

**A. I. N°** - 298965.0017/22-6  
**AUTUADO** - J.G.S.M. INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI  
**AUTUANTE** - JOÃO DA SILVA BORGES  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/02/2025

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0025-03/25-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. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2022, refere-se à exigência de R\$ 428.847,46 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 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 de 2021. Valor do débito: R\$ 433.936,15. Multa de 100%.

Infração 02 – 004.005.008: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2021). Valor do débito: R\$ 3.557,12. Multa de 100%.

Infração 03 – 004.005.009: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2021). Valor do débito: R\$ 1.354,19. Multa de 60%.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação à fl. 07 do PAF. Informa que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração por meio de consulta ao Resumo Fiscal Completo no site da SEFAZ, não foi intimado acerca da lavratura, inexistindo intimação no DT-e e não recebeu qualquer intimação via Correios.

Considerando os fatos expostos, requer a renovação da intimação de forma correta e que sejam apresentadas todas as peças que compõem o processo administrativo fiscal em referência.

De acordo com o documento à fl. 12-A, foi reaberto o prazo de defesa, com a entrega dos arquivos em mídia (CD) referentes aos Autos de Infração lavrados contra o estabelecimento autuado, inclusive o presente PAF.

O Defendente apresenta manifestação às fls. 14 a 18 do PAF. Reproduz a descrição das infrações e alega cerceamento do direito de defesa. Diz que foi cientificado no dia 16/02/2023 sobre a reabertura do prazo de defesa, sendo-lhe fornecido um CD-R contendo arquivos relacionados ao auto de infração em referência. Alega a existência de arquivos que não puderam ser abertos.

Sobre as omissões de entradas, alega que o demonstrativo de relação de notas fiscais de entradas não identifica as notas fiscais corretamente, pois apenas indica o número e a data de emissão das notas fiscais.

Sem a identificação correta da nota fiscal, afirma que não pode verificar se os quantitativos indicados estão corretos. Para identificação da nota fiscal é necessário que sejam indicados ao menos: número, série e CNPJ do emitente e, considerando que as notas fiscais são eletrônicas, a chave de acesso.

Também alega que em relação ao levantamento das notas fiscais de saídas, para as omissões de entradas, ocorre a mesma coisa. Diz que apesar de ser documento fiscal de emissão própria, a série é fundamental, pois a numeração pode se repetir.

Diz que não se identifica a Nota Fiscal Consumidor Eletrônica. Indica-se para cada item de mercadoria o quantitativo mensal apurado. Cita exemplos.

Reproduz o teor do art. 46 do RPAF-BA e afirma que em relação às Infrações 02 e 03, nenhum demonstrativo foi entregue que demonstre os valores apurados. Menciona os demonstrativos que deveriam ser entregues para o tipo de auditoria realizada.

Quanto ao mérito, registra que a norma específica que norteia a auditoria realizada é a Portaria nº 445 de 1988, e o art. 3º é de fundamental importância, pois trata dos “cuidados” requeridos para o tipo de auditoria na apuração do débito.

Comenta que na ocorrência de omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, a Seção IV da referida Portaria deve ser observada.

Lembra que no caso em tela, o valor da omissão de entradas foi maior do que o valor da omissão de saídas, logo, se aplica o inciso II do art. 13 da Portaria 445/98.

Alega, também, que na apuração da base de cálculo deve ser observada a Instrução Normativa nº 56/2007, que orienta o procedimento fiscal relativo a omissão de saídas presumidas, com base em reiteradas decisões do CONSEF, no sentido de excluir da base de cálculo o ICMS lançado de ofício os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária.

Apresenta o entendimento de que em relação ao montante do débito tributário é necessário que se realize novo levantamento por espécie de mercadorias, com aplicação de roteiro de levantamento das operações de saídas para apuração da proporcionalidade das operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária e tributadas, nos termos da IN 56/2007.

Diz que o demonstrativo do débito tributário para a Infração 01 é nulo, logo, essa Infração 01 é nula.

Para as infrações 02 e 03, em razão do exposto acima, entende que podem sofrer alterações nos quantitativos.

Sobre a apuração dos valores lançados, alega que nenhum demonstrativo foi apresentado para esses itens do Auto de Infração, portanto, são infrações nulas. Diz que a aplicação da Súmula CONSEF nº 01 é pertinente.

Requer a nulidade do presente Auto de Infração, em razão do cerceamento ao direito de ampla defesa e contraditório.

Às fls. 25 a 27, Auditor Fiscal designado para prestar Informação Fiscal, Jorge Jesus de Almeida, registra que em 31 de janeiro de 2023 através do Processo SIPRO 006373/2023-6, o Autuado apresentou petição de impugnação de lançamento.

Diante da Impugnação apresentada, diz que a Repartição Fiscal decidiu pela reabertura do prazo de defesa tendo fornecido mídia contendo arquivos relacionados ao Auto de Infração que o Contribuinte tomou ciência em 16/02/2023, conforme comprovante de entrega anexo à fl. 12-A.

