

<b>PROCESSO</b>	- A.I. Nº 120018.0005/01-2
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECORRIDO</b>	- ALIANÇA JÓIAS LTDA.
<b>RECURSO</b>	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0219-01/02
<b>ORIGEM</b>	- INFAZ IGUATEMI
<b>INTERNET</b>	- 11.09.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0310-12/02

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE LAVRATURA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. Não foi lavrado nenhum termo que formalmente desse início ao procedimento fiscal: nem Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, nem Termo de Início de Fiscalização, nem Termo de Arrecadação de Livros e Documentos. O contribuinte foi autuado sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob ação fiscal, o que implica cerceamento de defesa, havendo evidente prejuízo jurídico para o sujeito passivo, que tem o direito de acompanhar os trabalhos fiscais. O Termo de Início de Fiscalização, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um requisito de fundamento do procedimento fiscal, por força do art. 196 do CTN, do art. 127 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e dos arts. 26 a 29 do RPAF/99. O Auto de Infração, uma vez lavrado pelo agente competente, passa a existir; se é feito de acordo com a lei, é válido; porém, a existência de vício que afete a sua validade compromete a eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção de efeitos jurídicos. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício processado por ordem do Sr. Presidente deste CONSEF com base no que dispõe o §2º, acrescido ao art. 169 do RPAF/99, através da alteração introduzida pelo Decreto nº 7.851/00, ao Acórdão JFJ nº 0219-01/02, da 1ª JFJ, que julgou NULO o Auto de Infração, peça inicial do presente PAF, por considerar que o resultado do julgamento levado a efeito configurou decisão manifestamente contrária à legislação tributária, bem como ao entendimento manifestado em julgamentos reiterados deste Colegiado e às provas constantes dos autos, à fl. 06.

O presente Auto de Infração fora lavrado em razão da constatação de diferenças tanto de entradas como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Na sessão realizada no dia 28/06/2002, por decisão unânime de seus membros, a 1ª JFJ, decretou a nulidade do Auto de Infração, pelas razões sintetizadas na Ementa do mencionado Acórdão, que transcrevo:

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0219-01/02

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE LAVRATURA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. Não foi lavrado nenhum termo que formalmente desse início ao procedimento fiscal: nem Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, nem Termo de Início de Fiscalização, nem Termo de Arrecadação de Livros e Documentos. O contribuinte foi autuado sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob ação fiscal, o que implica cerceamento de defesa, havendo evidente prejuízo jurídico para o sujeito passivo, que tem o direito de acompanhar os trabalhos fiscais. O Termo de Início de Fiscalização, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um requisito de fundamento do procedimento fiscal, por força do art. 196 do CTN, do art. 127 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e dos arts. 26 a 29 do RPAF/99. O Auto de Infração, uma vez lavrado pelo agente competente, passa a existir; se é feito de acordo com a lei, é válido; porém, a existência de vício que afete a sua validade compromete a eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção de efeitos jurídicos. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

No voto da Decisão Recorrida é citada jurisprudência, que o Relator entendeu preponderante, deste Conselho, em que a falta de Termo de Início de Fiscalização implicou na *nulidade* do procedimento. Além das decisões apontadas pela defesa (Resoluções nº 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95 e 426/95), citou outros exemplos de decisões nesse sentido, as Resoluções nº 1893/95 e 5595/96 da 3ª Câmara.

Disse ainda, o Relator da 1ª Instância, haver uma decisão do CONSEF, no Processo nº 02720950/91, que refletiria bem a importância do Termo de Início de Fiscalização. No processo em referência, apesar de a autuação ter corrido à *revelia*, o vício foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, que suscitou a nulidade do procedimento mediante Representação ao CONSEF. Observou que, apesar de ter o processo corrido à revelia, mesmo assim a PROFAZ arguiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a Representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.

Argumentou que na Primeira Instância questão semelhante foi objeto de decisão da 6ª Junta, mediante o Acórdão JJF nº 1090/00, tendo como Relator o seu Presidente, Antônio Aguiar de Araújo, que decretou a nulidade do procedimento por cerceamento de defesa e por inobservância do devido processo legal, em virtude de vícios jurídicos, dentre os quais a ausência de intimação para apresentação de livros e documentos e do Termo de Início de Fiscalização.

Informou que, noutro caso, através da Resolução JJF nº 811/99, sendo Relator Anselmo Leite Brum, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal declarou nulo o procedimento fiscal porque o Auto de

Infração foi lavrado após o prazo de validade do Termo de Início de Fiscalização, considerando que o autuante não mais estava autorizado a prosseguir com a ação fiscal.

E, também, num outro caso, em que foi Relator, afirmou ter chegado a conclusão idêntica – Acórdão JJF nº 1546/99, no julgamento do Processo Auto de Infração nº 156896.0003/99-8.

Ao final, após inferir que, devido a ausência de lavratura de Termo de Início de Fiscalização, como não foi observada uma formalidade legal, o Auto de Infração não tem validade, e como consequência não tem eficácia e não produz efeitos jurídicos, o seu voto foi pela sua nulidade.

#### **VOTO VENCIDO**

Inicialmente, devo consignar que à fl. 6 dos autos está apensado o competente Termo de Início de Fiscalização. A prova definitiva é que este Termo não foi transcrito para o livro RUDFTO do contribuinte.

Quanto à mencionada jurisprudência, são necessárias algumas colocações.

As decisões citadas na defesa (Resoluções nº 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95 e 426/95), as acrescidas pelo Relator da 1ª JJF (Resoluções nº 1893/95 e 5595/96 da 3ª Câmara) e a resultante da Representação da PROFAZ ao CONSEF relacionada ao Auto de Infração nº 02720950/91 (Resolução nº 1968/95), datam dos idos de 1995 e 1996, como se vê da sua própria numeração.

A conclusão é óbvia: naquele tempo, este Órgão entendia que a ausência de lavratura de Termo de Início de Fiscalização nulificava o Auto de Infração.

O Acórdão JJF nº 1090/00, da 6ª Junta de Julgamento Fiscal, tendo como Relator o seu Presidente, Antônio Aguiar de Araújo, decretou a nulidade do procedimento por cerceamento de defesa e por inobservância do devido processo legal, em virtude de vícios jurídicos, dentre os quais a ausência de intimação para apresentação de livros e documentos e do Termo de Início de Fiscalização.

Esta decisão foi modificada quanto à sua fundamentação pela 1ª CJF, através do Acórdão CJF nº 1271/00, apesar de ter sido mantida a nulidade da ação fiscal, porque esta considerou que apenas a questão envolvendo a determinação da base de cálculo é que torna o Auto de Infração nulo, sendo os outros argumentos perfeitamente superáveis através de saneamento do feito, conforme se depreende do trecho do voto do seu Relator, *in verbis*:

“Assim é que estando ausentes dos autos a maneira pela qual a autuante chegou à determinação do valor da base de cálculo para cobrança do imposto, cujos valores consignados são superiores aos indicados nos documentos fiscais, entendo que este fato implica em cerceamento do direito de defesa e, neste sentido, concordo com o julgamento realizado pela 6ª JJF inclusive com a recomendação de que a ação fiscal seja refeita a salvo das incorreções referidas.”

A Resolução JJF nº 811/99, tendo como Relator Anselmo Leite Brum, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, foi modificada pela Resolução nº 1879/99, da 4ª Câmara, que deu Provimento ao Recurso de Ofício apresentado pela JJF, afastou a Nulidade decretada e julgou o Auto de Infração Procedente.

Em relação ao Acórdão JJF nº 1546/99, que julgou o Processo Auto de Infração nº 156896.0003/99-8, que teve o mesmo Relator desta decisão sob Recurso, que afirmou ter chegado a conclusão idêntica, este, também, foi reformado pela 1ª CJF, ao apreciar o competente Recurso de Ofício, tendo sido anulada a decisão da Junta, por ter se entendido que os vícios assinalados seriam passíveis de saneamento.

Após, a mesma 1ª JJF, através do mesmo Relator desta, julgou, à unanimidade, que o Auto de Infração é Procedente em Parte – Acórdão JJF n.º 0537/01 – decisão esta confirmada pela 1ª CJF através do Acórdão CJF n.º 2005-11/01.

Desta forma, a jurisprudência trazida não se presta para o fim pretendido.

A respeito deste assunto, vejamos o que diz o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente sobre os mencionados Termos de Início de Fiscalização e de Intimação para apresentação de Livros e Documentos Fiscais, e o próprio início do procedimento de fiscalização.

O art. 28, I e II, do RPAF/99 define o Termo de Início de Fiscalização com sendo destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, e o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, como aquele dirigido ao sujeito passivo, seu representante legal ou preposto, para que preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Vê-se, então, que ambos tem a finalidade de (além de solicitar livros e documentos, no caso da Intimação) dar conhecimento ao sujeito passivo de que se iniciou uma ação fiscal contra o seu estabelecimento.

A consequência do início da ação fiscal – quando devidamente cientificada ao contribuinte – é a exclusão da espontaneidade de possíveis recolhimentos de imposto porventura devidos, conforme prevê o *caput* do art. 95, do mesmo RPAF.

Entretanto, a ausência dos tais Termos não invalida o lançamento, pois o art. 26, IV, do citado Regulamento, reza que considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal. Portanto, não há o que se falar na falta de pressupostos válidos a dar nascimento à obrigação tributária.

Mais ainda, o § 2º, do art. 18, do RPAF, determina que não se declarará a nulidade se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade. No presente caso, apesar da falta de transcrição do Termo de Início de Fiscalização no livro RUFTO do contribuinte, a finalidade pretendida foi atendida, pois o objetivo do Auto de Infração é lançar o tributo devido, o que foi feito.

Pelo que expus, a Decisão Recorrida merece reparo, e o meu voto, portanto, é pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para modificá-la e afastar a nulidade decretada e determinar o retorno do PAF à 1ª Instância para apreciação do seu mérito.

## VOTO VENCEDOR

Com efeito, restou claramente esclarecido pela bem fundamentada decisão do ilustre Conselheiro Julgador da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, no presente caso, o contribuinte foi surpreendido por um Auto de Infração, sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob fiscalização. Foi lavrado Termo de Encerramento sem que houvesse o correspondente Termo de Início.

Na informação fiscal, a auditora, ao se pronunciar sobre as provas apresentadas pelo autuado, reconhece expressamente que, de fato, deixou de cumprir o disposto no art. 28 do RPAF, ou seja, não transcreveu no Livro de Ocorrências o Termo de Início de Fiscalização, mas considera que isso não constitui motivo para anulação do procedimento, com base no art. 18 do RPAF. Acrescenta que os livros e documentos fiscais foram entregues à fiscalização por livre e espontânea vontade do contribuinte ou seu representante legal, que também por livre e espontânea vontade assinou o Auto de Infração.

Na verdade, verifica-se da análise dos documentos que compõem o PAF que os livros não foram entregues à fiscalização por “livre e espontânea vontade” do contribuinte, pois, conforme foi dito pela nobre auditora, ao prestar a informação, os livros e documentos foram arrecadados no escritório de contabilidade NORTEC, sem lavratura dos termos próprios.

Portanto, de acordo com as explicações dadas pela ilustre auditora, esta pegou os livros no escritório do contador, sem Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, sem Termo de Início de Fiscalização, e ao que tudo indica sem ao menos lavrar Termo de Arrecadação. Ou seja, o procedimento fiscal foi todo viciado. Para ser autuado, o contribuinte precisa saber que está sendo fiscalizado.

Efetivamente, “O direito de defesa não começa apenas no instante em que o sujeito passivo toma ciência do Auto de Infração, já pronto e acabado. O direito de saber que está sendo fiscalizado, para poder acompanhar a ação fiscal, faz parte da *ampla defesa*, direito constitucional inarredável.”

Vários princípios jurídicos norteiam a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo: os princípios da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal, e outros, são instituídos pela Constituição e, como tal, disciplinados pelo CTN, que é lei complementar, a que se submetem as leis ordinárias decretos e normas complementares. Sendo assim, submete-se a eles, a lavratura dos termos fiscais que é disciplinada nos arts. 26 a 30 do RPAF/99. Os arts. 26 e 27 elencam atos ou fatos que iniciam ou encerram a ação fiscal. O art. 28 define a finalidade de cada um dos atos que devem ser lavrados pela autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização, descrevendo quando cada um deles deve ser lavrado, “conforme o caso”, expressão esta contida no *caput*. No tocante ao Termo de Início, estabelece o § 1º, *in verbis*:

*“§ 1º. O Termo de Início de Fiscalização será válido por 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogado por iguais períodos consecutivos mediante comunicação escrita da autoridade fiscalizadora ao sujeito passivo, sendo que, esgotado o prazo de que cuida este parágrafo e não sendo o mesmo prorrogado, poderá o contribuinte recolher os seus débitos espontaneamente, enquanto não for lavrado novo Termo de Início.”*

O ato de lançamento corresponde à modalidade de ato administrativo vinculado, ou seja, a lei indica para a administração pública somente um caminho a seguir, não existem diversas alternativas legais a serem escolhidas. A administração está impedida de seguir caminho diverso daquele apontado por lei. Não pode ultrapassar os seus limites sob pena de agir com abuso de poder. Logo, ato administrativo vinculado à lei, ou seja.

O lançamento é uma atividade obrigatória porque o seu procedimento não há comprovação do crédito tributário a que o Estado tem direito.

O art. 28, do RPAF/99, prevê em seu § 4º, que o Termo de Início seja lavrado no livro fiscal próprio, devendo ser anexada aos autos uma cópia do mesmo ou a reprodução do seu exato teor em folha à parte, devendo nesse caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original. O inciso I, do citado artigo, manda que, se o Termo de Início não for lavrado no Livro de Ocorrências, o fiscal colha a assinatura do intimado no próprio instrumento ou em recibo.

Nada disso foi feito.

Ademais, o D. Conselheiro Relator desta Egrégia 2ª Câmara, no seu voto (vencido), a uma diz que:

*“As decisões citadas na defesa (Resoluções nº 25/18/95, 461/95, 461/96, 1835/95 e 426/95), as acrescidas pelo Relator da 1ª JF (Resoluções nº 1893/95 e 5595/96 da 3ª Câmara) e a resultante da Representação da PROFAZ ao CONSEF, relacionada ao Auto de Infração nº 02720950/91 (Resolução nº 1968/95, “datam dos idos de 1995 e 1996, e que por conclusão óbvia, naquele tempo, este Órgão entendia que a ausência da lavratura do Termo de Início de Fiscalização nulificava o Auto de Infração”.*

A duas, numa precária interpretação da legislação, afirma que:

*“A conclusão é óbvia: naquele tempo, este Órgão entendia que a ausência de lavratura de Termo de Início de Fiscalização nulificava o Auto de Infração.”*

Como se a lei, com o passar dos anos, ficasse velha e, porisso, imprestável.

Para rebater tais alegações, cabe ressaltar que o antigo RPAF e o atual tratam a questão de modo análogo, pois, salvo no tocante ao prazo de validade do Termo de Início, que passou de 30 para 60 dias, quanto aos demais aspectos a orientação atual é basicamente a mesma do Regulamento anterior, ambos moldados segundo o art. 196, do CTN.:

*“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início ao procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.”*

Ainda para tentar justificar sua alegação, o D. Relator, apenas pinçou algumas decisões, de números: 1090/00; 811/99 e de nº 1546/99, afirmando que estas decisões não se prestam ao fim pretendido, posto que foram elas reformadas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, em sede de Recurso de Ofício.

Discordo, mais uma vez do D. Relator. A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização é pela *nulidade* do procedimento, além dos casos apontados pela defesa (Resoluções nº 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95 e 426/95), cita, a mesma, outros exemplos de decisões nesse sentido, as Resoluções nº 1893/95 e 5595/96 da 3ª Câmara, perfeitamente identificadas com a questão em discussão neste PAF.

De fato, a decisão apontada, do CONSEF, no Processo nº 02720950/91, que reflete bem a importância do Termo de Início de Fiscalização, apesar de a autuação ter corrido à *revelia*, o vício foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, a qual suscitou a nulidade do procedimento mediante Representação ao CONSEF. Observe-se bem: apesar de ter o processo corrido à revelia, mesmo assim a PROFAZ arguiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a Representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.

Como se pode verificar dos elementos constantes dos autos, em princípio, é nulo o procedimento fiscal que não atender ao *devido processo legal*, ou seja, que não seguir os ditames traçados pela legislação.

O Termo de Início de Fiscalização, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um requisito de fundamento do procedimento fiscal, por força do art. 196, do CTN, do art. 127, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e dos arts. 26 a 29, do RPAF/99.

Como consequência, ato jurídico praticado com preterição de solenidade prevista em lei é nulo, conforme previsão do art. 145, IV, do Código Civil Brasileiro.

Assim, não estando corretamente formalizado o Auto de Infração, meu voto é pela NULIDADE do mesmo, por falta do Termo de Início de Fiscalização, mantida a Decisão Recorrida, nos termos do art. 18, Inciso II, do Decreto nº 7.629/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **120018.0005/01-2**, lavrado contra **ALIANÇA JÓIAS LTDA**.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro, José Raimundo Ferreira dos Santos, José Carlos Boulhosa Baqueiro.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) Ciro Roberto Seifert, Tolstoi Seara Nolasco, Ivone de Oliveira Martins.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de Agosto de 2002.

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ RAIMUNDO FERREIRA DOS SANTOS - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