

**A. I. Nº** - 300449.0176/02-9  
**AUTUADO** - SUPERMERCADO BRAZILIANO LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO FERNANDO CAMPOS PEDRASSOLI  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 31.03.03

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0089-01/03

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Para ser lavrado Auto de Infração com exigência de tributo, é necessário que o sujeito passivo se encontre sob ação fiscal. A legislação enumera os atos que dão início ao procedimento fiscal. O Auto de Infração deve ser precedido de Termo de Apreensão ou de Termo de Início de Fiscalização, salvo nas situações expressamente excepcionadas pela legislação. A falta de Termo de Início de Fiscalização válido vicia o procedimento, pois implica a violação de um direito do contribuinte, configurando-se, assim, prejuízo jurídico para o autuado, por ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do princípio do devido processo legal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/02, apura os seguintes fatos:

1. entrada de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa equivalente a 10% do valor das entradas não escrituradas – multa de R\$ 5.575,18;
2. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor imposto no valor de R\$ 269,61, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa, alegando que as mercadorias não foram adquiridas pela sua empresa, pois no período em que as Notas Fiscais em questão foram emitidas seu estabelecimento se encontrava com as atividades paralisadas. Além disso, no tocante ao exercício de 1997 já se teria verificado a prescrição [decadência].

O fiscal autuante prestou informação contrapondo que cabia ao contribuinte provar que não comprou as mercadorias, “por qualquer meio de prova, inclusive pela sua escrita fiscal, contábil ou bancária”. Quanto à alegação da prescrição, o autuante considera-a pueril, porque deveria ter sido suscitada era a decadência. Considera que, caso a decadência venha a ser pleiteada depois, o pedido não deve ser levado em conta, porque não foi requerida textualmente na defesa. Observa que o crédito tributário foi constituído em tempo hábil, já que a lavratura do Auto de Infração ocorreu no dia 27 de dezembro de 2002. Assinala que o início da ação fiscal ocorreu em junho de 2001.

## VOTO

Não entrarei no mérito da lide porque há um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de levantar de ofício.

Para que seja lavrado um Auto de Infração, é preciso que o contribuinte se encontre sob ação fiscal. Um Auto de Infração não pode surgir “por acaso”. Deve haver o início do procedimento fiscal, de forma devidamente documentada. O contribuinte precisa saber que está sendo fiscalizado, e que dessa fiscalização decorreu o lançamento do crédito tributário através do Auto de Infração. É por isso que a legislação determina que o Auto de Infração seja precedido de Termo de Apreensão ou de Termo de Início de Fiscalização, salvo nas situações expressamente excepcionadas pela legislação. Tratando-se de Termo de Apreensão, este tem validade por 30 dias. Não sendo efetuada a autuação nesse prazo, o Termo de Apreensão perde a sua validade, tendo, se for o caso, de ser renovado. Isso é o que prescreve o § 2º do art. 28 do RPAF/99. Já no caso do Termo de Início de Fiscalização, ele é válido por 60 dias, podendo ser prorrogado, desde que a prorrogação seja comunicada ao sujeito passivo, como prevê o § 1º do mesmo dispositivo regulamentar.

No caso em exame, conforme o próprio fiscal destaca, a ação fiscal se iniciou em junho de 2001, conforme Termo de Início de Fiscalização à fl. 7. Ocorre que o Auto de Infração foi lavrado um ano e meio depois.

O procedimento fiscal inicia-se mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início de Fiscalização, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF/99, art. 26).

Existem casos em que o procedimento fiscal se inicia pelo próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um procedimento instantâneo, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse, como em outros casos, o art. 29 do RPAF dispensa a lavratura de Termo de Início (bem como de Termo de Encerramento ou de Apreensão).

Também não há necessidade de Termos de Início ou de Encerramento de Fiscalização no caso de o procedimento fiscal ser baseado em Termo de Apreensão, pois este, embora válido por 30 dias, também é um ato instantâneo, a apreensão tem início e fim num determinado momento, sendo no corpo do instrumento feita a indicação do dia, mês, ano, hora e lugar do procedimento.

Em essência, no que concerne ao Termo de Início de Fiscalização, o antigo RPAF e o atual tratam a questão de modo análogo, pois, salvo no tocante ao prazo de validade do aludido termo, 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.

Observe-se que o § 4º do art. 28 do RPAF, ao mandar que o Termo de Início de Fiscalização seja transcrito no livro próprio do sujeito passivo, dá a exata dimensão da finalidade desse termo: “Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal...”. Quer dizer então que o termo em destaque constitui fundamento, requisito essencial do Auto de Infração.

Através da Resolução JF 811/99, sendo Relator o nobre conselheiro Anselmo Leite Brum, a 5ª Junta 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.

O Termo de Início tem a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.

O vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “marco”, “limite”, “baliza”. Os termos de início e de encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que sinalizam o dia em que começa e o dia em que termina a fiscalização. Os verbos “terminar” e “determinar” provêm de “termo”. São os Termos de Início e de Encerramento que determinam, que estabelecem, que fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização.

O Termo de Início de Fiscalização tem prazo de validade (60 dias). Esse prazo pode ser prorrogado, contanto que se atente para as praxes regulamentares. Poder-se-ia perguntar: por que a legislação estabelece esse prazo? A resposta é simples: o contribuinte não pode ficar permanentemente sob ação fiscal – a menos que haja razões para tal, e o fato seja expressamente determinado pela autoridade competente.

O ato do lançamento tributário tem um rito. Esse rito é estabelecido pela legislação. O lançamento não pode ser praticado livremente pelo fisco. Ao contrário, é um ato vinculado, isto é, sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem material e formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cumpre verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento. Por outro lado, do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento. Não há hierarquia entre um ou outro aspecto. Tão importante quanto a apuração do fato em si é a forma como o fato deve ser autuado. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento, afetando a sua eficácia.

Evidentemente, não é toda e qualquer formalidade cuja inobservância acarreta a nulidade do procedimento. Cumpre verificar, em cada caso, se houve prejuízo para a parte. No presente caso, esse prejuízo houve, sem dúvida, pois o sujeito passivo foi surpreendido por um Auto de Infração sem que, juridicamente, lhe fosse informado que estava sendo fiscalizado, circunstância que implica cerceamento de defesa.

O Termo de Início de Fiscalização – e suas prorrogações – deve não somente ser lavrado, como também precisa ser transcrito no livro de ocorrências do contribuinte, para que este tome conhecimento do seu teor, nos termos do art. 28, § 4º, do RPAF/99. De acordo com esse dispositivo regulamentar, caso não haja o livro próprio, deve ser providenciada a ciência do teor do termo ao sujeito passivo, quer no próprio termo, quer em instrumento à parte, mediante recibo. Não se trata de mera formalidade, sem nenhum efeito prático ou jurídico. O referido termo não é elaborado “só para constar”. Sua existência faz parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal. Isso faz parte do princípio da segurança jurídica, uma das facetas do princípio do devido processo legal.

No caso em exame, não faz sentido que para cobrar imposto relativo a Notas Fiscais retidas pelo sistema do CFAMT – procedimento que não envolve grande complexidade – o preposto fiscal inicie uma ação fiscal em junho de 2001 e somente a conclua um ano e meio depois, nos últimos dias do ano de 2002.

Não aprecio o mérito do lançamento, como também deixo de alisar a questão da decadência, pois o lançamento é nulo por inobservância do devido procedimento legal.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de novo procedimento, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do procedimento.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **300449.0176/02-9**, lavrado contra **SUPERMERCADO BRAZILIANO LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA