

N. F. Nº - 108491.0148/19-4  
NOTIFICADO - BERTO MEDEIROS COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA  
NOTIFICANTE - AILDETE PORTO DA SILVA  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16/04/2020

#### 6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0039-06/20NF

**EMENTA:** ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. O levantamento dos dados, os documentos coletados, o fato gerador ocorrido preteritamente à ação fiscal, reclamava que o lançamento do crédito tributário correspondesse ao rito próprio da auditoria de estabelecimento. Fere o princípio da legalidade, ao princípio do devido processo legal e ao contraditório, proceder o lançamento do crédito tributário sem respeito estrito aos procedimentos exigidos pela legislação. Notificação Fiscal NULA. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Notificação Fiscal, lavrada em 09/08/2019, em que é exigido o ICMS no valor de R\$8.293,54, e R\$4.976,12 de multa de 60%, perfazendo um total de R\$13.269,66 pela falta de recolhimento da antecipação parcial do ICMS, em aquisição interestadual de mercadorias destinadas a contribuinte descredenciado.

Infração 1 - 54.05.08: Falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação parcial, antes da entrada no território deste Estado, mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos 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, com anexo, (fls. 35 a 88) solicitando a retificação da apuração de impostos não antecipados uma vez que alguns valores cobrados já foram pagos, questiona também a cobrança de Notas Fiscais, cancelada, bonificação e para uso e consumo. Para comprovar, relaciona os DANFES já quitados com seus respectivos DAES e os DANFES que não são passíveis de cobrança do ICMS.

#### 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 11927810000104-201987 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.

A Notificação decorre da aquisição em outra unidade da Federação de mercadorias para comercialização, sem o pagamento da antecipação parcial antes da entrada no Estado da Bahia

por contribuinte que não atendia ao estabelecido no inciso IV do § 2º do art. 332 do RICMS-BA/12, para poder usufruir do prazo regulamentar para pagamento da obrigação tributária.

**Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:**

....

**III – antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:**

*a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes.*

*b) não enquadrados no regime de substituição tributária por antecipação e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS:*

O Mandado de Fiscalização foi emitido pela CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS - COE em 07/08/2019 (fl. 05), e existe no processo um relatório denominado “13 - Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal” (fl.10) datado de 07/08/2019 com a relação dos DANFES constantes neste processo, para a cobrança da antecipação parcial.

No andamento da ação fiscal, o Agente Notificante elabora memória de cálculo (fl.15), para calcular a diferença do ICMS referente à antecipação parcial dos DANFES constantes no relatório emitido pela COE.

Em sua justificação o notificado informa que recolheu o ICMS referente aos DANFES, objeto da presente Notificação, no entanto, após análise da memória de cálculo do Agente Notificante e os comprovantes de pagamento do Notificado constata a existência de divergências de valores que relato a seguir:

Existem divergências entre o valor do ICMS cobrado na planilha da Notificação Fiscal e o valor pago pelo Notificado, em alguns DANFES que relato a seguir com a diferença que deve ser cobrada do contribuinte:

DANFE	Valor do ICMS	Valor do ICMS pago	Diferença ICMS a cobrar
12.694	1.102,28	881,69	220,59
12.692	1.230,85	984,59	246,26
12.689	1.479,80	1.183,74	296,06
12.560	1.139,72	911,68	228,04
13.246	2.294,07	1.835,07	459,00
14.084	376,56	602,46	- 225,90
13.939	152,08	121,66	30,42
13.887	57,33	45,87	11,46
Total	7.832,69	6.566,76	1.265,93

O DANFE 223.415 tem como natureza da operação “Remessa de bonificação /brinde” e deve ser excluído do cálculo da antecipação parcial, já que não tem como destinação a comercialização, como estabelece o art.12-A da Lei nº 7.014/96.

O DANFE 119.690 tem como destinação uso e consumo na loja do Notificado e deve ser excluído do cálculo da antecipação parcial.

O DANFE 13.533 segundo alegação do Notificado, teve emissão cancelada e não foi entregue a sua mercadoria. Em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica foi confirmada a informação do Notificado.

Após a análise dos anexos apresentados pelo Notificado, entendo que os DANFES 233.415, 119.690 e 13.533 devem ser retirados da planilha que serviu de base para o cálculo do ICMS da antecipação parcial, alterando o valor do crédito reclamado para R\$7.832,69.

O Notificado também comprovou ter recolhido, após a ação fiscal, o valor de R\$6.566,76 referente aos DANFES constantes na Notificação Fiscal devendo ser abatido do valor total do ICMS a cobrar.

Vistos e analisados os elementos que compõe os autos, e à vista da consistência dos fatos, resolvo DEFERIR EM PARTE o quanto requer a defesa, e julgar PROCEDENTE EM PARTE a Notificação Fiscal em demanda, reduzindo o valor lançado de R\$8.293,54 (oito mil, duzentos e noventa e três reais e cinquenta e quatro centavos) para R\$7.832,69 (sete mil, oitocentos e trinta e dois reais e sessenta e nove centavos)

Por força de norma publicada em 18/08/2018 referente ao Decreto nº 18.558/18, não consta informação fiscal, sendo dispensada de peça fiscal para os períodos anteriores a esta data, caso o relator entenda ser desnecessário.

#### VOTO VENCEDOR

Em que pese o fundamentado voto proferido pelo i. Relator entendo quer se faz *mister*, em nome do Princípio do Devido Processo Legal externar opinativo divergente, posto que se denota a *prima facie* que o processo em tela descumpriu aspectos nucleares de sua formação, pois está calcado em procedimentos de auditoria realizados por agente lotado no Trânsito de Mercadorias, conforme formulário de lançamento utilizado “NOTIFICAÇÃO FISCAL TRÂNSITO DE MERCADORIAS”. Situação esta que implica em severas limitações para se proceder ao levantamento fiscal com a profundidade adequada exigida para o LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO decorrente de uma auditoria de estabelecimento, como de fato ocorreu, conforme se observa dos autos.

Haja vista a declaração extraída do voto do i. Relator:

*“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 1454939000199-2018119 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.”* (grifei)

O excerto acima revela de forma incontrovertida a verdadeira gênese da ação fiscal levada a cabo, a qual se enquadraria como uma luva a uma ação fiscal a ser desenvolvida em rotina de AUDITORIA DE ESTABELECIMENTO, posto que apartada da situação básica da exercida em AÇÃO FISCAL DO TRÂNSITO DE MERCADORIAS.

Como é sabido, enquanto a primeira atua em situação de fato gerador ocorrida preteritamente, a última tem a expertise e segue uma rotina própria que implica na ação do calor do momento em que se observa a CIRCULAÇÃO FÍSICA da mercadoria, e por conseguinte, na transcorrência em tempo real do FATO GERADOR do imposto, situação que em regra jamais poderia ser aferida numa ação fiscal de rotina AUDITORIA EM ESTABELECIMENTO, portanto, tratam-se de situações absolutamente distintas e por isso obedecem a ritos procedimentais diversos, sendo dispensado, por óbvio, em função de maior tempo disponibilizado para sua realização, um maior grau de certeza para o lançamento quando decorrente da AUDITORIA EM ESTABELECIMENTO.

Neste sentido, tem-se que a legislação tributária, além de delimitar competências para o lançamento com base nas terminologias (TRÂNSITO DE MERCADORIAS e AUDITORIA EM

ESTABELECIMENTO), quanto ao conceito de fiscalização no trânsito de mercadorias, estabeleceu também regras que revelam as idiossincrasias dispensadas à conduta no procedimento da ação fiscal desenvolvidas nesta modalidade de ação fiscal que indicam indelével diferença proposta pela legislação para a auditoria de estabelecimento, *ex vi* do arts. 107 e 127-B do Código tributário do Estado da Bahia – COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, e arts. 42, 129 e 130 do RPAF. Veja-se:

**COTEB - LEI Nº 3.956/1981**

*Art. 127-B. O termo de início de fiscalização e o termo de encerramento de fiscalização serão lavrados ou consignados em livro próprio ou formulário esparso, devendo, neste último caso, ser entregue cópia ao sujeito passivo, mediante recibo.*

*§ 1º No caso de o auto de infração ser emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, sendo adotada a faculdade de que cuida o parágrafo único do artigo anterior, observar-se-á o seguinte:*

*I - deverá ser consignada em livro próprio, quando exigido, a forma de emissão do auto de infração, indicando-se o seu número, a data da lavratura, o período fiscalizado e o valor do imposto reclamado;*

*II - em substituição ao previsto no inciso anterior, poderá ser afixada cópia do auto de infração ou do termo de encerramento de fiscalização em livro próprio, quando exigido.*

*§ 2º Será dispensada a lavratura, no livro de ocorrências do estabelecimento, dos termos emitidos na fiscalização do trânsito de mercadorias.*

*§ 3º É dispensável a lavratura do termo de início de fiscalização e do termo de encerramento de fiscalização ou do termo de apreensão:*

*I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:*

*a) descumprimento de obrigação acessória;*

*b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o contribuinte efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, hipótese em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou*

*c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;*

RPAF

*Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:*

*I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:*

*a) descumprimento de obrigação acessória;*

*b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, caso em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou*

*c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;*

*Art. 130. O preparo do processo administrativo fiscal compete:*

*I - à repartição fazendária*

*a) do domicílio do sujeito passivo;*

*b) do local da ocorrência do procedimento fiscal, tratando-se de sujeito passivo não cadastrado ou de infração apurada no trânsito de mercadorias;*

Ademais, do necessário respeito aos procedimentos intrínsecos de cada modalidade AUDITORIA, nasce a aura de certeza ao LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, sempre cercado de exigências formais as quais sendo respeitadas desde o nascedouro, permite ao final da eventual demanda a emissão da respectiva CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA-CDA, absolutamente imprescindível à fundamentar, se for o caso, a EXECUÇÃO FISCAL de um lado e de outro a certeza do CIDADÃO CONTRIBUINTE de que o ESTADO DA BAHIA lhe tem o devido respeito e exige de seu quadro de pessoal igual respeito às normas atinentes ao LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, porquanto de suma importância no ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, sobretudo pelo poder que transferiu o povo ao EXECUTIVO ESTADUAL (por representação) para expropriar patrimônio do cidadão em nome do interesse público.

Não se pode olvidar que os procedimentos formais que norteiam a auditoria de estabelecimento denotam maiores cuidados e complexidade impondo severas exigências ao cumprimento da ordem de serviço específica, inclusive prazo de execução mais elástico de 90 (noventa) dias, o que denota, exigência de maior aprofundamento do trabalho, ritos e cerimônias atinentes ao devido processo legal em tela, ex vi do art. 28 da SEÇÃO III do RPAF.

### “SEÇÃO III

#### *DOS TERMOS E DOS DEMAIS ATOS QUE FUNDAMENTAM OU INSTRUDEM A AÇÃO FISCAL*

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;*

*IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;*

*(...)*

*§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*

Por tudo isso, o LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO se trata de atividade muito séria, exigindo competência legal da autoridade lançadora, ex vi do art.142 do CTN (abaixo), e se espera dessa autoridade, sobretudo disciplina, seriedade e responsabilidade, maiormente revelada pelo respeito a forma correta exigida para fins do lançamento do crédito tributário de ofício. É o exercício da sua função pública, que se trata, nunca se olvide, de atividade vinculada, que exige respeito absoluto às normas que regem a atividade funcional. Veja:

#### *CTN*

*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. (grifei)*

A atividade vinculada do funcionário público denota um dos princípios a ser seguido pela administração pública, qual seja: o PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, principal suporte do PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, pois não há falar em devido processo legal sem respeito ao princípio da legalidade.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, significa que a administração pública está sujeita aos princípios legais, ou seja, as leis ou normas administrativas contidas não só Constituição, mas em toda a legislação que rege o imposto, inclusive respeito restrito e absoluto a forma prescrita para o exercício da importante função inerente à AUTORIDADE LANÇADORA.

Por isso a máxima do DIREITO ADMINISTRATIVO: ao administrador público, só é possível fazer o que a lei autoriza. Portanto, quando a administração pública afasta-se ou desvia-se da legalidade, ela é exposta à responsabilidade civil e criminal, conforme o caso.

Assim é, sobretudo, quanto ao procedimento de lançamento do crédito tributário, quando jamais a autoridade lançadora pode agir conforme o seu alvedrio, posto que lhe é exigido proceder de maneira já estabelecida pela legislação e em hipótese nenhuma de forma diferente, sem implicar em transgressão à princípios constitucionais, inclusive o do DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Não se pode deslembra que a Magna Carta de 1988 consagrou grande rol de direitos e garantias, objetivando servir à cidadania e à democracia, neste aspecto o artigo 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, o qual prevê que “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*”.

Cabe, entretanto, esclarecer a dimensão, alcance e profundidade deste princípio do “devido processo legal” que corresponde à tradução para o português da expressão inglesa “*due process of law*”. Neste ponto compete traduzir o termo “Law”, posto que significa Direito, e não lei. A observação é importante: o processo há de estar em conformidade com o Direito como um todo, e não apenas em consonância com a lei, portanto toda a legislação deve ser respeitada, eis o que ensina o ilustre processualista DIDIER JUNIOR, em seu livro: DIDIER JUNIOR Freddie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil e processo de conhecimento. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2011. v. 1, p. 45.

É, sem dúvidas, do referido preceito constitucional (artigo 5º, inciso LIV) que se extrai o princípio do devido processo legal, uma garantia constitucional ampla, que confere a todo indivíduo, o direito fundamental a um processo justo, devido.

É pacífico o entendimento de que o devido processo legal representa um sobreprincípio, supraprincípio ou princípio-base, norteador de todos os demais que devem ser observados no processo. O milimétrico desvio na origem quanto aos aspectos formais exigidos pela legislação pode repercutir em quilométrico desvio no fim, seja a favor ou contra o Estado, prejudicial a todos em ambos os casos.

Deste modo, deixando o presente lançamento de crédito tributário de atender aos requisitos da ação fiscal própria de auditoria de estabelecimento, que exige procedimentos específicos, prazo dilatado para conclusão de 90 (noventa) dias, oportunidade de interlocução com o contribuinte, chance ao contribuinte para apresentação elementos de dissuasão no curso da ação fiscal, maior aprofundamento da investigação fiscal, concluo que tendo sido a ação fiscal preterido a todas estas prerrogativa e exigências, para ser desenvolvida sob a limitação procedural da auditoria própria do transito de mercadorias, feriu o princípio da legalidade e por conseguinte o princípio do devido processo legal e da ampla defesa e contraditório.

Destarte, voto pela nulidade do presente feito com espeque nos incisos I e II do art. 18 e art. 20 do RPAF.

## RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime vencido o voto do Presidente, em instância ÚNICA julgar NULA, a Notificação Fiscal nº 108491.0148/19-4 lavrada contra **BERTO MEDEIROS COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2020

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR