

A. I. N° - 206981.0101/12-0  
AUTUADO - ETEP INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA.  
AUTUANTE - FRANCISCO NELSON DE SOUZA FILHO  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 19/09/2012

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0200-03/12**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. FALTA DE LAVRATURA DE 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. O contribuinte foi autuado sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob ação fiscal. O Termo de Início de Fiscalização constitui um requisito de fundamento do procedimento fiscal, por força do art. 196 do CTN, do art. 127 da Lei n° 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei n° 7.438/99, e dos arts. 26 a 29 do RPAF/99. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27.3.12, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo glosado crédito no valor de ICMS 1.067,67, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento – fornecimento de dados através dos arquivos magnéticos relativos aos valores totais mensais das entradas e saídas de mercadorias referentes aos exercícios de 2008 e 2009 divergentes dos consignados nos livros fiscais próprios –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.191,50, com multa de 60%;
3. entrega de arquivos magnéticos enviados via internet através do programa Validador/Sintegra com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, sendo por isso aplicada multa de 5% sobre o valor das operações e prestações divergentes, limitada a multa a 1% do valor das operações de saídas e das prestações de serviços, totalizando a multa o valor de R\$ 18.935,92.

O contribuinte defendeu-se (fls. 19/31) suscitando em preliminar a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, pois com relação ao item 1º o autuante não disponibilizou relatório nem fez qualquer menção a respeito de quais Notas Fiscais tiveram o seu crédito glosado, e quanto ao item 2º não indicou em relação a quais Notas Fiscais não teriam sido recolhidas as diferenças de alíquotas. Toma por fundamento o art. 18 do RPAF. Frisa que a não disponibilização de relatório e ou indicação das Notas Fiscais objeto dos itens 1º e 2º, como de documentos probatórios, configura nulidade insanável. Apega-se ao preceito do art. 5º, LIV e LV, da Constituição, e ao art. 41 do RPAF. Protesta que a ausência dos dados reclamados viola o princípio do devido processo legal, fulcrado nas premissas constitucionais da ampla defesa e do contraditório, impossibilitando a empresa de proceder à apuração fidedigna e consistente da base de cálculo apontada e de exaurir toda a

matéria da tese de defesa. Cita doutrina. Pontua que o Estado deve obedecer às próprias regras que institui, sob pena de nulidade. Salienta que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, por força do art. 3º do CTN, e, como tal, somente poderá se aperfeiçoar se forem seguidos todos os requisitos essenciais, procedimentos imprescindíveis à sua perfectibilidade, bem assim que o sujeito contra o qual foi procedido o ato administrativo fiscal tome a devida e regular ciência de todos os seus termos e provas, sob pena de cerceamento do direito de defesa do fiscalizado e inevitável nulidade de todo o processo administrativo fiscal.

Numa segunda preliminar, suscita a nulidade do item 2º, alegando tipificação e descrição errôneas. Observa que na descrição do fato ora é dito que a empresa teria deixado de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas, ora é afirmado que teria apresentado dados através dos arquivos magnéticos divergentes dos consignados nos livros fiscais. Indaga, a partir dessa “esdrúxula incongruência”, qual seria, afinal, a conduta imputada à empresa com a correspondente tipificação legal. Indaga se a sustentação de tais inconsistências não reflete violação à segurança jurídica do contribuinte. Pergunta qual a infração da qual tem de defender-se. Observa que na descrição do fato constam duas condutas distintas, sendo que deixar de recolher ICMS referente à diferença de alíquotas constitui descumprimento de obrigação principal, ao passo que apresentar dados através dos arquivos magnéticos divergentes dos constantes nos livros fiscais próprios constitui descumprimento de obrigação acessória. Reclama que a confusão por falta de clareza na tipificação das infrações bem como na aplicação das penalidades prejudicou o exercício constitucional da ampla defesa e do contraditório. Observa que nos termos do art. 18 do RPAF é passível de nulidade o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Quanto ao item 3º, reclama que o fiscal descumpriu o preceito do art. 708-B do RICMS, que disciplina a forma como os arquivos magnéticos devem ser enviados ao fisco, bem como quais as consequências da falta de envio ou do envio com inconsistência. Transcreve o art.708-B, grifando *a) o § 3º*, segundo o qual, tratando-se de intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, deve ser fornecida ao contribuinte Listagem-Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, *b) o § 5º*, segundo o qual o contribuinte tem o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, e *c) o § 6º*, segundo o qual a entrega de arquivo magnético em atendimento à referida intimação, quando feita fora das especificações e requisitos, configura não fornecimento. Com fundamento em tais disposições, argumenta que o envio dos arquivos com inconsistências enseja intimação do contribuinte para corrigir os arquivos apresentados com fornecimento de Listagem-Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, no prazo máximo de 30 dias, porém neste caso o fiscal não observou a determinação do art. 708-B, haja vista que não houve intimação para correção dos arquivos magnéticos, muito menos fornecimento de listagem diagnóstica das irregularidades encontradas. Cita um julgado do CONSEF nesse sentido – Acórdão JJF 0150-03/08.

Pede a nulidade dos itens 1º e 2º, por cerceamento de defesa, bem como do item 3º, por inobservância dos requisitos regulamentares previstos no art. 708-B do RICMS.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 37/40) dizendo que, numa primeira análise, se verifica claramente a intenção do autuado de postergar o cumprimento de suas obrigações tributárias legalmente exigidas, com argumentação falaciosa e facilmente contestável. Observa que na fl. 15 vem a primeira prova, na intimação que foi apresentada ao autuado para comparecer a qualquer posto do SAC para no prazo de 30 dias pagar o débito fiscal apurado no Auto ou apresentar defesa. Assinala que no segundo parágrafo da intimação estão relacionados todos os documentos constantes no anexo, que correspondem exatamente a cópias reprográficas dos originais dos autos, e a prova de recebimento, por AR, consta à fl. 16, de modo que, em relação aos itens 1º e 2º, constam relatórios dos valores lançados no Registro de Apuração do ICMS do autuado,

identificados pelo mês de lançamento, CFOP e valor. Explica que tais relatórios correspondem aos instrumentos às fls. 8, 9, 10 e 11. Considera que, como os itens 1º e 2º são baseados em lançamentos efetuados pelo próprio autuado em sua escrita fiscal, a melhor defesa seria a justificação dos valores através da apresentação, pelo autuado, autor da escrituração, dos documentos que lhe serviram de base, e não a simples alegação de cerceamento de defesa.

Quanto ao complemento feito na descrição do 2º item, o fiscal diz que aquela informação não tem relação alguma com o primeiro período da descrição da infração, tendo havido um equívoco, facilmente constatável tanto no demonstrativo do Auto quanto nos relatórios, e se trata de um erro absolutamente sanável, que não traz prejuízo algum ao processo, em conformidade com o inciso IV do art. 18 do RPAF. Na sua opinião, não resta dúvida da lisura dos lançamentos dos itens 1º e 2º, pois, caso contrário, seria muito simples sua impugnação, bastando apenas que o autuado apresentasse os documentos que originaram os créditos por ele utilizados.

No tocante ao item 3º, o fiscal considera que o § 3º do art. 708-B do RICMS não cria a obrigação para que o autuante intime o contribuinte para corrigir os seus arquivos magnéticos, apenas estabelece o prazo para o caso de ser feita a intimação, “a critério do autuante”. Na sua opinião, o autuante deve intimar o contribuinte para corrigir seus arquivos é quando os arquivos não apresentam condições de serem processados, de serem lidos e compreendidos, de possibilitarem a leitura, análise e processamento de seus dados, pois, caso contrário, estar-se-ia diante de situação esdrúxula, na qual o auditor deveria primeiro auditar a empresa, levantar as irregularidades, incluindo-se aí os débitos fiscais, para depois disso intimar a empresa para corrigir os lançamentos, não podendo prosperar tese tão absurda. Conclui reiterando que a intimação, os relatórios e o prazo estabelecidos no art. 708-B se referem à situação em que o arquivo magnético tenha inconsistências tais que o impeçam de ser processado, lido e compreendido, caso em que, aí sim, é feita a intimação com os relatórios contendo as indicações necessárias à correção das inconsistências, de sorte a permitir a leitura e processamento do arquivo, de modo que a seu ver a autuação deste item também é pertinente, pois o arquivo não apresentou inconsistências que impedissem a análise e processamento de seus dados.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O item 1º deste Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O item 2º refere-se à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento. Consta na descrição do fato um adendo explicando que se trataria de fornecimento de dados através dos arquivos magnéticos relativos aos valores totais mensais das entradas e saídas de mercadorias referentes aos exercícios de 2008 e 2009 divergentes dos consignados nos livros fiscais próprios.

No 3º item o contribuinte é acusado de ter feito a entrega (envio) de arquivos magnéticos via internet através do programa Validador/Sintegra com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes.

O contribuinte suscitou três preliminares de nulidade. Na primeira, reclama que houve cerceamento de defesa porque, com relação ao item 1º, não foi elaborado relatório nem foi feita qualquer menção a respeito de quais Notas Fiscais tiveram o seu crédito glosado, e quanto ao item 2º não indicou em relação a quais Notas Fiscais não teriam sido recolhidas as diferenças de alíquotas.

O fiscal, na informação, contrapõe que, de acordo com o instrumento à fl. 15, o contribuinte foi intimado para comparecer a qualquer posto do SAC para no prazo de 30 dias pagar o débito ou apresentar defesa. Observa que no segundo parágrafo da intimação estão relacionados todos os

documentos que foram encaminhados ao contribuinte, assinalando que nos relatórios constam os valores lançados no Registro de Apuração do ICMS do autuado, identificados pelo mês de lançamento, CFOP e valor, e como tais relatórios são baseados em lançamentos efetuados pelo próprio autuado em sua escrita fiscal, a melhor defesa seria a justificação dos valores através da apresentação, pelo autuado, autor da escrituração, dos documentos que lhe serviram de base.

O item 1º refere-se à glosa de crédito relativo a material adquirido para uso e consumo. Para se saber se se trata de material de uso e consumo, é necessário saber-se quais são os bens adquiridos. Os demonstrativos às fls. 8 e 9 não informam quais as Notas Fiscais, nem quais as mercadorias. Isso implica cerceamento de defesa e, mais que isso, impede o órgão julgador de avaliar se a imputação tem ou não fundamento.

Quanto ao item 2º, a acusação diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de material destinado a consumo do estabelecimento. Tal como no item precedente, para se saber se se trata de material de consumo, é necessário saber-se quais são os bens adquiridos. Os demonstrativos às fls. 10 e 11 não informam quais as Notas Fiscais, nem quais as mercadorias, nem de qual Estado procedem os bens. A autuação nessa forma dificulta a defesa, e o órgão julgador fica sem elementos para decidir.

Numa segunda preliminar, o autuado reclamou que a descrição do fato foi feita de forma confusa, pois ora diz que a empresa teria deixado de recolher diferença de alíquotas, ora afirma que ela teria apresentado dados através dos arquivos magnéticos divergentes dos consignados nos livros fiscais. Pergunta qual a infração da qual tem de defender-se, haja vista que na descrição do fato constam duas condutas distintas, uma relativa a descumprimento de obrigação principal, outra relativa a descumprimento de obrigação acessória.

Ao prestar a informação, o fiscal disse que o complemento feito na descrição do fato constitui uma informação que não tem relação alguma com o primeiro período da descrição da infração, e foi feito aquele complemento por equívoco.

É inegável que coisas dessa ordem confundem o contribuinte, que se vê obrigado a defender-se de coisas que nada têm a ver com o real motivo da autuação. Porém, embora essas coisas sejam lamentáveis e devam ser evitadas, elas não implicam nulidade do procedimento fiscal, sendo passíveis de saneamento.

Deixo, contudo, de propor a retificação dos demonstrativos e a reabertura do prazo de defesa porque existe neste caso um vício procedural que afeta a legalidade do lançamento, não admitindo contemporização. Disso tratarei após a abordagem da terceira preliminar.

Na terceira preliminar o autuado pede a nulidade do item 3º por inobservância dos requisitos regulamentares previstos no art. 708-B do RICMS. Observa que esse dispositivo regulamentar, ao disciplinar a forma como os arquivos magnéticos devem ser enviados ao fisco, também prevê quais as consequências da falta de envio ou do envio com inconsistência, pois o § 3º estabelece que deve haver intimação para correção de inconsistências verificadas em arquivo magnético, fornecendo-se ao contribuinte Listagem-Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, e o § 5º prevê que o contribuinte tem o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência. Protesta que o envio dos arquivos com inconsistências enseja intimação do contribuinte para corrigir os arquivos apresentados com fornecimento de listagem diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas, no prazo máximo de 30 dias, porém neste caso o fiscal não observou a determinação do art. 708-B, pois não houve intimação para correção dos arquivos magnéticos, muito menos fornecimento de Listagem-Diagnóstico das irregularidades encontradas.

De fato, se foram detectadas inconsistências nos arquivos magnéticos, teria de ser observada a regra do § 5º do art. 708-B do RICMS: o fiscal teria necessariamente, e não a seu critério, conforme disse o autuante na informação, que intimar o contribuinte, dando-lhe o prazo de 30 dias para

corrigir as inconsistências, e além disso, de acordo com o § 3º do mesmo artigo, teria de ser fornecida Listagem-Diagnóstico indicando as irregularidades que deveriam ser corrigidas, de modo que somente haveria infração se, decorridos os 30 dias, o contribuinte deixasse de proceder à correção dos arquivos. A palavra “inconsistência” é muito vaga. Deve-se entender como inconsistente o arquivo magnético com ausência de dados ou com dados divergentes dos constantes nos livros e documentos, ou que apresente falhas que impeçam sua leitura

Essa questão de arquivos magnéticos é muito complexa. O interesse do Estado não é aplicar multas, simplesmente, pois o que o Estado quer é que o contribuinte preste as informações pertinentes, de modo a possibilitar ao fisco efetuar um trabalho mais racional, mais preciso, mais próximo da realidade dos fatos. Tanto assim que têm sido feitas alterações na legislação, no sentido de que se dê oportunidade ao contribuinte para que ele corrija eventuais inconsistências dos dados dos arquivos. É por isso que a legislação prevê que o arquivo magnético seja submetido ao crivo de um programa denominado Validador, de modo a checar a consistência dos dados informados. Isto significa que, mesmo tendo feito a entrega do arquivo pela internet no prazo regulamentar, essa entrega fica sujeita a “validação” posterior, nos termos do § 4º do art. 708-A do RICMS.

A fim de deixar bem clara essa questão, foi acrescentado o § 6º ao art. 708-A, através da Alteração nº 62 (Decreto nº 9.332, de 14.2.05, DOE de 15.2.05), segundo o qual a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando-se o contribuinte a correção posterior das inconsistências verificadas.

Anunciei linhas acima que deixaria de propor a retificação dos demonstrativos e a reabertura do prazo de defesa porque existe neste caso um vício procedural que afeta a legalidade do lançamento, não admitindo contemporização.

A questão que suscito de ofício diz respeito à inobservância do devido procedimento fiscal, pois é meu dever, como julgador, atentar para a observância da estrita legalidade do lançamento tributário. O lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, isto é, regrado por lei, de modo que deve ser feito como a lei manda, não dando margem a discricionariedade por parte do agente.

Trata-se da ausência, neste caso, de Termo de Início de Fiscalização. Além de não ter sido lavrado Termo de Início, foi anexado pelo autuante à fl. 7 uma “intimação” sem assinatura de ninguém – não foi assinada nem mesmo pelo fiscal autuante.

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 transscrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo.

O procedimento fiscal inicia-se mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF, art. 26). Embora todos esses instrumentos tenham uma consequência comum – inibem a espontaneidade do sujeito passivo –, cada um deles tem uma finalidade. O Termo de Apreensão serve para documentar materialmente a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos. O Termo para Apresentação de Livros e Documentos destina-se a formalizar a solicitação para que o sujeito passivo exiba, no prazo estipulado, os elementos que o fisco pretende examinar. O Termo de Arrecadação tem como escopo registrar a retirada de elementos da empresa para serem conduzidos à repartição fiscal. E o Termo de Início constitui o instrumento pelo qual o fisco, tendo ou não efetuado antes a intimação do sujeito passivo para exhibir livros e outros elementos,

indica, formalmente, a data em que oficialmente se iniciou a fiscalização propriamente dita, tendo por isso o aludido termo prazo de validade, sujeito embora a prorrogação, na forma da lei.

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 caso, 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 ao 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.

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.

A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização é pela nulidade do procedimento: Resoluções nº 1893/95, 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95, 426/95 e 5595/96.

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 arguiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.

Na primeira instância, questão semelhante foi objeto de decisão da 6ª Junta, mediante o Acórdão JJF 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.

Noutro caso, através da Resolução JJF 811/99, sendo Relator 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.

Num outro caso, em que fui Relator, cheguei a conclusão idêntica – Acórdão JJF 1546/99, no julgamento do Processo AI 156896.0003/99-8.

O art. 28 do RPAF, em seu inciso I, prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indica a 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 transscrito diretamente em livro do próprio contribuinte;”

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”

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.

De acordo com a regra do § 5º do mesmo artigo, somente é dispensada a existência de termos no caso dos Autos de Infração lavrados na fiscalização do trânsito de mercadorias.

No presente caso não foi lavrado Termo de Início nem qualquer outro instrumento que formalmente desse início à ação fiscal.

Represento 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 as irregularidades porventura existentes, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

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 **206981.0101/12-0**, lavrado contra **ETEP INDÚSTRIA METALÚRGICA LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de agosto de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA