

**A. I. Nº** - 233099.0161/13-9  
**AUTUADO** - TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS VINÍCIUS BORGES DE BARROS  
**ORIGEM** - INFAZ/VAREJO  
**INTERNET** - 15.04.2014

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0071-04/14**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora, agir nos estritos termos da legislação. Para ser lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, é necessário que o sujeito passivo se encontre sob ação fiscal. A legislação enumera os atos que dão início ao procedimento fiscal. O Auto de Infração deve ser precedido de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos de Fiscalização ou de Termo de Início de Fiscalização, salvo nas situações expressamente excepcionadas pela legislação. A falta de Termo de Início de Fiscalização válido contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, configurando-se prejuízo jurídico para o mesmo, sendo, pois, nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, com ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do devido processo legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 02 de dezembro de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 78.690,78, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no valor de R\$ 22.611,05, ocorrência verificadas nos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2011;

Infração 02. Recolhimento a menor de ICMS em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de março de 2012, totalizando R\$ 2.256,00, no período de março/agosto de 2013;

Infração 03. Recolhimento a menor de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 ao RICMS/BA, no montante de R\$ 53.823,73.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 44 a 58, onde argüi em sua defesa, que não concorda com a autuação, pelos motivos que exporá.

Após tecer comentários acerca das razões de impugnação, argüi preliminar de nulidade do lançamento, sob o argumento de que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, prevê aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Aduz que embora tal determinação legal assim o ordene, o Auto de Infração não permite o pleno exercício do direito de defesa, vez que não obedeceu à ordem legal, diante da falta de intimação

formalizada com ciência do contribuinte sobre o início da fiscalização, os livros em forma de PDF enviados via e-mail para o auditor fiscal, não tiveram assinatura digital ou mesmo física, assim como a demonstração da origem, cálculo e elementos que possibilitem à ora Impugnante o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, razão que demonstra grotescamente a preterição do direito de defesa, engessando a Impugnante e prejudicando sua atividade comercial e sua integridade.

Não há no Auto de Infração meios que assegurem a Impugnante o conhecimento dos motivos que levaram o Auditor Fiscal a desconsiderar as operações realizadas pela Impugnante - esta em fiel atendimento das normas legais - para imputar a pecha de omissão de entradas de mercadorias tributadas.

Neste passo, assevera que a autuação é nula de pleno direito uma vez que o Auditor Fiscal sequer solicitou à impugnante qualquer informação sobre as penalidades, atribuindo, quando da lavratura do Auto de Infração, valores totalmente divergentes da realidade do contribuinte, e que, por consequência, produziram um débito de elevada monta em seu desfavor.

Lembra que a ciência de tais equívocos ensejam ao órgão administrador julgador anular o Auto de Infração em apreço na conformidade da aplicação da Súmula nº 473 do STF, transcrita, bem como decisões judiciais a respeito do tema.

Diante de tais fatos, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por vício insanável que lhe macula a validade, haja vista o não atendimento das formalidades legais.

Invocando o princípio da eventualidade, adentra no mérito, assegurando, de pronto, que o lançamento fiscal decorreu de auditoria fiscal em transferência de saldo credor do ICMS de filial para Matriz, e, recolhimento a menor do ICMS por antecipação que foram devidamente registradas em livros próprios, mas que tal auditoria encontra-se eivada de equívocos e distante da realidade da empresa.

No tocante à infração 01, informa que foram efetivadas as seguintes transferências de saldo credor do ICMS de filial estabelecida neste estado para a Matriz conforme planilhas que elabora, indicando transferências da filial de inscrição 03.096.598, nos valores de R\$ 6.537,46, R\$ 6.749,50, R\$ 5.179,10 e R\$ 3.373,34, nos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2011, respectivamente.

Indica estar anexando para comprovação das transferências supracitadas, os livros de Apuração do ICMS dos meses onde foram apontadas as irregularidades e onde se caracteriza e confirma tanto a transferência escriturada a débito da Filial San Martin com Inscrição Estadual de nº 03.096.598, como o recebimento a crédito da Matriz, ora penalizada, sendo este o motivo para a solicitação de improcedência da referida infração.

Para as infrações 02 e 03, informa, com base nos seus livros de Registro de Entradas de Mercadorias, mais propriamente em seu resumo final como foram apurados os valores recolhidos a título de antecipação parcial.

#### RESUMO DAS OBSERVAÇÕES.

##### 017 – ANTECIPAÇÃO PARCIAL DE ICMS

ICMS DESTINO

ICMS ORIGEM

VLR ANTECIPAÇÃO PARCIAL

##### 0110 – MARGEM DE VALOR AGREGADO MVA

MVA VARIÁVEL

VLR. CONTABIL + MVA

VLR. CONTABIL + MVA

ALÍQUOTA VARIÁVEL

VLR. NF + MVA + ALIQ. VARIÁVEL

VLR. ICMS DESTINO NF

TOTAL A PAGAR

99999 – TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO EM SITUAÇÃO ESPECIAL

TOTAL DA BASE DE CÁLCULO

TOTAL DO IMPOSTO RETIDO EM NF OU GNER.

Indica que na forma dos demonstrativos abaixo a seguir, verificou-se que o auditor fiscal equivocou-se, pois considerou os valores do ICMS já retido em situação especial, descontando dos valores das antecipações corretamente apuradas, para encontrar os valores desta infração.

APURAÇÃO DO ICMS POR ANTECIPAÇÃO  
TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA

mar/13			
ANTECIPAÇÃO A PAGAR		ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO	3.575,98	MVA VARIÁVEL	3,47
ICMS ORIGEM	1.352,96	VLR CTB + MVA	3.942,42
VLR. ANTECIPACAO	2.223,02	VLR CTB + MVA	14.124,75
		ALIQ. VARIÁVEL	1,53
		VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	2.401,21
		VLR. ICMS DESTINO NF	1.151,96
		TOTAL A PAGAR	1.249,25
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUAÇÃO ESPECIAL			
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO			172.271,79
TOTAL DO IMPOSTO RETIDO			9.136,24
DIFERENÇA DA PENALIDADE		(9136,24-1249,25)	7.886,99

abr/13			
ANTECIPAÇÃO A PAGAR		ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO	1.281,73	MVA VARIÁVEL	2,77
ICMS ORIGEM	491,71	VLR CTB + MVA	7.332,18
VLR. ANTECIPACAO	790,02	VLR CTB + MVA	20.622,10
		ALIQ. VARIÁVEL	0,85
		VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	3.505,75
		VLR. ICMS DESTINO NF	1.594,79
		TOTAL A PAGAR	1.910,96
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUAÇÃO ESPECIAL			
TOTAL DA BASE DE CÁLCULO			227.669,02
TOTAL DO IMPOSTO RETIDO			11.973,37
DIFERENÇA DA PENALIDADE		(11973,37-1910,96)	10.062,41

mai/13			
ANTECIPAÇÃO A PAGAR		ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO	6.493,49	MVA VARIÁVEL	5,12
ICMS ORIGEM	2.512,61	VLR CTB + MVA	10.823,65
VLR. ANTECIPACAO	3.980,88	VLR CTB + MVA	37.064,37
		ALIQ. VARIÁVEL	2,04
		VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	6.300,95

	VLR. ICMS DESTINO NF	3.053,41
	TOTAL A PAGAR	3.247,54
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUACAO ESPECIAL		
	TOTAL DA BASE DE CALCULO	148.289,79
	TOTAL DO IMPOSTO RETIDO	7.517,17
DIFERENÇA DA PENALIDADE (7517,17-3247,54) 4.269,73		

jun/13		
ANTECIPAÇÃO A PAGAR	ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO 6.974,04	MVA VARIÁVEL	7,00
ICMS ORIGEM 2.355,90	VLR CTB + MVA	3.527,69
VLR. ANTECIPACAO 4.626,63	VLR CTB + MVA	12.490,57
	ALIQ. VARIÁVEL	2,89
	VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	2.123,41
	VLR. ICMS DESTINO NF	929,33
	TOTAL A PAGAR	1.194,08
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUACAO ESPECIAL		
	TOTAL DA BASE DE CALCULO	228.117,27
	TOTAL DO IMPOSTO RETIDO	12.285,41
DIFERENÇA DA PENALIDADE (12285,41-1194,08) 11.091,33		

jul/13		
ANTECIPAÇÃO A PAGAR	ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO 6.755,02	MVA VARIÁVEL	7,00
ICMS ORIGEM 3.088,66	VLR CTB + MVA	6.707,27
VLR. ANTECIPACAO 3.666,36	VLR CTB + MVA	21.148,67
	ALIQ. VARIÁVEL	2,55
	VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	3.595,27
	VLR. ICMS DESTINO NF	1.600,32
	TOTAL A PAGAR	1.994,95
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUACAO ESPECIAL		
	TOTAL DA BASE DE CALCULO	248.326,32
	TOTAL DO IMPOSTO RETIDO	15.078,08
DIFERENÇA DA PENALIDADE (15078,08-1994,95) 13.083,13		

ago/13		
ANTECIPAÇÃO A PAGAR	ANTECIPAÇÃO RETIDA	
ICMS DESTINO 6.378,24	MVA VARIÁVEL	9,96
ICMS ORIGEM 2.854,23	VLR CTB + MVA	7.869,43
VLR. ANTECIPACAO 3.532,52	VLR CTB + MVA	25.685,47
	ALIQ. VARIÁVEL	3,91
	VLR. NF + MVA + ALQ. VAR.	4.366,54
	VLR. ICMS DESTINO NF	1.919,34
	TOTAL A PAGAR	2.447,20
TOTAL IMPOSTO RETIDO DIGITADO SEM SITUACAO ESPECIAL		

TOTAL DA BASE DE CALCULO		217.565,59
TOTAL DO IMPOSTO RETIDO		9.674,51
DIFERENÇA DA PENALIDADE	(9674,51-2447,20)	7.227,31

Indica estar anexando para apreciação e comprovação do acima comentado, os resumos finais dos livros Registro de Entradas de Mercadorias dos meses apurados, visto que os livros originais encontram-se em poder da auditoria, solicitando a improcedência da autuação.

A seguir, após mencionar ensinamento doutrinário, invoca o artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, para inferir que o julgador, ao aplicar a lei, deverá atender aos fins sociais a que ela se destina e às exigências do bem comum. Sendo assim, não poderia ser a Impugnante, mesmo que fossem admitidos os fatos narrados no Auto de Infração como verdadeiros, onerada de forma a levá-la a uma situação de desequilíbrio financeiro incomensurável.

Finaliza, solicitando a improcedência do lançamento.

Informação fiscal prestada à fl. 92 pelo autuante, de forma sucinta, argumenta que para a infração 01, cabe lembrar que para que haja transferência de saldo credor da filial para a matriz, deve haver, não somente o lançamento a débito, como, de igual modo, a emissão de nota fiscal de saída, com o código de operação 5602 do estabelecimento que transfere o crédito, o que não ocorreu, sendo demonstrado através dos anexos 19 a 22 dos autos, após análise dos livros da filial San Martin.

Para a infração 02, informa que o contribuinte não apresenta qualquer documento que comprove o contrário da acusação fiscal.

Com relação à infração 03, apesar do contribuinte apresentar demonstrativo, não traz qualquer outro documento que comprove as suas alegações, o que o leva a manter a autuação.

Não se manifesta acerca das preliminares aventadas pelo contribuinte em sua peça defensiva.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas devidamente contestadas pelo contribuinte autuado.

A defesa apresentada, em sede preliminar, pede a nulidade do lançamento, sob o argumento de que, embora a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, preveja aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, tal comando não foi obedecido pelo autuante, pelo fato de que o Auto de Infração ora discutido não permite o pleno exercício do seu direito de defesa, *"vez que não obedeceu à ordem legal, diante da falta de intimação formalizada com ciência do contribuinte sobre o início da fiscalização, os livros em forma de PDF enviados via e-mail para o auditor fiscal, não tiveram assinatura digital ou mesmo física, assim como a demonstração da origem, cálculo e elementos que possibilitem à ora Impugnante o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, razão que demonstra grotescamente a preterição do direito de defesa, engessando a Impugnante e prejudicando sua atividade comercial e sua integridade"*.

O autuante, na sua informação fiscal, não adentrou no exame de tais fatos, apenas apreciando o mérito do lançamento. Com efeito, o artigo 26 do RPAF/99, assim determina, nos incisos II e III:

*"Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*(...)*

*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização";*

Isso significa dizer que a ação fiscal somente se perfaz, com tais requisitos, sob pena de se enquadrar conduta diversa na hipótese do artigo 18, inciso II, do RPAF/99, o qual prevê serem nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Compulsando os autos, verifico que, à fl. 05, consta "Termo de Início de Fiscalização", todavia, sem qualquer indicação sobre a sua transcrição, recibo firmado pelo contribuinte dando a devida ciência ou inserção no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, aquele competente para a lavratura de tais termos.

Da mesma forma, nos autos não se encontra o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, o qual, na ausência de Termo de Início de Fiscalização supriria tal ausência, convalidando o procedimento de fiscalização.

Fica, pois, bem claro que não há nos autos qualquer elemento de prova de que o Termo de Início de Fiscalização lavrado e que integra o lançamento na folha acima indicada tenha sido transcrito no livro RUFTO do contribuinte, conforme determina a legislação, especialmente o artigo 28 do RPAF/99, o qual estabelece que 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, 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 ou 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.

Já o § 4º do mesmo artigo determina que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original.

Poderia o autuante, quando da sua afirmação fiscal, caso tivesse, acostar ao feito a devida comprovação da emissão do Termo de Início de Fiscalização, ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, todavia, não o fez, desobedecendo o comando normativo.

Embora haja contradição na assertiva do contribuinte, de que não houve a intimação ou início formal da fiscalização, tendo apenas fornecido via e-mail cópias dos livros fiscais em formato PDF, e mais adiante alegue que "*os livros originais, encontram-se em poder da auditoria*", fato é que, da análise dos elementos que compõem o processo, não se consegue comprovar a lavratura de ao menos um dos termos acima mencionados, oficializando os trabalhos de fiscalização.

A respeito da matéria, é de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.

No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo "termo", dentre outras acepções, significa "Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim" "Declaração exarada em processo". Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização.

O Termo de Início de Fiscalização tem prazo de validade, o qual pode ser prorrogado, desde que haja a devida e necessária justificativa. Esse prazo pode ser prorrogado, contanto que se atente para as praxes regulamentares, vez que o sujeito passivo não poderia ficar indefinidamente submetido à ação fiscal, a menos que haja razões para tal, e o fato seja determinado pela autoridade competente, mediante ato formal.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

De igual importância para a apuração do fato em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte. No caso ora em exame, esse prejuízo houve, pois o sujeito passivo foi surpreendido por um Auto de Infração sem que, formal ou juridicamente, lhe fosse informado que estava sendo fiscalizado, circunstância que se caracteriza como caso típico de cerceamento de defesa.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

O Termo de Início de Fiscalização, além de suas eventuais prorrogações, deve não somente ser lavrado, como também precisa ser transcrito no livro respectivo do contribuinte, para que este tome conhecimento do seu inteiro teor, nos termos do artigo 28, § 4º, do RPAF/99, mencionado linhas acima, o que no presente caso, os elementos constantes do feito não demonstram ter ocorrido. No caso concreto, diante das práticas adotadas pelo autuante, o contribuinte não poderia ter a certeza de que estava sob ação fiscal, vez que o procedimento poderia, por exemplo, ser uma mera verificação de documentos.

Tal questão tem sido analisada pelas Câmaras deste órgão, as quais têm manifestado entendimento na mesma esteira em que agora me manifesto, consoante Acórdãos CJF 0105-11/10, CJF 0207-11/10 e CJF 0329-11/03 tomados como exemplos. Por tais motivos, voto no sentido de que o lançamento é nulo, até pelo fato de que a existência de tal Termo é condição essencial para a existência do próprio procedimento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº. **233099.0161/13-9** lavrado contra **TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo a repartição fazendária avaliar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, respeitado o prazo decadencial.

Esta Junta recorre de Ofício de sua decisão para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - JULGADOR