

**A. I. Nº** - 206887.0006/20-7  
**AUTUADO** - HM ATACADO TEXTIL LTDA.  
**AUTUANTE** - JOELSON ROCHA SANTANA  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/02/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0273-02/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a Autoridade Fiscal, agir nos estritos termos da legislação. Para ser lavrado Auto de Infração em estabelecimentos empresariais e prevenir a não surpresa por eventual e inadvertida exação, é necessário que o sujeito passivo seja comunicado estar sob fiscalização homologatória acerca do cumprimento de suas obrigações, cujos procedimentos de previa liquidação a lei lhe outorga competência. Também constatada incongruência entre a infração descrita e a objeto da infração, vícios que inquinam o lançamento por cerceamento ao direito de defesa e impossibilitam determinar, com segurança, a liquidação da infração cometida. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Lavrado em 02/06/2020, o Auto de Infração exige ICMS e aplica sanção acusando a seguinte infração:

**07.01.02.** Efetuiu o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Valor: R\$1.831.322,25. Período: Janeiro 2015 a Dezembro 2016. Enquadramento legal: Arts. 8º, II e § 3º, 23 da Lei 7014/96 c/c art. 289 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “d” da Lei 7014/96.

O sujeito passivo impugna o lançamento às fls. 11-17. Reproduzindo os arts. 18, II, IV, “a”, § 1º, 19, 28, I e II, 29, I, “a”, “b” e “c”, 30 do RPAF, suscita nulidade do AI por cerceamento ao direito de defesa por duas razões:

01. Ausência de Intimação ou Termo de Início da Fiscalização ou até mesmo de arrecadação de livros e documentos para informar que o contribuinte estava sob fiscalização, de modo que a auditoria fiscal foi efetuada sem atender os dispositivos regulamentares citados, suprimindo etapas do procedimento fiscal.

Ressalta não haver no PAF qualquer intimação escrita e que o Autuado possui Domicílio Tributário Eletrônico que foi instituído para facilitar a comunicação entre o Fisco e contribuintes, mas nem assim o sujeito passivo foi comunicado da fiscalização.

02. Erro na tipificação da infração, pois tendo em vista que o Autuado opera com mercadorias não sujeitas a substituição tributária (confeções) e todas suas saídas se dão com destaque de imposto nos documentos fiscais, como demonstra em anexos, de modo que apenas caberia a multa, como previsto no reproduzido § 1º do art. 42 da Lei 7014/96.

Contudo, afirma que tal situação veta a análise de mérito do AI, uma vez que ela demonstra a falta de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e não seria passível

de saneamento na forma do § 1º do art. 18 do RPAF, já que isso implica em mudança de fulcro da acusação fiscal, devendo o AI ser declarado nulo com base no Inciso IV, “a”, do art. 18 do RPAF.

Aduz que em caso de ICMS antecipação parcial, sendo a infração de imposto + multa, a legislação prevê, após o trânsito em julgado da lide, a possibilidade de creditamento do valor do imposto cobrado no AI, o que não ocorre quando a imputação é somente de multa, pois nesse caso ela se converte em obrigação principal sem possibilidade de creditamento posterior e, por consequência, alega, exigiria da defesa outro foco de atuação, de modo que entende ter havido manifesto prejuízo na plenitude da linha defensiva, em face da manifesta divergência entre o fato apurado (Antecipação Parcial) e o enquadramento legal que deveria ser a base da autuação (cobrar apenas multa e não imposto + multa).

No item “3. DO MÉRITO DO AUTO DE INFRAÇÃO”, “informa que parte dos créditos tributários – **com ocorrência anterior a 31/07/2020** – que foram objeto do auto de infração aqui destacado, estão atingidos pelo instituo da decadência”, em face do disposto no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, entendimento este, orientado pela PGE/PROFIS. Aduz que o caso atende as condições impostas, pois a acusação é de “recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial”.

Observa que o AI foi lavrado em 02/06/2020, e a ciência ocorreu em 31/07/2020, e que à luz da “jurisprudência firmada neste Conselho”, o prazo decadencial tem como referência a data da ciência e não da lavratura, isto também nos termos do Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS. Assim, tendo sido “constatado recolhimentos do ICMS no período, destaca ser forçoso reconhecer a extinção do direito do Estado da Bahia de constituir, por meio de Auto de Infração, valores apurados de janeiro a julho de 2015, operando-se, portanto, a decadência e extinção do crédito tributário”.

Seguindo, no item “3.2 – CÁLCULOS”, ressalta duas situações que diz não observadas pelo Autuante, as quais foram determinantes para que apontasse recolhimento a menor do ICMS-AP:

- A) Não observação que o Autuado possui Termo de Acordo Atacadista firmado através do Processo nº 055537/2006-0, de 19/06/2006, Parecer nº 7166 2006, não considerando, portanto, o benefício fiscal em seus cálculos, o prejudicando, conforme planilha de amostras confrontando o valor devido x com o informado pelo Autuante, para dimensionar erros da cobrança. Também informa anexar aos autos, planilhas com cálculos analíticos, nota a nota do ICMS Ant. Parcial x recolhimentos no mês para que o Autuante possa conferir e dirimir dúvidas a respeito das diferenças apontadas;
- B) O Autuante não observou que o Autuado revende confecções que, na maioria das vezes é estampada por terceiros, ocorrendo remessas por conta e ordem do requerente.

Neste particular, reproduz o art. 281 do RICMS-BA e esquematiza graficamente o fluxo da operação para dizer que o Autuante não atentou para as particularidades das operações, pois calculou o ICMS-AP de todas as notas fiscais pelo valor total sem considerar aquelas que tratam de remessas por conta e ordem do Autuado e, por consequência, associado a não observância do termo de acordo atacadista, acabou por lançar no AI “valores surreais”.

Diz que o fato apontado correu em operações com vários fornecedores do Autuado, identificando em quadro os que destaca, bem como em demonstrativos, indica, como amostra, divergências entre o valor autuado e o devido em diversas operações.

Apresentando demonstrativo resumo mensal do período autuado, também informa ter feito e anexado aos autos, planilha analítica por nota fiscal com o respectivo valor de antecipação parcial calculado, totalizando por mês e confrontados com os recolhimentos efetuados no período para que o Autuante possa dirimir qualquer dúvida a respeito dos cálculos e seus efeitos.

Concluindo, aporta os documentos de fls. 28-273, requerendo a nulidade e, suplementarmente, a improcedência do Auto de Infração.

Cientificado para prestar Informação Fiscal, às fls. 274-275, o Autuante a presta com o seguinte inteiro teor e formato:

*“Haja vista a defesa do contribuinte acima indicado e verificando os argumentos apresentados nas suas razões de defesa, sobretudo quando busca a NULIDADE em razão de não termos intimado o mesmo dando ciência de que estávamos lhe fiscalizando.*

*Acredito, senhores, que o contribuinte não atentou para o fato de que no momento que essa Inspetoria emitiu ordem de serviço, automaticamente, estamos autorizados a executar os roteiros da OS indicados. Mesmo porque o contribuinte já permitiu o uso das informações necessárias ao levantamento e auditoria fiscal, tais informações como Notas fiscais eletrônicas; DMA's e SPED fiscal que o nobre contribuinte, antecipadamente, nos entregou toda documentação necessária a uma fiscalização nos seus livros e documentos fiscais. Poderia até ter informado ao contribuinte que por ordem do Senhor Inspetor estaria procedendo uma auditoria nos seus livros e documentos fiscais que o mesmo já havia nos disponibilizado quando cumpriu suas obrigações acessórias. E que deve saber também que a nulidade implica nova OS para a outra fiscalização.*

*Informo também que o contribuinte não teve seu direito cerceado como foi alegado, mesmo porque para sua defesa ele teve o prazo prorrogado para sessenta dias o que antes era de apenas trinta dias.*

*E para concluir o contribuinte anexo demonstrativos com o intuito de apenas confundir e não dirimir como ele induz, pois, o cálculo da antecipação parcial é bem simples, como demonstrado na planilha da antecipação parcial em mídia anexa”.*

*Assim, pôr o contribuinte não ter elidido nossa ação fiscal para requere a improcedência total desta reclamação do ICMS devido por Antecipação parcial, basta ver nossas planilhas em mídia anexa para comprovar que nossa reclamação está correta, espero que este AI seja julgado PROCEDENTE por ser de inteira Justiça.SMJ”.*

Registre-se a presença do representante legal do contribuinte na sessão de julgamento fiscal. Com relação às operações de remessa para industrialização, esclareceu que o Autuante cobrou o ICMS Antecipação Parcial da primeira nota fiscal de aquisição interestadual, relativa ao percentual de 11%, e quando do retorno da mercadoria encaminhada para industrialização por encomenda fora da Bahia, novamente cobrou ICMS-AP no percentual de 11%, agora sobre o valor cheio (custo da mercadoria - já cobrado na operação de aquisição original -, mais o custo da industrialização).

Aduz que quando devido nas operações de aquisição interestadual, o sujeito passivo recolheu tempestivamente o ICMS-AP. Sem embargo, verificando que na parte final da peça defensiva há um demonstrativo compreendendo todas as ocorrências indicadas no demonstrativo de débito do AI (fls. 01 e 02), em que consta as colunas “Mês/Ano”, “Compras Mercadorias”, “Base de Cálculo”, “Valor ICMS”, “ICMS da Nota” e “ICMS Recolhido”, em que, contrariando a assertiva oral do representante legal de nada mais ser devido do AI, registra-se valores não coincidentes entre o ICMS-AP que o Impugnante calculou nos montantes mensais das “ICMS da Nota” e “ICMS Recolhido”.

Pedindo-se esclarecimentos ao representante legal do sujeito passivo, este se manifestou momentaneamente impossibilitado de esclarecer a questão, tendo em vista no momento não dispor da íntegra da peça de defesa, sendo proposto e acolhido o adiamento do julgamento para que o fato fosse esclarecido. Para tanto, considerando o representante legal informar prévios compromissos médicos para as datas das duas sessões de julgamentos seguintes (dias 14 e 15/12/2020), comprometeu-se a peticionar o adiamento do julgamento para a sessão de 16/12/20.

Voltando a julgamento na sessão de 16/12/2020, esclareceu-se que a coluna “ICMS da Nota” é relativa aos créditos fiscais destacados nas NFs de aquisição objeto da autuação e os valores da coluna “ICMS Recolhido” se refere aos valores do ICMS-AP tempestivamente recolhido, de modo que, diferente do intuito, sendo de distintas fontes não hão de serem coincidentes.

A propósito, neste particular, para demonstrar/exemplificar o equívoco do procedimento fiscal do qual resultou o AI, o representante trouxe a demonstração do que seria uma correta apuração para os valores da ocorrência 31/01/2015 em confronto com a apuração do autuante, esta exposta na fl. 07 da peça de defesa e 17 dos autos:

#### **DETALHAMENTO DO VALOR QUE DEIXOU DÚVIDA**

Consoante planilha anexada aos autos denominada “DEMONSTRATIVO 2.3 – ANTECIPAÇÃO PARCIAL”, o fiscal autuante entendeu ser devido diferenças de valores a título de antecipação parcial e assim lavrou o auto de infração, capitulando a suposta infração com a cobrança do imposto adicionado da multa prevista no Art. 42, II, “d” da lei 7.014/96.

Nesta linha, verifiquemos a metodologia de cobrança efetuada pelo autuante do ICMS-AP, referente ao mês de janeiro/2015:

|                    |                               |                   |
|--------------------|-------------------------------|-------------------|
| <b>A</b>           | <b>Mês/Ano</b>                | <b>jan/15</b>     |
| <b>B</b>           | <b>Mercadoria/Valor</b>       | <b>760.326,17</b> |
| <b>C</b>           | <b>Frete+Seguro+Outros</b>    | <b>0,00</b>       |
| <b>D</b>           | <b>Mercadoria Vlr Total</b>   | <b>760.326,17</b> |
| <b>E</b>           | <b>B. Cálculo Antecipação</b> | <b>760.326,17</b> |
| <b>F=E x17%</b>    | <b>ICMS Integral</b>          | <b>129.255,45</b> |
| <b>G=destacado</b> | <b>Crédito ICMS</b>           | <b>43.807,88</b>  |
| <b>H</b>           | <b>Redução ICMS</b>           | <b>0,00</b>       |
| <b>I</b>           | <b>ICMS Recolhido</b>         | <b>17.128,41</b>  |
| <b>J= F-G-I</b>    | <b>ICMS a pagar</b>           | <b>68.319,16</b>  |

artigo 12-A, art. 23 III da lei 7.014/96, com multa prevista no Art. 42, II, “d” da lei 7.014/96 para Art. 42 § 1º da mesma Lei, “in verbis”:

Cálculo que o Impugnante alega ser o correto para o caso:

#### **JANEIRO DE 2015**

**Conforme o que consta gravado na EFD e na DMA**

**transmitidos para o sistema SPED da Sefaz -Ba .....R\$785.542,88**

**Valor do retorno das mercadorias encaminhada**

**para industrialização CFOP 2925.....(R\$ 264.483,26) ( -)**

**Valor das notas fiscais com data de emissão**

**de 01/2015 -Devidamente registradas**

**com o ICMS AP recolhido em 02/2015.....(R\$.190.578,19) ( -)**

**Val. da Nf-e 86729 de 23/12/2014...(AP 01/2015)...R\$ 2.183,34 +**

**Valor total das entradas efetiva do mês 01/2015 .....R\$.332.664,77 =**

**Redução de B/C em 41,176% (Dec.7799/00)..... R\$ 136.978,05 ( -)**

**Valor de base de cálculo da AP .....58.824%.....R\$195.686,72**

**Valor do imposto apurado ..... 17% ( ICMS .....R\$ 33.266,74 –**

**ICMS crédito NF-e R\$16.138,31) = valor recolhido ..... R\$17.128,43**

**NOTA: Até outubro/2016 AP tributada pela data da entrada das mercadorias**

**A partir de novembro de 2016 AP tributada pelas datas de emissão das notas pelo fornecedor**

**A partir de 01/01/2018 a data de emissão do MDF-e**

**Até 09/03/2016 alíquota de 17% / Dec. 7799/00 carga tributária da AP de 3%**

**Em 10/03/2016 alíquota interna passa para 18% / Dec. 7799/00 carga tributária da AP de 3,59%**

#### **VOTO**

Conforme acima relatado, o lançamento tributário de ofício em sede de revisão por juízo administrativo, pretende exigir ICMS no valor histórico de R\$1.831.322,25 e aplicar sanção acusando a infração de código 07.01.02, cuja descrição é “Efetuou o recolhimento a menor do

ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior.”

Inconformado, em consubstanciada peça defensiva acompanhada de vastos elementos para suporte de suas razões, o sujeito passivo impugnou o AI como previsto no art. 123 do RPAF, arguido:

**a)** Preliminares de nulidade por:

**a.1)** Ausência de Intimação ou qualquer documento o noticiando acerca da fiscalização, inclusive via seu Domicílio Tributário Eletrônico;

**a.2)** Erro na tipificação da infração, pois tendo em vista não operar com mercadorias sujeitas a substituição tributária (confeções), tendo destacado ICMS nos documentos fiscais de saídas, como demonstra em anexos, apenas caberia multa, como previsto no reproduzido § 1º do art. 42 da Lei 7014/96, equívoco sem possibilidade de saneamento nos termos do § 1º do art. 18 do RPAF, já que isso implica em mudança de fulcro da acusação fiscal, devendo o AI ser declarado nulo com base no Inciso IV, “a”, do art. 18 do RPAF, dado indicar a falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

**b)** Questões de mérito:

**b.1)** Com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, decadência para as ocorrências janeiro a julho 2015, tendo em vista que a ciência à existência do AI ocorreu em 31/07/2020;

**b.2)** Existência de grossos erros nos cálculos da exação, por:

**b.2.1)** Desconsiderar o Termo de Acordo Atacadista do contribuinte autuado (Processo nº 055537/2006-0, de 19/06/2006, Parecer nº 7166 2006), quanto ao benefício fiscal em seus cálculos, conforme planilha de amostras confrontando o valor devido x o informado pelo Autuante, além de planilhas com cálculos analíticos, nota a nota do ICMS Ant. Parcial x recolhimentos no mês, para que o Autuante pudesse conferir e dirimir dúvidas a respeito das diferenças apontadas;

**b.2.2)** Não observação da disciplina contida no art. 281 do RICMS-BA para operações de remessa por conta e ordem do Autuado e relativas a confeções de seu estoque, estampadas por terceiros, uma vez o Autuante ter calculado o ICMS-AP de todas as notas fiscais pelo valor total sem considerar aquelas que tratam de remessas por conta e ordem do Autuado e, por consequência, associado a não observância do termo de acordo atacadista, acabou por lançar no AI “valores surreais”, conforme demonstrativos sintéticos e analíticos apontando divergências entre o imposto devido, recolhido e autuado, para análise pelo Autuante.

Por sua vez, no documento que elaborou para atendimento ao despacho administrativo pedindo prestação da Informação Fiscal, o autor do feito deixa denotar:

**a)** Admissão que, de fato, não ofertou conhecimento da sua ação fiscal ao contribuinte, sob o argumento de que a emissão de Ordem de Serviço, instrumento *interna corporis* do sujeito ativo, basta à legalidade do procedimento fiscal;

**b)** Entendimento que, nesse caso, a comunicação de fiscalização ao contribuinte é discricionária, já que usou o verbo “poder” no condicional;

**c)** Negativa de que o sujeito passivo foi cerceado no direito de defesa, até porque teve o prazo para tanto, prorrogado de 30 para 60 dias;

**d)** Desapreço à Impugnação do contribuinte (efetuada nos termos previstos no art. 123 do RPAF), já que não demonstrando ter analisado os demonstrativos anexados, nem abrangendo todos os aspectos defensivos com a necessária fundamentação, prestou a Informação Fiscal em desacordo com o art. 127, § 6º, do RPAF;

**e)** Confusão entre os institutos jurídicos tributários da “antecipação total do ICMS com encerramento das fases de tributação - Art. 8º da Lei 7.014/96” e “antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização – Art. 12-A da Lei 7.014/96”, já que acusando/descrevendo infração à primeira no AI, afirma, por duas vezes na

Informação Fiscal, que o crédito pretendido é de infração à segunda.

Pois bem, tendo em vista a disciplina dos artigos 154 e 153, do RPAF - e nessa ordem –, tratando-se de fiscalização em estabelecimento empresarial, analisando os autos, ponderando as razões de acusação e defesa, considerando que as atividades dos prepostos da Administração Pública e, em especial, das Autoridades do fisco, são vinculadas à Lei, para o deslinde da lide em sede de revisão por juízo administrativo neste órgão judicante, com meus pertinentes destaques, interessa a seguinte vigente normativa:

#### CTN

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

#### RPAF

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

...

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

*I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*

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

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

*IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.*

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

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

*§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original;*

...

*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;

...

**Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:**

**I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;**

...

**Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.**

§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.

§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br).

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;

II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;

III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo.

**Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:**

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente;

II - quando por remessa via postal:

a) tratando-se de correspondência com "Aviso de Recebimento" (AR), na data de entrega consignada no AR;

b) tratando-se de correspondência registrada, 10 (dez) dias após a data da expedição da correspondência.

III - se efetuada por edital, 3 (três) dias após a sua publicação.

**Art. 110. Sempre que for dada ciência ao contribuinte ou responsável tributário acerca de qualquer fato ou exigência fiscal, a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto no instrumento correspondente valerá apenas como "recibo" ou "ciente", visando a documentar sua ciência acerca do fato ou do procedimento fiscal, não implicando concordância ou confissão quanto ao teor do fato comunicado ou da exigência feita.**

**Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.**

**Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:**

...

**III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.**

Ora, em face de todo o exposto, considerando que: **a)** a legislação se aplica de igual modo aos participantes da relação jurídica tributária em tela; **b)** a ausência da obrigatória comunicação do fisco informando do início da fiscalização ao contribuinte autuado; **c)** a denotada insegurança da Autoridade Fiscal autuante quanto, não só à natureza da infração acusada, mas, também acerca da sua valoração e liquidez, este ultimo, um vício incapaz de ser sanado na forma exposta no § 1º, do artigo 18, do RAPF, entendendo cerceado o direito de ampla defesa do contribuinte em prejuízo tanto do seu interesse quanto do interesse da Fazenda Pública, até porque na oportunidade em que teve para analisar a minuciosa Impugnação acompanhada de farta documentação, o autor do feito não a respondeu na forma regulamentar, danando o contraditório instalado pelo Impugnante,

ainda que, como se verá, isto não tenha impedido meu juízo sobre o caso dado aos elementos constituídos nos autos.

O entendimento quanto ao vício insuperável pela ausência de comunicação do fisco ao contribuinte sujeito à fiscalização homologatória acerca do cumprimento de suas obrigações fiscais se manifesta em muitos julgados do CONSEF (Acórdãos CJF Nº 0105-11/10, CJF Nº 0207-11/10, CJF Nº 0432-12/17), entendimento ao qual somo a repercussão da disposição contida no art. 112, II e III do CTN, que vejo prevalecer dirimindo a favor do contribuinte, eventual dúvida interpretativa quanto ao efeito do vício relacionado a uma aparente antinomia jurídica entre as disposições do art. 26 do RPAF (incisos II e III, exigindo a formal comunicação acerca de procedimento fiscal ao contribuinte, e a do inciso IV, amparando o início de procedimento fiscal com a direta emissão do AI), ainda que sob um razoável argumento de absoluta prevalência do princípio inquisitório, no procedimento administrativo fiscal e da informalidade, no processo administrativo tributário (este, privilegiando apenas o fisco e afrontando o princípio de paridade de armas a equilibrar o direito das partes no PAF), entenda-se a ausência de “Termo de Início de Fiscalização” não macular o lançamento tributário de ofício, aduzindo-se que a existência da normativa processual baiana sobre o Termo de Início de Fiscalização não mais condiz com a realidade fiscal e as novas tecnologias da comunicação.

É que não sendo o presente, caso de exceção/dispensa da obrigatoriedade formal exposta no art. 29 do RPAF (AI por descumprimento de obrigação acessória ou por irregularidade constatada no trânsito de mercadoria), o legislador do RPAF reforça a obrigatoriedade da comunicação do agente do fisco ao contribuinte quando em fiscalização a estabelecimento empresarial, com a disciplina do artigo 28, inclusive a repisando no § 4º, pela necessária juntada de sua cópia ao Auto de Infração, portanto o compendo como parte.

De tal contexto legal, entendo que o conceito jurídico “Termo de Início de Fiscalização” ajustado à atualidade alcança qualquer comunicação do fisco ao contribuinte em auditoria fiscal, no sentido de preservar o devido processo legal, evitando prejuízo ao princípio da não surpresa por eventual e inadvertida exação fiscal, de modo que, prestigiando o princípio da colaboração (CPC: Arts. 5º, 6º e 10) a mover o fisco e contribuinte na busca da justiça no Estado de Direito, e reduzir a litigiosidade tributária no âmbito administrativo ou judicial, economizando custos e tempo às partes na busca da verdade material em garantia do crédito tributário a ser corretamente constituído sem prejuízo dos interesses envolvidos na relação tributária, seja do particular ou da Fazenda Pública.

Tanto é assim, que a obrigatoriedade da comunicação acerca de qualquer ato administrativo que alcance os contribuintes nos termos que entendo – hoje facilitada pelas novas tecnologias, inclusive via DTE - não é particularidade baiana, tampouco da legislação tributária brasileira. Vê-se, também, por exemplo, no artigo 7º do Decreto 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, e nos artigos 122, 124 e 107 do Código Tributário Alemão (Abgabenordnung – AO), de forte influência no Direito Tributário Brasileiro:

122 (1) Ein Verwaltungsakt ist demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird... (§ 1º O ato administrativo deve ser comunicado à parte a quem se destina ou a quem é por ele afetado – livre tradução).

124.(1) Ein Verwaltungsakt wird gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird. Der Verwaltungsakt wird mit dem Inhalt wirksam, mit dem er bekannt gegeben wird.( 1) O ato administrativo produz efeitos para a pessoa a quem se destina ou por quem é afetado no momento em que lhe é dado a conhecer. O ato administrativo torna-se efetivo a partir do conteúdo com que é anunciado. – livre tradução).

197. (1) Die Prüfungsanordnung sowie der voraussichtliche Prüfungsbeginn und die Namen der Prüfer sind dem Steuerpflichtigen, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll,... (1) A ordem de exame, bem como o início provável do exame e os nomes dos



examinadores, devem ser informados ao contribuinte para quem o exame externo deve ser realizado... – livre tradução)

#### **Decreto 70.235/72**

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

A confirmar o valor e prestígio do citado princípio colaborativo na relação jurídico-tributária, ainda que não institucionalmente regulamentada – o que tarda por ser – está o zeloso comportamento de preposto do fisco, quando antes da lavratura de lançamento de ofício decorrente de auditoria, informa ao contribuinte as irregularidades levantadas, de modo a prevenir eventuais equívocos de fato. Aliás, atitude legalmente prevista em normativas tributárias estrangeiras, a exemplo da Alemã (novamente), com a “*entrevista/reunião final*” [*Einspruch*], prevista no art. 201 do Código Tributário Alemão (Abgabenordnung - AO):

201 (1) Über das Ergebnis der Außenprüfung ist eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung), es sei denn, dass sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder dass der Steuerpflichtige auf die Besprechung verzichtet. Bei der Schlussbesprechung sind insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern. (1) Deve haver discussão sobre o resultado da auditoria de campo (reunião final), a menos que o resultado da auditoria de campo não resulte em qualquer alteração da base de cálculo ou o contribuinte desista da reunião. Na reunião final, as questões controversas, bem como a avaliação jurídica das conclusões da auditoria e suas implicações fiscais devem ser discutidos. (livre tradução)

(2) Besteht die Möglichkeit, dass auf Grund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, soll der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt. (2) Havendo a possibilidade de procedimento penal ou de multa em decorrência do laudo de auditoria, o contribuinte deve ser informado de que a cobrança da multa penal ou administrativa está reservada para procedimento especial.

Quanto ao segundo vício que se vislumbra exsurgir da apreciação preliminar dos autos, vejo mesmo entendimento se manifestar nos Acórdãos CJF Nº 0313-12/15, CJF Nº 0310-12/14, CJF Nº 0224-12/19.

Pelo exposto, acolho a preliminar suscitada e voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, II e IV, “a” do RPAF.

Por entender constituir caso paradigmático a merecer atenção da Administração Tributária, visando aperfeiçoar a funcionalidade de toda SEFAZ, inclusive sugerindo a institucionalização de canal para rápido intercâmbio das atividades setorizadas, de modo a favorecer a profissionalização de todo corpo funcional, recomendo a mais pronta renovação do procedimento fiscal, inclusive analisando o aproveitamento das informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo nestes autos, para que as confrontando com a legislação relativa ao ICMS Antecipação Parcial, se for o caso, constituir crédito tributário a salvo de falhas.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº **206887.0006/20-7** lavrado contra **HM ATACADO TEXTIL LTDA.**, devendo a repartição fazendária avaliar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, respeitado o prazo decadencial.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR