

N.F. Nº - 210727.0155/18-4  
NOTIFICADO - JOSÉ FRANCISCO EVANGELISTA EIRELI  
NOTIFICANTE - MARIA DO SOCORRO FREITAS MARIANO  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.01.2021

## 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0443-06/20NF-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. Instância única. Notificação Fiscal NULA, conforme dispõe o inciso II e § 1º do art. 18 do RPAF-BA/99. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

A Notificação Fiscal, Modelo TRÂNSITO DE MERCADORIAS, em epígrafe, lavrada em 26/10/2018, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$7.290,42, mais multa de 60%, equivalente a R\$4.711,95, perfazendo um total de R\$12.565,20 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, aprovado pelo Decreto 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei 7.014/96. Multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, cumpre sublinhar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA/99, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da síntese dos pronunciamentos dos integrantes processuais.

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

*“Falta de recolhimento do ICMS referente à Antecipação Tributária Parcial, antes da entrada no território desse Estado, de mercadorias procedentes de outra Unidade da Federação, adquiridas para comercialização por contribuinte DESCREDENCIADO. Ação fiscal originária da C.O.E – CENTRAL DE OPERAÇÕES ESTADUAIS, conf. MANDADO DE FISCALIZAÇÃO nº 29227541000139-20181019. DANFES: 25331, 25350, 25583, 50792, 50793, 53901, 53902, 88009, 88480, 185449, 210583, 210894, 210897, 252222, e 253233. MERCADORIA: Diversas.”*

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se os documentos: Mandado de Fiscalização – COE de nº 29227541000139-20181019 (fl. 03), impresso na data de 19/10/2019; 06 – Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF (fl. 04); o relatório “13 – Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal (fl. 05), já contendo os DANFES previamente escolhidos para serem fiscalizados; os DANFES de nºs: 25.331, 25.350, 25.583, 50.792, 50.793, 53.901, 53.902, 88.009, 88.480, 185.449, 210.583, 210.894, 210.897, 252.222, e 253.233 localizados às folhas 10 a 24 emitidos por diversas empresas de

diversas localidades da Unidade da Federação entre as datas de 21/09 e 15/10/2018, impressos, ambos, na data de 19/10/2018; memória de cálculo à folha 09.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante manifestando impugnação, onde a peça de defesa consta apensada aos autos (fls. 28 a 41), e documentação comprobatória às folhas 42 a 72, protocolizada na CORAP METRO/PA SALVADOR SHOP na data de 13/12/2018 (fl. 27).

Em seu arrazoadado, na preliminar de nulidade “AUSÊNCIA DOS REQUISITOS ESSENCIAIS PARA A VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO” a Notificada alega que a CF/88, em seu art. 5º, inciso LV, prevê aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Quando anuncia que a salvaguarda do contraditório e da ampla defesa será feita com “os meios e recursos a ela inerentes”, não se pode ignorar que a autuação dentro dos ditames legais previstos é instrumento de exercício desta garantia constitucional. Não foi outra a razão pela qual o Regulamento do Processo Administrativo Estadual fixou as premissas de formalização de lançamento, conforme se destaca da leitura do seu art. 39.

Apona que todos os requisitos de formalização da notificação fiscal não foram fixados despropositadamente. É fruto da intenção de conferir aos contribuintes uma segurança jurídica e, principalmente, obedecer aos ditames constitucionais. O seu desatendimento gera a nulidade do Auto de Infração, conforme anuncia o art. 18º também do RPAF.

Esclarece que o legislador se preocupou em resguardar o direito do contribuinte que tem contra si lavrado Auto de Infração de claramente apreciar a infringência a ele imposta, como forma de garantir o melhor exercício do direito de defesa. O efetivo conhecimento das infrações supostamente cometidas, os períodos em que teriam ocorrido, suas bases de cálculo e alíquotas, bem como os seus embasamentos jurídicos, hão de ser expressamente formalizados na notificação fiscal, no momento de sua lavratura, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Adverte que muito embora o art. 39 do RPAF ordene, a Notificação Fiscal ora atacada não permite o pleno exercício do direito de defesa por parte da Notificada. A Notificada sofre prejuízo irreparável na apresentação de sua defesa, vez que o lançamento não está claro em relação ao(s) fato(s) gerador(es) que o originou. Nele, constam apenas dados referentes à qualificação da Notificada, valor de supostos débitos e multa, sem, contudo, informar de forma cristalina como se obteve esses valores.

Expõe que como poderá a Notificada exercer o direito da ampla defesa, se no lançamento do crédito exigido não foram observados os requisitos exigidos pela lei, sendo, pois, um procedimento administrativo omissivo e obscuro em relação aos fatos que deveriam determinar e fundamentar a exigência? Acrescente-se que o artigo 37 da Norma Ápice determina que a Administração Pública obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. A isso, junte-se a regra contida no Código Tributário Nacional que determina que:

*“Art. 142 - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Afirma no tópico “DO MÉRITO” que a Notificada é pessoa jurídica regularmente constituída e ativa no exercício de sua atividade econômica principal, qual seja, o comércio varejista de móveis. Esta sociedade é respeitada pela lisura e fiel cumprimento de suas obrigações, além de ser a responsável pela geração de diversos empregos diretos e indiretos

Para bem cumprir com suas atividades comerciais, esta pessoa jurídica utiliza-se do benefício fiscal junto a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia previsto no artigo 332, § 2º do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012) denominado de “CREDENCIAMENTO NO CAD-ICMS” em que possibilita ao Contribuinte de ICMS que esteja devidamente credenciado o recolhimento diferido do ICMS das mercadorias provenientes de outra unidade da federação, enquadradas como substituição tributária por antecipação ou não.

Informa que meses atrás esta Notificada foi surpreendida com o seu descredenciamento junto ao CAD-ICMS (sem saber o justo motivo), tendo sido informada por telefone por alguns fabricantes de que necessitaria recolher o ICMS de forma antecipada. Ao tomar conhecimento sobre o descredenciamento imediatamente providenciou o requerimento para ser credenciada novamente. O QUE FOI FEITO E PRONTAMENTE DEFERIDO PELA SEFAZ.

Assinala que no pouco período em que esteve descredenciada, os DANFE, objeto desta Notificação Fiscal, que realmente necessitavam ser pagos antes da entrada da mercadoria nesta Unidade Federativa (DANFE 50792; 50793; 53902; 210583) (doc. 02), foi devidamente pago, com exceção ao DANFE 53901 (doc. 03) que foi pago quando da notificação fiscal, como podemos anotar pela documentação em anexo (DANFE e Comprovantes).

Discorre que com relação aos DANFES de nº 185449; 210894; 210897 a mercadoria ainda não saiu da fábrica, razão pela qual ainda não ocorreu o fato gerador e, conseqüentemente não há que se falar ainda em recolhimento de ICMS. No que diz respeito aos DANFE de nº 25331; 25350; 25583; 88009; 88480; 25222 e 253233 (doc. 04) verifica-se que os mesmos têm natureza de operação de remessa de peças e componentes para substituição de produto em garantia, cujo ICMS a Notificada está desobrigado de recolher, nos termos do art. 381 do RICMSBA/12. Ou seja, pela regra inserta no art. 381, RICMS-BA/12, as remessas de peças defeituosas para o fabricante, promovidas até trinta dias depois do prazo de vencimento da garantia, são operações isentas de ICMS.

*Art. 381. São isentas do ICMS as remessas de peças defeituosas para o fabricante promovidas pelo estabelecimento ou pela oficina credenciada ou autorizada, desde que as remessas ocorram até trinta dias depois do prazo de vencimento da garantia.*

Finaliza *Ex Positis*, diante das preliminares suscitadas, requer seja julgado NULO a presente notificação fiscal, com o conseqüente cancelamento e arquivamento do feito. Caso a preliminar não seja suficiente para fulminar a presente notificação fiscal, requer seja julgado improcedente toda a notificação, em face de inexistência de fundamentos legais a respaldar a imputação tributária, com a imprescindível Declaração de inexistência da pretensa relação jurídica obrigacional, ficando a Notificada desonerada do liame tributário em discussão.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

## VOTO

A Notificação Fiscal, Modelo TRÂNSITO DE MERCADORIAS, em epígrafe, lavrada em 26/10/2018, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$7.290,42, mais multa de 60%, equivalente a R\$4.711,95, perfazendo um total de R\$12.565,20 e é composta de 01 (uma) Infração detalhadamente exposta no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

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, pelo 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.

Verifica-se que os DANFES de nºs: 25.331, 25.350, 25.583, 50.792, 50.793, 53.901, 53.902, 88.009, 88.480, 185.449, 210.583, 210.894, 210.897, 252.222, e 253.233 localizados às folhas 10 a 24 emitidos por diversas empresas de diversas localidades da Unidade da Federação entre as datas de 21/09 e 15/10/2018, impressos, ambos, na data de 19/10/2018.

Na situação sob análise, verifiquei através do documento acostado aos autos (fl. 03) que a Notificada, é uma Microempresa, optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional.

Há de se sublinhar que a fiscalização do ICMS compreende duas linhas claramente definidas com base na sincronicidade da temporaneidade da ocorrência dos fatos a serem apurados. Uma dessas vertentes, contempla a *verificação e exame de fatos que ocorrem instantaneamente*, exercendo suas atividades no trânsito de mercadorias, 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, 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, não há como se consubstanciar qual tipo de ação fiscalizatória 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, ou as versões físicas do CT-e e MDF-e, quais sejam o DACTE e o DAMDFE, trazidas pelo transportador, bem como cópia da identificação do transportador, sendo estes solidários em casos específicos da legislação.

Neste caso concreto existe apenas cópia dos DANFES impressos todos na data de **19/10/2018**, na mesma data dos Relatórios supracitados emitidos pelo COE, contendo em seu cabeçalho a estampa da marca da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e em seu rodapé “SEFAZ-BA – Superintendência Administração Tributária – Diretoria Planejamento Fiscalização – COE – Central e Operações Especiais.

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, no estabelecimento do contribuinte, também, há a carência de qualquer tipo 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).

Neste diapasão, constato que a Notificação Fiscal em lide foi lavrada por Agente de Tributos Estaduais lotado na IFMT METRO, sendo o instrumento utilizado pelo agente fiscal uma Notificação Fiscal – Modelo Trânsito de Mercadorias. Com efeito, o procedimento usado, que originou a ação fiscal, constituiu-se, na realidade, das atividades da Central de Operações Estaduais no Trânsito de Mercadorias (Mandado de Fiscalização de nº 29227541000139-20181019 – Monitoramento Viés de Risco Sonegação Fiscal à fl. 03) que utilizou-se de software para monitorizar o ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, relativamente a entradas de mercadorias, acobertadas por DANFES emitidos entre as datas de 21/09 e 15/10/2018, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em 26/10/2018. Assim sendo, o roteiro de fiscalização, bem como o instrumento utilizado não são apropriados para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos ocorridos preteritamente.

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.

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, consoante o art. 28 da SEÇÃO III do RPAF-BA/99, a seguir transcrito.

*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.

Em sendo assim, considerando que o instrumento e os procedimentos adotados pelo notificante foram incompatíveis com a apuração de irregularidades em estabelecimento, resta evidenciado a existência de vício na constituição do lançamento que afeta a sua validade, compromete a eficácia do procedimento fiscal e obsta a produção de efeitos jurídicos.

Concluo, portanto, que se encontra caracterizada nulidade insanável e absoluta na presente ação fiscal, por ter sido desenvolvido de forma incompatível com o estabelecido na legislação. Voto, então, pela nulidade da Notificação Fiscal, com fundamento no art. 18, inc. II, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 por preterição do direito de defesa.

Recomendo, todavia, na forma do art. 21 do citado diploma legal, a renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas, no estabelecimento da Notificada, observando todas as formalidades inerentes a este tipo de auditoria.

## **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 **210727.0155/18-4**, lavrada contra **JOSÉ FRANCISCO EVANGELISTA EIRELI**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2020

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA- PRESIDENTE/JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR