

**A. I. N°** - 232195.0160/18-3  
**AUTUADO** - SOLANGE DE ASSIS RIBEIRO  
**AUTUANTE** - WELLINGTON DOS SANTOS LIMA  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 30/11/2020

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0176-03/2020-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. Autoridade lançadora incompetente para efetuar a constituição do crédito tributário. Trata-se de procedimento fiscal efetuado em desacordo com as rotinas usuais estabelecidas para a fiscalização no trânsito de mercadorias e sem cumprimento do devido processo legal. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação e em observância às regras de direito formal. Nulo é o lançamento de ofício com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista formal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

A Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 27/12/2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$35.913,64, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração – 01 - 54.05.10 - Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária total, 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. Referente ao período de DEZEMBRO de 2018.**

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes à fl. 20, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir, informando que:

*“1 - A compra referida no aludido Auto de Infração, efetivamente não aconteceu, tendo em vista desacordo comercial entre as partes, o que ocasionou a devolução da mercadoria, que sequer saiu da transportadora para ser entregue.*

*2 - A CREDEAL MANUFATURA DE PAPÉIS LTDA, ciente do seu erro, providenciou a devolução da mercadoria, como provam os DANFES anexos.*

*3 - Uma vez tendo sido devolvidas as mercadorias ao COMPRADOR, resta óbvio que não houve a entrada dos produtos no estabelecimento do AUTUADO, tornando-se sem efeito a cobrança da ANTECIPAÇÃO PARCIAL.”*

É o relatório.

#### VOTO

O Auto de Infração contém uma única infração elencada que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal.

Antes de adentrar ao exame do mérito, questão preliminar de nulidade não apontada pela defesa reclama apreciação de ofício com espeque nos arts. 20 e 42, RPAF combinado com o arts. 142 e 194 do CTN.

**RPAF**

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

*Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos auditores fiscais e pelos agentes de tributos estaduais, sendo que:*

*I - compete aos auditores fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional;*

*II - compete aos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.*

**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.*

Trata-se, portanto, de exame quanto a nulidade do feito tendo por espeque a incompetência da autoridade lançadora, se fazendo mister sua análise preliminar por se tratar, em se confirmando a referida suspeição, de vício insanável que afastará a análise de mérito e exigirá, por conseguinte, a peremptória anulação do Auto de Infração em questão.

Para cumprir este desiderato, todavia, se impõe perquirir a existência de questões fáticas e de direito do entorno da ação fiscal que resultou no presente lançamento, com a pretensão de verificar os aspectos que confirmariam ou não a competência da autoridade lançadora questionada.

De início pressuponho seja necessário alinhar a legislação afeita ao tema, a qual para se adequar à questão a ser perseguida se reportará a i) limites de competência para efetivar o lançamento de crédito tributário atinente ao Agente de Tributos Estaduais; ii) limites atinentes ao lançamento do crédito tributário em ação fiscal própria da FISCALIZAÇÃO DE TRÂNSITO DE MERCADORIAS e cabimento desta caracterização no procedimento realizado conforme os autos; iii) regime de tributação concernente à empresa notificada.

Deste modo, em primeiro temos que os limites de competência para efetivar o lançamento de crédito tributário atinente à autoridade lançadora que assina a presente Notificação Fiscal -Agente de Tributos Estaduais - pode ser extraído dos seguintes textos legais: arts. 142 e 194 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN combinado com o art. 107 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DA BAHIA - COTEB e art. 42 do REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RPAF, que passo a reproduzir:

**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.*

*Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

*Parágrafo único. (...)*

**COTEB - LEI Nº 3.956/1981**

“Art. 107 (...)

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 3º - Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 11.470, de 08.04.2009, DOE BA de 09.04.2009, com efeitos a partir de 01.07.2009)

#### **RPAF - DECRETO Nº 7.629/1999**

“Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos auditores fiscais e pelos agentes de tributos estaduais, sendo que:

(...)

*II - compete aos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.*

Portanto, em primeiro, é peremptória a conclusão que a competência dos agentes de Tributos Estaduais para fins de constituição de créditos está limitada as apurações infracionais tributárias: **i)** decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito de mercadorias; e **ii)** decorrentes de auditoria de estabelecimento realizada em empresas cujo regime de apuração do ICMS sejam próprio de microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

Segundo o escopo de investigação inicial, em segundo cabe perquirir: i) os limites atinentes ao lançamento do crédito tributário em decorrência de ação fiscal própria da FISCALIZAÇÃO DE TRÂNSITO DE MERCADORIAS; e ii) e cabimento desta caracterização no procedimento realizado conforme os autos.

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 em relação 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 esparsos, 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;*

Diante das diferenças apontadas na conduta a ser observada pelo preposto fiscal em ação fiscal própria do TRÂNSITO DE MERCADORIAS, e da sugestão que a denominação deste tipo de ação fiscal impõe, pode-se inferir que esta operação fiscal se restringe àquelas realizadas em “POSTOS FISCAIS” ou “VOLANTES FISCAIS” que pretendem alcançar os flagrantes de irregularidades decorrentes da abordagem do fisco operada no instante em que transcorre o fato gerador do imposto, ou seja, no momento em que se observa a circulação física e jurídica da mercadoria, de modo a possibilitar até mesmo à sua apreensão.

Nessa esteira, examinando os autos, aponto como fato que descaracteriza uma ação fiscal decorrente de fiscalização do trânsito de mercadorias, o próprio lapso temporal entre as datas da lavratura do Auto de Infração (27/12/2018), e as datas de emissão dos documentos fiscais conforme documentos às fls. 04, que foram emitidas no período em 19/12/2018. O que denota a *prima facie* não terem sido objeto de flagrante da circulação da mercadoria.

Bem como, não constam dos autos nenhum documento válido que configure que houve flagrante de abordagem no momento da ocorrência do fato gerador de circulação física das mercadorias (TERMO DE OCORRÊNCIA; TERMO DE APREENSAO, TERMO DE DEPÓSITÁRIO FIEL) que deveriam, conforme o caso, documentar os bens ou mercadorias em situação irregular, mesmo quando desnecessária a apreensão, para liberar o caminhão deixando a mercadoria sob responsabilidade de um depositário fiel em caso de recusa do pagamento imediato da Notificação Fiscal, e sobretudo, documentar o flagrante nas operações de trânsito, conforme estabelece o art. 28, IV-A, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, ao contrário, foram anexados aos autos: memória de cálculo, relacionando as notas fiscais eletrônicas destinadas para o contribuinte autuado (fl. 11); os DANFES fls. 12 a 14, os quais, por si sós, não comprovam se tratar a ação fiscal de operação afeita a flagrante próprio de trânsito de mercadorias, ao revés, desvela atividade de ação fiscal semelhante a desenvolvida em estabelecimento, por denotar auditoria realizada em ação posterior a ocorrência do fato gerador, sobretudo pela presença nos autos fl. 05, a embasar o procedimento, do formulário emitido pela Superintendência da Administração Tributária – SAT denominado “Monitoramento Vies de Risco Sonegação Fiscal” n. 5983280000119-20181222, confirmando que os dados que fomentaram a ação fiscal decorreram de procedimentos estranhos à ação fiscal do trânsito de mercadorias.

Destarte, a ação fiscal não se coaduna com fiscalização inerente a operação realizada no contexto do trânsito de mercadorias, configurando em mais um elemento a desnaturar a competência da autoridade lançadora para perpetrar o presente lançamento de crédito tributário por esta

modalidade de fiscalização.

Por fim, adentrando ao terceiro ponto de análise para cognição acerca da competência da autoridade lançadora, passo a verificar o regime de tributação concernente à empresa notificada. Haja vista que em se tratando esta autoridade de Agente de Tributos Estaduais, conforme já demonstrado, apenas seria competente para proceder ao lançamento do crédito tributário em tela caso a empresa notificada fosse optante pelo regime de tributação simplificado previsto pelo Simples Nacional.

Nessa esteira, verificado os dados de registro cadastral da Impugnante confirmo se tratar de empresa optante pelo regime de apuração normal do ICMS, através de conta corrente fiscal. De modo que, resta afastada a última das condições que referendaria os limites da competência do Agente de Tributos Estaduais para proceder o presente lançamento do crédito tributário.

Por todo o exposto, concluo que a ação fiscal foi realizada por agente incompetente, tendo em vista que a competência para fiscalização em empresas que apuram o imposto pelo regime de conta corrente, em fiscalização de estabelecimento, é atribuída exclusivamente aos Auditores Fiscais, inclusive os atos preparatórios vinculados à lavratura da Notificação Fiscal.

Ressalto que a fiscalização de estabelecimento que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, só pode ser realizada pelo Agente de Tributos, caso se caracterize uma ação de fiscalização de mercadorias de trânsito, conforme depreende da leitura do § 3º do art. 107 da Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), e do art. 42 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, já reproduzidos alhures.

Assim sendo, não poderia a presente Notificação Fiscal ter sido lavrada por preposto integrante do cargo de Agente de Tributos Estaduais, uma vez que, neste caso, ele não tem a competência funcional para integrar a bilateralidade desta relação jurídica.

Desta forma, diante da constatação de ato praticado por autoridade incompetente, concluo, com amparo no inciso I do art. 18 do RPAF, que o lançamento efetuado é nulo, não sendo possível adentrar no mérito da lide.

Por fim, recomendo à autoridade fazendária competente, que analise a possibilidade de renovação do procedimento pela fiscalização de estabelecimentos, a ser realizado por um Auditor Fiscal, a salvo de falhas e incorreções.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232195.0160/18-3**, lavrado contra **SOLANGE DE ASSIS RIBEIRO**. Recomenda-se a renovação da ação fiscal para apurar de qualquer diferença a favor do erário Estadual, a ser empreendida por preposto dotado de competência legal para proceder auditoria em estabelecimentos inscritos como contribuintes obrigados a APURAÇÃO NORMAL DO IMPOSTO.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA