

N.F. Nº - 151670.0134/17-8  
NOTIFICADO - ZONA FRANCA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA -ME  
NOTIFICANTE - CACILDA CONCEIÇÃO SILVA  
ORIGEM - IFMT NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 02.06.2020

#### 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº0099 -06/20NF-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS FORMAIS DE PROCEDIMENTO. Não foram observados os aspectos formais que devem revestir qualquer ato administrativo. Notificação Fiscal lavrada pela fiscalização de mercadorias em trânsito. A ação fiscal não se materializa como fiscalização de mercadorias em trânsito e sim, fiscalização em estabelecimento para verificação de fatos pretéritos. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas, conforme dispõe o inciso II e §1º do art. 18 do RPAF-BA/99. Instância ÚNICA. Notificação Fiscal. NULA. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 25.10.2017, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$9.664,36, e multa de 60%, no valor de R\$5.798,62 que perfaz o montante de R\$ 15.462,98, 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, 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 Notificante acrescentou na descrição dos fatos que se trata de:

*“Deixou de recolher o ICMS Antecipação Tributária Parcial relativo às aquisições interestaduais de mercadorias. Situação de Descredenciado. Referente aos DANFES 66621, 66622, 17568, 15460, 3435, 1876476, 3257, 53319, 84337, 133740, 4360, 4398, 110313, 17550, 12638, 3408, 3331, 14668, 18097, 10308, 28644, 9892.”*

O Notificado se insurge contra o lançamento, através de seu representante, e apresenta defesa apensada aos autos (fl. 45), e documentação comprobatória às folhas 46 a 56 protocolizada na IFMT NORTE/COORD. ATEN., na data de 23.11.2017 (fl. 44).

Esclarece, no seu arrazoado de defesa, que na Notificação Fiscal no valor histórico de R\$ 13.842,87 o nobre fiscal não observou que as Notas Fiscais de nºs. 3435 e 3331 são apenas notas fiscais de retorno, deixando de observar, também, o pagamento do DAE com valor histórico de R\$1.591,36.

Registra que em relação à Nota Fiscal de nº 3257, a empresa não a reconhece, pois, quando se joga os dados da nota no site da SEFAZ/BA aparece o mesmo número de nota de outro fornecedor e estado, sendo assim, solicita que se retire a mesma da notificação, para que a Notificada possa efetuar o pagamento.

Conclui aguardo pelo deferimento dos pedidos.

#### VOTO

Verifico que a ação fiscal, que resulta na presente Notificação Fiscal, em epígrafe, lavrada em 25.10.2017, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$9.664,36, e multa de 60%, no valor de R\$5.798,62 que perfaz o montante de R\$15.462,98, tem início com o cumprimento do Mandado de Fiscalização (Ordem de Serviço) de nº 63235659000147-20171015, acostado ao processo à fl. 33, expedido pela Central de Operações Estaduais (COE), em 15.10.2017. Nota-se, também, a existência do relatório denominado “06 - Resumo do Demonstrativo Cal. Semi Elaborado – UFM” contendo os DANFES, **já previamente selecionados**, a serem fiscalizados (fls. 23 e 24). Uma cópia da Notificação Fiscal foi recebida em 27.10.2017 e assinada pelo notificado, representante legal ou preposto (fl. 01).

Assinala-se que os DANFES de nºs. 066.621 (fl. 09), 066.622 (fl.10), 066.669 (fl. 11), 017.568 (fl. 12), 015.460 (fl. 13), 003.435 (fl. 14), 1.876.476 (fl. 15), 003.257 (fl. 16), 053.319 (fl. 17), 084.337 (fl.18), 133.740 (fl.19), 004.360 (fl. 20), 004.398 (fl.21 e 22), 110.313 (fl. 26), 017.550 (fl. 27), 012.638 (fl. 28), 003.408 (fl. 29), 003.331 (fl. 30), 014.668 (fl. 31), 018.097 (fl.32), 010.308 (fl. 33), 028.644 (fl. 34) e 009.892 (fl. 35) foram emitidos, preteritamente, **nos meses de setembro e outubro de 2017**.

*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 Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região NORTE para verificar irregularidades apontadas no MANDADO DE FISCALIZAÇÃO, da CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS – COE.

Na situação sob análise consultei os Dados Cadastrais da Notificada no Sistema de Informações do Contribuinte -INC, da Secretaria da Fazenda, e, do mesmo modo encontrado, conforme consta nos autos às folhas 33 e 34 **a Notificada é uma Empresa de Pequeno Porte**, optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – **Simples Nacional**.

Em preliminar, entendo pertinente registrar 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, dentre outros princípios, o da verdade material, da legalidade, da garantia de 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 exame das peças processuais que compõem o presente PAF, constato a existência de vícios jurídicos intransponíveis relativos à legalidade do lançamento, que é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal.

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 a Notificação resultou de uma ação fiscal realizada por preposto lotado na Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito – IFMT/METRO para verificar possíveis irregularidades apontadas no MANDADO DE FISCALIZAÇÃO nº 63235659000147-20171015, expedido em **15.10.2017** pela CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS – COE (fl. 33), o qual apresenta indícios de falta de pagamento do ICMS, referentes a mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação, acobertadas por diversos DANFES, emitidos no período de **27/09/2017 a 09/10/2017**, acostadas aos autos às fls. 09/35. Verifico ainda que a Notificação Fiscal foi lavrada em **25/10/2017** (fl. 01) e que existe no processo um relatório, de fl. 12, denominado "06 - Resumo do Demonstrativo Cal. Semi Elaborado – UFM " contendo os DANFES, **já previamente selecionados**, a serem fiscalizados (fls. 23 e 24), 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.

Conforme dito anteriormente, 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 emitidos no período de 27/09/2017 a 09/10/2017, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em 25/10/2017. 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.

Não se pode olvidar que os procedimentos formais que norteiam a auditoria de estabelecimento denotam maiores cuidados e complexidade impondo 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.*

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 elementos de dissuasão no curso da ação fiscal, maior aprofundamento da investigação fiscal, entendo que tendo sido a ação fiscal desenvolvida sob a limitação procedimental da auditoria própria do trânsito de mercadorias, feriu o princípio da legalidade e, por conseguinte, o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

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 25.10.2017. 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, 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 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 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.**

(...)"

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 nº 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*In fine*, nos termos do art. 21 do RPAF/BA (Decreto nº 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 nº 151670.0134/17-8 lavrada contra ZONA FRANCA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA -ME.

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

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS- JULGADOR

