

N.F. N° - 217440.0021/18-9

NOTIFICADO - MURILO SILVA VIEIRA 07378678503

NOTIFICANTE - FERNANDO JOSÉ PEREIRA DE CASTRO

ORIGEM - IFMT SUL

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.05.2020

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

### ACÓRDÃO JJF N° 0089-06/20NF-VD

**EMENTA:** ICMS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTO - SIMPLES NACIONAL NULIDADE. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E DO MONTANTE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. Incongruências entre as notas fiscais existentes nos autos, a metodologia adotada para apurar o ICMS e a descrição da infração exigida na Notificação Fiscal, macula de insegurança a determinação da infração e do montante do débito tributário. Evidenciada, no caso concreto, a ofensa ao art. 18, II e IV, “a” do RPAF/BA. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS E MATERIAIS. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. Não observância dos aspectos formais e materiais que devem revestir o lançamento de ofício. Como ato administrativo, o lançamento de ofício deve estar revestido dos requisitos formais e materiais de validade. Ausência de Termo de Apreensão de Mercadoria. Recomendação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas. Notificação Fiscal NULA. Instância única. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 26.12.2018, refere-se à exigência de R\$17.489,21 de ICMS, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$10.493,53, que perfaz o montante de R\$27.982,74, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

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 na legislação fiscal.

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

O Notificante acrescentou na descrição dos fatos que se trata de:

*“Falta de recolhimento do ICMS relativo às entradas neste estado da Bahia, das mercadorias relacionadas nos Documentos Fiscais: Resumo para Constituição de Crédito Tributário, Anexo ao Termo de Fiscalização – Constatação de Eventos do Trânsito das Mercadorias, em razão de Antecipação Parcial e ou Antecipação Total do ICMS das operações subsequente. Operação de circulação de mercadorias constatada nesta data por verificação fiscal que identificou os eventos de trânsito de mercadorias preconizadas no Ajuste SINIEF 05 de março de 2012 (Ciência da Operação e Conformação da Operação). Eventos identificados no Termo de Ocorrência Fiscal e no Termo de Fiscalização. Tendo em vista ausência de elementos que possam identificar a data real da entrada no estado das citadas mercadorias, e seguindo o Princípio do Direito “in*

*“dubio pro reo” foi considerada como data da ocorrência do fato gerador a data da Constatação dos eventos Relativo ao Mandado de Fiscalização nº. 26403264000180-2018129”*

O Notificado se insurge contra o lançamento e apresenta Requerimento - Justificação apensado aos autos à folha 25 e documentação comprobatória às folhas 26 a 46, protocolizada na CORAP SUL/PA SAC BARREIRAS em 07.03.2019 (fl. 24), onde que seja declarada a improcedência da Notificação Fiscal, onde apresenta as Notas Fiscais que comprovam que o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FOI RECOLHIDO ANTERIORMENTE NO ATO DA COMPRA. Esclarece que a Empresa é do ramo de Comércio e Varejo de Peças e Acessórios para Motocicletas e Motonetas cujos os produtos se enquadram no Anexo I, item 1.1 do RICMS/BA.

## VOTO

A Notificação Fiscal nº. **2174400021/18-9**, lavrada em 26.12.2018, refere-se à exigência de R\$ 17.489,21 de ICMS, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$10.493,53, que perfaz o montante de R\$27.982,74, decorrente do cometimento da Infração (54.05.08) de 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 preenche os requisitos previstos na legislação fiscal.

*O enquadramento legal* utilizado baseou-se na alínea “b”, do inciso III, do art.332 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, c/c artigo 12-A, inciso III, do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei nº. 7.104/96, *mais a multa tipificada* na alínea “d”, inc. II, do art. 42 do mesmo diploma legal.

A Notificação Fiscal resultou de uma ação de fiscalização, realizada por Agente Fiscal lotado na IFMT SUL, **o qual descreve nos fatos**, que realizou a notificação nas mercadorias relacionadas nos Documentos Fiscais: Resumo para Constituição de Crédito Tributário, Anexo ao Termo de Fiscalização – Constatação de Eventos no Trânsito das Mercadorias, **em razão de Antecipação Parcial e ou Antecipação Total** do ICMS das operações subsequentes. Atesta na descrição a operação de circulação de mercadorias constatada nesta data (data da lavratura 26.12.2018), por verificação fiscal que identificou os eventos de trânsito de mercadorias preconizados no ajuste SINIEF de 05.03.2012, eventos tais, que foram identificados no Termo de Ocorrência Fiscal e no Termo de Fiscalização. **Alega não haver elementos que possam identificar a data da real entrada no Estado, das citadas mercadorias**, **considerando como data da ocorrência do fato gerador a data da constatação dos eventos**, relativos ao Mandado de Fiscalização nº. 26403264000180-2018129.

Em preliminar, entendo pertinente registrar que, conforme preconiza o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Decreto Estadual nº. 7.629/99), **a instauração, preparo, instrução**, tramitação e decisão do processo administrativo são regidos por, dentre outros princípios, **o da legalidade, da verdade material, da garantia de ampla defesa e do devido processo legal**:

*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 e seu parágrafo único 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**:

*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. (grifo nosso)*

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

Ademais, destaco ainda, que o art. 20 do RPAF/BA, expressamente determina que a nulidade seja decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato:

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

Do exame das peças processuais, observo a existência de vício jurídico intransponível, relativo à legalidade do lançamento, que é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal.

O Noticante, quando do lançamento, acusa o Notificado do cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do ICMS referente à *antecipação tributária parcial* (infração 54.05.08), 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.

Introdutoriamente, há de se evidenciar a inexistência nos autos do citado Mandado de Fiscalização nº. 26403264000180-2018129. Também, inexiste nos autos, antes da impugnação da Notificada, os documentos fiscais (NF-e) nos quais o Noticante se baseou para a constituição da presente Notificação Fiscal. Do mesmo modo, inexistem nos autos a “Memória de Cálculo” efetuada pelo Noticante, tendo sido acostado apenas à folha 03, o “Demonstrativo de Débito”. A ausência destes requisitos fundamentais se impõe diante de vícios substanciais do lançamento, maculando a formalização do vínculo obrigacional que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Encontra-se apenas acostado aos autos os relatórios extraídos do Sistema da SEFAZ: “ 05 – Resumo para Constituição de Crédito Tributário”, (fls. 05 a 07); “ 03 – Anexo ao Termo de Fiscalização – Constatação de Eventos do Trânsito das Mercadorias”, (fls. 08 a 11), e o “06 – Resumo do Demonstrativo Cal. Semi Elaborado – UMF”, todos contendo diversos DANFES relacionados com suas respectivas chaves de acesso. Observa-se que estes DANFES foram *preteritamente emitidos entre os anos de 2016, 2017 e 2018, abrangendo diversos meses destes anos*, e a Notificação Fiscal foi lavrada em 26.12.2018.

Acrescento ainda, que pelos dados existentes *neste relatórios*, o artigo infringido apontado pelo Noticante *no enquadramento legal*, encontrar-se-ia também eivado de vício, uma vez que o embasamento se fez em relação ao recolhimento do ICMS antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra Unidade da Federação ou do exterior, **não enquadradas no regime de substituição tributária** e destinadas à comercialização, *relativamente à antecipação parcial do ICMS* (art. 332, Inciso III, alínea “b”), no entanto, as mercadorias constantes nestes relatórios referem-se ao Regime de Substituição Tributária, tendo sido recolhido antecipadamente o tributo pelo seu substituto na relação.

Ademais, há de se ressaltar, que a fiscalização do ICMS comprehende **duas linhas claramente definidas** com base na sincronicidade da temporaneidade da ocorrência dos fatos a serem apurados, onde, de ofício, cabe o **Conselho de Fazenda efetuar preliminarmente a verificação dos trabalhos desenvolvidos na ação fiscal**, por parte dos agentes fiscais, da possível ocorrência ou não de ilícitos fiscais tributários.

**Uma dessas vertentes**, 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, 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 à *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, de 09/07/1999, 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.

À vista disto, no caso, em exame das peças inseridas neste processo, **há dubiedade em se afirmar com extrema exatidão, em quais das vertentes ocorreu a fiscalização** que consumou a lavratura da Notificação Fiscal. Apesar do modelo utilizado para a lavratura da Notificação ter sido o de “*Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias*”, não há nos autos documentação comprobatória **da instantaneidade da atividade de trânsito de mercadorias**, quais sejam, ao menos, *cópias dos DANFES impressos pelo emitente da NF-e*, antes da circulação da mercadoria, *trazidos ou não* pelo transportador, e do seu respectivo Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e, bem como cópia da identificação do transportador, sendo estes solidários em casos específicos da legislação. Neste caso concreto, **inexiste cópia de qualquer DANFE, apenas Relatórios emitidos pela própria SEFAZ**. Há de se ressaltar apenas a existência do documento “Termo de Ocorrência Fiscal”, à folha 04, datado em 27.02.2012 e assinado apenas pelo preposto fazendário.

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, **no estabelecimento do contribuinte**, também há a carência de documentação que comprove a realização deste tipo inspeção, com a participação efetiva do Notificado, *inexistindo o básico* deste tipo de instrumentalização de fiscalização, qual seja, *a intimação por escrito* do sujeito passivo para a apresentação de documentação, para a verificação do cumprimento da obrigação tributária, dando assim o procedimento fiscal, *ou de outro modo, a lavratura do Termo de Início de Fiscalização*, conforme preceitua o art. 26 do RPAF/BA. **A inexistência do marco divisório do início do procedimento fiscal**, suscita insegurança, a possibilidade da confissão da infração e o pagamento do tributo **devido na denúncia espontânea**, nos casos em que o contribuinte tenha agido sem dolo, ou seja, tenha agido de boa-fé, conforme disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste diapasão, nos autos, **a comprovação da intimação** (Cientificação de Lavratura de Auto de Infração/Notificação Fiscal – fl. 23), foi realizada através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), sendo a ciência ocorrida no mesmo dia da postagem na data de 06.02.2019.

O instituto denominado denúncia espontânea, consiste na possibilidade de o devedor do crédito tributário confessar a prática de determinada infração tributária e pagar o respectivo débito, **antes que o fisco instaure** contra ele qualquer procedimento administrativo de cobrança. Como a referida norma decorre do princípio da boa-fé, que guia a relação entre o fisco e o contribuinte, **a "recompensa" para o devedor que confessa o débito é a dispensa do pagamento da multa** sobre ele incidente, ou seja, *o crédito tributário somente restará acrescido dos juros de mora*.

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 a inteireza, a observância dos ACORDÃO JJF Nº 0089-06/20NF-VD

princípios do devido processo legal e consequentemente da ampla defesa e do contraditório.

Conforme dito anteriormente, constatei que a Notificação Fiscal em lide foi lavrada por Agente de Tributos Estaduais lotado na IFMT-SUL. Que o instrumento utilizado pelo agente fiscal foi uma Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias. No entanto, na realidade, o procedimento usado no qual originou a ação fiscal, **constituiu-se em monitoramento**, isto é, em uma espécie de auditoria sumária do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, relativamente às entradas de mercadorias, acobertadas, possivelmente, por DANFEs, **emitidos nos anos de 2016, 2017 e 2018**, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em **26.12.2018**. Sendo assim, o roteiro de fiscalização, assim como o instrumento utilizado *não são apropriados para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos ocorridos preteritamente*.

Outro aspecto a ser observado, é que 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**. Todavia, o agente fiscal determinou no demonstrativo de débito, (fl. 01), como data de ocorrência da infração o dia 26.12.2018. Note-se que **não é permitido ao preposto da Fazenda eleger uma data de ocorrência**, conforme foi realizado no caso em concreto, 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, configuando-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 reais 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 N° 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.*

(...)"

Dentre os diversos deveres do julgador, está o da observância da estrita legalidade do lançamento tributário, cabendo destacar que a finalidade do lançamento de tributos 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.

Voto, portanto, por todos os argumentos acima consignados, pela NULIDADE da Notificação Fiscal, conforme disposto no inciso II e §1º, do art. 18 do RPAF/BA (Decreto n° 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*In fine*, nos termos do art. 21 do RPAF/BA (Decreto n° 7.629/99), 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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA julgar NULA a Notificação Fiscal n° 217440.0021/18-9, lavrada contra MURILO SILVA VIEIRA 07378678503.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2020

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCICIO/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR