

A. I. Nº - 269114.0902/06-9
AUTUADO - GRID COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.
AUTUANTE - CARLOS RAIMUNDO DA SILVA PEREIRA DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 10.03.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JF Nº 0020-02/08

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO JURIDICAMENTE EFICAZ (CTN, art. 196; COTEB, art. 127, § 1º, II; RPAF, art. 28, I). 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 do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/9/06, diz respeito ao lançamento de ICMS recolhido a menos em decorrência de erro na apuração dos valores devidos, procedendo-se ao desenquadramento de ofício do contribuinte do regime simplificado do SimBahia e calculando-se o imposto com base nos critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal de tributação, em virtude dos fatos que deram causa ao incorreto enquadramento no aludido regime descritos no processo de investigação fiscal do grupo Canal Jeans, de acordo com os arts. 408-P, 408-L, II, III, IV e VII, e 408-S do RICMS. Imposto lançado: R\$4.371,83. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa pedindo que se desconsidere o presente Auto de Infração, pois este se refere a uma fiscalização efetuada sobre o grupo de empresas com a bandeira Canal Jeans, sendo que o estabelecimento autuado tem por título Canal Júnior, tendo sido por isso desenquadrado do SimBahia, passando para a condição de normal.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a alegação do autuado de que teria havido engano do fisco ao autuá-lo em virtude da semelhança do título do seu estabelecimento com o do grupo Canal Jeans não é corroborada pelos fatos e argumentos apresentados no processo de investigação fiscal do qual resultou o desenquadramento de todo o grupo Canal Jeans para a condição de normal. Aduz o fiscal que o conteúdo deste processo já é de amplo conhecimento do autuado, já havendo inclusive sido reconhecido o débito de todas as outras empresas do grupo Canal Jeans, tendo todos os Autos de Infração das empresas restantes sido parcelados sem contestação. Opina pela manutenção de “todas as infrações” constantes no presente Auto.

Na fase de instrução, esta Junta determinou a realização de diligência para saneamento de vícios, haja vista que peças consideradas essenciais não haviam sido assinadas pelos órgãos competentes, e havia dúvida quanto à identificação do fiscal autuante. Na mesma diligência, tendo em vista que não haviam sido entregues ao contribuinte cópias do demonstrativo do débito e do relatório de investigação, foi determinado que o órgão preparador suprisse esse vício, reabrindo-se o prazo de defesa (30 dias).

Em cumprimento à diligência, os documentos foram assinados. Quanto à identificação do fiscal autuante, este informou que o seu nome “extenso” é Carlos Raimundo da Silva Pereira de Souza, mas ele costuma abreviá-lo em todos os documentos da SEFAZ, tendo inclusive assinado a informação indicando simplesmente Carlos Raimundo de Souza. O órgão preparador providenciou a remessa ao sujeito passivo de cópias das peças às fls. 6, 16/99, 104/105 e 113, reabrindo o prazo de defesa (30 dias).

O contribuinte deu entrada em petição reclamando que foi concedida reabertura do prazo de defesa, apesar de já ter sido realizado o desenquadramento da empresa sem que ela tivesse direito ao devido contraditório em momento oportuno. Assinala que se a lei permitisse ao julgador compor o litígio inquisitorialmente, sem a participação dos interessados, não haveria tutela jurisdicional, e sim atuação unilateral do Estado para impor sua vontade. Diz que a empresa vem sofrendo indevidamente prejuízos por conduta alheia, não lhe sendo sequer permitido exercer o seu direito de defesa.

Quanto ao mérito, nega que sua empresa fizesse parte do grupo Canal Jeans, assegurando que sua empresa tem sócios distintos, sendo administrada pelos sócios Camila de Souza Silva, Alexsandro Ferreira Santos e Marcelo Henrique de F. Moura, conforme atesta o próprio relatório de investigação acostado aos autos às fls. 17 a 99. Observa que o órgão fiscalizador, no referido relatório, ao especificar a relação de sócios, endereços e laços familiares, reconhece e deixa comprovado que os sócios das empresas integrantes do grupo Canal Jeans não são os mesmos sócios da empresa que figura como autuada nos presentes autos.

Transcreve trecho do relatório de fiscalização, constante à fl. 97: “... foi circunstanciado um assalto ocorrido em 04/05/2003, envolvendo um veículo de propriedade da empresa F M de Lima, tendo como vítima Francinaldo Rodrigues da Silva (sócio empresário da empresa Smash Moda Jovem Ltda.). Na oportunidade, a vítima declarou ter a profissão de motorista, que estava e estava transportando documentos contábeis e fiscais das empresas F M de Lima, RT dos Santos, V Moraes, JV de Melo e Santos para o escritório de contabilidade da empresa Canal Jeans [...] Dessa forma, fica evidente, sob a égide dessas informações, que na realidade Francinaldo Rodrigues da Silva é motorista da empresa Canal Jeans, apesar dos indícios da utilização do seu nome como interposta pessoa ‘sócio fictício’ na constituição da empresa Smash Moda Jovem Ltda. [...] Tais fatos contribuem para reforçar a convicção de que essas empresas se constituem de fato como matriz/filiais e não como franqueadoras/franqueadas.”

Considera que o fiscal incorreu em erro ao estender à empresa autuada a presunção de existência de sócios fictícios nas empresas fiscalizadas, com base no acontecimento de um fato isolado que não envolve a empresa aqui autuada. Frisa que não havia qualquer documento fiscal da empresa autuada na posse do aludido motorista, e nem sequer o nome dela foi citado.

A defesa observa que, analisando-se o tópico 4.7 do aludido relatório, que especifica os sócios que possuem o mesmo endereço residencial, os sócios da empresa autuada não têm como endereço o das demais empresas.

Acentua que a empresa autuada, além de ser pessoa jurídica diversa, não integrante do grupo Canal Jeans, não atua no mesmo seguimento, conforme consta no citado relatório, às páginas 11 e 14 [fls. 27 a 30].

Em reforço à afirmação de que não há vínculo entre a empresa autuada e as empresas integrantes do grupo Canal Jeans, a defesa observa que em nenhum momento o fiscal menciona o compartilhamento de endereço entre a autuada e as demais.

Chama a atenção para o tópico 5.1 do citado relatório, que indica os nomes dos contadores [fl. 82], alegando que o fato de as empresas contratarem o mesmo escritório de contabilidade não pode ser

considerado como indício de uma só administração, pois a administração de empresas não constitui o objeto próprio dos serviços de contabilidade. Aduz que os contadores, na qualidade de prestadores de serviços, podem manter em sua carteira de clientes diversas empresas, sem que isto, necessariamente, estabeleça qualquer vínculo entre elas.

Quanto ao contrato de locação, a defesa transcreve o seguinte trecho do multicitado relatório: “Quando do pedido de inscrição estadual a esta SEFAZ, essa empresa apresentou, em substituição ao contrato de locação do imóvel, uma declaração do Shopping Center Lapa onde informa que a empresa Grid Comércio e Indústria de Confecções Ltda. CNPJ nº 05.551.377/0001-52 é locatária da loja satélite LUC-345 e que o lojista não está de posse do contrato de locação”. Alega que a empresa não dispunha na época do documento exigido, mas, tentando colaborar com as investigações, apresentou documento fornecido pelo Shopping Center Lapa, instituição de nome e respeitabilidade notórios, que comprova que a empresa não tem a propriedade do imóvel, haja vista ser locatária.

Argumenta que, por se tratar de pessoas jurídicas diversas, e tendo em vista que a receita bruta da empresa autuada não ultrapassa o limite definido pelo art. 384-A do RICMS, não há razão para que o imposto seja calculado pelos critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal de tributação. Frisa que o próprio relatório fiscal em que se baseou o autuante para fazer a autuação atesta [fl. 60] que a empresa tem receita bruta anual de R\$92.290,08, estando, portanto, dentro dos parâmetros destinados às empresas que desejem enquadrar-se no SimBahia.

Destaca a ausência de parentesco, de acordo com o que consta no multicitado relatório fiscal, observando que não consta no quadro de resumos fornecido qualquer informação acerca de parentesco entre os sócios da empresa autuada e os demais sócios das empresas integrantes do grupo Canal Jeans.

Apela para o princípio da verdade material, alegando que cabe ao fisco utilizar-se de todo o manancial probatório disponível, para constatar que a empresa cumpriu as obrigações tributárias que lhe foram impostas, tanto a principal quanto as acessórias.

Apela também para a observância dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na aplicação das multas, bem como para o princípio constitucional da vedação de confisco em matéria tributária.

Reclama que a empresa foi excluída do SimBahia sem um regular processo administrativo, não tendo tomado conhecimento da exclusão no momento apropriado, somente sendo cientificada disso após a lavratura do Auto de Infração, de modo que lhe foi negado o contraditório e a ampla defesa.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente e que se reconheça que durante todo o tempo a empresa esteve de fato sujeita ao regime jurídico de pagamento do imposto previsto no sistema SimBahia.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que o autuado não apresentou nenhuma prova ou fato novo para apreciação, e sim argumentos frágeis na tentativa de interferir no convencimento do órgão julgador. Roga pela utilização de todos os meios de provas possíveis para comprovar a verdade dos fatos narrados, e solicita a manutenção de “todas as infrações” descritas no Auto.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS que teria sido recolhido a menos em decorrência de erro na apuração dos valores devidos, e por isso procedeu-se ao desenquadramento de ofício do contribuinte do regime simplificado do SimBahia, calculando-se o imposto com base nos critérios e alíquotas aplicáveis ao regime normal de tributação, em virtude dos fatos que deram causa ao

incorreto enquadramento no aludido regime, descritos no processo de investigação fiscal de um grupo empresarial designado de “Canal Jeans”.

Na defesa, o autuado deu a entender que não sabia do que se tratava, pedindo que se desconsiderasse o presente Auto por se referir a uma fiscalização efetuada no grupo Canal Jeans, observando que o seu estabelecimento pertenceria a outro grupo, designado de Canal Júnior.

Analisando essa questão preliminar, notei nestes autos certos vícios que, como julgador, tenho o dever de levantar de ofício, por se tratar de aspectos atinentes à estrita legalidade do lançamento tributário, que é um procedimento inteiramente vinculado, ou seja, sujeito à observância de normas jurídicas inafastáveis.

É preocupante a forma como foi feita esta autuação. No corpo do Auto, na “Descrição dos Fatos”, é feita referência ao relatório de investigação “anexo ao PAF”, porém o relatório somente foi anexado ao ser prestada a informação fiscal, em descompasso com a orientação do art. 46 do RPAF.

O demonstrativo do débito à fl. 6 – do qual não foi fornecida cópia ao contribuinte no momento oportuno –, apesar de constituir parte integrante do Auto de Infração, somente foi assinado pelo autuante, para atender ao mandamento do art. 15 do RPAF, após instado nesse sentido mediante diligência.

O “recibo” de entrega de demonstrativos fiscais à fl. 7 não contém assinatura de ninguém. Onde já se viu um “recibo” sem assinatura?

O Termo de Início de Fiscalização à fl. 5 não foi assinado pelo contribuinte, como prevê o inciso I do art. 28 do RPAF.

O art. 196 do CTN prevê que os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, no início dos trabalhos fiscais, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF, cujo inciso I prevê que, não sendo transcrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo. Não basta, portanto, elaborar o termo e pôr nos autos, *pro forma*, “só para constar”.

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 contrario sensu*, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo.

Neste caso, como o Termo de Início não foi lavrado “na forma da legislação aplicável”, como literalmente prescreve o art. 196 do CTN, o instrumento acostado à fl. 5 é nulo, inexistente.

A jurisprudência preponderante neste Conselho, relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização, é pela nulidade do procedimento.

Há uma decisão do CONSEF, no Processo nº 02720950/91, que reflete 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, 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 argüiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.

O art. 28 do RPAF, em seu inciso I, prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indica sua finalidade e estabelece requisitos que vinculam o procedimento fiscal, nestes termos:

“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;*” (os grifos são meus).

E o § 4º do mesmo artigo manda que:

“§ 4º. *Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal*, deverão ser anexadas aos autos cópias reprográficas dos termos lavrados no livro fiscal próprio, se houver, podendo a cópia ser substituída por *reprodução do exato teor do termo* em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a *página do livro em que foi lavrado o termo original*” (os grifos são meus).

De acordo com as expressões empregadas pelo legislador no inciso I, supra, o Termo de Início destina-se a “documentar o início do procedimento fiscal”. Já de acordo com a regra do § 4º, os termos de ocorrências, inclusive o Termo de Início, são lavrados “para efeito de fundamentação do procedimento fiscal”. A interpretação das expressões assinaladas leva à conclusão de que, não sendo obedecido o preceito regulamentar, falta fundamento ao procedimento fiscal.

Observe-se que, de acordo com o § 5º do mesmo artigo, somente é dispensada a existência de termos em se tratando de Auto de Infração lavrado na fiscalização do trânsito de mercadorias.

No presente caso não consta que o Termo de Início de Fiscalização tivesse sido lavrado no livro de ocorrências. Como foi salientado, o art. 28 do RPAF 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. Resta então indagar a consequência jurídica da inobservância dessa formalidade procedimental.

Em princípio, é nulo o procedimento fiscal que não atender ao devido processo legal, ou seja, que não seguir os ditames traçados pela legislação, tomando-se o vocábulo “processo” em seu sentido lato, abrangendo o conceito de procedimento. Evidentemente, não é qualquer irregularidade formal que acarreta a nulidade. Para que esta se imponha é preciso que haja prejuízo jurídico para a parte que não contribuiu para a inobservância da lei.

Há que se verificar, por conseguinte, se é razoável determinar a nulidade do procedimento em face de uma formalidade legal como a que se encontra em exame. Não se trata aqui de “mera” formalidade, porque não acredito que a lei ande criando formalidades desnecessárias. Não creio que o Termo de Início de Fiscalização seja coisa supérflua, desnecessária. O CTN, que tem *status* de lei complementar à Constituição, não dedicaria atenção a uma bobagem. A lavratura desse instrumento está prevista no elenco das normas gerais de tributação do CTN, que nesse aspecto tem fundamento no art. 146, III, da Constituição, normas essas aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A necessidade do termo em questão é reiterada no art. 127 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e repetida nos arts. 26 a 29 do RPAF. A lavratura do Termo de Início de Fiscalização constitui um requisito essencial, de modo que sua inobservância implica a invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal.

Poder-se-ia argumentar que não teria havido prejuízo jurídico para o contribuinte, mas houve, sim, prejuízo. O contribuinte somente pode ser autuado se se encontrar sob ação fiscal. Isso faz parte do conceito de devido processo (procedimento) fiscal. Na prática dos atos o contribuinte comporta-se

segundo as regras básicas da lei, favorecido pelo princípio do informalismo. Porém os prepostos fiscais não podem invocar o princípio do informalismo, pois sua atuação é regrada de forma vinculada pela lei.

No caso presente, o contribuinte foi surpreendido por um Auto de Infração, sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob fiscalização.

Para ser autuado, o contribuinte precisa saber que está sendo fiscalizado. 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.

Não se trata de normas inócuas. O que está previsto na legislação é para ser cumprido. Não faria sentido o CTN e a legislação estadual estabelecerem um rito a ser seguido, e a sua inobservância não ter nenhuma consequência. Não é só o contribuinte quem deve cumprir a lei. Também o Estado, na pessoa dos seus agentes, deve dar o exemplo. Quando o contribuinte infringe a norma jurídica tributária, a consequência é a instauração de procedimento para apurar o cometimento. E quando o preposto do fisco infringe norma processual, a consequência é a nulidade do seu ato.

Além desses senões de ordem formal, cumpre assinalar a maneira como foi prestada a informação fiscal: diante de fartos argumentos de fato e de direito argüidos pela defesa, o nobre autuante limitou-se a dizer, vagamente – em apenas duas linhas – que o autuado não apresentou nenhuma prova ou fato novo para apreciação (fl. 144). Conclui a “informação” dizendo que ele, autuante, “roga pela utilização de todos os meios de provas possíveis para comprovar a verdade dos fatos narrados e solicita a manutenção de todas as infrações descritas”.

O art. 127, § 6º, do RPAF manda que o fiscal autuante, ao prestar a informação, se manifeste claramente acerca de todos os aspectos da defesa, e que o faça com fundamentação.

O fiscal, obviamente, não é obrigado a sustentar a qualquer custo a autuação. Ao contrário, se ele conclui que a imputação é insubsistente, é seu dever reconhecer isso de forma incontestada, não só por questão de lealdade, mas sobretudo por imperativo do princípio da legalidade. O que não pode é ser omissor.

Não aplicarei, contudo, a regra do art. 140 do RPAF, porque não entrarei no mérito da questão.

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 do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa.

Cumpra-se que se represente ao órgão competente no sentido de, segundo as praxes da fiscalização, determinar a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **269114.0902/06-9**, lavrado contra **GRID COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR