

PROCESSO - A. I. N° 232151.3024/16-9  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - ELS COMÉRCIO E CONFECÇÕES EIRELI EPP  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0015-02/17  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/12/2017

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0351-11/17**

**EMENTA. ICMS.** NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Além dos equívocos apontados no julgamento de primeira instância, verifica-se que o autuante não teve o cuidado de examinar as notas fiscais emitidas em final de mês, cuja entrada está no mês subsequente, desconsiderando assim, o pagamento efetuado e cobrando o valor sem o desconto a que o recorrido faz jus. É preciso esclarecer que a apuração é feita por nota fiscal e não pelo quantitativo mensal pago, e assim, o fato do contribuinte deixar de pagar o imposto devido sobre uma nota fiscal, ou pagando parcialmente, não se pode lançar o imposto sobre todas as demais notas que porventura estejam com o imposto recolhido corretamente, sem o benefício que a lei concede. Os demonstrativos, tanto o original quanto o da informação fiscal, se configuram imprestáveis à certeza e liquidez do valor apurado na infração. Recomenda-se à Administração Tributária o refazimento do lançamento a salvo das falhas apontadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão proferida pela 2<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 353 a 366) que julgou Nulo o Auto de Infração em referência, lavrado 19/08/2016, quando foi lançado o valor de R\$69.670,44, decorrente das seguintes infrações:

*Infração 01. 07.21.01. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação ou substituição tributária, 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 valor de R\$212,60, correspondente ao mês de janeiro de 2013.*

*Infração 02. 07.21.02. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação ou substituição tributária, 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, nos meses de fevereiro de 2013, e fevereiro de 2014, no montante de R\$ 515,08.*

*Infração 03. 07.21.03. Deixou de efetuar o recolhimento 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 total de R\$ 68.942,76, relativo aos meses de dezembro de 2012, janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, setembro a novembro de 2013, janeiro, março a novembro de 2014, janeiro a março, maio, junho, agosto a novembro de 2015 e janeiro a maio de 2016.*

Após apresentação da defesa e da informação fiscal, o auto foi julgado NULO pela 2<sup>a</sup> JJF, conforme voto abaixo, em resumo (fls. 313/66):

**VOTO**

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

*Antes, porém de qualquer apreciação, esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetivasse, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, o qual guarda e respeita o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*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 constitucionalidade”, 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, “verbis”:*

*“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.*

*§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.*

*§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.*

*§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.*

*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.*

*O fato de, conforme mencionado na peça defensiva, haver em andamento uma “ação direta de constitucionalidade”, ainda não julgada, mesmo que com favoráveis pareceres da OAB, Ministério Público Federal e da Advocacia Geral da União, não invalida a eficácia do disposto legal acima mencionado, até o seu julgamento definitivo e o seu trânsito em julgado.*

*Da mesma forma, o Acórdão trazido como parâmetro pelo sujeito passivo não pode ser acolhido, diante do fato de não ser este o entendimento deste Conselho, o qual tem julgado nulos aqueles procedimentos que afrontam a Lei, o que não vem a ser o presente caso. Por tais razões, não acolho tais argumentos.*

*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””.*

*É preciso deixar bem claro, duas situações distintas: a primeira delas, é simplesmente a falta de Termo de Prorrogação de Fiscalização, sendo assente o entendimento neste Conselho de que a tal ausência não implica em nulidade, e a este respeito posso mencionar os Acórdãos CJF 0093-12/03, CJF 0053-11/09, CJF 0435-11/10, CJF 0075-11/11, CJF 135-12/11 e CJF 0061-12/12, sendo que neste último destaco trecho do voto da relatora, acolhido por unanimidade:*

*“...Não existe qualquer discordância de que os atos da fiscalização estão vinculados à lei. Também inquestionável que o contribuinte não pode restar a mercê de uma fiscalização que não tem término. E, de igual forma, concordo com o recorrente de que o art. 28, do RPAF/BA socorre a administração tributária, bem como o contribuinte. E, por fim, os Termos de Prorrogação de Fiscalização elaborados pelo autuante após término do início da fiscalização sem ter dado conhecimento dos mesmos à empresa, não se prestam a ter validade. Entretanto, a questão tem entendimento outro que não aquele apresentado pela empresa. O art. 28, do RPAF/BA determina:*

*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;*

*§ 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.*

*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.*

*Em assim sendo, o argumento do recorrente de que ficou sem saber se estava ou não sob fiscalização para poder recolher o tributo, cerceando o seu direito de exercer tal procedimento, não tem qualquer pertinência, inclusive observo que sabedor dessas disposições legais conforme se depreende da defesa apresentada. E nesta esteira, entendo ineficaz toda a argumentação apresenta de que a JJF se prendeu à literalidade das determinações do art. 18, do RPAF/BA para pronunciar a sua Decisão. Em primeiro, este não se aplica na presente lide e, em segundo, as determinações do art. 18 são claras e expressas, não sendo caso de interpretação literal de suas determinações. Por tudo exposto, a arguição de nulidade aventada pelo recorrente não pode ser aceita”.*

*Se estivéssemos, pois, diante de apenas e tão somente da hipótese de não prorrogação da fiscalização, ou o não conhecimento da prorrogação ao contribuinte, sem dúvida se rejeitaria a tese da defesa.*

*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.*

*Isso pelo fato de Rui Barbosa Nogueira (Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário. 3<sup>a</sup> ed. José Bushatcky Editor, pág. 67), esclarecer que sendo “ramo autônomo do direito, nem por isso o direito tributário deixa de manter relações com outras disciplinas jurídicas, em especial com o direito administrativo, do qual o tributário se teria desgarrado”. Assim, ambos caminham juntos, de braços dados, não se podendo desvincular um do outro.*

*A este respeito assim ensina Helly Lopes Meireles (Direito Administrativo Brasileiro, 36<sup>a</sup> ed., 2010, pág. 162): “A preterição de atos preparatórios ou a sua realização em desconformidade com a norma legal que disciplina o procedimento administrativo pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações substanciais ou de requisitos de legalidade do ato principal”.*

*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 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:*

*“...o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei (art. 142, do CTN).*

*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. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:*

*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;*

*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”.*

*No caso presente, bastaria que o autuante oficializasse a emissão de nova Ordem de Serviço, mediante lavratura de novo Termo de Início de Fiscalização, ou expedição de nova Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, o que não ocorreu, à vista não somente das provas dos autos, como, de igual forma, pelo esclarecimento prestado pela responsável pela informação fiscal, sendo, do mesmo modo, impossível neste momento processual sanar tal omissão de qualquer outra forma, inclusive por meio de diligência.*

*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 apelo*

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 a mesma 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”.

Nela estão listadas, como dito, diversos documentos fiscais, totalizados mês a mês, iniciando por janeiro de 2013, no qual se encontra indicado a nota fiscal de número 32.353, emitida em 31 de janeiro de 2013, com chave de acesso 35130167472829000168550010000323531000714071, com imposto devido de R\$77,80.

No demonstrativo de débito de fl. 02 do lançamento, tal valor encontra-se como ocorrido em dezembro de 2012, o que leva à situação de exigência fiscal antes mesmo da emissão do documento fiscal.

Não se pode argumentar que a responsável pela informação fiscal elaborou novo demonstrativo em relação a tal infração, vez que em sede de informação fiscal a mesma assegurou: “...o que ocorreu foi a cobrança nos meses de 02/2016, 03/2016 e 04/2016”.

Poderia aqui listar uma série de outras discrepâncias, conforme observado, todavia, à vista de tais elementos, que vejo como suficientes, e o fato de que uma diligência, neste momento processual se mostra inviável, à vista daquilo já exposto, e por implicar em novo procedimento de fiscalização, me leva à conclusão de que o Auto de Infração como lavrado, traz insegurança quanto as infrações efetivamente apuradas, suas ocorrências e valores, diante da flagrante nulidade verificada, que se enquadra na hipótese prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que diz ser nulo lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Ainda analisando a mesma, vejo que contém a indicação dos documentos que serviram de base para as infrações, sendo que na fl. 02, estão listadas as notas fiscais com 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 não recolhida, objeto do presente lançamento, como, de igual forma, as parcelas da antecipação parcial recolhida a menor, objeto do lançamento contido no Auto de Infração 232151.3026/16-1, observo que inexiste 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 já pontuados acima, traz 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 recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

## 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 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.*

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

*Observo que inexiste 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, 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 pátrios 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 CIVEL 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. I. 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 vénia 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.

No segundo 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 impôs 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 às fls. 324/28 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” .

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 tenham apresentado considerações quanto ao Decreto supracitado, não considero ter havido mudança de fulcro, mas apenas uma explicação sobre o cálculo que teria sido aplicado no procedimento.

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. Tal situação deveria ter sido esclarecida desde o princípio, pelo menos em notas explicativa quanto à metodologia do cálculo, e não na informação fiscal, de forma incipiente.

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, 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* “*observo que inexiste 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*”.

Inicialmente, é importante trazer à lume a legislação pertinente para o 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.*

Foi fornecido um demonstrativo apenas com a chave de acesso da NF-e, a base de cálculo total, o valor total do crédito destas notas, os valores de ICMS a lançar, o valor recolhido, e a diferença cobrada de ICMS a recolher. Possivelmente o autuante colocou no aplicativo a restrição ao crédito, por conta do Decreto nº 14.213/2012.

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 à empresa de pequeno porte, etc., estando as notas fiscais indicadas apenas com chave de acesso, onde sequer permite-se saber qual o valor da operação, cerceando o exercício da defesa, sem qualquer certeza da apuração do valor devido, necessitando que na prática o auto seja inteiramente refeito.

Tomando-se como exemplo a Nota Fiscal nº 47.127, de 31/05/2013, o Recorrente apresentou o DAE correspondente ao pagamento da antecipação parcial à fl. 279, no valor de R\$95,83, em 25/07/2013, isto porque, sendo a nota fiscal oriunda do Estado de São Paulo, emitida no último dia do mês de maio, obviamente foi recebida no estabelecimento já no mês subsequente, junho, e o pagamento portanto vencido no mês de Julho, conforme atesta o DAE.

Observando-se o demonstrativo cujo título é RESUMO – LISTA DE DANFE – CRÉDITO FISCAL A CONSTITUIR – aparece o valor recolhido como ZERO, o valor lançado de R\$119,78, muito provavelmente sem o benefício fiscal, pois aplicando-se redução de 20% sobre este valor, encontra-se exatamente o valor do DAE, R\$95,78.

Exemplo de que isto foi feito, inclusive com operações cujo ICMS foi pago, foi o da nota fiscal 50.867 de 29/06/2013. O Recorrente apresentou DAE à fl. 283, junto com outras 4 notas fiscais totalizando R\$6.534,54 e a memória de cálculo de todas as notas deste DAE está na folha anterior, 282, e no caso citado, a nota fiscal 50.687 teve o valor corretamente apurado de R\$117,65.

Contudo, no demonstrativo para constituição do crédito, a Nota Fiscal nº 50.867 aparece com valor calculado de R\$146,93, cuja diferença maior que o recolhido, decorre exatamente da desconsideração do benefício fiscal de 20% de redução, que está delineado no memorial de cálculo do Recorrente. Muito provavelmente, o autuante não considerou que a nota fiscal de 29/06/2013 teve ingresso em junho, e pagamento em julho.

Há clara demonstração de que não houve a devida apuração dos valores pagos nos respectivos meses de apuração do imposto, havendo distorção pelo fato do autuante se basear apenas nos documentos eletrônicos, sem solicitar junto ao contribuinte a data de registro das notas fiscais, e os respectivos comprovantes de pagamento antes da autuação, para certificação de que havia mesmo crédito de imposto a lançar.

Assim, além dos equívocos já apontados pelo julgamento de primeira instância, verifica-se que o autuante não teve o cuidado de examinar as notas fiscais emitidas em final de mês, cuja entrada está no mês subsequente, desconsiderando assim, o pagamento efetuado e cobrando o valor sem o desconto a que o Recorrente faz jus.

É preciso esclarecer que a apuração é feita por nota fiscal e não pelo quantitativo mensal pago, e assim, o fato do contribuinte deixar de pagar o imposto devido sobre uma nota fiscal, ou pagando parcialmente, não se pode lançar o imposto sobre todas as demais notas que porventura estejam com o imposto recolhido corretamente, sem o benefício que a lei concede. Os demonstrativos, tanto o original quanto o da informação fiscal, se configuram imprestáveis à certeza e liquidez do valor apurado na infração.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e mantendo 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 interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 232151.3024/16-9, lavrado contra **ELS COMÉRCIO DE CONFECÇÕES EIRELI – EPP**. Recomenda-se à Administração Tributária o refazimento do lançamento a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS