

N. F. Nº - 232340.1054/16-0  
NOTIFICADO - FORNO DE MINAS ALIMENTOS S/A  
NOTIFICANTE - JOSÉ LUIS COUTO MULLEM  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/10/2024

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0248-02/24NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS FORMAIS DE PROCEDIMENTO. Inobservância dos aspectos formais que devem revestir os atos administrativos. Notificação Fiscal lavrada pela fiscalização de mercadorias em trânsito. A ação fiscal não se materializada como fiscalização de mercadorias em trânsito, nem como fiscalização de estabelecimento. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente relatório atende ao disposto no Decreto 7.629/99 (RPAF-BA), art. 164, inciso II, especialmente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da síntese dos pronunciamentos das peças processuais.

Trata-se de Notificação Fiscal lavrada em 29/06/2016, na IFMT Metro, em que é exigido um crédito tributário no valor histórico de R\$ 18.430,17, acrescido de multa de 60%, equivalente a R\$ 11.058,10, no total de R\$ 30.071,55, em decorrência da constatação da infração **54.05.08** - *“falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preenche os requisitos previstos na legislação fiscal”*.

Enquadramento Legal - Art. 332, inciso III, alínea “b” do RICMS-BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12 c/c Art. 12-A; Art. 23, inciso III; Art. 32 e Art. 40 da Lei nº 7.014/96.

Tipificação da Multa - Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Foi registrado na descrição dos fatos o *“recolhimento a menor do ICMS da antecipação parcial/total pelo contribuinte, quando da aquisição de mercadorias no Estado de Minas Gerais. DANFE nº 197.998. Mandado de Fiscalização nº 3870455001209-2016422. Houve glosa do crédito para 3%, em virtude de o remetente ser ATACADISTA, conforme determina o Dec. nº 14.213 de 22/11/2012”*.

Foram juntados aos autos: memória de cálculo, Mandado de Fiscalização emitido pela Central de Operações Estaduais – COE, cópia de e-mail intimando o contribuinte, relatório de dados cadastrais, DANFE da NF-e nº 197.998, intimação, aviso de recebimento - AR, dentre outros documentos.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 40/52), se qualificou, informou sobre a tempestividade, passou a apresentar as alegações que justificariam a improcedência da autuação.

Esclareceu que se tratava de “Auto de Infração” lavrado pela Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia, a fim de constituir suposto crédito referente ao recolhimento a menor de ICMS-Antecipado e glosar crédito de ICMS na aquisição de mercadorias oriundas do Estado de Minas Gerais.

De acordo com o “Auto de Infração”, o recolhimento a menor de ICMS-antecipado sujeitaria o contribuinte ao pagamento da importância devida a título de tributo principal, acrescido de multa de 60% (sessenta por cento) e correção monetária, reproduzindo a discriminação do lançamento.

Informou que da análise do campo “Descrição dos Fatos” do “Auto de Infração”, verificava-se que a ação fiscal teve a finalidade de apurar irregularidades no recolhimento de ICMS-Antecipado e na escrituração de crédito de ICMS nas entradas, sujeitando o contribuinte às penalidades previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/1996, inciso II, alínea “d”.

Todavia, o “Auto de Infração” em destaque não merecia prevalecer. Primeiramente, a base de cálculo utilizada para o compute do imposto e da multa não condizia com as exigências legais de antecipação e substituição tributária, atribuídas às operações fiscalizadas. Segundo, porque era possível escriturar o crédito integral, destacado na nota fiscal de entrada, em operações interestaduais.

É o que se passaria a expor em detalhes:

### **Do Mérito**

#### **1. Ilegalidade da Exigência de ICMS-ST sobre o pão de queijo**

##### **Da substituição tributária e da antecipação na legislação estadual**

Esclareceu que ante o demonstrado no tópico anterior, notava-se que a Impugnante foi autuada pelo recolhimento a menor de ICMS-Antecipação, à vista do disposto no art. 332, III, ‘b’, do RICMS/BA c/c art. 12-A da Lei nº 7.014/1996.

