

PROCESSO - N. F. Nº 152093.0028/19-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - ARILSON SANTOS MIGUEL
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 6ª JJF nº 0005-06/20NF-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO
PUBLICAÇÃO - INTRANET 14/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0071-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, pelo adquirente, mesmo optante do Simples Nacional, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária (art. 321, inc. VII, alínea “b” do RICMS/2012). Cálculos efetuados sem observar a legislação. A antecipação parcial do ICMS devido não foi integralmente recolhida no momento próprio, porém restou provado pelo sujeito passivo que o imposto foi recolhido em parte, antes da ciência do lançamento de ofício. Refeitos os cálculos. Nessa situação, incabível a aplicação da multa prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Não acolhidas as preliminares. Representação **ACOLHIDA EM PARTE**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATORIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS, apresentada no exercício do controle da legalidade, com fundamento no art. 136, § 2º da Lei nº 3.965/81 - COTEB c/com o art. 113, § 5º, inc. I do RPAF/99, em face do lançamento de ofício, materializado mediante a lavratura da Notificação Fiscal em 13/05/2019, em operação de fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 7.920,00, acrescido de multa, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

***Infração 01 - 54.05.08:** Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.*

Tempestivamente o sujeito passivo impugnou o lançamento, fls. 18 a 22. Em 22/01/2020 a 6ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide e decidiu, conforme Acórdão JJF nº 0005-06/20NF, fls. 32 e 33, pela procedência da infração, sob os seguintes fundamentos:

VOTO

A Notificação Fiscal documenta a ocorrência de operações relativas à circulação de mercadorias, que resulta de uma ação fiscal que foi originária da Superintendência de Administração Tributária - SAT - Central de Operações Estaduais - COE, emanada do Mandado de Fiscalização nº 74055450000118-201954 emitido em 04/05/2019 (fl. 05) com base no documento fiscal eletrônico recebido pelo contribuinte e elencado na capa da Notificação Fiscal DANFE nº 274.750.

Registro que esse modelo de fiscalização das operações mercantis via sistema, com base nos documentos fiscais eletrônicos emitidos, foi criado pelo Decreto nº 14.208, de 13 de novembro de 2013 e consiste em um processo de monitoramento eletrônico centralizado, executado através de critérios de relevância e risco da mercadoria, do contribuinte e do transportador.

A Notificação decorre da falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da

entrada no território deste Estado, por contribuinte que não atende ao estabelecido no inciso no § 2º-A do art. 332 do RICMS-BA/12 (O § 2º-A foi acrescentado ao art. 332 pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17. DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 01/01/18), que estabelece que o prazo especial previsto no § 2º, diferido para o dia 25 do mês subsequente, ainda que o contribuinte atenda aos requisitos definidos no referido dispositivo, somente será concedido se houver emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal da operação.

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: (...)

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas "a", "b" e "c" e o item 2 da alínea "g" do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino: (Grifei)

(...)

§ 2º-A. O prazo especial previsto no § 2º deste artigo somente será concedido se houver emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal da operação, ainda que o contribuinte atenda aos requisitos definidos no referido dispositivo. (Grifei)

Na sua justificação, o Notificado informa que o Agente Notificante, no momento da lavratura da Notificação Fiscal, não analisou corretamente a sua condição cadastral e está cobrando indevidamente o ICMS da antecipação parcial com uma multa de 60% como ele estivesse descredenciado e solicita sua anulação.

Na análise dos documentos anexados na lavratura da Notificação Fiscal, constato que o Contribuinte ARILSON SANTOS MIGUEL está credenciado para antecipação tributária (fl. 09) com o prazo estabelecido na legislação fiscal do recolhimento do ICMS da antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente. Entretanto, verifiquei que, através de consulta realizada no "Portal da Nota Fiscal Eletrônica", chave de acesso da NF-e nº 274750 (fl. 25 - chave de acesso nº 2619 0410 5720 1400 0133 5589 0000 2747 5010 0274 7500), não foi emitido o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e vinculado ao documento fiscal da operação.

Assim sendo, o Contribuinte descumpriu o requisito previsto no § 2º-A do art. 332 do RICMS- BA/12, que lhe concedia o prazo especial de recolhimento do ICMS, devendo fazê-lo antes da entrada no território deste Estado e não diferido para o dia 25/05/2019 conforme ele apresenta no DAE acostado aos autos à fl. 26.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA da Notificação Fiscal.

Notificado da decisão da JJF o sujeito passivo apresentou o Pedido de Reconsideração, fls. 40 a 42 no qual após transcrever a infração, a ementa e a resolução do julgamento, pondera que, inobstante, a existência da previsão legal para emissão do MDF-e no RICMS/2012, a aplicação de uma multa de 60% sobre o imposto, que se constitui numa antecipação, no caso Simples Nacional, tem natureza confiscatória, uma vez que o contribuinte não tem como se creditar do valor pago.

Destaca que os julgadores não atentaram para os cálculos do valor exigido na Notificação, quanto ao direito ao crédito fiscal, conforme demonstra: *(a)* diferença de alíquotas 18% menos 12% igual a 6%; *(b)* valor da nota fiscal: R\$ 49.500,00 multiplicado pela alíquota (6%) tem como resultado R\$ 2.970,00; *(c)* Multa: R\$ 1.782,00; *(d)* Multa com redução de 90%: R\$ 178,20; e *(e)* Total de R\$ 3.148,20.

Requer que seja: *(i)* Provido o Recurso para revisão da autuação ante a insegurança da imputação pelos diversos equívocos cometidos; *(ii)* A Notificação Fiscal julgada Procedente em Parte; *(iii)* Apurado o valor principal da Notificação, com aplicação de critérios utilizados para determinação da base de cálculo do ICMS respeitando o direito ao crédito fiscal, resultando em um valor principal de R\$ 2.970,00; *(iv)* A multa reduzida em 90%; e *(v)* O DAE no valor de R\$ 2.376,00 abatido do principal da Notificação Fiscal.

Informa que solicitou a alteração do código da receita do DAE pago e pede que seja autorizada a emissão de DAE no valor de R\$ 594,00, acrescidos dos consectários legais que havia sido considerado como desconto de 20%.

Por fim, pugna que seja considerado extinto o lançamento após comprovação da quitação.

À fl. 45, consta o pedido de retificação de DAE, no qual o notificado requereu a alteração do código de receita de 2175 (ICMS Antecipação Parcial) para 1755 (ICMS Auto de Infração - Contribuinte Não Inscrição) e a inclusão do campo próprio do DAE do número da Notificação

Fiscal.

Submetido à análise da Coordenação Administrativa do CONSEF, à fl. 47, foi emitido parecer no qual, após resumido relato, o parecerista aduziu que conforme o art. 176, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, o julgamento de notificações fiscais pelo CONSEF dar-se-á em instância única, não havendo, portanto, previsão para a interposição de qualquer recurso pelo sujeito passivo, configurando-se a inadmissibilidade da petição e opinou que o PAF deveria ser encaminhado à PGE/PROFIS para que, diante das alegações do notificado, e no exercício do controle da legalidade, se assim entendesse, que formalizasse representação ao CONSEF, termos dos artigos 113 e 118 do RPAF/99.

Em 21/08/2020, fls. 48 a 52, o sujeito passivo protocolizou junta à PGE/PROFIS, pedido de Controle da Legalidade, no qual após fazer um breve relato dos fatos, arguiu nulidade da infração e pediu a consequente extinção da Notificação Fiscal em razão de entender que a mesma contém graves equívocos na sua elaboração, pois a descrição da infração não corresponde aos fatos, vez que a mercadoria não estava em trânsito quando da notificação, portanto, a forma foi descabida, além de não terem sido consideradas todas as condições cadastrais do contribuinte, que diz, estava em situação regular.

Acrescenta como outro fato determinante e agravante, o Fiscal ter desconsiderado a condição do contribuinte credenciado para o pagamento da antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente a emissão do MDF-e.

Aponta a existência de vício que macula o lançamento de nulidade, inclusive por violação ao princípio da verdade material, da legalidade e da tipicidade errada, como dispõe o art. 18, inc. IV, alínea “b” do RPAF/99.

Pugna pela decretação da nulidade da Notificação Fiscal.

Ao adentrar no mérito, aponta que o Fiscal aplicou a alíquota de 18% sobre o valor da Nota Fiscal nº 274.7501 (R\$ 49.500,00) e calculou o imposto de R\$ 8.910,00, abateu R\$ 990,00, recolhido através de GNRE, conforme legislação do Estado de Pernambuco em aquisições por não contribuintes, não inscritos no cadastro do Estado de Pernambuco, domiciliado na mesorregião do Agreste, sujeitas à redução de base de cálculo a título de crédito fiscal, resultando um valor de R\$ 7.920,00 que acrescido de multa de R\$ 4.752,00, totalizou R\$ 12.672,00.

Fisa que o Fiscal lhe imputou um valor de imposto a recolher totalmente indevido, pois não considerou a sua condição de contribuinte credenciado para recolher o imposto no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estado.

Conta que no uso de sua condição de credenciado procedeu conforme lhe autoriza a legislação e recolheu no prazo (27/05/2019), através do DAE o valor de R\$ 2.376,00, devido para a operação, conforme demonstra o cálculo e anexou cópia do DAE

Argumenta que todos esses equívocos caracterizam insegurança do lançamento, motivo de nulidade, conforme art.18, inc. IV do RPAF/99.

Pondera que acaso não decrete a nulidade do lançamento, pugna pelo reconhecimento da improcedência da Notificação e acrescenta que foi orientado indevidamente a interpor Recurso Voluntário e assim procedeu na tentativa de resolver a lide, mesmo que tivesse como arcar com algum custo adicional ao imposto pago antecipadamente na condição de credenciado e no prazo. Contudo, por se tratar de Notificação Fiscal não coube o recurso, restando apelar ao controle da legalidade.

Requer que seja: (a) declarada a nulidade da Notificação Fiscal ante a insegurança e os diversos equívocos cometidos; e (b) reconhecida a improcedência da infração em decorrência dos critérios utilizados para determinação da base de cálculo do imposto.

A PGE/PROFIS emitiu despacho, fl. 55, a seguir transcrito:

“Tendo em vista que a matéria a ser tratada no presente processo envolve situação com entendimentos

divergentes, tanto neste núcleo de consultoria, como no âmbito do CONSEF, devolvo o presente processo ao NCA - Núcleo de Consultoria e Assessoramento, para que seja deliberado em reunião do setor, o melhor opinativo a ser emitido acerca da questão”.

Assim, a PGE/PROFIS, através do Núcleo de Consultoria e Assessoramento – NCA, emitiu o despacho, fls. 56 e 57, no qual após relatar os fatos, determinou a devolução dos autos a IFMT Metro para que o notificante se manifestasse acerca da regularidade dos cálculos de apuração do imposto, diante da alegação da notificada de que fora considerada alíquota superior à devida, pela inobservância no disposto no art. 321, inc. VII, alínea “b” do RICMS/2012.

Um Fiscal estranho ao feito, em cumprimento do quanto requerido, prestou informação às fls. 58 a 59-v, no qual após relatar os fatos, sinalizou que efetivamente o lançamento desconsiderou a alíquota interestadual de 12%, o que caracteriza confisco, vez que penaliza o contribuinte e lhe retira o tratamento previsto na legislação estadual.

Ressalta que o julgamento da JJF considerou apenas a obrigatoriedade do recolhimento antecipado do ICMS antes da entrada das mercadorias no estado da Bahia, em função da falta de emissão do MDF-e razão pela qual, apesar de estar credenciada para efetuar o recolhimento do imposto no dia 25 do mês subsequente, deveria ter recolhido o imposto antes da entrada das mercadorias no território baiano, por força do art. 332, §§ 2º e 2º-A do RICMS/12, posição que entende correta, face a legislação estadual.

Acrescenta que além da determinação regulamentar, a SEFAZ/BA, através da Diretoria de Tributação - DITRI, emitiu orientação no sentido da exigência diferenciada das empresas do Simples Nacional nas aquisições de mercadorias fora do Estado, reproduzida (Orientação DITRI/GECOT nº 001/2009) e conclui que a Notificação Fiscal desde sua origem, vai de encontro à própria orientação da Fiscalização quando não considerou a diferença das alíquotas interna e a interestadual.

Destaca o julgamento do CONSEF com a aplicação da citada orientação da DITRI - Acórdão JJF nº 0278-04/10, trecho do voto reproduzido.

Apresenta os cálculos do imposto devido, aplicando a metodologia que entende ser a correta: *(a)* Base de cálculo: R\$ 49.500,00; *(b)* ICMS/BA (alíquota 18%): R\$ 8.910,00; *(c)* ICMS/PE (alíquota 12%): R\$ 5.940,00; *(d)* ICMS Antecipação Parcial (alíquota 6%): R\$ 2.970,00; *(e)* Desconto de 20% para pagamento: R\$ 594,00; e *(f)* ICMS a recolher: R\$ 2.376,00.

Finaliza que o julgamento do CONSEF deixou de aplicar aos fatos a legislação tributária e o entendimento já consolidado, inclusive através de orientação da DITRI.

Destaca que o imposto exigido na Notificação Fiscal fora corretamente recolhido, conforme documento à fl. 26, com o desconto de 20%, de acordo com o cálculo correto, além de ter apresentado prova de que no momento da lavratura da Notificação Fiscal a empresa se encontrava credenciada para efetuar o pagamento do ICMS no dia 25 do mês subsequente ao da emissão do MDF-e.

Opina pela insubsistência da infração e o arquivamento do processo.

Recebidos os autos pela PGE/PROFIS/NCA, foi emitido novo despacho, fl. 61 e 61-v, no qual a Procuradora, registrou a conclusão da diligência e, considerando que o lançamento foi julgado em instância única pelo Conselho de Fazenda mantendo o crédito tributário, a fim de alinhar o posicionamento acerca da medida processual a ser adotada pela PGE/PROFIS, devolveu os autos mais uma vez ao núcleo (NCA), para deliberação conjunta.

Em 07/01/2021, através do despacho à fl. 62, foi designada a data de 03/02/2021 para realização de reunião do Núcleo de Consultoria e Assessoramento – NCA para discussão do tema.

Em 30/03/2021, a i. Procuradora Dra. Ana Carolina Moreira emitiu o Parecer PROFIS-NCA-ACM nº 27/2021, no qual inicia por fazer um relato detalhado dos fatos e em seguida, trata da matéria sob o aspecto jurídico, cujos trechos seguem reproduzidos:

“A ação fiscal desenvolvida decorreu de Mandado de Fiscalização da Central de Operações Estaduais - COE, em função de levantamentos/cruzamentos anteriormente realizados por esta Central que dizem respeito a fatos geradores pretéritos, tendo como indícios a falta de pagamento do ICMS - Antecipação Parcial, referente às mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação através da NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) nº 274.750, acostada à fl. 14 dos autos, emitida em 08/04/2019, constante do relatório extraído do Sistema da SEFAZ, indicado para constituição de crédito fiscal.

Tal fiscalização 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.

Vê-se, então, que o procedimento fiscal, em tela, não se relaciona a uma abordagem imediata visando a averiguação de fato ocorrido no instante de sua ocorrência, e sim, uma abordagem tendente ao acompanhamento dos procedimentos fiscais do contribuinte durante um período, mesmo se tratando de fatos circunscritos a uma ocorrência específica, in casu, a falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial do imposto, decorrente de entradas de mercadorias, no território deste Estado, praticadas por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Resta claro que o presente lançamento a despeito de haver sido lavrado sob o modelo/formulário de trânsito, em verdade alcançou operações de comércio, portanto, deveria ter sido utilizado o formulário para lavratura em estabelecimentos.

Considerando que o formulário/trânsito de mercadorias adotado pela autuante é incompatível com a apuração de irregularidades em estabelecimento, resta evidenciada a existência de vício formal, na constituição do lançamento.

Por outro lado, é de se asseverar que a falha cometida é absolutamente sanável, e assim o foi na medida em que o autuado teve seu direito ao contraditório e ampla defesa totalmente assegurado, a falha não afetou a validade do ato, nem comprometeu a eficácia do procedimento fiscal, vejamos:

A notificação fiscal é o instrumento adequado para lançamentos inferiores a R\$ 39.720,00, o presente lançamento monta a importância de R\$ 12.672,00, se enquadrando no patamar exigido para tal, logo, ainda que tivesse sido realizada uma fiscalização de estabelecimento, não se teria lavrado auto de infração e sim notificação fiscal, não alterando em nada a situação do sujeito passivo.

Válida a transcrição do quanto disposto no art. 48 do Decreto nº 7.629/99 - RPAF:

(...)

Nessa linha, resta consubstanciado que se o fiscal autuante tivesse procedido da maneira formalmente correta, realizando uma autuação de estabelecimento, de toda sorte o procedimento também reclamaria a lavratura de uma notificação fiscal.

Uma vez assentado este ponto, passamos a analisar os procedimentos exigidos para os lançamentos em geral, ou seja, os termos e demais atos que fundamentam ou instruem a ação fiscal, tanto os que envolvem operações de comércio, como de trânsito, vejamos:

O Código Tributário do Estado da Bahia em seu artigo 127 estabelece cinco situações em que se considera iniciado o procedimento fiscal e os termos que devem ser lavrados. Válida a transcrição do dispositivo: [Art. 127 do RPAF/99]. (...)

Na conclusão do procedimento deve ainda ser lavrado o termo de encerramento. [Art. 127-A, Parágrafo único, do RPAF/99] (...)

Por outro lado, observamos a existência de exceção a algumas das prescrições acima postas, consoante dicção do § 3º, do inciso II, do art. 127-B do mesmo diploma legal: [art. 127-B do RPAF/99] (...)

De outra forma não estabelece a norma Regulamentar.

Decreto nº 7.629/99 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

[Artigos 29 e 29 do RPAF/99]

(...)

Extraí-se, portanto, da leitura das normas acima destacadas que em se tratando de notificação fiscal fica dispensada a lavratura dos Termo de Início de Fiscalização do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal, pouco importando se a autuação é de trânsito ou alcança operações de comércio.

No caso sub examine, o lançamento envolve apenas uma nota fiscal eletrônica, para a qual não foi emitido o

MDF-e, informações obtidas através dos sistemas da SEFAZ, fato que dispensa a necessidade de qualquer esclarecimento do contribuinte.

Dai se conclui claramente a inexistência da nulidade arguida visto que as demais formalidades exigidas para a fiscalização de comércio foram cumpridas, à exceção dos termos acima referidos exigidos para tais ações, que tem a sua lavratura dispensada, conquanto se trate de notificação fiscal.

A inobservância de determinadas exigências formais não invalida os atos processuais, que serão aproveitados, sempre que suficientes à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental, salvo quando vulnerar o direito de defesa, fato não ocorrido neste processo administrativo fiscal, consoante demonstraremos a seguir:

Consta dos autos toda documentação necessária a constituição do crédito, a exemplo da cópia do DANFE que deu origem a infração cometida, documento extraído do Sistema/SEFAZ indicando que o descredenciamento ocorreu pela falta de emissão do MDF-e, demonstrativo do cálculo do imposto e intimação do contribuinte acerca do lançamento, ou seja, todos os elementos necessários, a tanto exigidos.

O autuado por sua vez, apresentou defesa demonstrando perfeita compreensão dos fatos e da infração a si imputada. Após, o lançamento foi submetido a julgamento pelo Egrégio Conselho de Fazenda, lhe sendo assegurado o contraditório e o devido processo legal.

Releva notar, que muito embora o princípio da informalidade via de regra não aproveite à Administração e sim ao administrado, excluindo-se a submissão daquela às formas que a lei estabelece, a informalidade a ela também se aplica. Seria, por exemplo, absurdo que, por falta de formulário próprio para o lançamento tributário, não pudesse a Fazenda formalizar a exigência do crédito, se presentes todos os elementos que a lei exige para o lançamento, como na hipótese vertente.

O processo administrativo é regido pela informalidade, no sentido de que não está sujeito a forma rígida, desde que seja observado o princípio da legalidade, notadamente o direito a ampla defesa e ao contraditório, respeitados no presente lançamento, conforme alhures demonstrado.

Com efeito, a mera troca de um formulário, não tem o condão de invalidar o ato administrativo, uma vez que constam dos autos todos os elementos necessários, além de haverem sido assegurados ao contribuinte os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

Cumpra ainda destacar, que a forma de apuração do imposto do sujeito passivo é o Simples Nacional, condição que mantém a competência do Fiscal autuante, para lavrar auto de comércio.

Assim, rechaçada a nulidade arguida, no mérito.

Recapitulando, a presente notificação fiscal foi lavrada para exigência de ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preenchia os requisitos previstos na legislação fiscal, qual seja, a falta de emissão do MDF-e, manifesto eletrônico de documentos fiscais.

Em razão disso, o sujeito passivo foi descredenciado, perdendo, portanto, o direito de recolher o tributo até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal.

Confira-se a norma regulamentar: [art. 332, §§ 2º e 2º-A do RICMS/2012]
(...)

Consoante se colhe dos autos à fl. 07, **o contribuinte havia sido descredenciado por falta de emissão do MDF-e na operação de transporte da mercadoria vinculada a nota fiscal objeto da autuação.**

Com efeito, **ele perdeu o direito a postergar o pagamento do imposto para o dia 25 do mês subsequente à emissão do manifesto, devendo efetuar o recolhimento quando da entrada da mercadoria no território baiano.**

Tal regra, a mim, se afigura um tanto incoerente, visto que, a obrigação acessória de emitir o manifesto eletrônico é da transportadora e não do contribuinte, portanto, não deveria ele ser penalizado, em razão da falta de outrem, no entanto, estamos jungidos à previsão legislativa, devendo cumprir o seu mandamento.

A tal respeito, a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS. Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, verbis: (...)

Por outro lado, no que pertine ao cálculo do imposto, o Regulamento do ICMS estabelece que, para empresas optantes do Simples Nacional, nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação, nas aquisições em outros Estados, sem encerramento da tributação (antecipação parcial), será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, vejamos: [art. 319 e 321, inc. VII, alíneas “a” e “b”, § 1º do RICMS/2012]

(...)

Na mesma linha, destacamos um julgado do Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, abaixo ementado, de

relatoria do i. Conselheiro Valtécio Serpa Junior:

ACÓRDÃO JJF Nº 0007-02/18

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. A antecipação parcial do ICMS devido não foi recolhida no momento próprio, porém restou provado pelo sujeito passivo que o imposto foi recolhido normalmente quando da operação de saída subsequente. Nessa situação, cabível a aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, conforme disposto no § 1º do citado artigo. Não acolhidas as preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime. (Grifos acrescentados)

Nesse contexto, coadunamos parcialmente do entendimento esposado pelo fiscal diligente às fls. 58 e 59. No que toca a elaboração do cálculo do imposto, uma vez que a empresa é optante pelo Simples Nacional (vide fl. 12), faz jus ao percentual de 6% (seis por cento), valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que seria, aplicada sobre a base de cálculo (valor da nota), no entanto, com prejuízo da redução prevista no artigo 274 do regulamento, haja vista que o recolhimento não se deu no prazo regulamentar, que seria no momento da entrada da mercadoria em nosso Estado, haja vista que não foi emitido o MDF-e, sendo vedado postergar o prazo para o dia 25 do mês subsequente ao que deveria ter sido emitido o referido manifesto.

Confira-se: [art. 274 do RICMS/2012]

(...)

É legítima a cobrança da multa prevista no artigo 42, inciso II, “d”, da Lei nº 7.014/96, haja vista que o imposto não foi recolhido no momento próprio, e sim, no mês subsequente ao ingresso da mercadoria em nosso território, precisamente em 27/05/2019 (vide fls. 26 e 27), devendo, portanto, permanecer a exigência.

Este é o nosso entendimento.

Através do despacho de fl. 47, o PAF em apreço nos foi encaminhado pela Coordenação Administrativa do CONSEF, sugerindo que fosse formulada Representação, nos termos dos artigos 113 e 118 do RPAF, se assim entendesse a PGE/PROFIS no exercício do controle da legalidade.

Olvidou-se, no entanto, que o processo sub examine trata-se de uma notificação fiscal, para a qual não é cabível a Representação ao CONSEF, que só alcança os autos de infração, consoante dicção do artigo 113, § 5º, inciso I, do Decreto no 7.629/99, verbis:

(...)

Por outro viés, entendemos que a situação vertente reclama o manejo de tal instrumento, haja vista, a existência de decisão administrativa prolatada por este Egrégio CONSEF, em instância única, restando incompatível a aplicação do inciso II, do dispositivo acima transcrito.

Destarte, diante da demonstração da ilegalidade veiculada no presente lançamento, relativamente a forma de apuração do imposto exigido, é que, com supedâneo no princípio da legalidade, Representa esta Procuradoria Fiscal ao Egrégio CONSEF, gerando para o julgador o dever de colmatar a lacuna existente, acolhendo esta representação, para que seja reduzido o valor do débito, em face da previsão regulamentar contida no artigo 321, inciso VII, “b”, do RICMS, retro aludido, com prejuízo a redução de 20% prevista no art. 274 e mantendo a cobrança de multa, em face do recolhimento não haver sido realizado no prazo regulamentar.

Fica o presente pronunciamento submetido à censura hierárquica da Procuradora Assistente deste Núcleo de Consultoria e Assessoramento, se acolhido, intime se o interessado.

Ato contínuo, a Procuradora Assistente no NCA acolheu o parecer da PGE/PROFIS e confirmou a Representação ao CONSEF, para onde encaminhou os autos em 19/04/2021. “. (Grifos do relator)

O processo foi distribuído para este Relator em 29/01/2025.

VOTO

A questão a ser dirimida por este colegiado se circunscreve à presente Representação da PGE/PROFIS que, no exercício da prerrogativa estabelecida pelo art. 113, § 5º do RPAF/99, foi apresentada diante da demonstrada ilegalidade identificada no lançamento e mantida no julgamento de primeira instância, especificamente quanto a forma de apuração do imposto exigido.

Com fulcro no princípio da legalidade, segundo destacou a PGE/PROFIS, impõe-se ao julgador o dever de suprir a lacuna existente, acolhendo a representação, para que seja reduzido o valor do débito, em face da previsão contida no art. 321, inc. VII, alínea “b”, do RICMS/2012, com prejuízo da redução de 20% prevista no art. 274 do citado regulamento, mantendo a cobrança da multa, em face do recolhimento não haver sido realizado no prazo regulamentar.

Dessa forma, a presente representação deve ser analisada por preencher todos os requisitos de admissibilidade, inclusive ultrapassando a limitação prevista no RPAF/99 no seu art. 113, § 5º, inc. I do RPAF/99, que prevê a representação ao CONSEF apenas tratando-se de Auto de Infração, conforme justificou a i. Procuradora no seu parecer, fl. 77-A: “ (...) entendemos que a situação vertente reclama o manejo de tal instrumento, haja vista, a existência de decisão administrativa prolatada por este Egrégio CONSEF, em instância única, restando incompatível a aplicação do inciso II, do dispositivo acima transcrito.”.

Quanto à possibilidade de nulidade do lançamento em razão do mesmo ter sido formalizado mediante utilização do formulário destinado a lançamentos decorrentes de operações de fiscalização no trânsito de mercadorias, uma vez que a ocorrência apurada resultou do cumprimento do Mandado de Fiscalização da Central de Operações Estaduais – COE, portanto, decorreu da apuração de fatos pretéritos que a princípio não se compatibilizaria com a contemporaneidade e instantaneidade dos fatos geradores ocorridos no trânsito de mercadorias, a considero afastada, conforme muito bem justificou o preciso e esclarecedor parecer da PGE/PROFIS-NCA Nº 27/2021, com o qual me alinho integralmente, quando justificou o entendimento que no presente lançamento as “*demais formalidades exigidas para a fiscalização de comércio foram cumpridas*” e que “*A inobservância de determinadas exigências formais não invalida os atos processuais, que serão aproveitados, sempre que suficientes à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental, salvo quando vulnerar o direito de defesa, fato não ocorrido neste processo administrativo fiscal (...).*”.

Poder-se-ia ainda argumentar, para caracterizar uma possível nulidade do lançamento, a impropriedade do roteiro de auditoria aplicado no caso, que culminou com o presente lançamento, em razão da sua incompatibilidade com outro que poderia ser aplicado numa operação de fiscalização no trânsito de mercadorias. Contudo, afasto tal possibilidade, visto que se trata na prática do mesmo roteiro, qual seja: verificar se houve ou não o tempestivo recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, que no caso, deveria ter ocorrido antes do ingresso das mercadorias no território baiano, o mesmo que foi aplicado para apurar o débito exigido na presente Notificação Fiscal.

Compulsando os autos e após consultas aos sistemas de registros da nota fiscal eletrônica (Portal Nacional) assim como dos dados cadastrais da SEFAZ, em especial aquelas inseridas no sistema de controle da arrecadação da SEFAZ (SIGAT-Arrecadação), constatei os seguintes fatos:

- 1) A notificada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição de Empresa de Pequeno Porte, optante do Simples Nacional desde 01/07/2007 e, à época dos fatos geradores estava credenciada para efetuar o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal (art. 332, § 2º do RICMS/2012);
- 2) A nota fiscal eletrônica, motivo da exação, nº 274.750, (Chave de Acesso 26190410572014000133558900002747501002747500), foi emitida em 08/04/2019, pela Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco (CNPJ nº 10.572.014/0001-33), no modelo de nota fiscal avulsa, portanto, sem identificação do remetente, acobertou a operação de venda das mercadorias ao notificado que totalizou R\$ 49.500,00, com o destaque do ICMS no valor de R\$ 990,00, resultante da aplicação da alíquota de 12% sobre a base de cálculo reduzida do ICMS de R\$ 8.250,00;
- 3) A citada Nota Fiscal nº 274.750 não indica a emissão do MDF-e vinculado a mesma, cuja obrigação de emissão é do remetente (art. 170-A, § 1º do RICMS/2012);
- 4) O Fiscal procedeu ao cálculo do imposto exigido, aplicando a alíquota de 18% (alíquota interna

da Bahia) sobre o valor da nota fiscal (R\$ 49.500,00), abateu o ICMS destacado (R\$ 990,00) e chegou ao valor da antecipação parcial no montante de R\$ 7.920,00, conforme memória de cálculo, fl.13;

- 5) Quando cumprida a diligência requerida pela PGE, o Fiscal estranho ao feito esclareceu que o valor exigido estava superior do devido em decorrência do Fiscal ter desconsiderado a previsão contida no art. 319, inc. VII, alínea “b” e no art. 274 do RICMS/2012.

A ciência da lavratura da Notificação Fiscal ocorreu em 15/07/2019, conforme recebimento do Termo de Intimação da Lavratura, fl. 16, data constante no AR dos Correios, fl. 17. Assim, até 15/07/2019, o contribuinte poderia espontaneamente efetuar o recolhimento do imposto, o que efetivamente ocorreu em 27/05/2019, contudo, em valor inferior ao devido, como veremos a seguir.

Neste caso, há dois aspectos distintos, relativos ao pagamento do imposto, a serem considerados. Um é a espontaneidade que tem a ver com a ciência do início da ação fiscal e o outro é a tempestividade que tem relação com o prazo de vencimento do imposto. A perda da espontaneidade implica em cobrança de multa enquanto a intempestividade com a exigência de penalidade de caráter moratório.

É fato que, a princípio, o notificado deveria ter procedido ao recolhimento do ICMS Antecipação Parcial antes do ingresso das mercadorias no estado da Bahia, apesar de se encontrar credenciado para postergar o recolhimento do imposto para o dia 25 do próximo mês, uma vez que a nota fiscal (NF-e nº 274.750) não está vinculada a nenhum Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e emitido.

A infração se fundamentou no fato de o sujeito passivo não ter atendido a uma condicionante prevista no art. 332, § 2º, em especial no § 2º-A do RICMS/2012, para postergar o recolhimento da antecipação parcial do ICMS, qual seja: *“O prazo especial previsto no § 2º deste artigo somente será concedido se houver emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal da operação, ainda que o contribuinte atenda aos requisitos definidos no referido dispositivo”*.

Diante do exposto, ressalto que o pagamento realizado em 27/05/2019, no valor de R\$ 2.376,00 a título de antecipação parcial (código de receita 2.175), seria intempestivo, porém, tendo ocorrido antes da ciência do lançamento de ofício, o contribuinte tinha o direito de efetuar o pagamento sem exigência de multa de ofício, apenas lhe impondo arcar com a multa moratória, prevista nos artigos 102, 103 e 104 da Lei nº 3.956/81 – COTEB.

Comungo com o parecer da PGE/PROFIS quanto a inexatidão dos cálculos do imposto, tendo em vista que o Fiscal desconsiderou o que determina o art. 321, inc. VII, alínea “b” do RICMS/2012, *in verbis*.

Art. 321. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido: (...)

VII - nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros estados e Distrito Federal, com ou sem encerramento da tributação; (...)

b) sem encerramento da tributação (antecipação parcial), hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor, sem prejuízo das reduções previstas nos arts. 273 e 274. (Grifo do relator)

Contudo, como bem destacou a i. Procuradora, não pode ser aplicada a redução de 20% prevista no art. 274 do RICMS/2012, em decorrência da intempestividade do recolhimento do imposto.

Destarte, procedi aos cálculos do imposto devido conforme tabela a seguir.

Nº da NF-e	Data Emissão	UF de Origem	Valor da NF-e	Alíquota			ICMS - Antecipação Parcial
				Interestadual	Interna	Diferença	
274.750	08/04/2019	PE	49.500,00	12,00	18,00	6,00	2.970,00

Registro que, às fls. 44 e 45, consta o registro no protocolo (SIPRO Nº 034961/2020-9) datado de 19/03/2020, referente ao pedido de Retificação de Documento de Arrecadação, formalizado através da Ficha de Alteração de Dados no Sistema de Arrecadação, no qual o contribuinte requereu a alteração do código de receita do DAE referente ao ICMS Antecipação Parcial (R\$

2.376,00), de 2.175 para 1.755 (ICMS Auto de Infração - Contribuinte não Inscrito), além da inclusão no campo 4 do número desta Notificação Fiscal.

Consta no SIGAT-Arrecadação que foi registrada a alteração do código de receita, porém não há vinculação com o número da Notificação Fiscal.

O pagamento realizado pelo notificado em 27/05/2019, no valor de R\$ 2.376,00 é inferior ao imposto corretamente calculado de R\$ 2.970,00, conforme acima demonstrado.

Diante do exposto, ACOLHO a presente representação e julgo PROCEDENTE EM PARTE a presente Notificação Fiscal, discordando do entendimento da PGE/PROFIS exclusivamente quanto à manutenção da cobrança da multa.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER EM PARTE** a Representação proposta para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº 152093.0028/19-0, lavrado contra **ARILSON SANTOS MIGUEL**, devendo ser intimado o notificado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.970,00**, sem incidência da multa 60%, aplicada no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, porém com os acréscimos moratórios sobre o montante a partir de 08/04/2019, devendo ser homologado o valor recolhido de R\$ 2.376,00.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS