

A. I. N° - 298636.0011/23-9
AUTUADO - DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/09/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0157-03/24-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. 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 Autuante na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/09/2023, refere-se à exigência de R\$ 40.685,00 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 006.001.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, setembro e novembro de 2021.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 13 a 33 do PAF. Ressalta que a interposição da Impugnação Administrativa enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora discutido, tal como garante o art. 151, inciso III, do CTN/66. Afirma que até a decisão final e definitiva pela Autoridade Julgadora, o crédito tributário discutido não poderá ser exigido e tão pouco poderão surtir os efeitos decorrentes de sua cobrança, de forma que não poderá ser óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal e quaisquer outros atos relacionados à saúde fiscal da Impugnante.

Faz um breve relato dos fatos, registrando que é contribuinte do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS), nos termos da Lei Complementar n° 87/96, bem como da Lei Estadual n° 7.014/96 (Lei Baiana do ICMS) e Decreto Estadual n° 13.780/12 (Regulamento do ICMS – RICMS/BA), cumprindo pontualmente com todas as suas obrigações tributárias (principal e acessória).

Em decorrência de suas operações, informa que adquire mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do seu próprio estabelecimento, razão pela qual também é contribuinte do ICMS decorrente sobre o diferencial de alíquotas (diferença entre as alíquotas interna e interestadual).

Alega que o valor cobrado no presente Auto de Infração não é devido, considerando que o imposto foi devidamente quitado no regime de conta-corrente fiscal, ou seja, realizou a apuração do imposto e procedeu a sua quitação via ajuste, com o saldo credor apurado, nos exatos termos do que determina a regra geral do art. 305 do RICMS/BA.

Afirma que é patente a nulidade da autuação, considerando que não foi instaurado processo fiscalizatório, além do fato de que não houve intimação para apresentação de esclarecimentos e/ou documentos comprobatórios do pagamento do imposto apontado como devido, retirando, dessa forma, a oportunidade do Impugnante de se manifestar sobre a procedência dos débitos em litígio, restando patente a ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

Destaca que além de o Agente Fiscal não ter sequer analisado a documentação fiscal da empresa, eis que a simples verificação de sua escrituração fiscal demonstraria a inexistência dos débitos cobrados, houve a aplicação de alíquota equivocada para o cálculo do imposto devido, o que demonstra, mais uma vez, a nulidade da presente autuação.

Por fim, e não menos importante, afirma que não só nada deve com relação ao ICMS-DIFAL em questão, como ainda pagou imposto a maior, fato que por si só comprova a total improcedência do lançamento tributário impugnado, conforme restará amplamente demonstrado nos tópicos seguintes.

Ressalta que as razões que adiante apresenta serão suficientes para afastar qualquer exigência fiscal apontada no Auto de Infração ora impugnado, de maneira que não restarão valores a pagar, diante da total improcedência da presente autuação.

Inicialmente, destaca que a Autoridade Fiscal não abriu fiscalização para a verificação da regularidade fiscal antes de proceder à lavratura da presente autuação para cobrança do crédito tributário supostamente devido.

Diz que se verifica pelos documentos que acompanham a autuação, que não houve lavratura de Termo de Início de Fiscalização, razão pela qual também não houve ciência, por parte do Contribuinte, de que estava sendo fiscalizado, motivos que por si só são suficientes para declarar a nulidade da autuação.

Dessa forma, patente a nulidade da autuação lavrada, eis que a legislação Baiana determina, expressamente, que, no caso de fiscalização, deve ser lavrado Termo de Início de Fiscalização, bem como deve ser dada ciência ao fiscalizado, no caso o Impugnante, conforme art. 28, inciso I, do RPAF-BA, Decreto Estadual nº 7.629/99.

Também alega que o mesmo Decreto determina que, em caso de lavratura de autuação, o Auto de Infração deverá ser acompanhado das cópias e termos lavrados no decorrer da ação fiscal, bem como será fundamentado, obrigatoriamente, em tais documentos, nos termos do que estabelece o art. 41, inciso I:

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

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

Afirma que no presente caso, considerando que sequer houve a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, resta evidente que o Auto de Infração ora combatido não atendeu às exigências legais descritas na legislação vigente, razão pela qual deve ser declarado nulo.

Dessa forma, considerando que não houve abertura de fiscalização, tampouco foi dada ciência ao Impugnante de eventual processo fiscalizatório, resta claro que a Autoridade Fiscal ignorou o devido processo legal, bem como retirou do Defendente a oportunidade de apresentar esclarecimentos e documentos comprobatórios da regularidade do imposto apontado como devido, infringindo, dessa forma, também os princípios do contraditório e da ampla defesa, previstos nos incisos LIV e LV da Constituição da República, que transcreveu.

Comenta sobre os princípios do contraditório e da ampla defesa, mencionando que o Código de Processo Civil ("CPC") atesta que não se considera fundamentada qualquer decisão que "*não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador*".

Conclui que o lançamento impugnado se encaixa em praticamente todos os incisos do art. 489 do CPC que definem uma decisão nula por ausência de fundamentação que: (i) não enfrenta argumentos, (ii) não analisa documentos e (iii) simplesmente reproduz dispositivos de lei e alegações genéricas que serviriam a qualquer decisão sobre a matéria.

Afirma restar evidente a nulidade do lançamento efetuado, considerando que não houve a abertura de procedimento fiscalizatório, tampouco intimação para que o Impugnante pudesse apresentar esclarecimentos e documentos que comprovam a regularidade dos débitos ora exigidos, em patente afronta aos princípios constitucionais invocados, razão pela qual requer-se que a presente autuação seja declarada nula.

Ultrapassada a questão de ausência de fiscalização e ofensa aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, conforme demonstrado no tópico anterior, destaca que bastaria a simples análise de sua documentação fiscal para se chegar à conclusão de que os valores apontados como devidos não existem.

Isto porque não há qualquer valor a ser pago com relação ao período autuado, pelo contrário, o valor do diferencial de alíquota recolhido nos períodos de 01/2021, 09/2021 e 11/2002 é maior do que o apurado pelo Auditor Fiscal, conforme quadro demonstrativo da apuração do período colacionado à fl. 21 do PAF.

Registra que o valor apurado e recolhido sob o regime de conta-corrente fiscal para o período em questão (01/2021, 09/2021 e 11/2002) totaliza a importância de R\$ 55.706,48, valor maior do que o supostamente devido, qual seja, R\$ 40.685,00, conforme apontado no Auto de Infração.

Alega que tal diferença se dá em razão da aplicação equivocada da alíquota devida, considerando que, para a constituição do crédito tributário, a Autoridade Fiscal acabou por considerar a regra de cálculo atual prevista no art. 17, § 6º, da Lei nº 7.014/96, cujas alterações, que foram introduzidas pela Lei nº 14.415/21, passaram a produzir efeitos somente a partir 31/12/2021.

Referida regra determina que o imposto a pagar ao Estado de destino deverá ser o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

Diz que a regra de cálculo do ICMS-DIFAL acima mencionada e utilizada pelo Autuante está correta apenas para o período autuado de 11/2022, sendo que para os demais períodos (01/2021 e 09/2021), ainda que o imposto fosse devido, o que se admite apenas para argumentar, deveria ter sido aplicada a regra para o cálculo que vigia até 30/12/2021, segundo a qual o ICMS-DIFAL a pagar deveria ser o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre uma base de cálculo obtida a partir da carga tributária da operação interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto originalmente destacado no documento fiscal.

Conclui que além de o Agente Fiscal não ter sequer analisado a documentação fiscal da empresa, ainda aplicou alíquota equivocada para o cálculo do suposto imposto devido, o que demonstra, mais uma vez, a nulidade da presente autuação.

Destaca que um dos requisitos para a lavratura de Auto de Infração é exatamente a aplicação da alíquota correta, conforme define o art. 39, inciso IV, letra “c”, do RPAF-BA, Decreto Estadual nº 7.629/99:

Entende que, se a autuação não foi lavrada sequer com a alíquota correta, deve ser declarada nula.

Por fim, e não menos importante, registra que a Autoridade Fiscal junta como documento integrante do Auto de Infração a Resolução nº 020/2019, que revoga a Resolução nº 116/2011, que habilitou o Impugnante aos benefícios do DESENVOLVE.

Alega que a juntada de tal documento não faz o menor sentido, considerando que o Impugnante não utilizou qualquer benefício durante o período autuado para quitar o imposto supostamente devido.

Ao contrário, conforme já dito, inexistente débito referente ao ICMS diferencial de alíquota, considerando que apurou e quitou referido imposto em sua conta-corrente fiscal, via compensação do saldo credor, nos termos da regra geral trazida pelo art. 305 do RICMS/BA.

Ou seja, a autuação foi lavrada com a aplicação de alíquota incorreta para o cálculo do suposto ICMS devido e, pior, foi juntado documento completamente diverso aos fatos narrados e discutidos, o que contraria o art. 41, inciso II, do RPAF-BA já mencionado:

Diz que se nota, no caso, que a fundamentação do Auto de Infração não condiz com a demonstração do fato arguido, considerando que, conforme já narrado acima, o Impugnante não utilizou qualquer benefício durante o período autuado para quitar o imposto supostamente devido, tanto é que na fundamentação do Auto de Infração não há qualquer menção ao documento juntado referente ao benefício do DESENVOLVE.

Assim, patente a nulidade da presente autuação em razão: (i) da ausência de análise dos documentos fiscais da Impugnante; (ii) da aplicação de alíquota incorreta para o cálculo do suposto imposto devido e (iii) da juntada de documento diverso aos fatos ocorridos para a suposta cobrança do imposto lançado.

Diante do exposto, afirma restar evidente que o Auto de Infração lavrado apresenta vários vícios insanáveis, considerando que se trata de vícios que não admitem convalidação, acarretando a nulidade do ato administrativo, qual seja, do próprio "Auto de Infração".

Quanto ao mérito, alega que conforme já detalhado nos tópicos acima, o crédito tributário lançado no Auto de Infração ora impugnado não é devido, considerando que o imposto foi devidamente quitado no regime de conta-corrente fiscal, ou seja, realizou a apuração do imposto e quitou via ajuste, com o saldo credor apurado, nos termos do que determina a regra geral do art. 305 do RICMS/BA.

Menciona que segundo relato do Auto de Infração lavrado, o Impugnante teria deixado de recolher o imposto referente ao diferencial de alíquotas decorrente da aquisição de bens do ativo permanente oriundos de outras unidades da Federação, infringindo, dessa forma, o § 4º, inciso III, alínea "a", do RICMS/BA.

Alega que a regra geral do referido diploma legal, prevê, expressamente, no caput e no § 1º, inciso I, que no regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

Prevê, ainda, que se consideram liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso.

Afirma que foi exatamente o que fez, uma vez que apurou o imposto referente ao diferencial de alíquota a ser recolhido nos períodos em questão, com base nos elementos descritos em sua escrita fiscal e procedeu ao "encontro de contas" até o montante dos créditos escriturados no mesmo período.

Informa que se verifica através da apuração abaixo colacionada referente aos períodos autuados (Livro de Registro de Apuração do ICMS – Modelo 09), que apurou e declarou os valores devidos à título de ICMS, bem como o saldo credor apurado, retratando, dessa forma, o valor efetivamente recolhido.

Também alega que basta a simples verificação de sua escrituração fiscal para concluir que foi declarado o valor do imposto devido no período, subtraiu o valor do crédito a que faz jus, não restando, após o "encontro de contas" – débito menos crédito – qualquer saldo devedor a pagar, pelo contrário, para referido período autuado (01/2021), apurou crédito para ser transportado para o período seguinte:

Outros débitos – diferencial de alíquota: R\$ 27.754,21

Outros créditos (saldo credor transferido: R\$ 8.500,00 + saldo credor do período anterior: R\$ 19.414,39): R\$ 27.914,39

Saldo devedor (imposto a recolher): R\$ 0,00

Saldo credor a transportar para o período seguinte: R\$ 160,18

Informa que, exatamente a mesma situação se deu nos demais períodos autuados (09/2021 e 11/2022).

Observa que através de sua apuração, a base de cálculo utilizada para o cálculo do imposto é exatamente a mesma base utilizada pelo Autuante para a lavratura da autuação, ou seja, bastaria a análise dos seus documentos fiscais para constatar que os débitos declarados foram devidamente quitados com saldo credor apurado nos respectivos períodos.

Dessa forma, em estrita obediência à legislação Baiana, apurou e quitou via ajuste, com saldo credor apurado (transferência de saldo credor e saldo credor apurado em períodos anteriores), o imposto (ICMS-DIFAL) devido, conforme regime de conta-corrente fiscal, previsto no art. 305 do RICMS/BA.

Conclui restar comprovado que os débitos lançados no Auto de Infração ora impugnado devem ser cancelados, considerando que foram devidamente quitados, em estrita obediência às disposições constantes na legislação vigente.

Por outro lado, alega que além de ter quitado os débitos apontados como devidos na autuação, pagou imposto a mais do que o efetivamente devido, tendo, inclusive, direito à restituição de tais valores.

Ou seja, não só nada deve com relação ao ICMS-DIFAL cobrado, como ainda pagou imposto a maior, fato que por si só comprova a total improcedência do lançamento tributário impugnado, conforme demonstrativo colacionado à defesa, que evidencia, de forma clara, que pagou imposto bem maior do que o apontado pela Autoridade Fiscal.

Afirma restar patente a improcedência da autuação lavrada, considerando que, conforme demonstrado, não só quitou os valores cobrados na autuação, como ainda pagou imposto maior que o devido, tendo direito, inclusive, a restituição de tais valores.

Por fim, ressalta que o pagamento indevido ou a mais por parte do contribuinte caracteriza um enriquecimento sem causa do Estado, que recebe tal pagamento.

Em outras palavras, tudo que traduz numa situação em que uma das partes de determinada relação jurídica experimenta injustificado benefício, em detrimento da outra, que se empobrece, inexistindo causa jurídica para tanto, é o acréscimo de bens que, em detrimento de outrem, se verificou no patrimônio de alguém, sem que para isso tenha havido fundamento jurídico.

Deve ser entendido como “sem causa” o ato jurídico desprovido de razão albergada pela ordem jurídica. A causa poderá existir, mas, sendo injusta, restará configurado o locupletamento indevido. Nesse sentido, reproduz ensinamento de Orlando Gomes.

Registra que os tribunais pátrios já se manifestaram à respeito do tema, repudiando o enriquecimento ilícito do Estado, em casos análogos ao em tela, conforme segue:

Desta forma, alega que deve ser repudiado o enriquecimento ilícito do Estado, ainda mais neste caso em que, conforme restou demonstrado, além de não existir qualquer débito em aberto, ainda realizou pagamento maior do que o efetivamente devido, fato que corrobora com as alegações até aqui defendidas para o total cancelamento da autuação ora combatida.

Ante ao exposto, e com base nos diversos fundamentos demonstrados, requer:

- a) preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração lavrado, tendo em vista a ausência de abertura de processo fiscalizatório e intimação para que o Impugnante pudesse comprovar a quitação dos valores apontados como devidos, em patente afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

- b) ainda em sede preliminar, a nulidade da infração lavrada, em razão de a Autoridade Fiscal não ter sequer analisado a documentação fiscal do Impugnante, bem como ter utilizado alíquota incorreta para o cálculo do imposto devido e, ainda, ter juntado documento alheio aos fatos para sustentar a suposta infração cometida;
- c) no mérito, requer seja acolhida a Impugnação para decretar o cancelamento dos lançamentos ora combatidos, considerando que o imposto foi devidamente quitado no regime de conta-corrente fiscal, ou seja, realizou a apuração do imposto e procedeu a sua quitação via ajuste, com o saldo credor apurado, nos termos do que determina a regra geral do art. 305 do RICMS/BA;

Protesta, ainda, pela juntada posterior de outros documentos e de todos os meios de prova juridicamente admitidos, aptos a demonstrar a veracidade de suas alegações, sobretudo a inexistência dos débitos lançados na presente autuação, com fundamento nos princípios da busca da verdade material, da ampla defesa e do devido processo legal.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 75 dos autos. Afirma que conforme art. 4º, Inciso XV da Lei 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, Inciso III, alínea “a” do RICMS-BA, fica comprovado o imposto sobre aquisições de bens do ativo fixo referente à diferença entre as alíquotas de São Paulo para a Bahia, sem o pagamento do imposto devido. Portanto, o Auto de Infração é procedente. Ressalta que devem ser excluídos apenas os documentos fiscais de números 31106 e 42773, com CFOP 2353 (fl. 03).

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Adélia Barros da Silva – OAB/SP – 439.150.

VOTO

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, setembro e novembro de 2021.

O Defendente alegou que o imposto foi devidamente quitado no regime de conta-corrente fiscal, ou seja, realizou a apuração do imposto e procedeu a sua quitação via ajuste, com o saldo credor apurado, nos termos do que determina a regra geral do art. 305 do RICMS/BA (abaixo reproduzido).

Observe que em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de conta-corrente fiscal, esses contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente (RICMS-BA/2012, art. 305 c/c § 4º, inciso III, alínea “a”). *in verbis*:

RICMS-BA/2012

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

[...]

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

[...]

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

- a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;
- b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

O Defendente também alegou ausência de abertura de processo fiscalizatório e intimação para que pudesse comprovar a quitação dos débitos apontados como devidos, em patente afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa;

Ainda em sede preliminar, suscitou a nulidade do Auto de Infração, em razão de a Autoridade Fiscal não ter sequer analisado a documentação fiscal, bem como ter utilizado alíquota incorreta para o cálculo do imposto considerado devido e, ainda, ter juntado documento alheio aos fatos para sustentar a suposta infração cometida.

Disse que se verifica pelos documentos que acompanham a autuação, que não houve lavratura de Termo de Início de Fiscalização, razão pela qual também não houve ciência, por parte do Contribuinte, de que estava sendo fiscalizado, motivos que por si só são suficientes para declarar a nulidade da autuação.

Na Informação Fiscal, o Autuante apenas destacou que fica comprovado o imposto sobre aquisições de bens do ativo fixo referente à diferença entre as alíquotas de São Paulo para a Bahia, sem o pagamento do imposto devido, concluindo que o Auto de Infração é procedente, devendo ser excluídos apenas os documentos fiscais de números 31106 e 42773, com CFOP 2353.

Constato, 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 devem observar 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.

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, *in verbis*:

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.

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.

De acordo com as informações prestadas pelo Autuante, constata-se que não houve qualquer indicação de que houve comunicação referente ao início da Fiscalização, e foi encaminhada Mensagem DT-e (fl. 10) para pagamento ou defesa, indicando o número do Auto de Infração, a data de emissão da mensagem (28/09/2023), a identificação e matrícula do funcionário da SEFAZ, que é o remetente da mensagem e a indicação dos documentos anexos. Nos campos destinados às datas de ciência e de leitura se encontra a data de 02/10/2023.

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) identificar 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, inclusive por meio de DT-e, e embora se possa considerar efetivada a comunicação sobre a lavratura do Auto de Infração, não há comprovação quanto à existência do Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação ao Contribuinte configurando o início da ação fiscal.

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.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF-BA/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 298636.0011/23-9, lavrado contra **DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA