

N.F. N° - 210967.0088/18-9
NOTIFICADO - MARIA APARECIDA DA SILVA FERNANDES SILVA
NOTIFICANTE - RAIUMUNDO DA CRUZ SILVA
ORIGEM - IFMT NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19.08.2020

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0196-06/20NF-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. 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 19.12.2018, refere-se à exigência de R\$ 21.156,63 de ICMS, acrescido da multa de 60% no valor de R\$ 12.693,98, que perfaz o montante de R\$ 33.850,61, 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, II, “d”, da Lei n° 7.014/96.

Na peça acusatória o Notificante descreve os fatos que se trata de:

“Recolhimento do ICMS referente relativo às entradas neste estado da Bahia, das mercadorias relacionadas nos documentos fiscais anexos em razão da antecipação parcial/Total. DANFES n°s. 580.566/581.104/581.809/582.168/582.462/584.148/581.160/584.396/584.560/584.738/585.302.”

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu advogado manifestando impugnação, onde a peça de defesa consta apensada aos autos às folhas 26 a 29, e sua documentação comprobatória às folhas 30 a 74, protocolizada na CORAP NORTE/PA SAC JUAZEIRO na data de 28.02.2019 (fl. 25).

Alega em seu arrazoado que os valores apresentados pela SEFAZ são discrepantes da realidade dos fatos, uma vez que se tornou impossível compreender como a SEFAZ chegou ao valor do crédito apurado com base nas informações constantes da Notificação Fiscal sendo que a SEFAZ utiliza uma base de cálculo de R\$ 123.254,12, sendo que o total das notas fiscais correspondem apenas a R\$ 9.997,47.

Aduz que a SEFAZ apontou que o imposto devido é de R\$ 22.185,74, valor que se mostra absurdamente equivocado, pois se o total do valor das notas fiscais corresponde a R\$ 9.997,43. Outra divergência se diz no crédito fiscal apostado pela SEFAZ como sendo de R\$ 1.029,11 quando

que na verdade somando-se as GNRE o total do crédito recolhido corresponde na verdade R\$ 1.219,63.

Revela que a Notificação Fiscal trás na sua especificação do tributo a natureza jurídica correspondente a Antecipação Tributária Parcial, quando na verdade trata-se de tributo correspondente a Antecipação Total.

Finaliza solicitando a anulação da Notificação Fiscal.

Verificado não haver informação fiscal. Assim, distribuído o PAF para esta Junta, fui designado para examiná-lo.

É o relatório.

VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 19.12.2018, refere-se à exigência de R\$ 21.156,63 de ICMS, acrescido da multa de 60% no valor de R\$ 12.693,98, que perfaz o montante de R\$ 33.850,61, em decorrência do cometimento da Infração (54.05.08) da 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

A lavratura se fez em cumprimento do Mandado de Fiscalização COE de nº 2349312000130-20181214 expedido em 14.12.2018, acostado à fl. 03, dos autos, relativo às operações constantes no relatório extraído do Sistema da SEFAZ – “ 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF” (fls. 06 a 08) também, datado de 14.12.2018, onde se especifica para a constituição desta Notificação Fiscal cópia de 04 (quatro) documentos fiscais (NF-e) acrescidos às folhas de 09 a 19, *preteritamente emitidos entre as datas de 13.11.2018 a 11.12.2018*, amparada pelo Demonstrativo de Débito Trânsito de Mercadorias à folha 02.

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. 03) 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.

Na situação sob análise 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 (fl. 05).

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.

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.

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 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 *a 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 09 a

19, emitidos pela própria SEFAZ-BA - Superintendência Administração Tributária – Diretoria Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações Especiais, todos na data de 14.12.2018, antecedente à lavratura da Notificação Fiscal na data de 19.12.2018. Há de se ressaltar apenas a existência do documento “Termo de Ocorrência Fiscal” à folha 04, sem data 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 comprovem 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 início 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 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).

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, por determinação do art. 28 da SEÇÃO III do RPAF.

“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 transcrita 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 estas limitações procedimentais, 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 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 19.12.2018. 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).

“§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, do citado diploma legal, coaduna com o estabelecido no § 1º do art. 18 do RPAF/BA 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.

“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)

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.

Isto exposto, 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.

De tudo, voto pela Nulidade da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULA**, em instância **ÚNICA**, a Notificação Fiscal nº **210967.0088/18-9**, lavrada contra **MARIA APARECIDA DA SILVA FERNANDES SILVA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2020.

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

JOSE CARLOS COUTINHO RICCIO- JULGADOR