

N.F. N° - 210595.0051/20-7
NOTIFICADO - NESCY DA SILVA BORGES
NOTIFICANTE - PASCOAL TEIXEIRA GAMA
ORIGEM - DAT NORTE / IFMT
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.02.2024

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0006-05/24NF-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. 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 24/11/2020, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$ 7.157,66, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 4.294,60 perfazendo um total de R\$ 11.452,26, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 054.005.008: 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 de nº 13.780/12, c/c art. 12-A; inciso III do art. 23; art. 32 e art. 40 da Lei nº 7.014/96. Multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei de nº 7.014/96.

O Notificante **acrescentou na descrição dos fatos que se trata de:**

“Procedimentos de fiscalização em cumprimento ao Mandado de Fiscalização de nº. 17982704000100-20201112 foi constatado que o contribuinte adquiriu Madeiras em outras Unidade da Federação, conforme DANFEs de nºs. 85, 160, 193 e 196 e não efetuou o pagamento do ICMS/Antecipação Parcial correspondente. Operação de circulação de mercadoria constatada nesta data por verificação fiscal que identificou os eventos de transito de mercadorias preconizada no Ajuste SINIEF de março de 2012 (Ciência da Operação e Conformação da Operação). Eventos indicados no Termo de Ocorrência Fiscal e Termo de Visita Fiscal (anexo) Tendo em vista a ausência de elementos que possa identificar a data real da entrada das citadas mercadorias no Estado da Bahia, e seguindo o Princípio de Direito Tributário “in dúvida pro reo” foi considerada como data de ocorrência do fato gerador a data da constatação do evento”.(Grifos nossos)

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se os seguintes documentos: a Notificação Fiscal de nº. 210595.0051/20-7, devidamente assinada pelo **Agente de Tributos Estaduais** (fl. 01); o Demonstrativo de Débito (fl. 02); o Mandado de Fiscalização – COE de nº. 17982704000100-20201112 (fl. 10), impresso na data de 14/11/2020; 04 DANFEs de nºs. 85, 160, 193 e 196, localizados às folhas 06 a 09, emitidos, por empresas localizadas no Estado do Pará, entre as datas de 20/10/2020 a 05/11/2020, **impressos ambos na data de 12/11/2020** com o indicativo no cabeçalho superior “Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e no cabeçalho inferior “SEFAZ-BA –Superintendência Administração Tributária – Diretoria de Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações Especiais”.

O Notificado se insurge contra o lançamento, através de seu representante manifestando impugnação através de requerimento, onde a peça de defesa consta apensada aos autos (fl. 23), protocolizada na CORAP NORTE/PA SAC IRECÊ na data de 01/06/2021 (fl. 33).

Em seu arrazoado, o Notificado informou que como já manifestado à SEFAZ, tanto ao agente fiscal Notificante, como pelo sistema da SEFAZ, que as mercadorias descritas nas Notas Fiscais mencionadas na notificação, ou seja, 85, 160, 193 e 196 não foram compradas, nem tão pouco recebidas pelo Notificado. E, logo que o Notificado teve ciência deste fato, foi pesquisar e constatou a existência das referidas notas, o qual tomara a iniciativa de prestar queixa à polícia para que se tomasse medidas a respeito, conforme certidões de queixa anexo, condizentes com as supra notas e outras mais.

Afirmou que do mesmo modo foi comunicado ao agente por telefone tal ocorrência, para que também o mesmo levasse ao conhecimento das autoridades para que averiguasse tal situação com a SEFAZ de origem, e que o Notificado nunca realizou compras nas empresas emitentes destas notas.

Complementou trazendo aos autos as queixas com os códigos de certificação referente às Notas Fiscais de n^{os}. 63, 64, 76, 191, 85, 193, 223, 160, 208, 196 e 207 e espera que possa a Superintendência determinar o arquivamento da presente notificação com subsequente exclusão dos débitos decorrentes.

Verifico que por força de norma publicada em 18/08/2018, referente ao Decreto de nº 18.558/18, não consta a Informação 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, Modelo **Trânsito de Mercadorias**, em epígrafe, lavrada em 24/11/2020, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$ 7.157,66, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 4.294,60 perfazendo um total de R\$ 11.452,26, decorrente do cometimento da Infração (054.005.008) 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.

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 de 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 N° 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.

Inicialmente, verifica-se que os 04 DANFEs de nºs. 85, 160, 193 e 196, localizados às folhas 06 a 09, emitidos, por empresas localizadas no Estado do Pará, **entre as datas de 20/10/2020 a 05/11/2020, impressos ambos na data de 12/11/2020** com o indicativo no cabeçalho superior “Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e no cabeçalho inferior “SEFAZ-BA –Superintendência Administração Tributária – Diretoria de Planejamento Fiscalização – COE – Central de Operações Especiais”.

Na situação sob análise, constatei que através do documento acostado aos autos (Mandado de Fiscalização – COE de nº. 17982704000100-20201112, fl. 10) 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 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, 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.

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, **no estabelecimento do contribuinte**, também, **há a carência de qualquer tipo de documentação** que comprovem a realização deste tipo de 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 NORTE, 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 20/10/2020 a 05/11/2020**, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em 24/11/2020.

Assim sendo, o roteiro de fiscalização, bem como os instrumentos utilizados 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 transcrita.

“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.

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 pela 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar NULA a Notificação Fiscal 210595.0051/20-7, lavrada contra **NESCY DA SILVA BORGES**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR