

N.F. Nº - 232340.0088/17-6
NOTIFICADO - SAMUEL EVANGELISTA DE BRITO EIRELI - ME
NOTIFICANTE - JOSÉ LUÍS COUTO MULLEM
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.10.2023

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0178-05/23NF-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSEVÂNCIA 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. 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 28/12/2017, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 20.228,14, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 12.136,88, perfazendo um total de R\$ 32.365,02, 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.

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

“Falta de recolhimento do ICMS da antecipação parcial/total pelo contribuinte, quando da aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação DANFES de nºs. 164, 798, 800, 810, 1.212, 1.938, 2.603, 3.212, 3.442, 5.388 e 29.897. Mandado de Fiscalização de nº. 28308845000168-20171210, contribuinte foi intimado a apresentar documentação fiscal no dia 14/12/2017 e não atendeu à mesma. Houve glosa do crédito da mercadoria vinda do Estado do Espírito Santo para 1,1% conforme Dec. 14.213 de 22/11/2012, em virtude da compra ter sido efetuada em 21/11/2017 antes do convênio ICMS 190/17 da Bahia”

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se **cópias dos seguintes documentos**: a Notificação Fiscal de nº. 232340.008817-6, devidamente assinada pela **Agente de Tributos Estaduais** (fl. 01); o Demonstrativo de Débito (fl. 02); Mandado de Fiscalização – COE de nº. 28308845000168-20171210 (fl. 03), impresso na data de 11/12/2017; o relatório “06 – Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF (fl. 25) impresso na data de 10/12/2017; 11 DANFES de nºs. 164, 798, 800, 810, 1.212, 1.938, 2.603, 3.212, 3.442, 5.388 e 29.897, localizados às folhas 13 a 27, emitidos, por diversas empresas da federação, entre as datas de 17/11/2017 a 06/12/2017, impressos ambos na data de 10/11/2017; a intimação à Notificada para apresentação dos DAEs e GNREs referentes aos DANFES de nºs. 164, 798, 800, 810, 1.212, 1.938, 2.603, 3.212, 3.442, 5.388 e 29.897 (fl. 04); a memória de cálculo acostada aos autos à folha 03.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante manifestando impugnação através de requerimento, onde a peça de defesa consta apensada aos autos à folha 35 e 36, protocolizada na CORAP METRO/PA SAC L FREITAS na data de 07/02/2018 (fl. 34).

Em seu arrazoado a Notificada solicita que seja declarada a improcedência da Notificação Fiscal e informou que através de levantamentos fiscais emitidos pela Notificada e com base nos valores nele consignado apurou-se que existe uma Nota Fiscal de nº. 4.146 com valor de R\$ 109.590,40 na qual não reconhece como sua compra “onde supostamente alguém utilizou a Inscrição Estadual para fazer uso, onde teve-se ciência da situação através da Notificação” e acosta boletim de ocorrência dada na delegacia onde os valores devidos aos encargos ultrapassam os valores calculados para efetuar a liquidez do ICMS nos meses de novembro e dezembro de 2017.

Acrescentou que nas preliminares pode-se alegar tudo o que precisa ser decidido antes de apreciar o mérito. Que a preliminar não discute as razões da impugnação e sim as razões que podem modificar inclusive anular o lançamento efetuado.

Acostou às folhas 35 e 36 as notas fiscais dos meses 11 e 12/2017 onde foram calculados os valores dos ICMS individualmente e requereu que seja acolhida a presente defesa com o cancelamento da Notificação Fiscal.

Verifico não haver Informação Fiscal por força de norma publicada em 18/08/2018, referente ao Decreto de nº 18.558/18.

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 28/12/2017, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 20.228,14, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 12.136,88, perfazendo um total de R\$ 32.365,02, pelo cometimento da Infração (54.05.08) por **falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial**, antes da entrada do território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra Unidade da Federação, por contribuinte que não preenche os requisitos na legislação fiscal.

O enquadramento legal baseou-se na alínea “b” do inciso III do art. 332 do RICMS, Decreto de nº. 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei de nº. 7.014/96 e multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei de nº. 7.014/96.

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 11 DANFES de nºs. 164, 798, 800, 810, 1.212, 1.938, 2.603, 3.212, 3.442, 5.388 e 29.897, localizados às folhas 13 a 27, emitidos, por diversas empresas da Federação, entre as datas de 17/11/2017 a 06/12/2017, forma impressos **ambos na data de 10/11/2017**, pela Superintendência Administração Tributária – Diretoria Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações.

Na situação sob análise, verifiquei através do documento acostado aos autos (fl. 28) que a Notificada, é uma **Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - EIRRELI**, optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – **Simples Nacional. (fl. 05)**

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.

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 que 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.

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 da Notificada, *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 (COE) 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 17/11/2017 a 06/12/2017**, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em **28/12/2017**. 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 INSTRUDEM 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.

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 28/12/2017. 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 de 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 de 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.

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 de 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 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 a 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, inciso II e § 1º do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Recomendo, todavia, na forma do art. 21 do citado diploma legal, a pertinência da 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULA**, em instância ÚNICA, a Notificação Fiscal **232340.0088/17-6**, lavrada contra **SAMUEL EVANGELISTA DE BRITO EIRELI - ME**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR