

A. I. Nº - 210675.0184/19-8
AUTUADO - FARMAGROUP S/A. – CENTRAL DE COMPRAS
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO ANASTÁCIO ALVES
ORIGEM - IFMT SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/02/2021

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0260-04/20-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. Não foram observados os aspectos formais que devem revestir qualquer ato administrativo. Auto de Infração, específico para fiscalização do Trânsito de Mercadorias, lavrado para alcançar operações de comércio. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração **NULO**, conforme dispõe o Art.18, IV “a” do RPAF/BA. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de “Auto de Infração – Trânsito de Mercadorias”, lavrado pela IFMT Sul - Posto Fiscal Bahia-Goiás, em 28/10/2019 para exigir crédito tributário no montante de R\$52.358,37, mais multa de 60% com previsão no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal”*.

Foi juntado à fl. 03, documento intitulado “Dados Cadastrais”, obtido através de sistema corporativo da SEFAZ, indicando tratar-se o autuado de “Contribuinte descredenciado”, motivo “Contribuinte com restrição de crédito – Dívida Ativa”.

O autuado, por intermédio de sua representante legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, onde, após tecer algumas considerações iniciais, passou a arguir a nulidade da exigência fiscal por entender que a mesma se encontra baseada em Auto de Infração eivado de irregularidades.

Assim é que, passou a apontar erros quanto à descrição e ao enquadramento legal da dita infração, apontando que o autuado acusou que deixou de efetuar recolhimento da antecipação tributária parcial do ICMS antes da entrada de mercadoria no Estado Bahia, enquadrando tal conduta na alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS.

Observou, todavia, que todos os produtos listados nos DANFES 326772, 326996 e 326979 (em anexo) são medicamentos, NCM3004, e, portanto, conforme tabela do Anexo I do RICMS/BA, submetidos ao regime de substituição tributária, e não de antecipação parcial. Desta maneira, disse que quisesse o autuante encontrar alguma irregularidade na sua conduta teria que analisá-la pelas disposições legais referentes ao ICMS-ST, e não à antecipação parcial, uma vez que não há qualquer produto nas notas fiscais submetido a este último regime.

Neste sentido indagou de qual imputação deve se defender? Daquela descrita pelo autuante ou daquela que possivelmente guardaria relação com os produtos constantes na nota fiscal? Acrescentando ainda: Como saber se os valores cobrados estão corretos se, além de não saber o que está sendo cobrado, não foi apresentada memória de cálculo detalhada?

Disse que não é papel do contribuinte adivinhar quais fatos lhe foram imputados, muito menos realizar ou corrigir a autuação, pontuando que para que lhe seja plenamente assegurado o direito de defesa, a descrição dos fatos deve ser realizada de maneira clara, detalhada e fidedigna com as circunstâncias que permearam a elaboração do Auto de Infração, bem como a realização do

enquadramento legal da suposta infração deve guardar relação com a conduta que se pretende imputar.

Neste contexto asseverou que inexistindo coerência nos elementos que compõe o Auto de Infração, este deve ser considerado nulo, seja pela inviabilização do exercício do direito de defesa, seja pela incerteza do crédito que decorre das incongruências apontadas.

No tópico seguinte passou a citar erros no cálculo do ICMS-ST, observando que ainda que o autuante tivesse descrito com acerto as infrações que pretendia lhe imputar e realizado o adequado enquadramento legal, o Auto de Infração permaneceria nulo.

Lembrou que é atuante no ramo do comércio atacadista de medicamentos, sendo beneficiário do Termo de Acordo do Decreto nº 11.872/09, pelo qual possui redução de base de cálculo do ICMS-ST, a qual será definida entre três variáveis possíveis, à escolha do contribuinte:

- a) aplicação de redução de 28,53% sobre a base de cálculo das operações subsequentes, o que resulta numa carga tributária total de 12,15%, conforme § 1º do art. 1º do Decreto no 11.872/2009;
- b) aplicação do percentual de 16% sobre o valor de aquisição, neste incluído o IPI, frete e demais despesas debitadas ao adquirente;
- c) aplicação do cálculo alternativo *supra*, mantendo sempre o valor a ser recolhido não deverá ser inferior a 3% do preço máximo de venda ao consumidor (PMC), nos termos da previsão do § 2º do art. 1º do Decreto em comento.

Dessa forma, asseverou que a apuração de eventual quantia de ICMS-ST devida deveria ser precedida da realização dos três cálculos acima, para que o correto valor devido do imposto fosse definido, sendo este, por ilação, o valor mediano dentre os encontrados, o que não foi feito pelo autuante.

Pontuou que, como se observa na tabela em anexo que elaborou, tendo em vista a omissão do autuante nesse sentido, os três valores devidos de ICMS ST possíveis seriam: a) R\$24.882,35, com a redução de 28,53% do PMC; b) R\$8.029,17, equivalente a 16% do valor total da nota; ou c) R\$7.158,90, valor de 3% do PMC, ao qual a metodologia anterior, se aplicada, não poderia ser inferior.

Destra maneira, asseverou que se tem, portanto, que o valor efetivamente devido de IMCS-ST, caso pudesse ser exigido antes da entrada de suas mercadorias no Estado da Bahia, seria o de R\$8.029,17 pois superior a 3% do PMC e inferior à redução de 28,53% na base de cálculo, como explicado acima.

Destacou que para o valor de R\$318.758,88, que o autuante entende corresponder à base de cálculo do imposto, não se encontrou qualquer explicação, pois até mesmo se não gozasse dos benefícios do referido Termo de Acordo, a base de cálculo utilizada pelo fisco seria o PMC – de legalidade questionável –, correspondente a R\$238.629,84, ainda muito distante do valor consignado no Auto ora impugnado.

Dessa forma, defendeu que dada a iliquidez e a incerteza do crédito que se pretende cobrar, consequência dos equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal, o Auto de Infração merece ser anulado.

Passo seguinte adentrou a questão do seu descredenciamento, o qual considera indevido. A este respeito ponderou que conforme o § 2º do art. 332 do RICMS/BA, os contribuintes em situação de regularidade com o fisco, em funcionamento no Estado da Bahia há pelo menos 6 meses e que já tenham adquirido mercadoria de outra unidade da federação, podem recolher o imposto devido por substituição tributária até o dia 25 do mês subsequente à entrada da mercadoria no estabelecimento, e não anteriormente à entrada (art. 332, III, “a”, do RICMS), o que se convencionou chamar de “credenciamento”.

Disse que sempre foi credenciado e, desta forma, recolhe o ICMS-ST relativo às suas mercadorias no prazo mais amplo acima assinalado.

Observou que, em 16/07/2019, foi descredenciado do CAD-ICMS, sem que para isso tenha sido respeitado o devido processo legal, com instauração de procedimento próprio, com abertura do contraditório, para que fosse apresentada defesa, sendo que, em verdade, só soube do descredenciamento quando as mercadorias começaram a ser barradas nos postos fiscais pela ausência do recolhimento anterior à entrada no Estado da Bahia.

Acrescentou que a sanção imposta se baseou em inscrição em dívida ativa de débito apurado de forma completamente equivocada, por suposto recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações de entrada de mercadoria no Estado da Bahia durante o ano de 2015, primeiro ano de seu funcionamento e que a suposta infração foi resultado da utilização, pelo Fisco estadual, do Preço Máximo ao Consumidor como base de cálculo do ICMS-ST – de legalidade questionável sempre que o fato gerador se realiza a menor, conforme decidido pelo STJ -, não considerando o benefício de redução de base de cálculo do Termo de Acordo do Decreto 11.872/09 a que fazia jus, o que resultou na diferença de ICMS-ST cobrada no AI nº 2069513013/16-2.

Citou que a irregularidade dessa postura fazendária está sendo discutida na Ação Anulatória nº 8006982-66.2019.8.05.0274 e já foi reconhecida em cognição sumária pela Vara de Fazenda Pública da Comarca Vitória da Conquista, em 23/10/2019, com a concessão de Tutela Provisória de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, objeto do AI nº 2069513013/16-2, como se confirma em cópia da decisão em anexo.

Em síntese, asseverou que durante o seu primeiro ano de atividade, preencheu todos os requisitos para celebração do Termo de Acordo do Decreto nº 11.872/2009, mas foi surpreendido pelo Fisco ao não lhe ser concedido retroativamente o benefício. Isso, ao seu argumento, gerou uma diferença entre a apuração do fisco, que utilizou o PMC, como visto *supra*, e o critério que utilizou, pois vinha recolhendo o ICMS conforme as disposições do Decreto, certo do inevitável preenchimento dos requisitos ao longo do ano e da postura reiterada da administração fazendária de conceder o benefício retroativamente.

Em conclusão requereu que seja acolhida a presente impugnação, para anular a lavratura do Auto de Infração que entende estar eivado de irregularidades.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fl. 53 observando que o autuado, na condição de descredenciado no cadastro da Sefaz, com restrição de crédito – Dívida Ativa, deixou de recolher espontaneamente o imposto devido, referente a antecipação tributária, nas aquisições interestaduais de mercadorias.

Disse que o autuado solicitou a nulidade do Auto de Infração ***“pelo simples fato da inobservância da antecipação ser parcial ou total”***. Disse que a antecipação tributária de mercadorias oriundas de outras unidades da federação, adquiridas por contribuinte descredenciado, ***“tanto pode ser parcial ou total”***.

Pontuou que apesar do enquadramento no código 54.05.08, fica óbvio que se trata de antecipação total, conforme se verifica na fl. 10 do Resumo para Constituição de Crédito Tributário fornecido pelo COE – Central de Operações Especiais – Trânsito de Mercadorias, quando da passagem do veículo pelo Posto Fiscal, através de consulta sumária.

Acrescentou que o montante do débito, questionado pela defesa, tomou por base o valor fornecido pelo COE, conforme resumo de fl. 06, *“anexado a esta Informação Fiscal”*.

Concluiu pugnando pela manutenção do Auto de Infração.

VOTO

A acusação está posta nos seguintes termos: *“Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal”*.

O autuado apontou uma série de vícios presentes no lançamento, que, sem dúvida o conduziria à nulidade, por se tratarem de erros crassos, não passíveis de correção, a exemplo de exigir imposto a título de antecipação parcial, quando, no caso, se devido fosse, seria por antecipação total, sem que o autuante tenha elaborado qualquer demonstrativo para consubstanciar o lançamento. Entretanto, um fato superveniente se sobressai, e que também conduz à nulidade do lançamento, que aqui, de ofício, analiso.

Consta que a ocorrência descrita na autuação foi verificada pela fiscalização no trânsito de mercadorias, em cumprimento a Resumo para Constituição de Crédito Tributário expedido pela Central de Operações Estaduais – COE, conforme documento juntado à fl. 10.

Este fato, por si só, evidencia que a ocorrência não foi constatada de fato, no âmbito da IFMT-Sul, Posto Fiscal Bahia-Goiás, consoante consta no Auto de Infração.

A este respeito, vejo que o Auto de Infração foi lavrado em total descompasso com o ordenamento estabelecido pelo Art. 28, incisos IV e IV-A do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, na medida em que, sendo um procedimento dito verificado no trânsito de mercadoria, e não possuir Termo de Apreensão e nem Termo de Depósito, revela que tais ocorrências de fato não se verificaram no âmbito da fiscalização no trânsito de mercadorias.

Dito isto vejo que, consoante já acima citado, o modelo de Auto de Infração utilizado na autuação se refere a “AUTO DE INFRAÇÃO – TRÂNSITO DE MERCADORIAS”, portanto, aplicável apenas às ocorrências no trânsito de mercadorias, diferentemente do ocorrido nestes autos.

Está posto na descrição dos fatos que o lançamento teve como base os DANFES indicados para fiscalização pelo COE, constantes em formulário juntados aos autos, intitulado Resumo para Constituição de Crédito Tributário”, os quais foram encaminhados à Infaz Sudoeste com a seguinte observação: *“Falta de recolhimento do ICMS relativo às entradas neste estado da Bahia, das mercadorias relacionadas nos Documentos Fiscais abaixo listados em razão de Antecipação Parcial ou Antecipação Total de ICMS das operações subsequentes. Operação de circulação de mercadorias constatada nesta data por verificação fiscal que identificou os eventos de trânsito de mercadorias preconizadas no Ajuste ... 05 de 30 de Março de 2012 (Ciência da Operação e Confirmação da Operação. Eventos identificados no Termo de Ocorrência Fiscal e Termo de Fiscalização – Anexo – Constatação de Eventos. Tendo em vista ausência de elementos que possam identificar a data real da entrada no estado das citadas mercadorias, e seguindo o Princípio do Direito Tributário “in dubio pro reo” foi considerado como data ...”.*

Por sua vez o COE encaminhou uma listagem para efeito de fiscalização, contendo a indicação de diversas ocorrências, o que significa dizer que não se trata de operações verificadas no trânsito de mercadorias, mas, detectadas em momento posterior ao ingresso das mesmas no território deste Estado, portanto, já internalizadas.

Assim é que, diante das questões acima delineadas, dúvidas não restam que os fatos apurados na presente autuação não se deram através de fiscalização no trânsito de mercadorias, mas, com base em documentos arrecadados pelo COE e encaminhados para verificação fiscal no sentido de que fosse observado se o imposto decorrente dessas aquisições foi adimplido pelo sujeito passivo.

É sabido que para as ocorrências detectadas no trânsito de mercadorias, sua apuração compete aos agentes de tributos, com previsão expressa e delimitada em Lei Estadual e no Art. 42, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para 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, valendo consignar que o que caracteriza a situação de *mercadorias em trânsito*, não é o fato de a autoridade fiscal se encontrar lotada na fiscalização de trânsito, ou a utilização de modelo de Auto de Infração próprio para as ações do trânsito, mas sim o fato de as mercadorias se encontrarem efetivamente em trânsito, quando da ocorrência da

situação sob investigação, o que efetivamente não ocorreu no presente caso.

Por oportuno, destaco que o novo modelo de fiscalização no trânsito de mercadorias, de que trata o Decreto nº 14.208/12, consiste em um processo de monitoramento eletrônico centralizado, executado através de análises e cruzamentos prévios das informações, mediante critérios de relevância e risco da mercadoria, do contribuinte e do transportador, sendo que, tal monitoramento visa acelerar o processo de fiscalização no trânsito de mercadorias, transmitindo diagnósticos acerca de operações consideradas como risco de sonegação, ou seja, em momento algum o referido Decreto nº 14.208/12, buscou extrapolar a definição do que seria trânsito de mercadoria, para autorizar que ações pudessem ser executadas após as mercadorias serem entregues ao destinatário, e ainda assim continuarem a ser consideradas como ação vinculada ao trânsito de mercadoria.

Neste contexto, restou claro que, no caso sob análise, não se trata de conduta infracional ocorrida no trânsito de mercadorias e sendo o autuado inscrito no Cadastro de Contribuinte na condição “normal”, consoante se verifica através do doc. fl. 03, não poderia o Auto de Infração ter sido lavrado por Agente de Tributos Estaduais, consoante expresso pela Lei nº 11.470/09 e o próprio RPAF-BA/99.

Assim é que, nesse sentido, a competência legal do Estado da Bahia para que agentes de tributos pudessem fazer lançamento tributário, decorreu da aprovação e promulgação da Lei nº 11.470/09, com vigência a partir de 1º de julho de 2009, que transferiu parcela da atribuição de lavrar Auto de Infração, antes privativa dos auditores fiscais, àquela categoria integrante do grupo fisco, conforme a seguir transcrito:

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

§ 1º - A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais. § 2º - Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

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

Portanto, como já dito linhas acima, ao agente de tributos foi atribuída a prerrogativa de lavrar Auto de Infração, constituindo crédito tributário somente quando na fiscalização de mercadorias em trânsito ou quando em estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, o que não é o caso do contribuinte autuado, enquanto que a competência da função fiscalizadora nos estabelecimentos, excetuados aqueles designados aos Agentes de Tributos, deve ser exercida exclusivamente por auditores fiscais (Art. 1º, § 2º da Lei nº 11.470/09).

Assim, o presente Auto de Infração, não poderia ser lavrado por Agente de Tributos, por carência de competência, pois a auditoria que se destina à verificação do valor de ICMS após a entrada da mercadoria no estabelecimento autuado, é atividade típica concernente aos auditores fiscais, agentes públicos estritamente vinculados ao Princípio da Legalidade.

Desta maneira, e por restar caracterizado que este Auto de Infração foi lavrado por autoridade fiscal incompetente, pois em desacordo com as disposições da Lei nº 11.470/09, entendo que deve ser decretada a nulidade do mesmo.

Destaco que ocorrências idênticas a presente, já foram objeto de julgamentos por este CONSEF, conforme Acórdãos 0006-01/19 e 0172-01/18, tendo, ambos, também decidido pela nulidade dos respectivos autos de infração, situação esta que se repetiu em outros julgados consoante se pode constatar, por exemplo, através dos Acórdãos nºs JJF 0093-06/16, 0223-03/16, 0125-03/17, 0044-05/19, 0047-05/19, 0030-02/20, 0024-03/20 e CJF 0037-12/17.

Por oportuno e de suma relevância, registro que a matéria acima posta já foi objeto de pronunciamento pela PGE/PROFIS, emitido em processo distinto, porém com a mesma identidade,

consoante se pode extrair do Processo n.º 2019.340022-D de 27/02/2019, relacionado ao Auto de Infração n.º 2130800038/19-2, que trata de situação absolutamente idêntica à qual ora se enfrenta, e que resultou em Representação a este CONSEF mediante Parecer PROFIS/NCA-ACM n.º 086/2019, de 10/02/2020, de onde se extrai em sua conclusão: ***“Destarte, diante da demonstração da ilegalidade veiculada no presente auto de infração, é que, som supedâneo no art. 119, II, c/c art. 136, § 2º, da Lei n.º 3.956 de 11 de dezembro de 1981(COTEB), representa esta Procuradoria Fiscal ao Egrégio CONSEF para que seja anulado o presente lançamento, recomendando a autoridade administrativa que analise a possibilidade de renovação do procedimento pela fiscalização de estabelecimento”***, (grifo acrescido).

Isto posto e ante o vício insanável acima delineado é que, com base no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, voto pela NULIDADE do presente Auto de Infração e, nos termos do Art. 21 do mesmo Regulamento, recomendo à autoridade competente que examine a possibilidade de realização de novo procedimento fiscal, desta vez a ser realizado em fiscalização de estabelecimento, a salvo de falhas, para fim de verificar se o imposto atinente ao presente Auto de Infração foi regularmente adimplido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração n.º 210675.0184/19-8, lavrado contra **FARMAGROUP S/A. – CENTRAL DE COMPRAS**. Recomenda-se à autoridade competente que examine a possibilidade da instauração de novo procedimento fiscal, em fiscalização no estabelecimento, a salvo de falhas, na forma acima exposta.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR