

**PROCESSO** - A. I. Nº 1487140011/04-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BEST ROPES COMÉRCIO LTDA.  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO PGE/PROFIS  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 05/12/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0405-11/08

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. Representação proposta de acordo com o art. 119, II, § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista que o processo administrativo fiscal viola os princípios de legalidade, do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, assegurados aos administrados como direitos constitucionais, visto que foi intimada pessoa sem legitimidade para oferecer defesa em nome do autuado, além da não devolução de documentos fiscais essenciais à defesa, arrecadados pela fiscalização. Representação **ACOLHIDA**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

As ilustres procuradoras da PGE/PROFIS conduzem a este CONSEF a presente Representação, no exercício do controle da legalidade no âmbito de sua competência, nos termos do art. 114, II c/c § 1º do RPAF/99, e do art. 119, II e § 1º do COTEB, na averiguação de violação aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, assegurados como direitos fundamentais aos administrados.

Opinam em seu entendimento, estarem presentes no PAF em análise a violação aos enunciados princípios acima arrolados.

De início, é comentada a nulidade do processo por se constatar nos autos que a comunicação do contribuinte mediante aposição de assinatura no próprio lançamento de ofício, foi efetuada por pessoa identificada como sendo Antônio Ferreira Filho, às fl. 02, da qual não restou comprovado estar legalmente habilitada para o ato, nos termos da legislação vigente.

Transcrevem a esse respeito, art. 108 do RPAF/99, *“A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista de forma diversa pela legislação, será feita: 1 – pessoalmente, mediante aposição de data e assinatura do sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto..”*

Desta forma, não se enquadrando a pessoa apontada em nenhuma das categorias indicadas no art. 108, I, do RPAF/99, e não existindo comunicação postal dirigida ao endereço comercial da empresa, ou a qualquer de seus sócios, ou ainda uma citação editalícia, procede a alegação do contribuinte acerca da nulidade do lançamento em comento. A este propósito transcreve citação do ex-Procurador da Fazenda Nacional, Luciano Benévolo de Andrade, do qual se extrai *“Ainda que dotado da melhor das intenções, o administrador, por descuido ou por ignorância, no afã de agir com eficiência, comete seus tropeços”*.

Complementarmente apontam para outro vício no PAF, derivado da inobservância do procedimento adequado quanto às devoluções de documentos fiscais apreendidos pela fiscalização. O Termo de Arrecadação constante das fl. 55 dos autos, não atende as exigências constantes no art. 933 “d” do RICMS/BA, pois que o espaço destinado a caracterizar a devolução dos documentos apreendidos, encontra-se sem qualquer registro ou anotação.

Expressam as ilustres procuradoras que ainda que fosse legitimada a pessoa que assinou o Auto de Infração em análise, este documento traz apenas referência padrão acerca de devolução de documentos. O Termo de Arrecadação, sim, está especificamente previsto na legislação tributária estadual, tratando-se de ato administrativo destinado a esse fim, e revela ausência de quaisquer registros acerca da devolução de documentos fiscais.

Não obedecidas que foram as normas procedimentais, dentro da legalidade cerrada que rege a Administração Pública, resultou violação a esses princípios, aos da ampla defesa, assim como ao devido processo legal.

Opinam as ilustres procuradoras por demonstrarem-se fundamentadas as alegações recepcionadas, no sentido da nulidade do procedimento fiscal em comento.

Em sede de Despacho na revisão dos pronunciamentos quanto ao controle da legalidade com vistas à inscrição em Dívida Ativa, a i. procuradora Dra. Maria Olívia T. de Almeida ratifica o Parecer às fls. 763/77 do PAF, haja vista que o Auto de Infração em apreço foi assinado por pessoa que não detinha poderes para tanto, tornando assim o lançamento nulo.

Realça que não restou provado que referida pessoa, não sócia da empresa autuada, ostentasse a condição de preposto, e da análise da situação cadastral do contribuinte, não foi indicado o referido senhor com o Contador da empresa.

Aduz i. procuradora que entregues os documentos e dando ciência pessoal da lavratura do ato à pessoa não qualificada como preposto no processo, resta evidente o vício de representação ao intimar pessoa sem legitimidade para oferecer defesa em nome do autuado.

Seu opinativo é por acolher a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte em seu pedido de Controle da Legalidade, submetendo ao procurador assistente para apreciação e encaminhamento.

No Despacho exarado pelo ilustre procurador assistente, Dr. Jose Augusto Martins Júnior, é aposta sua concordância com todos os termos do Parecer emanado das ilustres procuradoras do Estado, que concluiu pela interposição de Representação junto a este CONSEF no sentido de nulificar o lançamento de ofício em apreço, face ao defeito insanável relativo à comunicação processual originária do autuado, por não haver no caso nenhuma prova da qualidade de preposto da pessoa cientificada, sr. Antônio Ferreira Filho, como representante da empresa oro autuado, não havendo que se falar na aplicação da teoria da aparência.

## **VOTO**

Como bem expresso nos Pareceres e arrazoados dos ilustres procuradores da PGE/PROFIS, o contribuinte autuado vem no âmbito do Controle da Legalidade, que antecede à inscrição na Dívida Ativa do Estado, asseverar seu incontestado prejuízo por não lhe restar possível exercer plenamente sua ampla defesa e contraditório, tendo em vista a não restituição dos documentos fiscais apreendidos quando do início da ação que culminou com o lançamento de ofício.

Quando da Diligência solicitada pela PGE/PROFIS, para que autuante se manifestasse sobre as alegações do contribuinte acerca da não devolução de seus documentos fiscais, a Supervisão da Inspeção de origem informou que a autuante corrobora as manifestações fiscais, fl. 68 dos autos, na qual afirma que da assinatura do Auto de Infração, o contribuinte teria confirmado a recepção dos documentos recolhidos anteriormente pela agente fiscal. Retornando os autos à PGE/PROFIS, analisados, conclui que;

- a) A aposição da assinatura no Auto de Infração, identificada como sendo do Sr. Antônio Ferreira Filho (fl. 02) não condiz ou não é complementada com indispensável providência que teria sido a de anexar procuração com poderes de preposição ou instrumento que vinculasse referida pessoa à empresa autuada;

- b) Visto ainda, que o mesmo não ostentou a condição de Contador ou representante da empresa autuada;
- c) Inexistência de prova de entrega do lançamento de ofício ao sujeito passivo, fosse essa mediante remessa, via postal ou qualquer outro meio ou via, com AR (aviso de recebimento);
- d) Desatendimento ao quanto preconiza o art. 933, “d” do RICMS/BA, pois que da cópia às fl. 55 do Termo de Arrecadação de Documentos, o local destinado especificamente à devolução dos documentos arrecadados pela fiscalização revela-se sem qualquer registro ou indicação a respeito.

Resulta, portanto, o claro estabelecimento de situação impeditiva na qual, manietado, o contribuinte não pode exercer dentro dos previstos princípios da legalidade, sua ampla defesa e o contraditório, pelo que ACOLHO a Representação manejada pela PGE/PROFIS no sentido de que seja declarada a NULIDADE do lançamento de ofício em testilha.

### VOTO DIVERGENTE

*Data venia* o voto do douto relator, divergimos frontalmente do mesmo por entendermos que a Representação em epígrafe está inteiramente equivocada ao pretender que este Conselho decrete a nulidade do presente Auto de Infração aos argumentos de que houve contrariedade aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, por ter restado supostamente comprovado nos autos que a pessoa que assinou a peça inicial da autuação, tomando ciência do referido lançamento de ofício, não estaria legalmente habilitado para tal ato, nos termos da legislação vigente, e por não observância do procedimento adequado no que se refere à devolução dos documentos fiscais “apreendidos” (sic) pela Fiscalização.

Inicialmente, quanto ao primeiro argumento, constata-se dos autos que o lançamento de ofício decorreu de fiscalização iniciada mediante requerimento de baixa do autuado, mediante Processo nº 139206/2004-0, conforme informa a autuante às fls. 68 dos autos. Portanto, em se tratando de pedido de baixa, **que é apresentado pelo próprio contribuinte ou pessoa que o represente** - como determina o RICMS, em seu arts. 167 a 170 - neste momento devem ser entregues todos os livros e documentos fiscais, inclusive os não utilizados. Assim, seguindo esta orientação, a pessoa identificada como Sr. Antônio Nunes Ferreira Filho, contador, conforme indica o seu registro contábil por ele indicado – CRC-BA nº 10556 (vide peça inicial da autuação, fls. 01) encaminhou e entregou, por iniciativa própria, os referidos livros e documentos fiscais ao Supervisor da INFAZ Simões Filho, na data de 27/10/2004, repartição fazendária da circunscrição do contribuinte, conforme documento de fls. 55 dos autos, **anexado pelo próprio sujeito passivo quando da sua Representação. Ora, se de fato, como alega, a pessoa em referência não teria legitimidade para tomar ciência do Auto de Infração por ser pessoa estranha à empresa, tal assertiva não coaduna com o ato de entrega de livros e documentos por esta, documentos tais que deveriam estar de posse do sujeito passivo, além do que, se pessoa estranha realmente fosse, como teria o sujeito passivo tido acesso a este Termo de Arrecadação, o que o possibilitou juntá-lo em anexo à sua Representação, se entregue por outrem, ao qual alega desconhecer?**

Por outro lado, ressaltamos que as informações constantes do cadastro de contribuinte são baseadas em dados declarados pelo próprio contribuinte, não podendo servir de base para a alegação de que o referido contador é pessoa estranha à autuada pelo fato de que não consta o nome do mesmo como contador da empresa no referido Cadastro, pois tal dado, repetimos, deve ser informado pelo contribuinte, não podendo pelo fato de inexistir tal informação ser concluído que o Sr. Antônio Nunes Ferreira Filho é pessoa estranha à autuada.

Aliás, o contador ao entregar pessoalmente os referidos livros e documentos em decorrência do pedido de baixa da empresa provou seu vínculo com o sujeito passivo, nos termos do art. 3º, inciso III do RPAF/BA, abaixo transcrito, “*in verbis*”:

*Art. 3º As petições do sujeito passivo e suas intervenções no processo serão feitas:*

*I – pessoalmente, através do titular, sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente, na forma como forem designados em declaração de firma individual, contrato social, estatuto ou ata de constituição da sociedade, conforme o caso;*

*II – por advogado;*

*III – por preposto, assim entendido a pessoa que mantenha com o sujeito passivo vínculo empregatício ou contrato de prestação de serviço profissional continuado; Grifos nossos.*

**Assim, em verdade está claro nos autos que o Sr. Antônio Nunes Ferreira Filho, é de fato pessoa contratada pelo sujeito passivo para representá-lo perante à Secretaria da Fazenda, sendo assim, legítimo sua intervenção no processo, e o ato da sua assinatura no Auto de Infração em epígrafe caracteriza a válida ciência do lançamento de ofício, nos termos do art. 108, I do RPAF, abaixo transcrito, mormente diante do ato por ele praticado de entrega espontânea dos livros e documentos da empresa em decorrência do seu pedido de baixa, cabendo à espécie a aplicação da Teoria da Aparência.**

*“Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, poderá ser feita por qualquer uma das seguintes formas, independentemente da ordem:*

*I - pessoalmente, mediante aposição de data e assinatura do sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, no próprio instrumento que se deseja comunicar ou em expediente, com entrega, quando for o caso, de cópia do documento;.”.*  
Grifos nossos.

E, com efeito, a Teoria da Aparência, muito embora, em verdade se diga, não seja pacífica a sua aplicação por parte da doutrina, especificamente no ramo do Direito Tributário, tem aplicabilidade em se tratando de citação do sujeito passivo, em consonância com o princípio da instrumentalidade processual, e tem sido admitida quando da existência de uma situação de fato, que se apresenta como uma situação de direito, hipótese que calha perfeitamente no presente processo. De acordo com esta teoria, com o fito de conferir segurança às relações jurídicas, manutenção da ordem pública e boa-fé – caracterizando-se, assim, como natureza jurídica de verdadeiro princípio – o ato praticado por aquele que aparenta ser titular do direito **ou ter os necessários poderes** é reputado válido.

Segundo Vicente Raó, citado por Vick Mature Aglantzakis em artigo intitulado sobre “A Teoria da Aparência de Direito”, a configuração da referida teoria apresenta os seguintes requisitos, de natureza objetivo e subjetivo, a saber: *“a) objetivos: uma situação de fato cercada de circunstâncias tais que manifestamente o apresentem como se fora uma segura situação de direito; situação de fato que assim fosse ser considerada segundo a ordem geral e normal das coisas, e que, nas mesmas condições acima, apresente o titular aparente como se fora o titular legítimo, ou o direito como se ele realmente existisse; b) subjetivos: incidência em erro de quem, de boa-fé, a mencionada situação de fato como situação de direito a considera; escusabilidade desse erro apreciado segundo a situação pessoal de quem nele incorreu”.*

Ora, nos autos está perfeitamente caracterizada a ocorrência destes requisitos, a permitir a aplicação da Teoria da Aparência, sem sombra de dúvidas. A uma, porque a entrega espontânea dos livros e documentos pelo Sr. Antônio Nunes Ferreira Filho, que se apresentou à repartição fazendária como contador da empresa, com o fim de atender a regramento que exige a apresentação de tais documentos para fim de análise por parte do Fisco de pedido de baixa requerido pela empresa autuada (provavelmente protocolizado pelo próprio) é uma situação de fato que levou à Fiscalização a considerá-lo como legítimo representante da empresa, para o qual lhe foi atribuído poderes para tal, evidenciando, assim, uma situação de direito. A duas, porque a autuante (agente portador de fé pública) considerou, baseado, na situação de fato descrita, que o mesmo de fato representava o autuado, o que o fez com boa-fé, induzindo o Fisco a acreditar na

aparência de que quem se apresenta como seu representante ou mesmo preposto autorizado, inclusive a firmar recibo em seu nome.

Ressalte-se que a jurisprudência, ao contrário da doutrina, vem aplicando de forma pacífica a referida Teoria, inclusive no campo administrativo, conforme ementas de Julgados proferidos pelos nossos tribunais superiores, que abaixo transcrevemos:

*EMENTA: ADMINISTRATIVO. SERVIÇO PÚBLICO. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA. TEORIA DA APARÊNCIA. FORNECIMENTO DE ÁGUA. COBRANÇA DA TARIFA PELO CONSUMO MÍNIMO PRESUMIDO. LEGALIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1 – Consoante entendimento já consolidado neste Corte Superior, com base na Teoria da Aparência, considera-se válida a citação de pessoa jurídica feita na pessoa do funcionário que se apresenta a oficial de justiça como representante legal, sem mencionar qualquer ressalva quanto à inexistência de poderes de representação em juízo. (Precedentes: AgRg no EREsp 205.275/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 18/09/20020. REsp 739397/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1T, julgado em 267.06.2005)*

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – CITAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA – TEORIA DA APARÊNCIA – APLICAÇÃO – JURISPRUDÊNCIA DO STJ - ART. 174 DO CTN – INOCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO. 1 – Acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência pacificada nesta Corte, no sentido de adotar-se a Teoria da Aparência, reputando-se válida a citação da pessoa jurídica quando esta é recebida por quem se apresenta como representante legal da empresa e recebe citação sem ressalva quanto à inexistência de poderes de representação em juízo. Aplicação da súmula 83/STJ. (REsp 741732/SP, Rel. Ministro Eliana Calmon, 2T, julgado em 07.06.2005)*

No que toca ao segundo argumento – inexistência de prova da devolução dos livros e documentos arrecadados através do Termo de Arrecadação de fls. 55 - entendemos que a interpretação dada pela PGE/PROFIS aos dispositivos do RPAF correlatos à matéria não foi correta, inclusive porque cita dispositivo que além de revogado, não se aplica à matéria (art. 933 do RICMS), e ainda que possamos entender que a PGE/PROFIS quis de fato se reportar ao art. 932 do RICMS, o mesmo trata de Termo de Arrecadação expedido pela autoridade fazendária para recebimento de livros e documentos **quando retirados por esta do estabelecimento do sujeito passivo ou do contabilista responsável**, hipótese que não ocorreu os autos, onde, como já visto acima, o próprio sujeito passivo, devidamente representado pelo seu contador, em decorrência de pedido de baixa, entregou de livre e espontânea vontade à repartição fazendária os referidos livros e documentos.

*“Art. 932. Os livros e documentos fiscais poderão ser retirados do estabelecimento pelos servidores do fisco estadual, no exercício de suas funções, para serem levados à repartição, sempre que no estabelecimento do contribuinte ou do profissional contabilista responsável por sua escrituração não houver condições de desenvolvimento dos trabalhos fiscais.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, será lavrado Termo de Arrecadação, em 2 vias, uma das quais será entregue ao contribuinte ou seu representante legal.*

#### **Art. 933. Revogado**

*Nota: O art. 933 foi revogado pela Alteração nº 12 (Decreto nº 7675, de 15/09/99. DOE de 16/09/99).” Grifos nossos.*

Assim, aplicável à espécie a regra disposta no RPAF, mas precisamente a do inciso III do art. 28, abaixo transcrito, que determina a arrecadação de livros e documentos do contribuinte – o que foi feito pela repartição através do documento de fls. 55 - sendo que sua devolução se dará quando do encerramento da ação fiscal (no caso que se iniciou com o pedido de baixa), encerramento este que se faz com a lavratura do Termo de Encerramento de Fiscalização que, no caso do Auto de Infração emitido pelo sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, caso deste lançamento, é dispensado, pois o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único, nos termos do art. 30 do

RPAF/BA. Assim, os dados constantes do referido Termo de Encerramento, **que incluem a informação de devolução de livros e documentos fiscais arrecadados durante a ação fiscal**, no Auto de Infração emitido eletronicamente fazem parte deste, **não necessitando de expedição de termo específico de devolução ou menção a tal fato no Termo de Arrecadação, que, inclusive, frise-se, não mais é denominado de TERMO DE ARRECADAÇÃO E DEVOLUÇÃO.**

E de fato, em cumprimento a estes regramentos, o lançamento de ofício em epígrafe traz em sua peça inicial – fls. 02 – a informação de que foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados para a ação fiscal, e que constitui prova efetiva do ato de devolução pela nossa legislação processual – devidamente assinada por quem detinha poderes para tal - assim não se constituindo a mesma “*apenas uma referência padrão sobre a devolução*” (sic), como assevera a PGE/PROFIS equivocadamente, desconhecendo completamente a legislação de regência, ainda se reportando a um Termo de Arrecadação e Devolução de documentos, que inexistente, como abaixo se infere do dispositivo próprio acima citado.

*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:*

**III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal;** Grifos nossos.

Em conclusão, diante das razões acima exaustivamente aduzidas, e por entendermos que Representação da PGE/PROFIS foi equivocada, por não atentar para a legislação posta, somos pelo seu NÃO ACOLHIMENTO.

## RELATÓRIO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente em exercício, **ACOLHER** a Representação proposta.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire e Fábio de Andrade Moura.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito Araújo e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2008.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

SANDRA URANIA SILVA ANDRADE – VOTO DIVERGENTE

ANGELY MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS