

N.F. Nº - 210595.0015/18-9
NOTIFICADO - CIPRAL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA
NOTIFICANTE - PASCOAL TEIXEIRA GAMA
ORIGEM - IFMT NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 24/04/2020

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0052-06/20NF

EMENTA: ICMS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES NACIONAL NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E DO MONTANTE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. Incongruências entre as notas fiscais existente nos autos, a metodologia adotada para apurar o ICMS e a descrição da infração exigida 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. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS E MATERIAIS. INOBSERVÂNCIA 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 Apreensão de Mercadoria Recomendação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Notificação Fiscal. Instância Única. **NULA.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 09.03.2018, refere-se à exigência de R\$12.206,90 de ICMS, acrescido da multa de 60% no valor de R\$7.324,14, que perfaz o montante de R\$19.531,04, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 54.05.10: Falta de recolhimento do ICMS, referente à antecipação tributária total, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação no regime de substituição tributária, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Enquadramento Legal: Alínea “a e d” do inciso III do art. 332 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c §3º e inciso I do §4º do art. 8º; § 6º 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:

“Após procedimentos de fiscalização em cumprimento ao Mandado de Fiscalização no. 1605870000172-2018212, foi constatado que o contribuinte adquiriu, diversos produtos PET, em outra unidade da Federação, conforme DANFES nºs: 2563, 2562, 2567, 2566, 435955, deixou de efetuar ou efetuou o recolhimento a menor ICMS/Antecipação Substituição Tributária, correspondente. Operação de circulação de mercadoria constada nesta data por verificação fiscal que identificou os eventos de trânsito de mercadorias preconizadas nos Ajuste SINIEF de março de 2012(Ciência da Operação e Conformação da Operação) Eventos identificados no Termo de Ocorrência Fiscal e Termo de Visita (anexo), tendo em vista ausência de elementos para identificar a data real da entrada das citadas

mercadorias, no Estado da Bahia, e seguindo o Princípio de Direito Tributário “ in dubio pro reo” considerado como data da ocorrência do Fato Gerador, a data da constatação do evento.. ”

O Notificado se insurge, em seu arrazoado, contra o lançamento e apresenta a peça de defesa apensada aos autos à folha 23 e documentação comprobatória às folhas 24 a 39, protocolizada na CORAP-NORTE/PA SAC IRECÊ em 07.05.2018 (fl. 22).

Alega, preliminarmente, apresentar documentos que provão não haver irregularidades que motivasse a Notificação Fiscal.

Os DANFES de nºs. 2562 e 2563, tidos como irregulares, com exigência de impostos ICMS por substituição/antecipação tributária, infringe frontalmente o princípio da legalidade previsto em nossa legislação tributária, visto que, ambas cumpriram o que determina a Lei nº 13.780/12, artigo 89 do RICMS, ou seja, dentro do prazo legal forma MANIFESTADAS E DEVOLVIDAS ATRAVÉS DOS DANFES de nºs. 2695 e 2696. Como se lê na NATUREZA DA OPERAÇÃO RETORNO DE MERCADORIAS NÃO ENTREGUES AO DESTINATÁRIO.

O DANFE de nº 2566, trata-se produtos ISENTOS, como determina o Convênio nº 100/97, portando não é devido o pagamento do ICMS.

O DANFE de nº 2567, trata-se de produtos com ICMS pago por Substituição Tributária através de GNRE, conforme prova de documento em anexo, pago dia 25.01.2018.

O DANFE de nº 435.955, também se trata de produto com ICMS pago através de DAE de 07.03.2018, conforme cópia anexa.

Alega expondo que a situação descrita pelo Agente de Tributos, não é aquela correspondente a que a legislação define como capaz de gerar o dever jurídico de pagar o ICMS que se exige da requerente. Não houve, portanto, descumprimento da obrigação de pagamento de imposto.

Finaliza solicitando a desconstituição do crédito tributário ora exigido na forma da Lei.

VOTO

A Notificação Fiscal nº 210595.0015/18-9, lavrada em 09.03.2018, refere-se à exigência de R\$12.206,90 de ICMS, acrescido da multa de 60% no valor de R\$7.324,14, que perfaz o montante de R\$19.531,04, decorrente do cometimento da Infração - 54.05.10, Falta de recolhimento do ICMS, referente à **antecipação tributária total**, em aquisição interestadual ou do exterior, de mercadorias enquadradas pela legislação **no regime de substituição tributária**, por contribuinte não inscrito, inapto ou que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal, em cumprimento do Mandado de Fiscalização COE nº 16058570000172-2018212 expedido em 14.02.2018, acostado à fl. 15 dos autos, relativos às cópias dos documentos fiscais (NF-e) de fls. 04 a 11, mais especificamente os DANFES nºs. 002.563, 002.562, 002.567, 002.566 e 435.955, preteritamente emitidos nas datas de 13, 24 e 25.01.2018, há quase dois meses, antes da lavratura da notificação, e memória de cálculo à folha 03.

Enquadramento legal: Alínea “b”, do inciso III, do art.332, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, c/c artigo 12-A, inciso III, do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei nº 7.104/96, mais multa tipificada na alínea “d”, inc. II, do art. 42, do mesmo diploma legal.

A Notificação Fiscal resultou de uma ação de fiscalização realizada por Agente Fiscal lotado na Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Norte – IFMT/NORTE para verificar irregularidades apontadas no Mandado de Fiscalização, da Central de Operações Estaduais – COE, tendo como indícios deixar-se de efetuar e efetuou pagamento a menor de ICMS do regime de **Antecipação Tributária Total** referente às mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

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, o 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 Notificante, 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 total* (infração 54.05.10), em aquisição interestadual ou do exterior de mercadorias enquadradas pela legislação interna *no regime de substituição tributária*.

Inicialmente, há de se ressaltar que a fiscalização do ICMS compreende **duas linhas claramente definidas** com base na sincronicidade da temporaneidade da ocorrência dos fatos a serem apurados, onde, de ofício, cabe o **Conselho de Fazenda efetuar preliminarmente a verificação dos trabalhos desenvolvidos na ação fiscal**, por parte dos agentes fiscais, da possível ocorrência ou não de ilícitos fiscais tributários.

Uma dessas vertentes, contempla a verificação e exame de fatos que ocorrem instantaneamente, exercendo suas **atividades no trânsito de mercadorias**, ou seja, no exato momento da ocorrência do fato gerador do imposto. Inclusive, a constatação imediata de uma irregularidade, pode ensejar a lavratura de um Auto de Infração, “*Modelo 4*”; ou de uma “*Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias*”, que a administração tributária instituiu para diferenciá-lo daquele lavrado nos estabelecimentos dos contribuintes, com toda a sua documentação exigível, às quais ressalto, conforme interpretação dos arts. 28, incisos IV e IV-A, e 29, a lavratura de Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal.

A outra vertente é quando a equipe se dedica a análise e exame de fatos pretéritos, portanto não mais no trânsito de mercadorias e sim **no estabelecimento do contribuinte**, ou mesmo, monitorando, via sistemas informatizados com a análise e batimentos de dados existentes, as suas operações mercantis já realizadas. Neste contexto, constatando irregularidade, pode ensejar a lavratura, também, tanto de um Auto de Infração, quanto de uma Notificação Fiscal, sendo o que vai diferenciá-lo é o valor da exigência fiscal na forma do art. 48 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de 09/07/1999, também, com as devidas documentações, amparadas pela legislação, dando início ao procedimento de fiscalização e o chamamento do contribuinte para apresentação de livros e documentos.

À vista disto, no caso em exame das peças inseridas neste processo, há dubiedade em se afirmar com extrema exatidão em quais das vertentes ocorreu a fiscalização que consumou a lavratura da Notificação Fiscal. Apesar do modelo utilizado para a lavratura da Notificação ter sido o de “*Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias*”, não há nos autos documentação comprobatória **da instantaneidade da atividade de trânsito de mercadorias**, quais sejam ao menos cópias das Notas Fiscais Eletrônicas, trazidas ou não pelo transportador, e do seu respectivo Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e. Existindo apenas cópia dos DANFES (fls. 04 a 11) emitidos pela própria SEFAZ-BA - Superintendência Administração Tributária – Diretoria Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações Especiais, todos na data de 12.02.2018, antecedentes à lavratura da Notificação Fiscal na data de 09.03.2018. Há de se ressaltar a existência do documento “Termo de Ocorrência Fiscal” à folha 12, entretanto, datado e assinado em 21.02.2018.

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, **no estabelecimento do contribuinte**, também, há carência de documentação que comprovem a realização deste tipo inspeção com a participação efetiva do Notificado, tangendo a este, apenas, no caso concreto, o recebimento da “Intimação da Lavratura” (fl. 20), emitida na data de 02.04.2018, a qual o comunica para efetuar o pagamento do débito apurado através da Notificação Fiscal em epígrafe ou apresentar a justificação, tendo sido enviada através de um Aviso de Recebimento – AR (fl. 21) e cientificado por este na data de 18.04.2018. Há de se ressaltar a existência de um “Relatório de Visita” (fls. 13 e 14) datado de 21.02.2018, sem, no entanto, apresentar a participação do Notificado, com seu registro atestando a visita do fisco.

De mais a mais, por meio do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, verifiquei, através das chaves de acesso dos DANFES de nºs 002.563 e 002.562 (fls. 04 e 05), que estes tiveram cancelados seus Conhecimento de Transporte eletrônico – CT-e, e Manifesto Eletrônico de Documento Fiscal – MDF-e *antes do prazo de 24 horas permissível* após a concessão de Autorização de Uso da NF-e previsto no artigo 92 do RICMS/BA/2012, na data de 25.01.2018 entre os horários de 09h55min e 10h05min. A Autorização de Uso para ambas as notas fiscais ocorreu na data de 24.01.2018 às 21h49m03s.

Art. 92. Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, o emitente poderá cancelar o respectivo documento eletrônico em prazo não superior a 24 (vinte e quatro) horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria.

Destarte, *após ser emitido o CT-e geralmente este pode ser cancelado dentro do prazo admissível pela legislação, mas para isso o transporte não pode ter sido iniciado. Afinal, quando o CT-e é cancelado ele não tem mais valor fiscal* e o transporte não pode mais ser efetuado por aquela nota fiscal. Prosseguindo, o MDF-e é o documento que resume toda a operação de transporte, após ser emitido o CT-e pode-se ter um MDF-e vinculado a ele. Assim, quando o MDF-e é autorizado pela SEFAZ, o CT-e não pode mais ser cancelado. Nesse caso, para realizar o cancelamento do CT-e, o MDF-e precisa ser cancelado. O cancelamento do MDF-e é realizado em casos onde o CT-e precisa ser cancelado e o MDF-e já foi autorizado pela SEFAZ.

Deste modo, os DANFES de nºs 002.563 e 002.562 não poderiam ter sido alvo de uma ação fiscal tendo em vista que as mercadorias abrangidas sobre a égide deles não circularam, no entanto, podendo ter ocorrido a circulação delas sobre o amparo de outros documentos fiscais que não estes.

Outrossim, percebe-se que o DANFE de nº 435.955 (fl. 10) contém produtos tanto pertencentes ao Regime de Substituição Tributária, assim como produtos concernentes ao Regime de Antecipação Tributária Parcial. A memória de cálculo do Notificante (fl. 03) expõe somente *uma parte* destes dois regimes existente nos produtos deste DANFE. No entanto, *mesmo na parte* que o Notificante se utilizou para seu lançamento há inconsistências. No único produto que o Notificante utilizou para o cálculo da Substituição Tributária, o fez de forma aparentemente equivocada. O produto “Alicate”, em sua memória de cálculo, o Notificante atribui a ele o valor

do produto em **R\$189,18** e sobre este valor dar-se o processo do cálculo da substituição tributária, utilizando-se o MVA de 56,68%. Todavia, neste DANFE existe apenas um produto “*Alicate de unhas grandes agrodog*”, NCM 82032010, na quantidade de 3,00 (três) peças, totalizando o valor de **R\$41,58**, não sendo este um produto pertencente ao Anexo 1 da Substituição Tributária do RICMS/BA/2012.

Verifiquei atrelado a este DANFE a existência do DAE de nº 1801321152 (fl. 39), acostado aos autos como prova documental do Notificado em sua impugnação, de recolhimento de Antecipação Parcial no valor principal de R\$185,59, pago na data de 07.03.2018, anterior à lavratura da Notificação Fiscal.

Em relação ao DANFE de nº 002.567 (fl. 07) os produtos nesse relacionados referem-se ao NCM 23099010. O Protocolo ICMS nº 26 de 18 de junho de 2004, dispõe em sua **Cláusula Primeira** que nas operações interestaduais com rações tipo “pet” para animais domésticos classificados na posição NCM 2309 fica atribuído ao fornecedor a responsabilidade na qualidade de sujeito passivo por substituição. Dito isso, verifiquei que já veio destacado nesta Nota Fiscal o valor da substituição tributária recolhida pelo sujeito passivo no valor de R\$356,57. Valor igualitário, à exceção dos centavos, do valor apostado na planilha do Notificante calculado por este em cobrança ao Notificado.

“Cláusula Primeira - Nas operações interestaduais com rações tipo “pet” para animais domésticos, classificadas na Posição 2309 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, praticadas entre contribuintes situados nos Estados signatários, fica atribuída ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes ou à entrada destinada a consumo do destinatário.

Por outro lado, há um outro tratamento tributário, diverso do apontado anteriormente, para as mercadorias, também, enquadradas na posição NCM 2309. O Anexo 1 do RICMS/BA/2012 confere à Substituição Tributária ao NCM 2309 à “Ração tipo *pet* para animais domésticos”, entretanto, *se a ração é utilizada como insumo agropecuário*, empregando-se a mesma posição NCM 2309, o tratamento se dá de forma diversa, e sob a égide do Convênio ICMS 100/97.

Assim estabelecido, o DANFE de nº 002.566 (fl. 8) possui todos os seus produtos na posição NCM 2309, no entanto, ao que tudo indica, são produtos *a serem utilizados como insumos agropecuários*, não inclusos na substituição tributária. Porém, o Notificante em sua planilha de cálculo atribuiu tratamento a este *como se fossem operações com rações para animais domésticos*, utilizando-se a MVA de 56,68% para alíquota interestadual de 12%, nas alíquotas internas de 18%, prevista no Protocolo ICMS nº 26/2004.

Assim, considero que todas estas incongruências detectadas maculam de insegurança a determinação da infração e do montante do débito tributário, eivando o lançamento de ofício de vício insanável, caracterizando a hipótese de nulidade prevista no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, em conformidade com o disposto na Súmula nº 1 do CONSEF, abaixo transcrita. Registre-se que essa nulidade absoluta do lançamento, independe de provocação das partes.

“SÚMULA CONSEF Nº 01 ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

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 tributário 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.

Diante de tais constatações conforme dispõe a SÚMULA do CONSEF 01, da Resolução nº 01/02, assim como os arts. 18, IV, alínea “a” do RPAF/99, considero que o lançamento é NULO, não sendo possível adentrar no mérito da lide.

Nos termos do art. 21 do RPAF-BA/99, 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.

De tudo exposto, voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA julgar NULA, a Notificação Fiscal nº **210595.0015/18-9**, lavrada contra **CIPRAL COMERCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2020.

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – PRESIDENTE

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR