

**PROCESSO** - A. I. Nº 2321513026/16-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ELS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES EIRELI - EPP  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – ACÓRDÃO 2ª JJF 0014-02/17  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0296-11/17

**EMENTA.** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. Pelos erros materiais em profusão a nulidade já se evidencia, independente da questão do cerceamento de defesa por conta do demonstrativo sintético elaborado pelo autuante. Concluo, contudo que os demonstrativos sintéticos, tanto o original quando o da informação fiscal se configuram imprestáveis à certeza e liquidez do valor apurado na infração. Mantida a Decisão *a quo*. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 344/356) que julgou Nulo o Auto de Infração em referência, lavrado 19/08/2016, quando foi lançado o valor de R\$336.346,52, decorrente das seguinte infração:

*Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado da Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referentes as aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, no período de janeiro a outubro e dezembro de 2013, janeiro a outubro e dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, e janeiro a maio de 2016.*

Após apresentação da defesa (fls. 24/41) e da informação fiscal (fls. 316/320), o auto foi julgado Nulo pela 2ª JJF, conforme voto abaixo, em resumo:

#### **VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada. Em sede defensiva, o autuado trouxe uma série de arguições, que ao seu ver invalidariam o lançamento através da decretação de sua nulidade.*

*Quanto a nulidade vislumbrada pelo sujeito passivo pelo fato do lançamento ter sido efetuado por “autoridade incompetente”, na medida o lançamento de ofício seria ato privativo dos Auditores Fiscais, e que tal matéria foi inclusive objeto de “ação direta de inconstitucionalidade”, ainda pendente de julgamento, que contou com os favoráveis Pareceres anexos, da OAB, Ministério Público Federal e da Advocacia Geral da União, valem algumas considerações.*

*Em primeiro lugar, observo que a atribuição para a constituição do crédito tributário encontra-se prevista no artigo 107 e parágrafos da Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), em alteração prevista pela Lei 11.470/09, de 08 de abril de 2009, DOE de 09 de abril de 2009, efeitos a partir de 01 de julho de 2009. O próprio sujeito passivo entabula a sua defesa, apontando em diversos momentos ser empresa optante pelo regime de apuração previsto no chamado Simples Nacional, e nesta condição, a fiscalização compete, sim, aos Agentes de Tributos Estaduais, na forma do § 3º acima transcrito, tendo, pois, quanto a esse aspecto, o devido respaldo legal.*

*Outra preliminar suscitada, diz respeito ao fato de entender a defesa ter sido emitido o “termo de intimação para apresentação de livros e documentos”, o que serviria para substituir o “termo de início”, ocorre que tal termo se encontra datado de 04/04/16, sendo o lançamento concluído em 30/08/16, com o “visto da autoridade competente” e com a intimação da empresa autuada, sendo contraditado pela responsável pela informação fiscal de que “...foi emitida Ordem de Serviço 502329/16 em 04 de abril de 2016 juntamente para fiscalizar outra empresa e depois foi excluída dessa Ordem de Serviço, para ser fiscalizada sozinha em outra posterior, a O. S. 5053390/16. O autuante somente aproveitou a mesma intimação para iniciar efetivamente a fiscalização, que só se deu em 26/07/2016, data de emissão da nova O. S., não prejudicando o direito de uma eventual*

*“denúncia espontânea”*.

*Ou seja, é na própria norma contida no art. 28 do referido Regulamento que existe a determinação de que não havendo, como no caso presente, termo de prorrogação apresentado à empresa, ela poderá exercer seu direito de denunciar espontaneamente o imposto porventura existente e não apresentado à tributação, não implicando tal fato em nulidade dos atos praticados.*

*Todavia, diante dos esclarecimentos prestados pela responsável pela informação fiscal acima, e que me permito transcrever mais uma vez, de que “...foi emitida Ordem de Serviço 502329/16 em 04 de abril de 2016 juntamente para fiscalizar outra empresa e depois foi excluída dessa Ordem de Serviço, para ser fiscalizada sozinha em outra posterior, a O. S. 5053390/16. O autuante somente aproveitou a mesma intimação para iniciar efetivamente a fiscalização, que só se deu em 26/07/2016, data de emissão da nova O. S., não prejudicando o direito de uma eventual “denúncia espontânea”, e aí estamos diante da segunda situação enunciada linhas acima, no início da apreciação desta preliminar.*

*Fato é que, diante das informações prestadas, a Ordem de Serviço originária, a qual estabelecia a realização de trabalhos de fiscalização (502329/16), e que serviu como base para a emissão de Termo de Início de Fiscalização em 04 de abril de 2016, foi substituída por outra (5053390/16), emitida em 26 de julho de 2016, tendo, nas palavras da própria informante, o autuante “aproveitado” da intimação relativa à Ordem de Serviço não mais válida, pois “caduca” e “vencida” para efetuar a fiscalização, sem que tivesse feito nova intimação ao contribuinte, o que cria duas situações, ambas curiosas: a primeira, uma Ordem de Serviço emitida sem o correspondente Termo de Intimação ou Termo de Início de Fiscalização. A segunda, um Termo (dito aproveitado), emitido antes do início da fiscalização propriamente dita, o que vem a ser uma situação inusitada ao meu entender. A prevalecer a tese do Fisco, bastaria ter uma Ordem de Serviço única, e os Termos de Início de Fiscalização ou de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos ser “aproveitados” indefinidamente, o que viria a trazer insegurança jurídica.*

*É certo que a Ordem de Serviço é um documento interno, emitido pela Administração, para determinar quem deve ser objeto de ação fiscal, e os possíveis roteiros de auditoria aplicáveis às peculiaridades e particularidades de cada empresa. Todavia, como ato administrativo, ele deve se sujeitar ao comando normativo, obedecer a critérios e elementos legais, vez que peça vestibular para a constituição do crédito tributário.*

*É de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte a devida ciência de que ele está sendo fiscalizado. 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. 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.*

*Invoco como embasamento para tal posição, Decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0326-12/11, no qual destaco o seguinte trecho do voto condutor daquela Decisão adotada por unanimidade:*

*E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dá através de intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.*

*Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, VII, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados”.*

*Nesta ótica, não foi respeitado aspecto essencial, ainda que formal, do lançamento, que era justamente o conhecimento ao sujeito passivo de que nova ação fiscal teria sido desencadeada, em função do cancelamento da Ordem de Serviço e emissão de uma nova, em data que transcendia os noventa dias de que fala a norma regulamentar. O que, ao meu entender, concorre para a nulidade do lançamento.*

*Ainda que esse argumento não fosse suficiente para a decretação da nulidade do feito, e frente ao argumento defensivo, que pede a nulidade do lançamento de ofício, por ofensa ao artigo 18, inciso I e IV, “a”, do RPAF/99, ou seja, por insegurança na determinação das infrações e cerceamento do direito de defesa, analisando a mídia encartada no lançamento, à fl. 15, observo que os elementos nos quais se baseou a autuação, inclusive como afirmado na informação fiscal, encontram-se na planilha denominada “Resumo para constituição Crédito Tributário”.*

*Analizando a mesma, vejo que contém a indicação dos documentos que serviram de base para as infrações, sendo que na fl. 02, estão listados os documentos fiscais e respectivas chaves de acesso, constando no cabeçalho a indicação “Antecipação Parcial - Falta de recolhimento do ICMS relativo às entradas neste estado da Bahia, das mercadorias relacionadas nos Documentos Fiscais abaixo listados, em razão de Antecipação Parcial e ou Antecipação Total do ICMS das operações subsequente. Operação de circulação”.*

*A responsável pela informação fiscal, ao elaborar novo demonstrativo sintético para a infração, não discriminou as notas fiscais remanescentes, valendo-se, inclusive à fl. 311 de relatório emitido pela Central de Operações Estaduais para efeito de programação fiscal, sem discriminação de metodologia de apuração do valor “destacado em amarelo” de R\$ 96,50 a título de “valor glosado”, apenas em função de uma nota fiscal, sem indicar os “valores glosados” dos demais documentos listados no mencionado “relatório”.*

*Ainda que não fosse pelo fato apontado pela defesa de que os demonstrativos que embasaram a autuação, na verdade é apenas um, no qual estão as parcelas da antecipação parcial recolhida a menor, objeto do presente lançamento, como, de igual forma, as parcelas da antecipação parcial não recolhida, objeto do lançamento contido no Auto de Infração 232151.3024/16-9, observo que inexistente qualquer discriminação acerca dos cálculos realizados para se obter os resultados apontados, o que vem a se configurar em grave equívoco por parte não somente do autuante, como, de igual forma, pela responsável pela informação fiscal que poderia, aproveitando o fato de ter realizado ajustes, elaborar demonstrativos nos quais apontasse os valores dos documentos, aqueles devidos a título de antecipação parcial, as alíquotas aplicadas, os créditos fiscais concedidos, etc., o que não aconteceu. Na informação fiscal constam apenas os valores totais que entende devidos, sem qualquer discriminação da forma de apuração do imposto tido como devido.*

*Da mesma forma, ao trazer à baila o Decreto 14.213/2012, o qual dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975, incorreu a fiscalização em franca mudança de fulcro da autuação, o que implica em cerceamento do direito de defesa, diante do fato de que, em qualquer momento da autuação tal diploma normativo foi sequer mencionado como motivador da autuação, apenas o sendo por ocasião da informação fiscal.*

*Tal procedimento, não tem tido acolhida neste órgão, motivando decisões como a da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, à unanimidade, através do Acórdão CJF 0376-12/15. Desta forma, chego à conclusão de que o Auto de Infração como lavrado, além dos equívocos anteriormente apontados, traz em seu bojo insegurança quanto a infração efetivamente apurada, suas ocorrências e valores e da confusão estabelecida pelo autuante na sua constituição, diante da flagrante nulidade verificada, que se enquadra na hipótese prevista no artigo 18, inciso II, o qual diz serem nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.*

*Por tais razões, julgo o Auto de Infração nulo, cabendo à autoridade fazendária avaliar a possibilidade de refazimento da ação fiscal, atendidos os requisitos legais, e sanear os equívocos aqui apontados.*

A JJF recorreu de ofício da Decisão, a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, conforme determina o art. 169, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício em que a 2ª JJF julgou Nulo o lançamento em decorrência de cerceamento de defesa por diferentes razões que foram fundamentadas no acórdão acima transcrito. Após afastar o pedido de nulidade quanto à incompetência do autuante, o Relator acolheu a nulidade no que diz respeito aos seguintes aspectos, em resumo, conforme declara em seu voto:

1. Falta de intimação do sujeito passivo após haver expirado a ordem de serviço inicial, que deu origem à intimação de fl. 7, feita em 04/04/2016, após a OS 502329/16, mas que foi substituída por outra OS de nº 5053390/16, emitida em 26 de julho de 2016, tendo o auto sido lavrado em

9/08/2016, portanto mais de 4 meses após a intimação inicial. O Relator a quo apresentou a seguinte justificativa:

*Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte. 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.*

2. Que houve lançamento de infração de mesma natureza em outro Auto de Infração, AI de nº 232151.3024/16-9, o que trouxe incerteza e insegurança ao lançamento presente.
3. Que na informação fiscal, houve mudança de fulcro da infração, saindo do lançamento por antecipação parcial para a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefícios fiscais, conforme Decreto nº 14.213/2012, nos termos abaixo em resumo:

*Da mesma forma, ao trazer à baila o Decreto 14.213/2012, o qual dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975, incorreu a fiscalização em franca mudança de fulcro da autuação, o que implica em cerceamento do direito de defesa, diante do fato de que, em qualquer momento da autuação tal diploma normativo foi sequer mencionado como motivador da autuação, apenas o sendo por ocasião da informação fiscal.*

4. Que os demonstrativos sintéticos, sem a metodologia de cálculo, representam cerceamento de defesa do Recorrente, tendo apresentado as seguintes razões:

*Observo que inexistente qualquer discriminação acerca dos cálculos realizados para se obter os resultados apontados, o que vem a se configurar em grave equívoco por parte não somente do autuante(...) mas também pelo responsável pela informação fiscal, ao elaborar demonstrativos sem que apontasse os valores dos documentos, aqueles devidos a título de antecipação parcial, as alíquotas aplicadas, os créditos fiscais concedidos, etc., o que não aconteceu. Na informação fiscal constam apenas os valores totais que entende devidos, sem qualquer discriminação da forma de apuração do imposto tido como devido.*

De início devo discordar quanto à primeira razão da nulidade aceita pelo I. Relator a quo, ainda que este tenha se embasado em voto da 2ª CJF do ano de 2011, Acórdão CJF nº 0326-12/11. A intimação fiscal em tempos remotos era condição *sine qua non* para se fiscalizar, visto que o Fisco dependia integralmente da apresentação dos livros fiscais pelo contribuinte. Era comum, inclusive, sucessivas intimações com multas progressivas pela não apresentação dos livros e documentos fiscais nos termos do art. 42, inc. XX da Lei nº 7.014/96.

Contudo, com o advento das novas tecnologias e tendo o Fisco à disposição em sistema eletrônico de toda a movimentação do contribuinte, deixou de ser imprescindível a intimação fiscal. Há de se perguntar se tal formalidade representa nulidade do processo em caso de não ser cumprida. Entendo que a intimação serve como marco que impede a espontaneidade para recolhimento de impostos pelo contribuinte, que se o fizer durante o procedimento, ainda assim, o auto permanecerá válido, e produzirá efeitos quanto às multas remanescentes. Ou seja, a intimação interessa mais ao autuante do que ao autuado, que pode se valer da ausência de intimação para efetuar recolhimentos espontâneos sem riscos de ter que pagar multas em caso de lançamento de ofício por Auto de Infração.

A jurisprudência dos tribunais também é farta quanto a esta questão. Trago abaixo, ementa de julgamento de ação anulatória de processo administrativo negado pelo TJ-PR, por ofensa ao contraditório, em que o Tribunal entendeu pela prevalência do princípio do informalismo nos processos administrativos, combinado com a ausência de demonstração de prejuízo e também, de julgamento do STJ em que se negou a anulação do processo por falta de uma intimação da parte.

**TJ-PR - 8859283 PR 885928-3 (Acórdão) (TJ-PR)**

*Data de publicação: 19/06/2012*

*Ementa: DIREITO PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÕES EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. DECISÃO ADMINISTRATIVA MOTIVADA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. PAS DE NULLITÉ SANS*

*GRIEF. PRINCÍPIO DO INFORMALISMO QUE REGE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.. RECURSO DESPROVIDO. O processo administrativo goza do princípio do informalismo, o qual dispensa procedimento rígido ou rito específico. Eventual nulidade no processo administrativo exige a respectiva comprovação do prejuízo sofrido, em observância ao princípio pas de nullité sans grief, hipótese não demonstrada na exordial.*

**RECURSO ESPECIAL Nº 761.057 - SP (2005/0102479-6)**

**RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI**

**RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Ementa:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. **INTIMAÇÃO. DESNECESSIDADE.** Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. No caso, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias ao deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão recorrido reflete mero inconformismo com os termos da Decisão. Não há, por essa razão, qualquer vício no acórdão recorrido que determine a sua nulidade. **Não acarreta nulidade do processo administrativo fiscal a não intimação da parte, pois não houve prejuízo à recorrida. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.**

**TRF-4 - APELAÇÃO CÍVEL AC 694 SC 2000.72.00.000694-0 (TRF-4)**

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. IPI. AUTUAÇÃO. MULTA. IRREGULARIDADE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. **AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE EFETIVO PREJUÍZO.** RESPONSABILIDADE. BOA-FÉ. VÍCIOS DE CONSENTIMENTO. 1. A forma dos atos, salvo nos casos em que essencial, constitui mero instrumento, que é desejável e recomendável para garantia da lisura na prática do ato, para sua melhor compreensão e comprovação, mas cuja ausência somente o infirma se for estabelecido o prejuízo disso decorrente. **Inexistindo prejuízo à defesa do contribuinte, que teve ciência inequívoca da atuação dos agentes fiscais, é de se afastar sua pretensão à anulação do processo administrativo-fiscal por ausência de termo de início da ação fiscal.**

Assim, com a máxima e respeitosa vênica discordo do voto do Relator *a quo* quanto à nulidade suscitada por conta da ausência de intimação, embora, diga-se de passagem, intimação houve em 04/04/2016, e o fato de haver a emissão de nova ordem de serviço, evidentemente se trata de procedimento interno que em nada afeta e não há qualquer prejuízo ao contribuinte. Assim, ainda que não houvesse nem mesmo a intimação supracitada, não seria motivo de nulidade do processo, por absoluta falta de comprovação de prejuízos à defesa, pela ausência de intimação.

Quanto ao segundo argumento, entendo que embora traga um certo nível de embaralhamento ao processo, é certo que uma diligência poderia retirar eventuais valores que tenham sido lançados em outro processo, ou seja, é um erro passível de correção que não gera uma nulidade absoluta do processo fiscal.

No terceiro argumento em prol da nulidade, o Relator *a quo* entendeu que houve mudança de fulcro no lançamento por conta de na informação fiscal, haver referências ao Decreto nº 14.213/2012, que impõe restrição ao crédito em aquisições de mercadorias oriundas de determinados estados, conforme cópia às fls. 312/315, em que se veda o crédito do ICMS relativo à entrada de mercadorias, no limite do percentual efetivamente cobrado nos Estados de origem (Goiás, Minas Gerais, Paraíba e Espírito Santo), havendo vários percentuais, 3%, 4,5%, 7%, a depender do estado e das mercadorias adquiridas. A informação fiscal à fl. 318 faz breve comentário sobre o Decreto, sem, contudo, dar explicações detalhadas da aplicação do Decreto no procedimento, já que apenas se referiu que tal “*vedação se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária*” e o lançamento trata de antecipação parcial.

O Relator de piso entendeu que houve mudança de fulcro e considerou esta situação como uma das razões para nulidade do processo. Embora considere que a informação fiscal, e mesmo o lançamento inicial não tenha apresentado considerações quanto ao Decreto supracitado, não considero ter havido mudança de fulcro, contudo, é certo que houve repercussão quanto ao cerceamento de defesa, conforme será demonstrado no último tópico deste voto, quando será tratada a nulidade por conta dos demonstrativos sintéticos, sem a metodologia de cálculo, visto que na defesa, e na manifestação sobre a informação fiscal, o contribuinte sequer tocou neste assunto, aparentemente sem entender a razão de tal Decreto e sua correlação com o presente

lançamento.

Por fim, o último tópico a ser comentado neste voto, o da nulidade por conta dos demonstrativos sintéticos. É certo que tanto nos demonstrativos da informação fiscal, quanto nos demonstrativos originais, à fl. 15, estes não se prestam ao exercício da defesa, nem à necessária certeza e liquidez do valor apurado, visto que estão apresentados na forma sintética, sem o demonstrativo analítico, já que como bem disse o Relator a quo *“observe que inexistente qualquer discriminação acerca dos cálculos realizados para se obter os resultados apontados, o que vem a se configurar em grave equívoco por parte não somente do autuante, como, de igual forma, pela responsável pela informação fiscal”*.

Na assentada de julgamento do dia 11/10/2017, foi aberto em mesa o demonstrativo, e há referências às notas fiscais e respectivas chaves de acesso, onde pode se constatar os dados, e efetuar o cálculo. Contudo, no demonstrativo aparece um valor sintético resultado do imposto devido, sem a metodologia de cálculo para se chegar a esse valor sintético, assim como o demonstrativo também aponta o valor tido como pago, e a diferença relativa ao pagamento efetuado, que é lançado no Auto de Infração. Entendeu-se à primeira vista, que o contribuinte, embora não tenha tido acesso a um demonstrativo analítico, poderia exercitar sua defesa, mediante comprovação de erro consultando as notas fiscais e efetuando o cálculo para comparação com os valores apontados no demonstrativo. Assim, o processo foi adiado de forma que pudesse se avaliar se haveria mesmo condição do contribuinte se defender com os dados disponíveis colocados pelo autuante.

Inicialmente constato, mediante simples consulta ao demonstrativo sintético, que o mês de janeiro de 2013, embora esteja apontado um crédito de imposto a lançar, de R\$77,80, foi lançado no demonstrativo do auto, o valor de R\$2.503,27, ou seja, um valor absurdamente mais alto que o que foi calculado, e na diligência solicitada, foi mantido este valor (fls. 319).

Em outubro de 2013, o demonstrativo do auto apresenta 2 lançamentos para este mês, um de R\$2.872,58 e outro também de idêntico valor de R\$2.872,58; contudo, no demonstrativo de cálculo aparece o valor bruto de R\$17.068,90, de ICMS calculado sobre as aquisições, com créditos respectivos de R\$1.392,85, e com valor pago de R\$5.032,44. No entanto, o contribuinte comprova haver pago R\$7.166,44, conforme fls. 284 e 174, e não R\$5.023,44, e por fim o demonstrativo sintético do autuante chega ao valor de R\$10.643,61 de ICMS a lançar, mas o valor que foi efetivamente lançado no corpo do auto, conforme esclarecido no início deste parágrafo, foram os 2 lançamentos iguais de R\$2.872,58, e ainda assim, na informação fiscal de fl. 319, o valor do mês de outubro de 2013 foi alterado do quantitativo inicial de R\$10.643,61 para R\$10.597,71, não havendo qualquer certeza quanto ao valor efetivamente devido, tamanha as discrepâncias apuradas e os erros materiais cometidos.

Há inúmeras outras incongruências do demonstrativo sintético, comparado com as provas trazidas ao processo, e o próprio advogado durante a sustentação oral da sessão de julgamento, falou que teve o cuidado de somar todos os valores mensais do demonstrativo sintético do autuante, e que encontrou um valor de pouco mais de trezentos e noventa mil reais, enquanto o valor lançado foi inferior, no total de R\$336.346,52. Por conta dos erros apontados no parágrafo anterior, possível presumir que tais afirmações sejam verdadeiras, pois foram feitas outras consultas que resultaram em falta de correspondências entre o valor encontrado no demonstrativo do autuante, e os que integram o lançamento no auto. Por exemplo, em fevereiro de 2013, o demonstrativo sintético aponta um valor de imposto a lançar de R\$3.037,01, mas foi lançado no auto, o valor de R\$5.029,27.

Acresce ainda, o fato de que embora as notas fiscais sejam do mês de Abril de 2013, o valor apurado de R\$232,57 foi lançado no demonstrativo do Auto de Infração como sendo referente ao mês de março. Já o valor de Abril que deveria ser o valor anteriormente citado (R\$232,57) foi lançado um outro valor de R\$815,52, e feita uma varredura no demonstrativo sintético, não foi encontrado em nenhum mês do período fiscalizado, ou seja, não se sabe de onde foi retirado este valor. Assim, só por estas razões, erros materiais em profusão, a nulidade já se evidencia,

independente da questão do cerceamento de defesa por conta do demonstrativo sintético elaborado pelo autuante.

Ainda assim, para avaliar se é possível o Recorrente se defender tendo apenas o demonstrativo sintético, passo à análise do mês de abril de 2013, onde foram lançada 3 notas fiscais oriundas dos Estados de São Paulo e Espírito Santo, todas do fornecedor INBRANDS S.A, que foram acessadas pela chave de acesso, e calculado o imposto devido, na forma como deveria ter sido feito o cálculo analítico pelo autuante.

Inicialmente, é importante trazer à lume a legislação pertinente para a metodologia do cálculo:

Lei nº 7.014/96

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.*

RICMS BA /2012

*Art. 274. No caso de antecipação parcial decorrente de aquisições efetuadas por contribuintes enquadrados na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, independentemente da receita bruta, fica concedida uma redução de 20% (vinte por cento) do valor do imposto apurado, na hipótese de o contribuinte recolher no prazo regulamentar, não cumulativa com a redução prevista no art. 273.*

Vejamos o quadro abaixo:

**DEMONSTRATIVO FEITO A PARTIR DOS DADOS PROBATÓRIOS DO PROCESSO DO MÊS DE ABRIL DE 2013**

DATA	Nº NF	VALOR	ALIQ. 17%	CREDITO	IMPOSTO	DESC. 20%	ANTEC. PARC.	VL. RECOLHIDO	REC.A MAIOR
24/04/2013	38.324	3.287,97	558,95	230,15	328,80	65,76	263,04	258,42	
01/04/2013	121.658	1.419,72	241,35	170,36	70,99	14,20	56,79	170,36	
01/04/2013	121.664	2.637,25	448,33	316,47	131,86	26,37	105,49	316,47	
<b>TOTAL</b>		<b>7.344,94</b>	<b>1.248,64</b>	<b>716,98</b>	<b>531,66</b>	<b>106,33</b>	<b>425,33</b>	<b>745,25</b>	<b>319,92</b>

OBS: OS DAES ENCONTRAM-SE AS FLS. 221 E 241, E COMPROVANTES DO SIGAT FLS. 141 E 172 E 173

Pelo exame das 3 notas fiscais do mês de abril, considerando o desconto de 20% a que faz jus, contata-se que o valor de antecipação parcial a recolher seria de R\$425,33, contudo o contribuinte recolheu, R\$745,25, cerca de R\$319,92 a mais, porque cometeu erros, como no caso das notas 121.658 e 121.664 ao recolher exatamente o valor correspondente ao crédito da origem (R\$170,36 e R\$316,47) e não a antecipação parcial conforme prescrito na legislação, devendo-se ressaltar, em princípio que os comprovantes de pagamento estão no prazo e portanto faziam jus à redução calculada de 20%, até prova em contrário de recolhimento a menos. Agora, vejamos o mês de Abril no demonstrativo sintético do lançamento, elaborado pelo autuante:

**DEMONSTRATIVO DO AUTO DE INFRAÇÃO DO MÊS DE ABRIL DE 2013 FL. 4**

DATA	Nº NF	VALOR	BASE DE CALCULO	CREDITO	IMPOSTO	DESC. 20%	ICMS A LANÇAR	VL. RECOLHIDO	REC. A MENOS
24/04/2013	38.324	CHAVE NFE	#	#	#	#	328,80	#	
01/04/2013	121.658	CHAVE NFE	#	#	#	#	227,16	#	
01/04/2013	121.664	CHAVE NFE	#	#	#	#	421,96	#	
<b>TOTAL</b>			<b>7.344,94</b>	<b>270,72</b>			<b>977,92</b>	<b>745,25</b>	<b>232,67</b>

Conforme se verifica acima, foi fornecido um demonstrativo apenas com a chave de acesso da nf-e, a base de cálculo total das 3 notas, o valor total do crédito destas notas, os valores de ICMS a lançar, o valor recolhido, e a diferença cobrada de R\$232,67 de ICMS a recolher. Tal diferença ocorreu porque, primeiro não se considerou o desconto de 20%, por se entender que o contribuinte não recolheu corretamente o imposto, e o crédito que no cálculo anterior somou R\$716,98, no cálculo do aplicativo de fiscalização foi reduzido para R\$270,72, isto porque, o autuante colocou a restrição ao crédito, por conta do Decreto nº 14.213/2012, sem, contudo isto ser demonstrado em cálculo analítico.

Assim, mesmo o contribuinte tendo recolhido a mais por erro na apuração, ainda assim, ficou o cálculo do imposto bem menor que o efetivamente recolhido, por conta da supressão do

desconto, e da restrição ao crédito de origem. Obviamente não está a se questionar aqui, que o efetivo recolhimento a menos feito pelo contribuinte não venha a dar causa à perda do benefício da redução de 20%, nem tampouco que as mercadorias oriundas do Espírito Santo tenham restrição do crédito por força de lei estadual, mas é certo que isto não fica esclarecido por falta do demonstrativo analítico, o que impede o contribuinte de entender a metodologia de cálculo do autuante, ainda que este, em princípio, possa estar correto.

Assim posto, a restrição de crédito não aparece no demonstrativo analítico, e sequer é explicado na descrição da infração, nem com clareza na informação fiscal, já que apenas se colocou cópia do decreto e uma referência ao cálculo do ICMS ANTECIPAÇÃO TOTAL e aqui estamos a tratar de ANTECIPAÇÃO PARCIAL, e o próprio julgador *a quo*, entendeu que a informação fiscal estava a mudar o fulcro da infração, de antecipação parcial, para glosa de créditos e o contribuinte ao longo da defesa sequer demonstrou conhecer este crédito limitado, e, por conseguinte, sequer entendeu porque houve redução dos créditos e não pode conferir os limites de restrição aplicado que são vários, dependendo do estado, da mercadoria, e do remetente, tudo isto por conta da ausência de demonstrativo analítico, já que os valores se apresentam apenas pelo demonstrativo sintético, sem esclarecer a metodologia aplicada para obtenção do imposto a ser recolhido. Assim, é evidente que cerceou a defesa do contribuinte e até mesmo confundiu o julgador de piso em seu julgamento.

Pelos demonstrativos apresentados, impossível saber a base de cálculo, o crédito considerado, o valor do ICMS decorrente da alíquota aplicada, as reduções do imposto por conta do benefício a empresa de pequeno porte, etc., estando as notas fiscais indicadas apenas com chave de acesso, cerceando o exercício da defesa, sem qualquer certeza da apuração do valor devido, necessitando que na prática o auto seja inteiramente refeito.

Concluo que os demonstrativos, tanto original quanto o da informação fiscal, se configuram imprestáveis à certeza e liquidez do valor apurado na infração. Face ao exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e mantenho a Decisão *a quo*, pela nulidade do Auto de Infração. Recomenda-se à Administração Tributária o refazimento do lançamento a salvo das falhas apontadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232151.3026/16-1, lavrado contra **ELS COMERCIO E CONFECÇÕES EIRELI EPP**. Recomenda-se à Administração Tributária o refazimento do lançamento a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATTOS – REPR. DA PGE/PROFIS