

N. F. Nº - 210967.0065/18-9  
NOTIFICADO - A & G ARTIGOS DE VESTUÁRIOS E VARIEDADES LTDA. - EPP  
NOTIFICANTE - RAIMUNDO DA CRUZ SILVA  
ORIGEM - IFMT NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20.12.2019

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0053-06/19NF

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. Contribuinte comprova o recolhimento, antes da ação fiscal, de parte do imposto reclamado. Infração parcialmente subsistente. Vencido o voto do relator. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal, lavrada em 04/09/2018, se refere à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$17.205,16, em razão da INFRAÇÃO – 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 na legislação fiscal.

Enquadramento Legal: Alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

O notificado apresentou justificação às fls. 44/91 dos autos, alegando que pagou o ICMS referente às Notas Fiscais de nºs 674; 1.166; 5.236; 9.050; 9.070; 9.985; 13.914; 15.645; 20.040; 20.041; 88.833; 128.312; 158.177 e 181.301. Em relação à nota fiscal nº 1.701, alega que a mercadoria foi devolvida por meio da Nota Fiscal nº 1.830 de 13.09.2018.

#### VOTO VENCIDO

A Notificação Fiscal em lide totalizou o valor histórico de R\$17.205,16 e é composta de 01 (uma) Infração detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Preliminarmente, registro que, na dicção do art. 2º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), a instauração, o preparo, a instrução, a tramitação e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da 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 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.

(...)"

Destaco, ainda, que o art. 20 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) expressamente determina que a nulidade seja decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para 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.*

*(...)"*

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, constato a existência de vício jurídico intransponível, relacionado à legalidade do lançamento, sobre o qual passo a dissertar.

No caso em exame, verifico que a notificação fiscal resultou de uma ação fiscal realizada por preposto lotado na Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito – IFMT/NORTE para verificar irregularidades apontadas no MANDADO DE FISCALIZAÇÃO nº 13261022000157-201888 da CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS – COE (fl. 03), o qual aponta indícios de falta de pagamento do ICMS/Antecipação Tributária Parcial, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, acobertadas por diversos DANFEs, emitidos no período de 05/07/2018 a 07/08/2018, acostadas aos autos às fls. 07/38.

Inicialmente, ressalto que fiscalização do ICMS compreende duas linhas de atuação claramente definidas com base no aspecto temporal da ocorrência dos fatos a serem apurados.

Uma dessas linhas de atuação 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, os quais a administração tributária instituiu para diferenciar daqueles lavrados nas auditorias realizadas nos estabelecimentos dos contribuintes.

A outra linha de atuação se caracteriza pela análise e exame de fatos pretéritos, portanto, não mais no trânsito de mercadorias e sim em auditoria no estabelecimento do contribuinte, ou mesmo, em monitoração, via sistemas informatizados com a análise e batimentos de dados existentes, das operações mercantis por este já realizadas. Neste contexto, a constatação de irregularidades pode, também, ensejar a lavratura tanto de um Auto de Infração, quanto de uma Notificação Fiscal, de modelos específicos, sendo que o critério a ser utilizado para a definição de um ou de outro instrumento é o valor da exigência fiscal, conforme definido no art. 48 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Vale ressaltar que a administração tributária, segrega as mencionadas linhas de atuação em unidades fiscalizadoras distintas. No primeiro caso, os agentes fiscais estão lotados na Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito. No segundo caso, os mesmos desempenham suas funções lotados nas Inspetorias Fiscais de estabelecimentos.

Nesta linha de raciocínio, observo que há no PAF MANDADO DE FISCALIZAÇÃO nº 13261022000157-201888, emitido em 08/08/2018, acostado aos autos à fl. 03. Que conforme descrição dos fatos contida na Notificação Fiscal, lavrada 04/09/2018 (fl. 01), a exigência fiscal diz respeito a diversos DANFEs, emitidos no período 05/07/2018 a 07/08/2018, acostadas aos autos às fls. 07/38 e que tais documentos se encontram arrolados no relatório, de fls. 05/06, denominado *"06 – Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF"*, emitido pela SEFAZ/BA, em 08/08/2018, para subsidiar o trabalho fiscal.

Cotejando-se as datas: (i) do "Mandado de Fiscalização"; (ii) do *"06 – Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF"*; e (iii) dos DANFEs supracitados, com a data da lavratura da Notificação Fiscal em lide, constata-se a existência de divergência cronológica que caracteriza uma situação incompatível com a fiscalização de trânsito, na medida em que esta é instantânea, prevalecendo como verdadeiros os fatos apurados no momento do flagrante fiscal. Fato não demonstrado neste caso, pois, de acordo com os documentos e elementos contidos nos autos

restou comprovado tratar-se de fatos pretéritos.

Destarte, considerando que nos termos da legislação tributária vigente, a apuração de imposto lastreado em fato pretérito é incompatível com a fiscalização de mercadorias em trânsito, entendo que o procedimento fiscal correto e que deveria ter sido adotado no caso em comento, seria aquele aplicável à fiscalização de estabelecimento, devendo ser satisfeitas todas as formalidades legais a ela inerentes, e assim garantir em toda inteireza, a observância dos princípios do devido processo legal e consequentemente da ampla defesa e do contraditório.

Neste diapasão, constato que a Notificação Fiscal em lide foi lavrada por Agente de Tributos Estaduais lotado na IFMT-NORTE. Que o instrumento utilizado pelo agente fiscal foi uma Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias. Que, na realidade, o procedimento usado que originou a ação fiscal constituiu-se em monitoramento, isto é, em uma espécie de auditoria sumária do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, relativamente a entradas de mercadorias, acobertadas por DANFEs emitidos no período de 05/07/2018 a 07/08/2018, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em 04/09/2018. Que o roteiro de fiscalização, assim como o instrumento utilizado não são apropriados para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos ocorridos preteritamente.

Dentre os diversos deveres do julgador, está o da observância da estrita legalidade do lançamento tributário. No caso em tela, existiram várias operações de circulação de mercadorias, acobertadas por diversos DANFEs, as quais redundaram em diferentes datas de ocorrência do fato gerador. Note-se que não é permitido ao preposto da Fazenda eleger uma data de ocorrência, pois o lançamento é um ato administrativo vinculado, regrado por lei, inexistindo espaço para discricionariedade da autoridade fiscal lançadora.

O montante do débito tributário é composto de imposto, multa e acréscimos moratórios. Na medida em que não se consegue determinar as **reais datas de ocorrência dos fatos geradores**, não se determina o débito integral a ser exigido do contribuinte, configurando-se, portanto, a nulidade estabelecida no § 1º do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 18. São Nulos:

(...)

*§1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

(...)”

Cabe ressaltar ainda que o inciso II do art. 51 coaduna com o estabelecido no § 1º do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e robustece a importância da determinação das datas de ocorrência dos fatos geradores, como termos iniciais de contagem, de forma a possibilitar a apuração do débito integral.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99

(...)

Art. 51. A Notificação Fiscal conterá, no mínimo:

(...)

**II - o valor do tributo e das penalidades, com indicação dos acréscimos tributários incidentes, demonstrados segundo as datas de ocorrência e em função da natureza dos fatos, sendo que as parcelas variáveis, tais como multas percentuais, atualização monetária e acréscimos moratórios serão determináveis pela indicação do percentual e do termo inicial de contagem, de modo a possibilitar o conhecimento do débito integral;”**

Igualmente pertinente é a menção do disposto no art. 144 do CTN (Lei nº 5.172/1966)

“CTN - LEI Nº 5.172/1966

(...)

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

(...)"

Cabe destacar que a finalidade do lançamento tributário é cobrar aquilo que é devido. Se o Estado cobra mais que o devido, trata-se de enriquecimento ilícito. Por outro lado, se o Estado cobra menos que deveria, configura-se prejuízo ao Erário.

Julgo, portanto, por todos os argumentos acima consignados, que o Lançamento de Ofício em apreciação é nulo, conforme §1º do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*In fine*, nos termos do art. 21 do mesmo diploma legal, recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal do notificado que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, especialmente no que concerne à adoção de procedimento fiscal adequado à fiscalização de estabelecimento, devendo ser satisfeitas todas as formalidades legais a ela inerentes, dentre estas a utilização do instrumento apropriado para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos pretéritos.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade administrativa da circunscrição fiscal do notificado, que analise a possibilidade de renovação do procedimento pela fiscalização de estabelecimentos, a ser realizado por um Auditor Fiscal, a salvo de falhas e incorreções.

Com base em todo exposto, a presente Notificação Fiscal é **NULA**.

#### **VOTO VENCEDOR**

Da análise das peças processuais, verifico que a notificação lavrada no formulário próprio para as infrações detectadas no trânsito de mercadorias, resulta de uma ação fiscal que foi originária da Superintendência de Administração Tributária – SAT – Central de Operações Estaduais – COE, mediante Ordem de Serviço (OS) NMOE4201809 emanada do Mandado de Fiscalização nº 13261022000157-201888, com base nos documentos fiscais eletrônicos recebidos pelo contribuinte.

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 análises e cruzamentos prévios das informações, mediante critérios de relevância e risco da mercadoria, do contribuinte e do transportador.

No caso concreto, a notificação decorre da aquisição em outra unidade da Federação de mercadorias para comercialização, sem o pagamento da antecipação parcial antes da entrada no território deste estado por contribuinte que não atendia ao estabelecido no inciso IV do § 2º do art. 332, fl. 03/verso, para poder usufruir do prazo regulamentar para pagamento da obrigação.

Em suas razões de defesa, fl. 44, o contribuinte relaciona os DANFEs indicados para o monitoramento eletrônico e registra que todos tiveram seu imposto quitado, com exceção do DANFE nº 1701, pois as mercadorias foram devolvidas mediante NF nº 1830, de 13 de setembro de 2019.

Do exame dos documentos acostados verifico que parte do imposto reclamado foi recolhido antes da ação fiscal. O DAE referente ao DANFE nº 15645 foi pago em 31/07/2018, fl. 69; o DAE referente aos DANFEs nº 9.985 e 128.312 foram pagos em 21/08/2018, fl. 65 e 85, bem como o DAE referente aos DANFES nºs 674, 5.236, 9.050, 9.070, 13.914, 158.177 e 181.301 foi recolhido em 21/08/2018.

Com relação ao DAE referente aos DANFEs nºs 1.166, 20.040, 20.041 e 88.833, a data de recolhimento ocorreu em 24/09/2018, por conseguinte, posterior a ação fiscal. Sobre o DANFE nº 1.701, o contribuinte anexa cópia do DANFE nº 1.830 emitido em 13/09/2018, fl. 46 e 47, comprovando a devolução das mercadorias.

Tratando-se dos DANFEs cujo imposto foi recolhido antes da ação fiscal, bem como o relativo a mercadorias devolvidas, esses devem ser excluídos da presente notificação, remanescendo, apenas, aqueles cujo recolhimento ocorreu após a ação fiscal.

Entretanto como o DANFE nº 20.041 trata de diferencial de alíquota e parte das mercadorias referentes ao DANFE nº 88.833 estão incluídas no regime de substituição tributária, esses valores não podem compor a base de cálculo do imposto reclamado, relativo à antecipação parcial.

Destarte, devem ser cobrados, apenas, os valores relativos aos DANFEs nºs, 1.166, fls. 09 e 10; 20.040, fls. 21 a 25, e 88.833, fls. 27 a 33, sendo que do valor total da NF nº 88.833 devem ser excluídos os valores relativos às mercadorias que estão na substituição tributária.

Em razão da celeridade processual e não havendo nenhum prejuízo para o contribuinte, foram feitos ajustes nos cálculos do levantamento fiscal do notificante, com base na planilha “06-Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF” e nos DANFEs acostados ao processo.

Anoto no quadro abaixo os valores relativos aos DANFEs que efetivamente devem ser objeto de cobrança no presente PAF, observando que do valor total do DANFE nº 88.833 (R\$59.611,95) devem ser expurgados os valores referentes à substituição tributária (R\$ 22.522,84), com base nos dados extraídos do DANFE e que são corroborados pelo cálculo demonstrado à fl. 06 da Notificação Fiscal, resultando no valor R\$37.089,11, referente ao valor das mercadorias objeto do ICMS antecipação parcial, conforme consignado na planilha a seguir:

DATA	DANFE	UF	VALOR DA MERCADORIA (R\$)	BASE DE CÁLCULO (R\$)	CRÉDITO DO ICMS (R\$)	ICMS A LANÇAR
01/08/2018	1.166	PE	2.767,05	2.601,03	312,12	156,06
03/08/2018	20.040	CE	68.270,00	54.616,00	6.553,74	3.277,14
07/08/2018	88.833	MG	37.089,11	37.089,11	2.595,77	4.080,28
			108.126,16	94.472,16	9.461,51	7.513,48

Assim, o ajuste procedido resultou na redução do valor histórico do débito de R\$17.205,16 (dezessete mil, duzentos e cinco reais e dezesseis centavos) para R\$7.513,48 (sete mil, quinhentos e treze reais e quarenta e oito centavos).

Com base no exposto, em que se comprova de forma inequívoca a infração cometida, se identifica o infrator e o valor do débito, visando preservar a substância do ato administrativo, peço vênha para discordar do i. relator.

Pontuo que, conforme previsto no art. 28, inciso VI do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, a Notificação fiscal é um dos termos que fundamenta a ação fiscal e é lavrada para exigência do crédito tributário, quando constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória.

É fato que cabe à administração pública invalidar o ato defeituoso, tendo em vista que se submete ao princípio da legalidade, no entanto, a este princípio deve ser agregado o da razoabilidade.

Na situação que se apresenta, entendo não ser razoável que se anule um procedimento fiscal realizado por autoridade competente e que atingiu a sua finalidade, com fundamento em possível inconsistência no registro da data do fato gerador. Tal hipótese sequer foi questionada pelo autuado em sua peça defensiva, além do que, na eventualidade de ser caracterizada a sua ocorrência, não vislumbro nenhum prejuízo ao sujeito passivo.

Ademais, no caso concreto, constatando-se o efetivo equívoco na consignação da data do fato gerador, o quantum relativo aos acréscimos tributários, que porventura não integralizaram o montante do débito, é irrisório diante do prejuízo advindo da anulação do ato administrativo, o que seria uma afronta ao princípio da economia processual, bem como do interesse público.

Destarte, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** da presente Notificação Fiscal, reduzindo o valor lançado de R\$17.205,16 (dezessete mil, duzentos e cinco reais e dezesseis centavos) para R\$ 7.513,48 (sete mil, quinhentos e treze reais e quarenta e oito centavos).

#### **RESOLUÇÃO**

**ACORDAM** os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº **210967.0065/18-9**, lavrado contra **A & G ARTIGOS DE VESTUÁRIOS E VARIEDADES LTDA – EPP**, devendo ser intimado o Notificado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.513,48** (sete mil, quinhentos e treze reais e quarenta e oito centavos), acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.01496, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2019.

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – RELATOR/VOTO VENCIDO