Segundo o “Auto de Infração” em espeque, a base de cálculo do imposto corresponde ao valor da operação interestadual constante na nota fiscal de aquisição, deveria ser calculada nos termos do artigo 23, III, da Lei 7.014/96. Já o art. 12-A, *caput*, determinaria a alíquota incidente e a dedução do imposto pago na origem.

Dos dispositivos mencionados, constatava-se que o ICMS-Antecipação seria calculado mediante aplicação da alíquota interna do Estado da Bahia sobre o valor da nota fiscal de aquisição, deduzindo-se o imposto pago ao Estado de origem.

Valeria também destacar, que o § 1º do art. 12-A da Lei nº 7.014/1996 vedava a incidência do ICMS-Antecipação quando a mercadoria fosse sujeita à substituição tributária.

Do disposto acima, se poderia inferir que a operação interestadual com destino ao Estado da Bahia estaria condicionada à antecipação parcial do ICMS, a ser efetuada pelo próprio adquirente. Todavia, caso houvesse previsão legal de substituição tributária, que encerrasse a fase de tributação, não ocorreria a incidência da referida antecipação parcial.

A partir dessas premissas, seria necessário compreender a classificação fiscal do pão de queijo, bem como as previsões normativas relacionadas à substituição tributária no ordenamento jurídico nacional e estadual.

##### **Da classificação fiscal do pão de queijo - NCM 1901.20.00**

O pão de queijo, cuja exigência de ICMS é objeto do combatido “Auto de Infração”, estaria sendo classificado pela Impugnante no Código 1901.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), descrito do seguinte modo:

| NCM        | Descrição   |
|------------|---|
| 1901.20.00 | Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05 |

Como se poderia observar, as misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05, seriam classificadas no código NCM 1901.20.00, entre as quais se incluiria o pão de queijo fabricado pela Impugnante.

Era importante salientar, que a classificação fiscal de mercadorias estava na competência da Receita Federal do Brasil - RFB, a qual, por meio de solução de consulta, esclareceu as dúvidas dos contribuintes sobre o correto enquadramento das mercadorias na NCM.

A propósito, na Solução de Consulta nº 301 - Coana, de 26/10/2015, emitida em favor da própria Impugnante, a RFB classificou o pão de queijo na NCM 1901.20.00 (Doc. 04). A fim de que não pairassem quaisquer dúvidas sobre o posicionamento da RFB, reproduziu a Ementa:

Solução de Consulta nº 301 – Coana, 26 de outubro de 2015, Processo 13804.724399/2014-18, Interessado FORNO DE MINAS AUMENTOS S.A., CNPJ/CPF 03.870.455/0005-80

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1901.20.00

Mercadoria: Pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água, acondicionado em embalagem plástica de 400g. (Grifo nosso). Dispositivos Legais: RGI/SH 1 (texto da posição 19.01) e RGI/SH 6 (texto da subposição 1901.20), da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 2011, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011 (sem destaques no original).

Desse modo, se poderia observar que a COANA elencou as características relevantes para a classificação do produto fabricado pela Impugnante, como sendo “pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água”.

Em sendo assim, ante o posicionamento expresso da RFB a respeito da classificação fiscal do pão de queijo e de suas características essenciais, não caberia qualquer questionamento a respeito da natureza e do adequado enquadramento do produto na NCM 1901.20.00.

#### **Da substituição tributária aplicável às mercadorias classificadas na NCM 1901.20.00**

Por pertinência a esta defesa, seria conveniente destacar o tratamento dado pela legislação às mercadorias classificadas sob o código NCM 1901.20.00, que também é empregado para a classificação do pão de queijo.

Em esfera nacional, o CONFAZ publicou o Convênio nº 92, em agosto de 2015, no qual os Estados federados do Brasil acordaram a uniformização e identificação de todas as mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS, com o encerramento de tributação. O texto original do Convênio 92 previu o início da sua vigência para janeiro de 2016.

Dentre as mercadorias sujeitas à substituição e antecipação, se destacava que o texto do Convênio limitou as mercadorias enquadradas no código NCM 1901.20.00 àquelas consideradas “misturas e preparações para bolos.”

Ou seja, do exame do Convênio em conjunto com a legislação estadual, verificava-se que o primeiro autorizou, genericamente, a substituição tributária sobre as “misturas e preparações para bolos”, de modo que o Estado da Bahia a vem exigindo sobre “mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo”.

Como já visto no tópico anterior, a descrição completa da NCM 1901.20.00 seria divergente das descrições acima, sendo “misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05”.

Nesses casos, em que a descrição da posição na NCM não era reproduzida para fins do ICMS, o Convênio de ICMS 92/2015 esclareceu que os regimes de substituição tributária ou de antecipação seriam aplicáveis às mercadorias ou bens identificados nos termos da descrição posta no próprio Convênio:

*Cláusula quarta: (...)*



*Parágrafo único. Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, os regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação serão aplicáveis somente às mercadorias ou bens identificados nos termos da descrição contida neste convênio. (Grifo nosso).*

Disso se concluiria que estariam sujeitas ao ICMS substituição tributária ou antecipado as mercadorias listadas no Anexo I do RICMS/BA, considerando a redação específica de cada item para fins do ICMS, ainda que a descrição da posição na NCM fosse mais abrangente.

#### **Da divergência entre o RICMS/BA e o Convênio ICMS 92/2015 do CONFAZ no que diz respeito à NCM 1901.20.00**

Como visto anteriormente, deveria prevalecer a descrição dada para a mercadoria no Convênio, quando houver divergência entre a redação do item e o texto original da NCM.

Além dessa regra de interpretação, o Convênio ICMS 92/2015 também estabeleceu que o legislador estadual, ao regulamentar a substituição tributária internamente, deveria observância ao NCM e à descrição determinada no referido Convênio. Para maior esclarecimento, colacionou a Cláusula Segunda, § 2º:

*Cláusula segunda: O regime de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, aplica-se às mercadorias ou bens constantes nos Anexos II a XXIX deste convênio. (...)*

*§ 2º Ao instituir os regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes com as mercadorias e bens listados nos anexos, a legislação interna da respectiva unidade federada deverá reproduzir, para os itens que adotar, os códigos CEST, NCM/SH e respectivas descrições constantes nos anexos II a XXIX.*

Dessa maneira, conforme determinado pelo Convênio, a legislação estadual deveria reproduzir (para os itens sujeitos ao ST ou à antecipação do ICMS) os códigos CEST e NCM, além das respectivas descrições das mercadorias, constantes no próprio Convênio.

Todavia, o Anexo 1 do RICMS/BA institui ICMS-ST sobre mercadorias enquadradas na NCM 1901.20.00 com descrição completamente diversa da verificada no Convênio CONFAZ 92/2015. Noutras palavras, enquanto este último pretendia a exigência de substituição tributária sobre "misturas e preparações para bolos", o item 11.13, diferentemente, regulamentou o instituto sobre "mistura de farinha de trigo, exceto mistura para bolo".

Tendo em vista que a legislação do Estado da Bahia estaria em desacordo com o Convênio CONFAZ nº 92/2015, não se deveria exigir ICMS-ST ou antecipado sobre quaisquer misturas de farinha de trigo, tampouco sobre o pão de queijo, que nem é composto por trigo, conforme se passaria a demonstrar.

#### **Da inexistência de substituição tributária para o pão de queijo no Convênio CONFAZ nº 92/2015 e no Anexo 1 do RICMS/BA**

A par de tudo que teria exposto até aqui, contatava-se que a NCM não era o único critério para se verificar se determinada mercadoria estaria ou não sujeita à substituição tributária ou à antecipação do ICMS. Na verdade, seria essencial que, além de enquadrar na classificação fiscal indicada na lei estadual, a mercadoria se coadunasse com a descrição do item para fins do ICMS.

No presente caso, consoante tratado alhures, o pão de queijo estaria classificado na NCM sob o código 1901.20.00, por força, inclusive, de manifestação expressa da RFB nesse sentido.

Não obstante, segundo o Convênio ICMS 92/2015, apenas as "misturas e preparações para bolos", classificadas na NCM 1901.20.00, estariam sujeitas ao ICMS-ST e ao antecipado.

E se fosse considerado apenas o texto da legislação Estadual, que estava divergente do Convênio, como já destacado, os produtos sujeitos ao ST estariam ainda mais distantes do pão de queijo, que não leva trigo em sua composição.

Dito de outro modo, seria impossível a exigência de substituição tributária em relação ao pão de queijo, que não se trataria de mistura ou preparação para bolo, tampouco de mistura de farinha

de trigo. Lembrando que o produto fabricado pela Impugnante foi definido, pela própria RFB, como “pão de queijo cru, congelado, moldado em porções de 25 g, à base de polvilho azedo, contendo ovos, manteiga e/ou margarina, óleo, leite em pó, soro de leite em pó, queijo, sal e água”.

Dado que não existia convergência entre a definição do produto comercializado pela Impugnante e a descrição, seja do Convênio ICMS 92/2015, seja do item 11.13 do RICMS/BA, o pão de queijo não estaria sujeito à substituição tributária em qualquer Estado brasileiro.

Por conseguinte, a entrada do pão de queijo no Estado da Bahia, por meio de operação interestadual, não estaria condicionada à aplicação da MVA na base de cálculo, de modo que a sua tributação deveria se dar nos moldes do ICMS-Antecipado, o que, inclusive, já foi realizado pela Impugnante a tempo e modo.

## **2. Ilegalidade da MVA Empregada para o Cálculo do ICMS Relativo aos Panificados**

### **Da classificação fiscal dos panificados - NCM 1905.90.90.**

Da análise do “Auto de Infração” em debate, se verificaria que a fiscalização exigiu o ICMS-Antecipado, à MVA de 75,79%, para a entrada no Estado da Bahia de panificados, classificados na NCM sob o código 1905.90.90.

A nota fiscal, objeto da autuação em tela, informava vários produtos dessa natureza, tais como folhados, croissants, empadas, waffles, quiches, pães de batata etc., todos enquadrados no código 1905.90.90, descritos da seguinte forma: “Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”.

A partir do texto acima, seria possível afirmar que os produtos de padaria e pastelaria (bolachas, biscoitos, pastas secas de farinha, amido ou fécula etc.) deveriam ser classificados na posição 1905, sendo certo que as mercadorias que não se enquadrassem nas sub posições específicas deveriam ser classificadas sob o código 1905.90.90, a exemplo dos panificados comercializados pela Impugnante (.

Não seria outro o entendimento da Receita Federal sobre o tema, ao classificar mercadorias similares àquelas produzidas pela Impugnante no código em debate:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 24 de 16 de Julho de 2010 ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TIPI: 1905.90.90 “Pão tipo bisnaguinha”, marca registrada “O Grão Lev”, fabricado por Abolaria Alimentos Ltda. (sem destaques no original).

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 35 de 17 de Março de 2011 ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código TIPI: 1905.90.90 Mercadoria: Croissant doce, de massa folhada, congelado, próprio para a alimentação humana após ser assado, composto por farinha de trigo, manteiga, ovos, leite e recheio de doce de goiaba (23%, em peso), sem fermento, obtido pela mistura dos ingredientes, moldagem manual em formato de crescente, pré-cozimento, congelamento e acondicionamento em embalagem com capacidade de 1kg (sem destaques no original).

Importante ponderar que a Receita Federal também classificava no código 1905.90.90, relativo a salgadinhos diversos, à base de trigo ou batata e fritos em óleo vegetal:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 15 de 25 de Março de 2013 ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO NCM: 1905.90.90 Produto alimentício crocante obtido a partir de uma massa à base de pó de batata (cerca de 40%) e outros ingredientes, frito em óleo e pronto para o consumo, denominado comercialmente “Batata Pringles”.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 16 de 23 de Março de 2007 ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: 1905.90.90 Salgadinho de trigo sabor bacon, frito em óleo vegetal, apresentado em saco plástico metalizado de 18 g e 55 g. Marca registrada: Baconzitos. Fabricante: PepsiCo do Brasil Ltda.

Da leitura das soluções de consulta acima, seria possível concluir que a RFB não inclui as mercadorias comercializadas pela Consulente no conceito de salgadinhos. Na verdade, os

salgadinhos apontados pela RFB são produtos fabricados a base de trigo, com sabor artificial e sem qualquer recheio.

Isso ocorreria porque a classificação na NCM incluiria outros produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, para os quais não havia um código mais específico, no mesmo grupo, qual seja, o 1905.90.90.

Mas isso não significava que todos os tipos de produtos classificados na NCM 1905.90.90 merecessem o mesmo tratamento fiscal. Conforme se observava das soluções de consulta citadas, a própria RFB, responsável pela classificação dos produtos, compreendia as diferenças entre panificados e salgadinhos, descrevendo-os de forma completamente diferente.

Logo, a Impugnante adotava a classificação adequada dos panificados, correspondente à subposição 1905.90.90 da NCM, posto que tais produtos se caracterizavam como outros produtos de padaria, que não se confundiam com os salgadinhos diversos.

### **Da incorreta classificação das mercadorias para fins de definição da MVA**

Em se tratando dos produtos classificados na NCM 1905.90.90, o RICMS/BA regulamentava a substituição tributária em dois itens distintos, quais sejam, o 11.8 e o 11.26-B.

Desse modo, o RICMS/BA possuía duas descrições distintas para o NCM em destaque: “salgadinhos diversos” e “outros bolos industrializados e produtos de panificação não especificados anteriormente”.

Tendo em vista que a descrição para fins do ICMS deveria ser compatível com o conceito das mercadorias efetivamente comercializadas, não bastando apenas a mera análise da classificação fiscal, seria forçoso notar que os panificados estão mencionados no item 11, 26-B e não no item 11.8.

Portanto, as mercadorias comercializadas pela Impugnante guardavam perfeita relação com os produtos listados na NCM 1905.90.90 e no item 11.26-B do Anexo 1 do RICMS/BA, sendo “outros... produtos de panificação não especificados anteriormente.”

Por isso, estes panificados somente poderiam se sujeitar à substituição tributária nos termos do item 11.26-B do RICMS/BA, o que implicava considerar uma MVA de 47,44%.

No entanto, o combatido “Auto de Infração” demonstrava que a Autoridade Fiscal, incorretamente, classificou os panificados no item 11.18 do Anexo 1 do RICMS/BA, cuja descrição é “salgadinhos diversos”, submetendo-os à MVA majorada de 75.79%.

Em razão disso, a classificação posta no “Auto de Infração” não merecia prosperar, devendo ser alterada do item 11.18 para o item 11.26-B, uma vez que os produtos seriam claramente panificados e não salgadinhos, conforme esclarecido em tópico anterior.

Dessa forma, a MVA adotada para o compute do ICMS Antecipado deveria ser reduzida de 75,79% para 47,44%, refazendo-se, conseqüentemente, o cálculo do imposto devido, nos moldes da planilha anexa (Doc. 05).

### **3 Da Possibilidade de Aproveitamento do Crédito de ICMS Destacado na Nota Fiscal - Glosa Indevida**

Além das inconsistências já demonstradas, o “Auto de Infração” também teria glosado os créditos de ICMS da entrada de 7% para 3%, com base no Decreto nº 14.213/2012, sob o fundamento apontado no campo “Descrição dos Fatos”, de que o contribuinte seria remetente “ATACADISTA”.

Inicialmente, ressaltou que a Lei Complementar nº 87/1996 instituiu o ICMS não cumulativo, autorizando as empresas destinatárias a registrarem, como crédito em sua escrita fiscal, o ICMS destacado em documento de entrada. Nos mesmos moldes, o art. 28 da Lei nº 7.014/996 determinava a não cumulatividade do imposto, compensando-se o montante devido com os valores referentes à etapa anterior.



Não obstante a isso, da análise do Decreto nº 14.213/2012, não seria possível extrair qualquer proibição de aproveitamento de créditos de ICMS por atacadistas situados em outras unidades federadas. Na verdade, não se verificava, nesse Decreto, vedação para o aproveitamento de crédito destacado na nota fiscal por atacadistas de Minas Gerais.

Portanto, inexistindo restrição ao crédito de ICMS oriundo de operações realizadas com atacadistas mineiros, não haveria fundamento normativo para a glosa dos valores em comento.

Destacou que a desconsideração do crédito foi apresentada de modo genérico no “Auto de Infração” sob análise. Ou seja, a Autoridade Fiscal não se preocupou em indicar a fundamentação legal aplicável, como também não descreveu o fato exato que ensejou a glosa do crédito, dificultando, substancialmente, a produção da defesa da Impugnante.

Dessa forma, a glosa do crédito de ICMS, adequadamente destacado na nota fiscal, não possuía fundamento legal, de modo que tal direito não poderia ser suprimido do contribuinte por meio da aplicação genérica de um Decreto.

Em sendo assim, com fulcro na regra de não cumulatividade e no princípio da legalidade, a glosa deveria ser cancelada e o crédito restabelecido nos moldes calculados pela Impugnante, consoante planilha anexa (Doc. 05).

### **Dos Pedidos**

Diante do exposto supra, pugnou pela improcedência total do combatido “Auto de Infração”, a fim de que fosse anulada: (I) a cobrança de ICMS-ST sobre o pão de queijo, classificado na NCM 1901.20.00, uma vez que o produto não se enquadrava nas mercadorias sujeitas à substituição tributária do Convênio CONFAZ ICMS nº 92/2015, tampouco no item 11.13 do Anexo 1 do RICMS/BA; (II) a cobrança de ICMS-Antecipado, com base na MVA majorada 75,79%, sobre os panificados, classificados na NCM 1905.90.90, posto que tais se enquadravam no item no item 11.26-B e não no item 11.8 do Anexo 1 do RICMS/BA; (III) a glosa do crédito de ICMS destacado na nota fiscal, ante a inexistência de qualquer proibição, no Decreto nº 14.213/2012, que limite ou reduza o seu aproveitamento.

Não consta informação fiscal no processo.

É o relatório.

### **VOTO**

A Notificação Fiscal em lide foi lavrada em 29/06/2016, na IFMT Metro, para exigir um crédito tributário no valor histórico de R\$ 18.430,17, acrescido de multa e demais acréscimos legais, em decorrência da *“falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preenche os requisitos previstos na legislação fiscal”*.

Trata-se de Notificação Fiscal resultante de Monitoramento por Viés de Risco de Sonegação Fiscal, originário da Central de Operações Estaduais – COE, executado por unidade de Fiscalização de Transito de mercadorias, para exigir o ICMS destacado no DANFE da NF-e nº 197.998, emitido em março/2016, para transferência de mercadoria proveniente do Estado de Minas Gerais.

Preliminarmente, é pertinente registrar que o art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) prevê que a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos, dentre outros princípios, pelo da verdade material, da legalidade, da garantia de ampla defesa e do devido processo legal:

*“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade*

*objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*(...)"*

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

*"CTN - LEI Nº 5.172/1966*

*(...)*

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

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

*(...)"*

Observo também, que o art. 20 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), determina que a nulidade seja decretada de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente que apreciar o ato:

*"RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99*

*(...)*

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

*(...)"*

Analisando as peças que compõem o presente Processo Administrativo Fiscal - PAF, constato a existência de vícios jurídicos intransponíveis, referentes à legalidade do lançamento, o qual é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal.

Antes de iniciar o exame das questões fáticas que justificaram a presente lavratura, transcrevo a parte do voto exarado no ACÓRDÃO JJF Nº 0406-06/20NF-VD, o qual descreve com precisão as duas linhas procedimentais da fiscalização do ICMS:

*"Há de se sublinhar que a fiscalização do ICMS compreende duas linhas claramente definidas com base na sincronicidade da temporaneidade da ocorrência dos fatos a serem apurados. Uma dessas vertentes, contempla a verificação e exame de fatos que ocorrem **instantaneamente**, exercendo suas atividades no trânsito de mercadorias, 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 do RPAF/BA.*

*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, 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".*

Analisando os elementos procedimentais que levaram ao lançamento do crédito tributário em discussão, se observam as seguintes características.



A lavratura da Notificação Fiscal não se coaduna com um crédito tributário constituído durante operação ocorrida no trânsito de mercadorias, pois não se identifica o elemento caracterizador dessa espécie de ação, que é a instantaneidade.

Avaliando os documentos apresentados nos autos, constata-se uma fiscalização decorrente de Monitoramento, com identificação de indícios de sonegação, envio de e-mail (22/06/2016) requisitando a apresentação do comprovante de recolhimento do imposto no prazo de 48 horas, lavratura da Notificação Fiscal (29/06/2016) e Intimação do sujeito passivo em momento posterior. Não se identificam os documentos caracterizadores de uma fiscalização ocorrida no Trânsito de Mercadorias (instantaneidade), em especial, as versões físicas do CT-e e MDF-e, o DACTE e o DAMDFE, apresentadas pelo transportador, juntamente com a cópia da sua identificação e a ciência da lavratura do Termo de Ocorrência Fiscal.

A presente lavratura também não se coaduna com um crédito tributário constituído em decorrência de uma fiscalização de estabelecimento. Não se verifica a intimação prévia do contribuinte sobre o início do procedimento fiscal, ação necessária a essa espécie de fiscalização relativa a fatos pretéritos, que possibilita ao sujeito passivo o pagamento do imposto eventualmente devido na denúncia espontânea, como prevê o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/1966);

Desse modo, se constata um procedimento de fiscalização realizado à revelia do sujeito passivo, culminando com a lavratura de uma Notificação Fiscal registrada nos sistemas da Sefaz, com posterior intimação e ciência do contribuinte.

Ademais, a infração foi enquadrada como falta de recolhimento de ICMS Antecipação Tributária Parcial, a descrição dos fatos registra a cobrança de imposto devido a título de Antecipação Tributária Parcial/Total, enquanto que na memória de cálculo foi apurado um montante de ICMS devido a título de Antecipação Tributária Total, com aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) para apuração do débito e o consequente encerramento da fase de tributação.

De todo o exposto, constata-se a execução de ação fiscal originada de procedimento de Monitoramento, caracterizado pela realização de auditoria sumária do imposto devido pelo contribuinte nas operações de entrada de mercadorias oriundas de outro Estado da Federação, não se enquadrando em nenhuma das duas linhas procedimentais de fiscalização descritas anteriormente, reguladas pelos artigos 28 e 29 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Em que pese o trabalho de monitoramento realizado pela equipe de fiscalização, observo estar diante de uma lavratura maculada por vícios insanáveis, a qual não pode prosperar, haja vista a inobservância dos procedimentos de fiscalização legalmente previstos, restando constatada a sua Nulidade.

Posto isso, considero NULA de ofício a Notificação Fiscal, com fundamento no art. 18, inc. II, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em INSTÂNCIA ÚNICA, julgar **NULA** a Notificação Fiscal nº **232340.1054/16-0**, lavrada contra **FORNO DE MINAS ALIMENTOS S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - RELATORA

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