Informa que a petição de Impugnação de lançamento, apresentada pelo Autuado, cadastrado em 17/04/2023, conforme Processo SIPRO 022335/2023-3 abordou os seguintes aspectos: (i) descreveu os fatos narrados no Auto de Infração que contém as infrações 01, 02 e 03; (ii) apresentou no item 2, a razão de impugnação e expôs no subitem 2.1 o cerceamento do direito de defesa e consequentemente a nulidade, relativamente à intimação e ciência da lavratura do Auto de Infração.

Neste tópico, o Autuado informa que foi cientificado em 16/02/2023 sobre a reabertura do prazo de defesa e atesta o fornecimento de um CD-R contendo os arquivos relacionados ao referido Auto de Infração e justifica que alguns deles não puderam ser abertos, principalmente o Anexo 07 e Doc. 2 e 3 PDF.

Diz que o Defendente destaca, também, quanto às omissões de entradas, que o demonstrativo da relação de notas fiscais apresentadas não identifica corretamente e alega que não se pode identificar se os quantitativos indicados estão corretos.

Quanto a relação de notas fiscais de saídas, o Defendente alega que ocorre a mesma coisa e reafirma que não estão identificadas corretamente.

Referindo-se às infrações 02 e 03 diz que foi alegado que nenhum demonstrativo foi entregue que justificasse os valores apurados.

O preposto fiscal informa que ao analisar o histórico da autuação fiscal, constatou que o procedimento foi incorreto no trabalho efetuado pelo Autuante, haja vista, que o Auto de Infração foi lavrado com desconhecimento total do Contribuinte.

Diz que a reabertura do prazo de defesa pela Repartição Fiscal e o fornecimento de mídia contendo os arquivos relacionados ao Auto de Infração, não corrige o procedimento inicial, apenas proporciona ao Autuado o conhecimento dos demonstrativos que fundamentam a autuação.

Também afirma que os arquivos fornecidos ao Contribuinte e constantes deste PAF, principalmente o Anexo 07 não pôde ser aberto, o que impossibilita o Autuado de exercer plenamente o direito de defesa.

Diante do exposto, apresenta o entendimento de que o procedimento fiscal deverá ser refeito desde a sua origem, com nova programação fiscal.

À fl. 33 o Defendente apresenta manifestação acerca da Informação Fiscal, ressaltando que a mencionada Informação Fiscal, de fato, se refere ao presente Auto de Infração, apesar de o Auditor Fiscal ter indicado o auto de Infração nº 298965.0016/22-0 na parte inicial do documento.

Diz que o Auditor Fiscal opina pelo refazimento da ação fiscal, a partir de nova ordem de serviço, pelos fundamentos expostos.

Conclui que o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB-BA Nº 26.937.

**VOTO**

O Defendente informou que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração por meio de consulta ao Resumo Fiscal Completo no site da SEFAZ, não foi intimado acerca da lavratura, inexistindo intimação no DT-e e não recebeu qualquer intimação via Correios.

Na Informação Fiscal, o preposto fiscal estranho ao feito disse que ao analisar o histórico da autuação fiscal, constatou que o procedimento foi incorreto no trabalho efetuado pelo Autuante, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado com desconhecimento total do Contribuinte.

Afirmou que houve reabertura do prazo de defesa pela Repartição Fiscal e o fornecimento de mídia contendo os arquivos relacionados ao Auto de Infração, o que não corrige o procedimento inicial, apenas proporciona ao Autuado o conhecimento dos demonstrativos que fundamentam a autuação.

Constato que o Autuado apresentou impugnação, demonstrando seu inconformismo com a lavratura do Auto de Infração 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, 02 e 03 tratam de exigência do ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 01: 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 de 2021.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2021).

Infração 03: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2021).

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. Na instauração, preparo, instrução e decisão do processo administrativo devem ser observados os princípios 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.



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 do mencionado Regulamento.

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.

Na Informação Fiscal o Auditor Fiscal estranho ao feito mencionou que o procedimento foi incorreto no trabalho efetuado pelo Autuante, haja vista, que o Auto de Infração foi lavrado com desconhecimento total do Contribuinte e concluiu que o procedimento fiscal deverá ser refeito desde a sua origem, com nova programação fiscal.

Como a situação em exame não se encaixa em qualquer 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.

De acordo com Informação Fiscal, não houve qualquer comunicação referente ao início da Fiscalização, e não foi encaminhada Mensagem DT-e para pagamento ou impugnação. Depois da primeira manifestação do Autuado, foi reaberto o prazo de defesa.

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 validar o início do procedimento fiscal sem o necessário Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação.

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, incisos 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 298965.0017/22-6, lavrado contra **J.G.S.M. INDÚSTRIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS EIRELI**.

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 Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA