revela que, embora uma mercadoria furtada, não seja tributada diretamente pelo ICMS, certamente será quando da venda das mercadorias remanescentes, cujos preços estarão impactados (acrescidos) para cobrir a perda recorrente e, com isso, preservar sua margem de lucro, permitindo que o Estado arrecade exatamente o que deve arrecadar.

Declara que sob o ponto de vista fiscal (que é essencialmente derivado da realidade comercial da Empresa), também é frisar que as perdas são consideradas como custo da operação, refletindo integralmente na composição do preço de venda das mercadorias (base de cálculo do ICMS).

Esclarece que, muito embora não haja a efetiva saída das mercadorias perdidas, é certo que seus valores são integralmente considerados para a composição do preço das demais mercadorias, sobre as quais incide normalmente o imposto. Menciona que essa conduta comercial, com reflexos fiscais diretos, faz com que todo o ICMS devido nas operações realizadas seja devidamente recolhido, exatamente como ocorreria se todas as mercadorias tivessem sido vendidas - sem perda.

Explica que a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, prevista pelo art. 155, §2º, inciso I, da CF/88, e pelo art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, impõe, como é sabido, regras garantidoras do abatimento do imposto pago na etapa anterior quando da apuração do imposto devido na etapa subsequente.

Lembra que quando se adotava o regime de créditos físicos, os créditos provenientes das entradas de mercadoria no estabelecimento somente poderiam ser aproveitados pelo sujeito passivo da obrigação tributária quando a saída daquele bem fosse efetivamente tributada. Prossegue, destacando que, caso o contribuinte adquirisse determinada mercadoria e nela não desse saída, o aproveitamento de crédito de ICMS lhe seria vedado.

Destaca que, com a adoção do regime de créditos financeiros para apuração do ICMS, pelos dispositivos normativos acima mencionados, o entendimento passou a ser no sentido de que todos os custos da operação onerados pelo imposto ensejam o aproveitamento do crédito. Afirma que, com isso, desviou-se o foco da cadeia física de circulação para a cadeia financeira, onde o critério essencial não mais se refere à saída específica da mercadoria que originou o crédito, mas sim, da saída que comporte o custo da mercadoria cuja entrada se deu com a incidência do ICMS. Revela que a regra traduz a expressão financeira que o legislador buscou alcançar com a norma. Assim, só faria sentido a manutenção do crédito quando houvesse débito proporcional do imposto, ainda que desvinculado fisicamente da mercadoria.

Pondera que, muito embora em parecer para empresa congênere, em 2004, entendeu que as peças de embarcações não geravam ICMS ST, em razão do art. 32, inciso I, do RICMS-BA/96, que previa a isenção para esses casos, o que origina o crédito fiscal com a saída da mercadoria do estabelecimento. Logo, para se recompor o custo, faz-se necessário que o valor de venda das demais mercadorias seja aumentado.

Destaca que as mercadorias não estão no regime de substituição tributária do ICMS, o que conduz à conclusão de o Auto de Infração revela grave inocuidade, posto que o ICMS devido as aquisições interestaduais de peças e acessórios, novos, para uso de embarcações, na entrada neste Estado, não se faz presente, haja vista da inexistência de previsão legal.

Roga pelo princípio da legalidade e consequente inexistência da previsão legal. Transcreve o

inciso I, do art. 150, da CF/88, que estabelece garantias “mínimas” ao contribuinte, fixou limitações ao poder de tributar do Estado. Reproduz o dispositivo consagra o princípio da (estrita) legalidade tributária, segundo o qual, somente através de lei pode ser criado ou majorado tributo. Reforçando o postulado, dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 97.

Sobre o tema também reproduz ensinamento de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO para corroborar seu entendimento.

Disse que essas citações descritas e reproduzidas, apresenta-se como verdadeiro sentido de garantia, tanto que a doutrina em sua quase maioria atribui à regra constitucional, que exterioriza limitação ao poder de tributar, verdadeira *cláusula pétrea*, por representar direito fundamental.

Assevera que o Executivo não tem o poder de inovar na ordem jurídica, não podendo estabelecer normas que disponham sobre a criação, modificação e extinção dos tributos, em atendimento ao princípio da estrita legalidade tributária. Lembra que a lei (emanada do Legislativo) contém os elementos básicos da norma de tributação, e que ao Executivo se atribui a faculdade de expedir regras apenas para possibilitar sua operacionalidade, fixando deveres meramente administrativos.

Menciona que o Poder Executivo afronta à cláusula da legalidade tributária, ao pretender exigir ICMS sob a argumentação de previsão no regime de substituição tributária, no entanto, no regulamento de ICMS não tem previsão para sobre as operações com venda de barcos e peças de motores náuticos, e, portanto, o que não tem previsão é vedada a cobrança, o que implica visceral mácula ao ato, qual seja, sua inexistência, não podendo surtir os pretendidos efeitos, sob pena de vulnerar o postulado da legalidade, manifestação do Estado de Direito, como exaustivamente anunciado pela autorizada doutrina pátria. Arremata assinalando que todos os tributos devem ser criados por lei.

Por fim, pede a Improcedência do Auto de Infração. Requer a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa Ilustre Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

## VOTO

A Notificação Fiscal cuida da falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

De início, entendo pertinente registrar que, conforme preconiza o art. 2º, do RPAF-BA/99, a instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo são regidos por, dentre outros princípios, o da legalidade, da verdade material e o da garantia de ampla defesa.

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

No caso concreto, verifico que a Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias foi emitida no modelo próprio para as ações desenvolvidas pela fiscalização no trânsito de mercadorias.

O aspecto, ora suscitado de ofício, diz respeito à inobservância do devido procedimento fiscal e ao cerceamento de defesa, pois afigura-se como dever inerente à atribuição de julgador administrativo, atentar para a observância da estrita legalidade do lançamento tributário. Por ser, em sua essência, um ato administrativo vinculado, o lançamento tributário é regrado por lei, de modo que deve ser executado com amparo no estrito comando legal, não dando margem a discricionariedade por parte da autoridade fiscal lançadora.

Diz respeito à natureza da infração objeto da autuação apurada por equipe de fiscalização do trânsito de mercadorias, cuja lavratura foi realizada com a utilização da NOTIFICAÇÃO FISCAL - TRÂNSITO DE MERCADORIAS, apropriada às autuações da fiscalização de trânsito. É cediço que

“fiscalização de mercadorias em trânsito” ocorre, obviamente, quando as mercadorias estão em trânsito, ou seja, quando a ação fiscal desenvolvida está diante da constatação efetiva de mercadorias em trânsito, situação em que, havendo alguma infração, instantaneamente se apura a irregularidade e se procede ao lançamento.

Convém salientar que, mesmo se as mercadorias alguma vez no passado transitaram, mas no momento da ação fiscal não se encontram mais em trânsito, alguma infração a ser objeto de autuação fica a cargo das autoridades competentes para a fiscalização de estabelecimentos, as quais dispõem de critérios e roteiros de auditoria próprios para apurar eventuais irregularidades.

Assim, resta patente que “mercadorias em trânsito” não é uma situação simplesmente caracterizada pelo fato de a autoridade fiscal se encontrar lotado na fiscalização de trânsito, mas sim o fato de as mercadorias se encontrarem efetivamente em trânsito. Não se encontrando as mercadorias em trânsito, o roteiro de fiscalização a ser aplicado deve ser compatível com a auditoria de estabelecimentos.

Logo, como as Notas Fiscais arroladas no levantamento fiscal não se referem a operações constatadas no trânsito de mercadorias, os procedimentos adotados pelo Autuante são incompatíveis com a apuração de irregularidades em estabelecimento, implicando adoção de roteiro inadequado na apuração do ilícito tributário.

Nestes termos, recomendo, ao órgão competente, encarregado em proceder ações fiscais no estabelecimento do contribuinte, que verifique o cumprimento de obrigações tributárias do sujeito passivo, em novo procedimento de fiscalização que não contenha os vícios acima enumerados.

Em face do exposto, voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar NULA a Notificação Fiscal nº 210436.0285/17-1, lavrada contra SIRIUS ARTIGOS NAUTICOS LTDA. - EPP.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR