

N.F. N° - 2326070095/19-5

NOTIFICADO - OLIVEIRA COMÉRCIO DE MÓVEIS E COLCHOARIA EIRELI

NOTIFICANTE - PAULO CESAR SILVA DE LIMA

ORIGEM - IFMT NORTE

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/06/2020

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0111-06/NF-VD

EMENTA: ICMS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - 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. VÍCIO PROCEDIMENTAL E MATERIAL. INOBSEERVÂNCIA 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, conforme dispõe o art. 18, I do RPAF/99. Instância Única. Notificação Fiscal. **NULA.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 20.02.2019, refere-se à exigência de R\$ 10.372,35 de ICMS, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 6.223,41, que perfaz o montante de R\$ 16.595,76, 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 n° 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei n° 7.014/96. Multa prevista no art. 42, “d”, da Lei n° 7.014/96.

O Notificante acrescentou na descrição dos fatos que de aquisição de mercadorias efetuadas por contribuinte descredenciado sem o pagamento tempestivo do ICMS, dispondo nestas 17 chaves de acesso de DANFES.

O Notificado se insurge contra o lançamento, através de seu advogado, e apresenta defesa apensada aos autos às folhas 30 a 34, e documentação comprobatória às folhas 35 a 71, protocolizada na IFMT NORTE/COORD.ATEND na data de 25.04.2019 (fl.29).

Em seu arrazoado o Notificado esclarece que recolheu os impostos previstos na legislação vigente, em tempo hábil não havendo em que se falar na sua cobrança novamente, nem o recolhimento de multa, pois a mesma vem cumprindo com o que é de direito (pagamento/recolhimento em anexo).

Alega que faz jus ao que a legislação preceitua onde para contribuintes credenciados o mesmo poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, não fazendo jus à notificação nem à multa aplicada.

Registra que nos documentos já juntados a essa exordial afirma que a Nota Fiscal de nº. 123720, juntada a esta notificação faz parte de outra Notificação Fiscal a de nº. 2325410040/19-9 não sendo possível cobrá-la novamente acarretando em duplicidade, portanto solicita a exclusão desta neste procedimento. Salienta ainda que, em relação a esta nota, houve o recolhimento no dia 01.02.2019 conforme documentação em anexo.

Finaliza requerendo o recebimento da presente impugnação uma vez que tempestiva e pertinente, solicitando que seja cancelada a presente notificação e seja reconhecida a suspensão da exigibilidade da multa aplicada tudo em conforme o §2º do art. 332 do RICMS/BA.

Pondera caso não seja pelo cancelamento, que seja revisado os eventuais valores sendo efetuado um novo lançamento com novo prazo para apresentação de defesa e que seja excluída a cobrança da Nota Fiscal de nº. 123720 por *bis in idem*.

VOTO

A Notificação Fiscal de nº. 2326070095/19-5, lavrada em 20.02.2019, refere-se à exigência de R\$ 10.372,35 de ICMS, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$6.223,41, que perfaz o montante de R\$ 16.595,76, em decorrência do cometimento 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 preenche os requisitos previstos na legislação fiscal.

A lavratura se fez em cumprimento ao Mandado de Fiscalização COE de nº 245237788000143-2019219, expedido em 19.02.2019, acostado à fl. 24. Encontra-se nos autos cópia de 17 (dezessete) documentos fiscais (NF-e), acrescidos às folhas de 07 a 23, *preteritamente emitidos entre as datas de 17.01.2019 a 18.02.2019*, amparados pelo Demonstrativo de Cálculo efetuado pelo Notificante à folha 04. Atesto a existência do Demonstrativo de Débito – Trânsito de Mercadoria à folha 02, datado de 20.02.2019.

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 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- IFMT/NORTE, para verificar irregularidades apontadas no Mandado de Fiscalização da Central de Operações Estaduais – COE, **cujo o procedimento específico**, (fl. 24), estabelecia o acompanhamento de descarga e ou recebimento de mercadorias em operações especificadas nas NF-e listadas no Anexo ao Termo de Fiscalização – Constatação de eventos no trânsito de mercadorias.

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 e o 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.

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.

Inicialmente, 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 ao **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, existe apenas cópia dos DANFES

supracitados às folhas de 07 a 23, **emitidos todos** na data de 20.02.2019, às 07h28min, **poucas horas antecedentes no mesmo dia** da lavratura da Notificação Fiscal, na mesma data, às 09h23min (fl. 01).

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, **no estabelecimento do contribuinte**, também há a carência de documentação que comprove a realização deste tipo de 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 início, assim, ao procedimento fiscal, *ou de outro modo, à 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 de 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, **há** nos autos **a comprovação da intimação** do sujeito passivo, via postal, na data de 26.03.2019, (fl. 28), da “Intimação da Lavratura” (fl. 27), emitida na data de 08.03.2019, sem assinatura do representante legal do Notificado, a qual já o comunica para efetuar o pagamento do débito apurado através da Notificação Fiscal em epígrafe, ou apresentar a justificação.

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*.

O CTN é claro, para o contribuinte fazer jus à denúncia espontânea, não basta simplesmente a confissão do débito, devendo existir, também, o: i) pagamento do tributo devido e; ii) este ser realizado antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização que busque a cobrança do tributo.

Conforme dito anteriormente, verifiquei 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 do tipo 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 a entradas de mercadorias acobertadas por DANFEs, entre as datas de 17.01.2019 a 18.02.2019*, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em **20.02.2019**. 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 20.02.2019. 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 232607.0095/19-5, lavrada contra OLIVEIRA COMÉRCIO DE MÓVEIS E COLCHOARIA EIRELI.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2020.

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

*ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO- JULGADOR