

N.F. Nº - 232155.0033/18-4  
NOTIFICADO - B&F TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
NOTIFICANTE - EDVALDO RAIMUNDO NOVAES  
ORIGEM - DAT SUL / IFMT  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.02.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0012-05/24NF-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 24NFVDmercadorias 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 **28/03/2018**, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 10.301,42 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 6.180,85 perfazendo um total de R\$ 16.482,27, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

**Infração 01 - 54.09.01:** Falta de recolhimento do ICMS – Antecipação Total – de mercadoria comercializada por contribuinte submetido ao REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E PAGAMENTO.

Enquadramento Legal: inciso II do art. 41; arts. 46 e 47 da Lei de 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:**

*“Em, 23 de março de 2018, no exercício de minhas funções fiscalizadoras, e cumprindo o Mandado de Fiscalização de nº 11366454000105-2018228 enviado pela COE detectei as seguintes irregularidades: contribuinte inscrito no Cadastro do ICMS Bahia deixou de efetuar o pagamento do ICMS a Antecipação Parcial/Total, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da federação”*

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se os seguintes documentos: a Notificação Fiscal de nº **2321550033/18-4**, devidamente assinada pelo **Agente de Tributos Estaduais** (fl. 01); o Demonstrativo de Débito (fl. 02); o Mandado de Fiscalização – COE de nº 11366454000105-2018228 (fl. 10), impresso na data de **13/03/2018**; o Anexo 03 ao Termo de Fiscalização – Constatação de Eventos do Trânsito das Mercadorias (fls. 06 e 07), o Anexo 06 – Resumo do Demonstrativo do Cálculo Semi Elaborado – UMF (fls. 06 e 07), o Anexo 05 – Resumo para Constituição de Crédito Tributário (fls. 09 a 10) ambos emitidos pelo COE e impressos na data de **13/03/2018**; 17 DANFEs de nºs. 967.731, 967.720, 967.713, 965.383, 963.934, 662.393, 158.625, 158.442, 158.441, 158.251, 158.028, 157.599, 157.219, 157.212, 003.052, 002.155, 732 (fls. 11 a 27) emitidos, por diversas empresas localizadas em diversas Unidades da Federação, entre as datas de **26/02/2018 a 09/03/2018**, **impressos ambos na data de 13/03/2018** 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”.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu representante manifestando impugnação, onde a peça de defesa consta apensada aos autos (fls. 38 e 39), protocolizada na CORAP SUL/PA V. CONQUISTA na data de 23/05/2018 (fl. 19).

Em seu arrazoado, a Notificada tratou que na data de 23/04/2018 recebeu a intimação de nº **232155.0033/18-4** referente à cobrança de falta de recolhimento de débito reclamado ou a possibilidade de Justificação ao Inspetor da IFMT SUL – Inspetoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito da Região Sul, no prazo de 30 dias a contar da data de ciência.

Asseverou que analisando a Intimação e as Notas Fiscais contidas no Anexo do Demonstrativo do Débito foi verificado que a Notificada pagou todas as Notas Fiscais reclamadas. Portanto, a intenção dessa Justificativa está em apresentar os comprovantes de pagamento alegados, sendo que estes referem-se às competências de 02 e 03/2018 divididas em ICMS Antecipado, DIFAL e ST.

Apontou que como a guia de pagamento é feita através do site da SEFAZ/BA e não permite a inserção de todas as Notas Fiscais no campo de observação daquela competência, a Notificada vem apresentar uma planilha com o Demonstrativo do Cálculo que permite mostrar o montante do ICMS da guia e destacadas as Notas Fiscais reclamadas pelo fiscal, sanando assim a dúvida de cobrança.

Consignou que levando em consideração que os comprovantes são a prova de pagamento dos impostos das Notas Fiscais reclamadas, não há motivo assim para a cobrança e aos demais solicita a impugnação da intimação.

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 **28/03/2018**, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 10.301,42 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 6.180,85 perfazendo um total de R\$ 16.482,27, decorrente do cometimento da Infração (**54.09.01**) por **falta de recolhimento do ICMS** – Antecipação Total – de mercadoria comercializada por contribuinte submetido ao REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO E PAGAMENTO.

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.

Inicialmente, verifica-se que os 17 DANFEs de nºs 967.731, 967.720, 967.713, 965.383, 963.934, 662.393, 158.625, 158.442, 158.441, 158.251, 158.028, 157.599, 157.219, 157.212, 003.052, 002.155, 732 (fls. 11 a 27) emitidos por diversas empresas localizadas em diversas Unidades da Federação, entre as datas de **26/02/2018 a 09/03/2018**, foram **impressos ambos na data de 13/03/2018** 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 (o Mandado de Fiscalização – COE de nº 11366454000105-2018228) que a Notificada, é **Empresa do Regime Normal, não sendo optante do 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, 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** 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 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).

Pelo viés de fiscalização de estabelecimento, tem-se que na condição funcional de Agente de Tributos Estaduais este não teria a capacidade tributária para integrar a bilateralidade desta relação jurídica tributária. Não sendo, portanto, competente para a lavratura desta Notificação Fiscal com características de estabelecimento conforme depreende da leitura do § 3º do art. 107 da Lei de nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), e do art. 42 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

Do deslindado, 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 26/02/2018 a 09/03/2018**, sendo que o presente lançamento somente ocorreu em **28/03/2018**.

Assim sendo, o roteiro de fiscalização, bem como o instrumento utilizados não são apropriados para constituir o crédito tributário decorrente **da apuração de fatos ocorridos preteritamente**, nem tão pouco haveria competência do Agente de Tributos.

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 conseqüentemente 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 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 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 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar NULA a Notificação Fiscal **232155.0033/18-4**, lavrada contra **B&F TELECOMUNICAÇÕES LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR