

N.F. N° - 128863.0007/20-0  
NOTIFICADO - BELATO CLIMATIZADORES E ELETRO ELETRÔNICOS LTDA  
NOTIFICANTE - ANTONIO CARLOS DE SOUZA CARVALHO  
ORIGEM - IFMT SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12.02.2021

#### 6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0037-06/21NF-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 01/04/2020, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$11.119,90, mais multa de 60%, equivalente a R\$6.671,94, perfazendo um total de R\$17.791,84, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 54.05.06: Falta de recolhimento do ICMS, no desembarço aduaneiro ou na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre farinha de trigo para comercialização, procedente do exterior ou de outra unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº. 46/00, desde que não possua regime especial.

Enquadramento Legal: Art. 8, § 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 332, inciso XI e 373 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12. 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 relativo às entradas neste estado da Bahia, das mercadorias relacionadas nos Documentos fiscais: Resumo para Constituição do Crédito Tributário, Anexo ao Termo de Fiscalização – Constatação de Eventos do Trânsito de Mercadorias, em razão da Antecipação Parcial e ou Antecipação Total do ICMS das operações subsequentes. Operação de circulação de mercadorias constatadas nesta data por verificação fiscal que identificou os eventos de trânsito de mercadorias preconizadas o Ajuste SINIEF 05 de Março de 2012 (Ciência da Operação e Conformação da Operação) Eventos identificados no Termo de Ocorrência Fiscal e no Termo de Fiscalização. Tendo vista ausência de elementos que possam identificar a data da real entrada no estado das citadas mercadorias, e segundo o Princípio do Direito “in dubio pro reo” foi considerada como data de ocorrência do fato gerador e data da Constatação dos Eventos. Mandado N° 13280797000250-202032”*

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se os seguintes documentos: Mandado de Fiscalização – COE de nº. 13280797000250-202032 (fl. 03), impresso na data de 02/03/2020; relatório “06 – Resumo

do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – MENSAL (fls. 07) impresso na data de 02/03/2020; “13 – Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal (fl. 08) impresso na data de 02/03/2020 indicando o DANFE previamente selecionado a ser fiscalizado.

Registro a inexistência de cópia do DANFE objeto da presente notificação, bem como da memória de cálculo efetuada pelo Notificante.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante manifestando impugnação, onde a peça de defesa consta apensada aos autos (fls. 15 a 17), e documentação comprobatória às folhas 18 a 21, protocolizada na CORAP SUL/PA GUANAMBI na data de 08/09/2020 (fl. 13).

Em seu arrazoado a Notificada afirma que é empresa constituída no Estado da Bahia como filial e tem sua matriz estabelecida no Estado de Santa Catarina, tendo recebido as mercadorias em transferência de sua matriz para comercialização, neste caso não ocorrendo transferência de titularidade e sim o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por esse motivo não considera fato gerador de Antecipação Parcial.

Explana no mérito que as regras de incidência do ICMS estão dispostas na Constituição Federal, a qual estabelece as regras de competência para a instituição deste imposto em seu art. 155:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

Esclarece que no tocante à expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, ressalta-se que só pode ser jurídica e não somente física, o que pressupõe a existência de transferência de titularidade de uma mercadoria. Para sedimentar seu esclarecimento cita o julgamento onde se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Repetitivo 1.125.133/SP, sob a Relatoria do Ministro Luiz Fux.

Finaliza concluindo à vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência dos valores em cobrança da Notificação Fiscal – PAF 1288630007/20-0 ora protestada, espera e requer que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal.

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, no Modelo TRÂNSITO DE MERCADORIAS, em epígrafe, lavrada em 01/04/2020, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$11.119,90, mais multa de 60%, equivalente a R\$6.671,94, perfazendo um total de R\$17.791,84 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 não existe cópia do DANFE o qual foi utilizado para o embasamento da presente Notificação Fiscal. Há, apenas, a indicação do DANFE de nº 017/2020, emitido na data de 27/02/2020 nos relatórios supracitados quais sejam “05-Resumo para Constituição de Crédito Tributário, 06-Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado –UMF e 13 – Lista de DANFE indicados para Constituição do Crédito Fiscal, ambos impressos na data de 02/03/2020, e emitidos pela Superintendência Administração Tributária – Diretoria Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações Especiais.

Na situação sob análise, verifiquei através do documento acostado aos autos (fl. 03) que a Notificada, é uma EMPRESA DE PEQUENO PORTO, 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 comprehende 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. No caso concreto existe acostado aos autos apenas o Termo de Ocorrência Fiscal assinado apenas pelo preposto fazendário sem a participação efetiva da Notificada.

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 – Modelo Trânsito de Mercadorias”, não há nos autos documentação comprobatória da instantaneidade da atividade de trânsito de mercadorias, quais sejam ao menos *cópia do DANFES impresso 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 nem a cópia do DANFE existe para compor a peça acusatória.

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 SUL, 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 (COE) que utilizou-se de software para monitorizar o ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, relativamente a entradas de mercadorias, acobertadas por DANFES. No presente caso o monitoramento se fez em relação ao DANFE de nº 017/2020, emitido na data de 27/02/2020 para a Notificada (“13 – Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal”) visualizando-se, como *Viés de Risco de Sonegação Fiscal*, sendo que o presente lançamento ocorreu em 01/04/2020. 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.

### **“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 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 a limitação procedural da auditoria própria do transito 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 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULA** a Notificação Fiscal **128863.0007/20-0**, lavrada contra **BELATO CLIMATIZADORES E ELETRO ELETRÔNICOS LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2021.

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR