

N.F. N° - 491301.1096/16-1  
NOTIFICADO - ALEXANDRE LOBO PINTO ME  
NOTIFICANTE - VALDELICE DE FREITAS SENA  
ORIGEM - DAT METRO / IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.01.2025

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0302-05/24NF-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 **31/10/2016**, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$ 14.971,96, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 8.983,18 perfazendo um total de R\$ 24.270,89, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

**Infração 01 – 54.01.03** – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo I do RICMS para comercialização, procedente de outra Unidade da Federação, por contribuinte descredenciado.

Enquadramento Legal: Art. 8, § 4º, inciso I, alínea “a” da Lei de nº 7.014/96, C/C art. 332, inciso III, alínea “a” do RICMS, Decreto de nº 13.780/12. Multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei de nº 7.014/96.

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

*“Em data e hora e local acima indicados, no exercício de nossas funções fiscalizadoras, constatamos as seguintes irregularidades: Falta de recolhimento do ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL sobre as mercadorias adquiridas pra comercialização, procedentes de outra unidade da federação por contribuinte na condição DESCREDENCIADO. Ação Fiscal originária da Superintendência de Administração Tributária – STA, Central de Operações Estaduais – COE, através da Ordem de Serviço emanada do Mandado de Fiscalização de nº 2399478000131-2016829. A Base de Cálculo foi calculada através dos DANFES recebidos pelo contribuinte conforme memória de cálculo anexa.””*

Anexo aos autos, dentre outros, encontram-se os seguintes documentos: a Notificação Fiscal de nº. **491301.1096/16-1**, devidamente assinada pela **Agente de Tributos Estaduais** (fls. 01 e 02); o Mandado de Fiscalização – COE de nº. 2399478000131-2016829 (fls. 04 e 05), impresso na data de **01/09/2016**; 08 DANFEs de nºs. 18.588, 18.589, 18.590, 18.591, 18.593, 18.594, 346.580 e 0001.531 localizados às folhas 07 a 14, emitidos por empresas localizadas em Minas Gerais e São Paulo, nas datas de **17/08 a 22/08/2016**.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de representante manifestando impugnação onde a peça de defesa consta apensada aos autos (fls. 28 a 33), protocolizada na IFMT METRO/COORD. ATEND., na data de **05/12/2017** (fl. 22).

Em seu arrazoado a Notificada tratou no tópico **“Dos Fundamentos da Justificação do Cerceamento do Direito de Defesa”** que o Notificante não disponibilizou ao Notificado todos os papéis de trabalho necessários à confecção da Justificação, o que macula todo o procedimento por cerceamento do direito de defesa, mesmo tendo enviado ao contribuinte planilha com

relatório e cálculos que serviram de sustentação à Notificação Fiscal sendo suprimidas informações imprescindíveis ao exercício regular da ampla defesa, a exemplo dos demonstrativos de cálculo, as chaves de acesso dos DANFE's, data de emissão das respectivas Notas Fiscais, e ainda, os termos de ocorrência e de apreensão de mercadorias para justificar a lavratura formalizada pela fiscalização de trânsito consoante ao que prevê o RPAF/BA, em seu artigo 44.

Salientou que a ausência dos pressupostos previstos nos dispositivo invocados geram inúmeras consequências que inviabilizam o exercício regular do direito de defesa da Notificada já que, não teria à sua disposição todos os documentos necessários para IMPUGNAR com precisão os itens pontuados pelo preposto fiscal, em outras palavras, o fato de não terem sido entregues todos os papéis de trabalho, a exemplo das Notas Fiscais que serviram de supedâneo à autuação, que permitisse ao contribuinte exercer com primazia o seu direito Constitucional da ampla defesa, tão bem hospedado no artigo 2º do RPAF/BA, impõe a nulidade absoluta de todo o procedimento de lançamento de ofício, nos termos do inciso II do artigo 18 do RPAF/BA.

Pontuou no tópico “*Questões de Mérito*” que a Notificada recebeu a presente Notificação Fiscal muito tempo depois de operada a lavratura e que apesar de ser uma Notificação Modelo “4” – Trânsito, não se podendo afirmar que se trata de “uma infração constatada no trânsito de mercadorias”. Registrhou que o Termo de ocorrência Fiscal, que fundamenta a presente NFL, não contém a assinatura da Notificada, tampouco do detentor das mercadorias, o que corrobora com a tese defensiva de que a autuação não se operou de forma contemporânea aos fatos geradores apontados no Termo de Encerramento da Ação Fiscal.

Ponderou que à luz dos elementos acima não resta dúvida que se trata de uma Notificação Fiscal lavrada em consequência de uma ação fiscal que deveria ocorrer em estabelecimento comercial, visto que dos documentos apresentados pela fiscalização, emitidos pela Superintendência da Administração Tributária - Diretoria de Planejamento da Fiscalização, intitulado de COE – Central de Operações Estaduais - Mandado de Fiscalização Monitoramento, nos termos do art. 3º da Portaria de nº 217/2012, versa que “As unidades de fiscalização de mercadorias em trânsito da Secretaria da Fazenda deverão, prioritariamente, realizar as diligências e ações fiscais demandadas pela COE, bem como prestar todas as informações solicitadas”, onde designa prepostos fiscais para realizarem monitoramento através de Regime Sumário de Apuração do ICMS no âmbito da IFMT-METRO, especificando, ainda, o estabelecimento Notificado.

Asseverou que diante dos fatos aqui delineados, e, também, em confronto com os dados constantes nos demonstrativos apresentados pela fiscalização, verifica-se que as operações que ensejaram a presente autuação, ocorreram bem antes da lavratura, e não na data indicada pela Notificante. Isto significa que as ocorrências, diferentemente do que consta no “Termo de Ocorrência Fiscal”, não se verificou no trânsito de mercadorias, e sim em datas anteriores, cuja exigência fiscal, neste caso, deveria considerar, através de fiscalização realizada em estabelecimento, a data real da ocorrência dos fatos, inclusive para fim de incidência correta dos acréscimos tributários.

Enfatizou que prova irrefutável da nulidade é o fato de a fiscalização ter se inaugurado a partir do Mandado de Fiscalização supracitado, restando caracterizado que o múnus fazendário decorreu de ato preparatório, extemporâneo, portanto, inconformável com o procedimento próprio da fiscalização de trânsito. Portanto, a exemplo do que ocorreu, não é possível se presumir uma data de ocorrência de fatos ocorridos diante da existência de documentos que possibilitam este procedimento.

Sublinhou que outro vício de substancial importância presente nestes autos é que, por não se tratar de uma operação ocorrida no trânsito de mercadorias e, sim, relacionada a apuração de fatos pretéritos, deveria ser adotado o procedimento concernente a fiscalização no estabelecimento do autuado, cujo procedimento deve observar as normas estabelecidas pelo RPAF/BA.

Na espécie, examinando as peças processuais da presente notificação, há de fato, a existência de vícios jurídicos intransponíveis, ligados à legalidade do lançamento. Nesse ponto, a instauração,

o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. No presente caso, como a Notificação Fiscal foi emitida no modelo próprio para as ações fiscais desenvolvidas pela fiscalização no trânsito de mercadorias, teria de ser precedido, forçosamente, da lavratura de Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal, mediante emissão do instrumento próprio, conforme determina a legislação tributária de regência, e ainda, ter sido executado de forma imediata e contemporânea ao trânsito de mercadorias.

Apontou que é possível notar que, apesar de constar um “Termo de Ocorrência Fiscal”, o mesmo não se presta para fundamentar o procedimento fiscal adotado, haja vista que o mesmo além de não se encontrar assinado pelo autuado, a data real da entrada das mercadorias no estado foi ignorada, conforme se extraí dos autos.

Ressaltou que de acordo com os documentos que se extraem dos autos, a exigência diz respeito aos documentos fiscais ali indicados. Da análise dos citados documentos constata-se que se tratam de Notas Fiscais eletrônicas emitidas em período longínquo, portanto, não se justifica a presunção da data de ocorrência do fato gerador, e consequentemente a lavratura de Notificação Fiscal de Lançamento no modelo empregado, já que, de acordo com os documentos inseridos nos autos, restou comprovado que se tratam de fatos pretéritos, enquanto que a ação fiscal no trânsito de mercadorias é instantânea.

Sublinhou que nesta situação, o preposto notificante, constatando a conduta infracional, lavra o flagrante, apreendendo ou não mercadorias e/ou documentos, e impõe a exigência fiscal em relação àquele ato que está presenciando, o que não ficou demonstrado nos autos. Nos termos em que está posta a legislação, é incompatível com a operação de trânsito a apuração de imposto lastreado em fato pretérito, como ocorreu na presente situação.

Finalizou no tópico “**Do Requerimento**”. Posto isto, requerendo que seja a presente JUSTIFICAÇÃO integralmente acatada, julgando a Notificação Fiscal de Lançamento vergastado totalmente improcedente, nos termos dos fundamentados acima.

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 31/10/2016, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$ 14.971,96, mais multa de 60%, equivalente a R\$ 8.983,18 perfazendo um total de R\$ 24.270,89, decorrente do cometimento da Infração (**54.01.03**) de deixar de efetuar o recolhimento do ICMS, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias elencadas no Anexo I do RICMS para comercialização, procedente de outra Unidade da Federação, por contribuinte descredenciado.

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 de 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 08 DANFEs de nºs de nºs. 18.588, 18.589, 18.590, 18.591, 18.593, 18.594, 346.580 e 0001.531 localizados às folhas 07 a 14, foram emitidos por empresas localizadas em Minas Gerais e São Paulo, nas datas de 17/08 a 22/08/2016.

Na situação sob análise, constatei que através do documento acostado aos autos (Mandado de Fiscalização – COE de 2399478000131-2016829,) que o Notificado, 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 irão diferenciá-los 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, 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 comprove 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 METRO, sendo o instrumento utilizado pela 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 de empresas localizadas nos Estados de Minas Gerais e São Paulo emitidos **entre as datas de 17/08 a 22/08/2016**, e a lavratura ocorreu em **31/10/2016**.

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**.

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.*

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 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.

De tudo exposto, voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal.

## 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 de nº. 491301.1096/16-1, lavrada contra **ALEXANDRE LOBO PINTO ME.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR