

N. F. Nº - 225414.0158/19-0  
NOTIFICADO - ELO COMÉRCIO DE BIJUTERIAS EIRELI  
NOTIFICANTE - ANTONINA XAVIER GOMES DA SILVA  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.06.2020

## 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0097-06/NF-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. O levantamento dos dados, os documentos coletados, e o fato gerador ocorrido preteritamente à ação fiscal, reclamavam que o lançamento do crédito tributário correspondesse ao rito próprio da auditoria de estabelecimento. Fere o princípio da legalidade, o princípio do devido processo legal e o contraditório, proceder o lançamento do crédito tributário sem respeito estrito aos procedimentos exigidos pela legislação, conforme incisos I e II do art. 18 e art. 20 do RPAF. Instância Única. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal objeto deste relatório, foi lavrada em 22/05/2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$11.911,73, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

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

Efetuou recolhimento a menos relativo à antecipação parcial devida na condição de contribuinte optante pelo Regime do Simples Nacional. Referente ao período de abril/2019.

Constata-se, que a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes à fl. 42.

Inicialmente, a empresa autuada esclarece que recebeu o Auto de Infração acima citado, o qual estabelece: *"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-, tendo como enquadramento l e 2A., 1 a "Alínea b do Inciso III do art. 332 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13780/12- . Tais mercadorias são as constantes nos DANFES nº(s) 181163, 181439, 181573, 181806, 181794, 181793, 181974 e 181795 emitidos em abril/2019.*

Sustentou que a autuada usufrui do benefício fiscal previsto no Decreto nº 12.469/2010 (Art. 2º). Prorrogado pelo Decreto nº 18.794/18 (Art. 3º), que institui tributação diferenciada às operações com gemas, joias, metais preciosos, Simi joias e metais folheados, condicionado o uso do referido benefício à contribuição para o Centro Gemológico da Bahia, do valor equivalente a 0,25% da operação beneficiada com redução de base de cálculo.

Em seguida, destaca o parecer da Sra. Ozita de Andrade Mascarenhas Costa, oriundo do Processo Administrativo Fiscal nº 35122320189 (anexado aos autos), movido pela parte autuada. Vejamos:

*“A consulente poderá calcular o imposto devido por antecipação parcial considerando a carga tributária de 4% (quatro por cento) estabelecida no art. 2º do referido decreto. Isto posto, e considerando que essa carga tributária é inferior às alíquotas interestaduais, não haverá imposto a ser recolhido a título de antecipação parcial.”*

Prosseguiu sua defesa alegando que os DANFES nº 181163, 181794, 181793, 181806, 181975, 181974, não foram objeto de recolhimento da antecipação parcial.

Afirma que foi realizado o devido recolhimento ao Centro Icmológico, conforme DAE anexado aos autos, no valor de R\$215,60, quitado em 24.05.2019.

Em relação aos DANFES nº 181439 e 181573, a autuada esclarece que se tratou de aquisição de mercadorias para uso e consumo, relativo as quais recolheram o ICMS Diferencial de alíquota.

Em seguida, destacou uma planilha com o objetivo de demonstrar que o recolhimento de ICMS referente aos DANFES foi realizado.

Por fim, sustentou a ausência de falta de recolhimento do imposto, motivo pelo qual pleiteou a nulidade do auto de infração.

É o relatório.

#### **VOTO.**

Início o presente voto, destacando 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 seria exigido.

Verifica-se que a verdadeira gênese da ação fiscal levada a cabo, reclamaria uma ação fiscal a ser desenvolvida em rotina de AUDITORIA DE ESTABELECIMENTO, posto que apartada da situação básica exercida em AÇÃO FISCAL DO TRÂNSITO DE MERCADORIAS. Esta inferência decorre dos seguintes documentos constantes dos autos:

1. Mandado de Fiscalização n.º 23237994000240-2019513, que denota prévia coleta de dados e por conseguinte, comprova ter sido fundamentado dados colhidos preteritamente à ação fiscal, fl. 05;
2. Relatórios, demonstrativos de cálculo e DANFES que demonstram que o fato gerador se deu no período de 17 a 23/04/19, enquanto que o lançamento se deu em 22/05/2019, fls. 07 a 37.

Como é sabido, a rotina de AUDITORIA DE ESTABELECIMENTO atua em situação de fato gerador ocorrida preteritamente, a outra 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 desenvolvida nesta modalidade, que indica 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 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 de 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 INSTRUEM 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 transcrito 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 à 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 na Constituição, mas em toda a legislação que rege o imposto, inclusive respeito restrito e absoluto à 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 se afasta ou se desvia 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 aos princípios constitucionais, inclusive o do DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Não se pode deslembrar, que a Magna Carta de 1988 consagrou grande rol de direitos e garantias, objetivando servir à cidadania e à democracia, 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 Fredie. 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 sobre princípio, supra princípio 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 dias, oportunidade de interlocução com o contribuinte, chance ao contribuinte para apresentação de elementos de dissuasão no curso da ação fiscal, maior aprofundamento da investigação fiscal, concluo que tendo a ação fiscal preterido a todas estas prerrogativa e exigências, para ser desenvolvida sob a limitação procedimental 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 unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **NULA** a Notificação Fiscal Notificação Fiscal nº. **225414.0158/19-0**, lavrada contra a empresa **ELO COMÉRCIO DE BIJUTERIAS EIRELI**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2020

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR