

**A. I. Nº** - 298965.0016/22-0  
**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 Nº 0037-03/25-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\$ 397.455,08 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.005.003: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro de 2020 a dezembro de 2021.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação à fl. 08 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.

O Defendente apresenta manifestação às fls. 15/16 do PAF. Reproduz o art. 6º do Decreto nº 7.799/2000, diz que as entradas amparadas pelo benefício do art. 3º-F do mencionado Decreto não estão alcançadas pela limitação estabelecida no art. 6º.

Ressalta que os créditos fiscais apropriados não ultrapassaram a carga tributária efetiva de 15,88%, o que atende ao disposto no art. 310, I, “b” do RICMS-BA.

Também alega que devem ser afastadas as operações de transferências internas entre estabelecimentos da mesma empresa. Nessas operações não incide o ICMS, apesar de a empresa ter destacado o ICMS nas notas fiscais eletrônicas. Para que haja equilíbrio tributário, entende que o crédito apropriado pelo estabelecimento autuado compensa o débito gerado no remetente das mercadorias, resultando em efeito “zero” (débito = crédito).

Afirma que, excluídas as operações tratadas acima, se encontram as entradas relativas a aquisições de mercadorias para comercialização cuja carga tributária na entrada ocorreu com a carga efetiva maior que 10%, percentual este fixado como limite de crédito pelo art. 6º do Decreto nº 7.799/00.

Menciona os arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E do referido Decreto e conclui que, para as entradas não vinculadas a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos referidos artigos não se aplica a limitação prevista no art. 6º, e esse tem sido o entendimento do CONSEF.

Entende que se deve analisar as saídas subsequentes para conhecer a proporcionalidade das vendas amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º e 2º do Decreto nº 7.799/2000, caso em que se encontra o Autuado.

Informa que procedeu ao estudo das vendas com base de cálculo integral e com base de cálculo reduzida para os meses dos exercícios fiscalizados de 2020 e 2021, o que permitiu conhecer os percentuais de vendas com base de cálculo integral e reduzida, considerando as mercadorias tributadas pelas alíquotas de 18% e 20%, conforme previsto no art. 50 do referido Decreto.

Diz que os valores apurados estão indicados no Anexo 01, cujo arquivo foi denominado como “Anexo 01\_AnaliseVendas.pdf”.

Conhecidos os percentuais de vendas com base de cálculo integral e reduzida, passou a analisar os créditos auferidos pelas entradas para apurar os estornos de créditos em razão do limite imposto pelo art. 60 do Decreto nº 7.799/2000.

Lembra que as operações de entrada com carga tributária de 27% foram excluídas e que as operações de transferências internas também foram excluídas.

Como resultado, apresenta o Anexo 02 e o Anexo 03. Informa que, a partir dos valores apurados para “crédito – estorno de ICMS” passa a confrontá-los com os valores estornados em sua escrituração fiscal, encontrando os resultados constantes na planilha às fls. 17/19 do PAF.

Dessa forma, requer a improcedência do presente Auto de Infração.

De acordo com o documento à fl. 25, foi reaberto o prazo de defesa, com a entrega dos arquivos em mídia (CD) referente aos Autos de Infração lavrados contra o estabelecimento autuado, inclusive o presente PAF.

Em manifestação à fl. 27 o Defendente menciona que o Termo de Ciência nº 224910246165, de 19/03/2024, trata de retificação de outro Termo de Ciência de nº 224910246130, de 19/03/2024, para retificar o número do Auto de Infração relativo à Informação Fiscal prestada por fiscal estranho ao feito, haja vista a aposentadoria do Auditor Fiscal responsável pela lavratura do Auto de Infração.

Informa que, da leitura da Informação Fiscal, comprova que se trata de Informação relativa ao auto de Infração nº 298965.0017/22-6 e que por isso deve ser discutida naquele Auto de Infração.

Dessa forma, entende que a retificação do número do Auto de Infração foi um equívoco.

Às fls. 29/30, 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.

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, 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.

Segunda Informação Fiscal foi prestada às fls. 35 a 38 pelo Auditor Fiscal Jorge Jesus de Almeida. Faz uma síntese dos fatos e ressalta que ao se observar e analisar o histórico da autuação fiscal, constata-se 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.

Observando os argumentos apresentados em relação aos créditos que devem ser limitados a 10%, constata-se que o Impugnante tem razão ao requerer a exclusão no Demonstrativo das mercadorias relacionadas no art. 3º-F, bem como, as operações de transferências internas entre os estabelecimentos da mesma empresa.

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

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.

Registrou que houve 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.

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.

A Infração 01 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro de 2020 a dezembro de 2021.

Observo que no presente Processo Administrativo Fiscal existe 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.

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 Segunda Informação Fiscal o Auditor Fiscal estranho ao feito volta a mencionar 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 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.

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, 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 **298965.0016/22-0**, 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, 18 de fevereiro de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA