

PROCESSO - A. I. Nº 207150.0004/21-8
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - GLOBAL IMPORT ATACADISTA E DISTRIBUIDORA LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0085-03/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0048-12/22-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO OU TERMO DE INTIMAÇÃO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, que julgou Nulo o presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/2020, para reclamar ICMS no valor de R\$ 571.624,24, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

***Infração 01 – 04.05.02:** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2017). Valor do débito: R\$484.814,18.*

***Infração 02 – 04.05.05:** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício. (2016, 2018 e 2019). Valor do débito: R\$86.810,06.*

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 14 a 19 do PAF. O autuante presta informação fiscal às fls. 28/29 dos autos. A JJF emite a seguinte decisão condutora:

VOTO

O Autuante ressaltou que a defesa apresentada não contém assinatura do seu autor, devendo o defendente ser intimado para regularizar a ausência de assinatura. Disse que à fl. 19, a assinatura é digitalizada, não possuindo qualquer valor legal, por isso, deve ser indeferida de plano.

Observe que em razão da pandemia da “Covid 19” e com a utilização dos recursos tecnológicos e digitais, é considerado normal o Contribuinte ou seu representante legal apresentar defesas e petições por meio eletrônico, de forma que a impugnação assinada, digitalizada e protocolada ou enviada eletronicamente no prazo estabelecido em Lei, deve ser acatada. Dessa forma, entendo que está superado o argumento do Autuante, quanto à falta de assinatura do autor da defesa ou assinatura em documento digitalizado.

O autuado apresentou impugnação, demonstrando seu inconformismo com a autuação, e interesse em apresentar provas de suas alegações. Assim, em nome da verdade material, da garantia de ampla defesa, e com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, deve ser apreciada a defesa apresentada e efetuado o necessário julgamento.

As infrações 01 e 02, tratam de exigência do ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 01: Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de

saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2017).

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício. (2016, 2018 e 2019).

Observa-se no presente Processo Administrativo Fiscal um vício jurídico, que tenho o dever, como julgador, de analisar, 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 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;

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;

II - tratando-se de Notificação Fiscal, exceto quando a mercadoria estiver desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo, hipótese em que deverá ser lavrado Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal.

Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único.

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 ou dos demais termos constantes no art. 28, I a IV-A.

No caso em exame, não consta no presente processo qualquer Termo de Início de Fiscalização ou Termo de Intimação ao contribuinte 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 registro do Início de Fiscalização, porque o contribuinte não pode ser “surpreendido” com um Auto de Infração, considerando que a exigência do mencionado Registro 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 registro do início da ação fiscal, conforme previsto na legislação.

Nas razões de defesa, o Autuado alegou que tomou conhecimento do Auto de Infração em 30/12/2020, por ocasião da tentativa de obtenção de “Certidão Negativa”. Disse que até o momento não foi formalmente intimado, e por via conexa, não recebeu cópia do próprio Auto de Infração, nem os demonstrativos indispensáveis à formação do PAF.

Na informação fiscal, o Autuante disse que ao contrário do que afirmou o Defendente, o Auto de Infração foi encaminhado por meio de DT-e, junto com todos os demonstrativos necessários, consoante o previsto no art. 108, §§ 2º a 4º do RPAF-BA/99.

Ressaltou que o Contribuinte, ao aderir ao DT-e assumiu o compromisso de acessar a sua caixa postal, pelo menos uma vez por semana. Se assim houvesse procedido, já teria recebido toda a documentação, e que a intimação e os documentos foram encaminhados ao Contribuinte, conforme consta do relatório à fl. 11.

De acordo com as informações prestadas pelo Autuante, constata-se que não houve qualquer comunicação referente ao início da Fiscalização, e foi encaminhada Mensagem DT-e (fl. 11), para pagamento ou defesa, indicando o número do Auto de Infração, a data de emissão da mensagem (12/01/2021), a identificação e matrícula do funcionário da SEFAZ, que é o remetente da mensagem e a indicação dos documentos anexos. Os campos destinados às datas de ciência e de leitura se encontram em branco, e tem a informação “Mensagem não lida”.

O Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, foi instituído pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu Artigo 127–D. Na mencionada alteração, foi instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais, por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e.; e a Secretaria da Fazenda utiliza a mencionada comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades: a) cientificar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos; b) encaminhar notificações e intimações; c) expedir avisos em geral.

Neste caso, é outorgado a uma pessoa Física ou Jurídica, poderes para o fim especial de receber junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, as mensagens postadas na conta Domicílio Tributário Eletrônico, e este poder deve ser exercido pelo defendente nas intimações, onde se pode registrar as datas de postagem, ciência e de leitura.

Vale ressaltar, que a ciência ao contribuinte ou responsável tributário acerca de qualquer fato ou exigência fiscal, 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.

No caso em exame, não há comprovação de que houve intimação quanto ao início da fiscalização, e embora se possa considerar efetivada a comunicação quanto à lavratura do Auto de Infração, não há como assegurar que todos os elementos e demonstrativos foram recebidos integralmente para proporcionar ao Contribuinte o contraditório e a ampla defesa.

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 nulidade.

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

Devido a desoneração ser maior de R\$200.000,00, a JJF, recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Fernando Marques Villa Flor - OAB/BA nº 11.026.

VOTO

Esta segunda esfera administrativa, visa revisar a Decisão recorrida que julgara pela Nulidade do presente Auto de Infração, nos termos já descritos acima, devido à desoneração atualizada no valor de R\$ 1.229.176,62 (fl. 39 dos autos), tendo como finalidade o Recurso de Ofício, no qual eu conheço, por ter tido desoneração nos termos estabelecidos pelo RPAF/99.

A Junta julgadora anulou o Auto de Infração sob o argumento de que nos autos não continham todos os elementos de direito material e formal estipulados nas leis e regulamentos, na qual já se sabe que a construção do crédito tributário (autos), devem ser observadas as rotinas administrativas, visando a devida correção de alguma atividade fiscalizadora. Não contendo tais elementos formadores e essenciais, inicia-se vício que macula o processo.

Na decisão piso, o relator, para sustentar o proferido voto, reproduziu os arts. 28, 29 e 30 do RPAF/99, e destaca que o único termo que está dispensado seria o “Termo de Início de Fiscalização” (Art. 29, I), entendendo o relator, que em relação aos outros termos (Intimação para apresentação de livros e documentos, Arrecadação de livros e documentos, Apreensão, Liberação ou de Depósito, de Ocorrência fiscal entre outros), a obrigação tem que ser efetivada ou obrigatória.

Para ficar mais evidente quanto à questão dos termos obrigatórios, sendo dispensado tão somente o indicado acima (Termo de Início de Fiscalização), reproduzo novamente os arts. 28, 29 e 30 do RPAF/99, conforme também discorrido no voto de primo grau:

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;

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;

II - tratando-se de Notificação Fiscal, exceto quando a mercadoria estiver desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo, hipótese em que deverá ser lavrado Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal.

Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único.

No exame das afirmações do voto condutor, o relator pontuou que não consta o Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação para apresentação de Documentação Fiscal, assim, fica

evidenciado supostamente que o contribuinte não tomou conhecimento do início da ação fiscal. Verificando esta questão, vejo que há total razão ao colegiado de piso, mesmo tendo o documento de fl. 11, pelo DTe, não se sabe se o contribuinte tomou conhecimento dos documentos anexados, que pela descrição está destacado “Para Pagamento ou Defesa”, não tendo evidência de sua ciência/visualização da documentação que se apurou o crédito tributário estadual. Neste documento referido, consta a descrição de “Mensagem não Lida”.

Esta situação está indo de encontro à legislação, pois se atribui importância ao registro do Início de Fiscalização, não podendo ser “surpreendido” o contribuinte com um Auto de Infração que não resguardaram a aplicação do princípio da segurança jurídica, e só se exclui as hipóteses de dispensa de lavratura do referido Termo de Início, quando fica evidenciado que o contribuinte previamente soube de que está sendo fiscalizado, sendo, portanto, uma segurança para os dois lados, tanto para fiscalização na geração da documentação necessária, sem que haja alteração pelo autuado ora recorrido neste período fiscalizado, como para o próprio contribuinte que irá trazer suas provas para contrapor a suposta infração.

Confirmei que não consta nos autos nenhuma intimação para apresentar qualquer documento à fiscalização, também não mostra nos autos o referido termo de início da fiscalização, sendo possível constatar que não há como assegurar que todos os elementos e demonstrativos foram recebidos integralmente para proporcionar ao Contribuinte o contraditório e a ampla defesa. Assim, vejo ser nulo o procedimento fiscal que: **a)** não atenda ao devido processo legal; **b)** não siga os ditames traçados pela legislação; **c)** quando se constata prejuízo jurídico ao autuado; **d)** quando não contribuiu para a observância da lei.

O autuante, após intimação via DTe, poderia regularizar esta situação quando verificou que o contribuinte, supostamente, não leu as mensagens ou confirmou, e não tomou o devido conhecimento do Auto de Infração através de outras formas de cientificação, como não procedeu desta forma, é nulo o lançamento de ofício com preterição do direito de defesa, que não contiveram elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator, conforme estabelece o art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF/BA.

Mantenho a Decisão recorrida em sua inteireza, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto. Recomendo verificar a possibilidade da renovação da ação fiscal a salvo das falhas apontadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **207150.0004/21-8**, lavrado contra **GLOBAL IMPORT ATACADISTA E DISTRIBUIDORA LTDA**. Recomenda-se verificar a possibilidade da renovação da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS