

A. I. N° - 278906.0019/18-0  
**AUTUADO** - MASTER SAFRAS COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - GILMAR SANTANA MENEZES  
**ORIGEM** - INFRAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/02/2020

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0273-03/19**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO SEM ASSINATURAS DO AUTUANTE E DO CONTRIBUINTE. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo, a autoridade fiscalizadora, agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais, dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração NULO. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 19/12/2018, refere-se à exigência de R\$262.298,95 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de julho a setembro de 2017; maio e agosto de 2018. Valor do débito: R\$45.598,16.

Infração 02 – 01.02.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de junho a outubro de 2017; janeiro e fevereiro de 2018. Valor do débito: R\$216.700,79.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de crédito fiscal de empresas transportadoras de outra unidade da federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 295 a 311 do PAF. Informa que se dedica ao comércio de grãos, especialmente milho, encontrando-se em franco crescimento em seu ramo de atividade, gerando riqueza e empregos para o Estado da Bahia.

Diz que em sua atual conformação, iniciou suas atividades em abril de 2017, amparado pelo contrato firmado com uma das maiores empresas de alimentos do Brasil, Três Corações Alimentos S. A., com estabelecimento em Mossoró.

Ressalta que não produz milho, dedicando-se apenas ao comércio. Adquire o grão junto a produtores rurais, organizados como pessoas físicas ou jurídicas, ou outros comerciantes, e o revende para empresas de alimentos, especialmente indústrias.

Registra que toda aquisição de milho no período fiscalizado, se deu fora do Estado da Bahia, ou seja, todas as compras de milho foram perante produtores/comerciantes localizados fora do Estado, notadamente no Distrito Federal e nos Estados do Piauí e Mato Grosso.

Informa que, por questões de logística, o milho adquirido no DF, PI ou MT era transportado diretamente do produtor para o cliente do impugnante, também localizado fora do Estado da Bahia, como Rio Grande do Norte ou Alagoas, dentre outros. Em qualquer hipótese, com raríssimas exceções, a carga sequer transitava dentro do Estado da Bahia.

Esclarece que havia uma venda interestadual do produtor/comerciante para o impugnante; uma venda interestadual do impugnante para o adquirente final, ao passo em que a mercadoria era remetida do produtor/comerciante diretamente para o adquirente final, por ordem do impugnante, numa operação de simples remessa.

Afirma que todas as vendas que realizou foram a preço CIF, ficando o impugnante responsável pelo frete da mercadoria até o destino final indicado pelo adquirente, valendo-se para tanto, da contratação de transportadores para o serviço. Embora a mercadoria não transitasse na Bahia, informa que incluiu este frete na composição de seu preço de venda, inclusive indicando-o destacadamente na nota fiscal de venda, oferecendo-o à tributação do ICMS para o Estado da Bahia.

Diz que o único móvel que justifica a sua presença no oeste baiano é expectativa de que a efervescência econômica daquela região permita a adoção de um novo modelo de negócios, com a ampliação das suas atividades empresariais para alcançar o beneficiamento de grãos abraçando todo o mercado local.

Quanto à infração 01, alega que todas as operações em questão foram amparadas por notas fiscais eletrônicas, cujo preposto básico para a sua emissão é a regularidade cadastral do emitente, de modo que legítimo o crédito apropriado, sendo improcedente a infração.

Diz que foi surpreendido com a lavratura do presente Auto de Infração, na medida em que possui maior rigor quanto à seleção dos fornecedores, investigando, dentro dos limites do razoável, inúmeros aspectos para manutenção de uma relação comercial, dentre eles, a regularidade cadastral.

Informa que assim que recebeu o Auto de Infração, passou a reunir as notas fiscais indicadas no lançamento, tendo constatado que a Fiscalização glosou as aquisições realizadas junto aos seguintes fornecedores: Cerealista e Atacadista Gomes Fonseca Ltda., Guerrero Representações e Comércio de Cereais Ltda., VIP Distribuidora Agropecuária Ltda., Terra Firme Representações Ltda. Diz que todas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores em questão foram eletrônicas, fato de suma importância para a resolução da matéria.

Ressalta que a nota fiscal é emitida em ambiente eletrônico controlado pelo Fisco e somente será autorizada se houver o cumprimento de requisitos definidos na legislação. Cita os arts. 82, 84 e 88 do RICMS-BA/2012 e assegura que, se houvesse alguma irregularidade cadastral do emitente, deveria a Secretaria da Fazenda cientificá-lo a respeito da denegação da autorização de uso da NF-e, o que impediria sua emissão. Por outro lado, tendo sido autorizado o uso da NF-e, paira a presunção de regularidade do emitente, por isso, entende ser incompreensível a acusação fiscal.

Indaga, se o Fisco autorizou a emissão do documento e era sua obrigação verificar a regularidade cadastral do emitente como pode glosar o crédito fiscal apropriado com base naquele documento. Como sancionar o adquirente se era sua a responsabilidade autorizar, isento de irregularidades, documento fiscal eletrônico de suporte do crédito.

Conclui que parece incongruente a acusação formalizada no lançamento de ofício, porque o contribuinte com irregularidade cadastral sequer emitiria nota fiscal eletrônica, e se o fizesse, a falha teria sido do próprio Fisco ao autorizar o uso da NF-e de modo que o adquirente da mercadoria não poderia ser punido com a glosa do crédito fiscal correlato.

Entende que não se pode alegar que a irregularidade cadastral pode ter ocorrido após a emissão da NF-e. Diz que o momento da verificação da situação cadastral do contribuinte é previamente à

autorização do uso da NF-e, segundo a própria legislação, razão pela qual este é o momento oportuno para a imputação da falha e impedimento de emissão do documento.

Ressalta que eventual irregularidade cadastral posterior em nada influí no direito ao crédito fiscal amparado pelo documento emitido quando todas as condições legais foram atendidas. Dessa forma, considerando que o crédito fiscal glosado se encontra amparado em notas fiscais eletrônicas emitidas quando há regularidade cadastral do emitente, afirma ser improcedente a infração 01.

Sobre a infração 02, alega que não procede a afirmação de que as transportadoras não possuem cadastro estadual, uma vez que o crédito sobre o frete foi amparado por CT-e somente emitidos quando há regularidade cadastral da transportadora.

Afirma que reuniu todos os requisitos necessários para o aproveitamento do crédito fiscal sobre o frete, pois assumiu o ônus do transporte da mercadoria até o destino final apontado pelo adquirente, bem como, incorporou o frete ao preço final da mercadoria, tributando-o ao Estado da Bahia.

Alega que a exemplo da infração 01, ficou surpreso com a informação apresentada no lançamento fiscal e, do mesmo modo, verificou que todo o crédito fiscal decorrente do frete se encontra amparado em Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), todos anexos.

Cita os arts. 127, 130 e 131 do RICMS-BA/2012, e diz que se observa no panorama normativo que o CT-e segue procedimento análogo à NF-e. Caso haja alguma irregularidade cadastral do emitente, cabe ao Fisco denegar a autorização de uso do CT-e. Se o CT-e foi regularmente emitido, resta evidente que o emitente tomador e remetente da carga estavam com regularidade cadastral à luz do disposto no art. 131, II, do RICMS-BA/2012.

Acrescenta que neste item vale a mesma argumentação apresentada na infração anterior, com o entendimento de que não pode ser punido se houve falha do próprio Fisco quando da autorização do uso do CT-e. Eventual irregularidade posterior não pode prejudicar o tomador do frete, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da não cumulatividade do ICMS.

Afirma que restou comprovado que o crédito tomado deriva de CT-e, sendo inequívoca a improcedência da infração 02.

Informa que em respeito ao princípio da eventualidade, discorrerá sobre a parte final da descrição dos fatos, quando a Fiscalização afirma não ter havido recolhimento ao Estado da Bahia do ICMS incidente sobre o frete nem entrada física das mercadorias no território baiano.

Para demonstrar a falha do raciocínio da acusação fiscal, diz ser importante discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, que se encontra constitucionalmente assegurado ao contribuinte por força do art. 155, § 2º, I.

Ressalta que o mencionado princípio exige que o Fisco Estadual, na cobrança do ICMS, considere o valor do tributo cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, e confira ao contribuinte a faculdade de realizar o abatimento deste valor, sob pena de incorrer em constitucionalidade. Transcreve ensinamentos de Roque Carrazza.

Diz que a LC 87/96 é enfática ao autorizar a compensação do montante do imposto cobrado pelo mesmo ou outro Estado, de modo que é inequívoco o direito à apropriação do crédito fiscal no recebimento de serviço de transporte interestadual, ainda que o imposto desta operação tenha sido recolhido para Estado diverso.

Em relação ao RICMS-BA/2012, alega que não se encontra qualquer dispositivo que dê amparo à linha interpretativa feita pelo autuante, de que o crédito sobre o frete está condicionado ao pagamento do imposto ao Estado da Bahia e à entrada física dos bens.

Transcreve o art. 309 do RICMS-BA/2012 e conclui que todos os textos normativos, da Constituição Federal ao RICMS-BA, asseguram ao impugnante o direito ao uso do crédito relativo ao frete tomado.

Menciona as condicionantes para utilização do crédito no recebimento de serviço de transporte interestadual e afirma que reúne todas as condições para o gozo do crédito fiscal sobre o frete tomado, pois assumiu a obrigação de transportar a mercadoria vendida até o destino final apontado pelo adquirente e incorporou esse custo na composição do seu preço final, Neste sentido, cita decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal por meio do Acórdão JJF Nº 0068-01/02.

Conclui que em se tratando de vendas que efetuou a preço CIF e tendo o contribuinte incorporado o custo do transporte ao preço de venda, tributando-o ao Estado da Bahia, é evidente que o direito ao aproveitamento do crédito fiscal equivalente ao ICMS cobrado no serviço de transporte interestadual tomado.

Considerando que as transportadoras tinham regularidade cadastral, emitiram CT-e e que o autuado reúne as condições para o aproveitamento do crédito fiscal sobre o frete, afirma ser improcedente a infração 02.

O autuante presta informação fiscal às fls. 898 a 901 dos autos. Quanto à infração 01, diz que o autuado está utilizando crédito fiscal de notas fiscais emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes dos estados do Mato Grosso, Piauí e Rondônia, conforme relação que acostou aos autos. O autuado estava utilizando esses créditos na sua conta corrente fiscal, sem autorização do titular da repartição fiscal a que está vinculado, para efetuar recolhimento no dia 09 do mês subsequente. Cita o art. 332 do RICMS-BA/2012 e diz que nenhum documento indica a operação de venda à ordem, de acordo com o art. 340 do mencionado Regulamento e também está infringindo os arts. 31 e 44, II da Lei 7.014/96, que transcreveu.

Afirma que são improcedentes os argumentos defensivos e sugere que seja encaminhada diligência à INFIP sobre as operações da Master Safras com empresas e produtores rurais do Estado do Piauí, tendo vista que foi solicitado ao fisco do referido Estado, informações sobre essas operações, obtendo a resposta de que grande parte são fictícias e para oficializar as mesmas foi solicitado diligência através da SEFAZ em Teresina.

Sobre a infração 02, informa que o autuado está utilizando crédito fiscal de notas fiscais emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes do Estado do Piauí. O autuado estava utilizando esses créditos sem autorização do titular da repartição fiscal a que está vinculado para efetuar recolhimento no dia 09 do mês subsequente. Conclui que são improcedentes os argumentos apresentados pelo defensor.

Em sustentação oral apresentada na sessão de julgamento, o representante legal do autuado requereu a nulidade do lançamento, alegando que o Termo de Início de Fiscalização não foi assinado pelo contribuinte e não houve Intimação para apresentação de documentação fiscal.

## VOTO

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes, contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de julho a setembro de 2017; maio e agosto de 2018.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de junho a outubro de 2017; janeiro e fevereiro de 2018, constando na descrição dos fatos que se trata de crédito fiscal de empresas transportadoras de outra Unidade da Federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

O autuado requereu a nulidade do lançamento, alegando que o Termo de Início de Fiscalização não foi assinado pelo contribuinte, e não houve Intimação para apresentação de documentação fiscal.

Assim, foi alegado pelo defensor um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de apreciar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal.

Vale salientar, que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora.

Observo que o Auto de Infração deve basear-se, sempre, num Termo, lavrado para documentar o procedimento fiscal, sendo dispensado nos casos estabelecidos na legislação conforme arts. 28 e 29 do RPAF-BA/99.

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;

IV - Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;

IV-A - Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos;

Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:

I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:

a) descumprimento de obrigação acessória;

b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o sujeito passivo efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, caso em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou

c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;

Tendo em vista que o art. 29 do RPAF, enumera *taxativamente* as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, *a contrário sensu*, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo, é *obrigatória* a lavratura do aludido termo.

No caso em exame, consta à fl. 04 dos autos, um Termo de Início de Fiscalização sem qualquer assinatura do contribuinte e do autuante, e não se encontra Intimação para Apresentação de Documentação Fiscal, o que significa dizer que o autuado não tomou conhecimento do início da ação fiscal.

A legislação atribui importância ao Termo de Início de Fiscalização, porque o contribuinte não pode ser “surpreendido” com um Auto de Infração, considerando que a exigência do mencionado

Termo de Início é para resguardar a aplicação do princípio da segurança jurídica. Neste caso, excluindo-se as hipóteses de dispensa de lavratura do referido Termo de Início, só é possível autuar o contribuinte que saiba, previamente, que está sendo fiscalizado.

Como a situação em exame não se encaixa em nenhuma das hipóteses de dispensa do Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação prévia ao contribuinte, entendo que não ficou configurado nos autos o início da ação fiscal, conforme previsto na legislação.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo, ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

Conforme estabelece o art. 18, inciso II e IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício com preterição do direito de defesa, e que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Logo, impõe-se sua a nulidade.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 278906.0019/18-0, lavrado contra **MASTER SAFRAS COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA