

PROCESSO - A. I. Nº 233099.0161/13-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0071-04/14
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 04/08/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0187-12/14

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora, agir nos estritos termos da legislação. 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 Intimação para Apresentação de Livros e Documentos de Fiscalização ou de Termo de Início de Fiscalização, salvo nas situações expressamente excepcionadas pela legislação. A falta de Termo de Início de Fiscalização válido contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, configurando-se prejuízo jurídico para o mesmo, sendo, pois, nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa, com ofensa ao princípio da segurança jurídica, uma das facetas do devido processo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0071-01/14, ter desonerado o sujeito passivo do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, § 2º, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 02/12/2013 exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 78.690,78, pelo cometimento das seguintes infrações à norma tributária deste Estado:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no valor de R\$ 22.611,05, ocorrência verificadas nos meses de abril, maio, agosto e setembro de 2011.

INFRAÇÃO 2. Recolhimento a menor de ICMS em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de março de 2012, totalizando R\$ 2.256,00, no período de março/agosto de 2013.

INFRAÇÃO 3. Recolhimento a menor de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 ao RICMS/BA, no montante de R\$ 53.823,73.

O autuado em sua impugnação (fls. 44/ 58) argui preliminar de nulidade do lançamento, sob o argumento de que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, prevê aos litigantes

em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes. Aduz que embora tal determinação legal assim o ordene, o Auto de Infração não permite o pleno exercício do direito de defesa, vez que não obedeceu à ordem legal, diante da falta de intimação formalizada com ciência do contribuinte sobre o início da fiscalização. Os livros, em forma de PDF, enviados via e-mail para o auditor fiscal não tiveram assinatura digital ou mesmo física, assim como a demonstração da origem, cálculo e elementos que possibilitem à empresa o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, razão que demonstra a preterição do direito de defesa, engessando a Impugnante e prejudicando sua atividade comercial e sua integridade.

Reafirma não existir nos autos o conhecimento dos motivos que levaram o Auditor Fiscal a desconsiderar as operações realizadas pela empresa para imputar a pecha de omissão de entradas de mercadorias tributadas. Que o fisco sequer solicitou qualquer informação sobre as penalidades, atribuindo, quando da lavratura do Auto de Infração, valores totalmente divergentes da sua realidade, produzindo um débito de elevada monta em seu desfavor.

Invocando a Súmula nº 473 do STF, bem como decisões judiciais, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por vício insanável.

No mérito, ataca a infração 1, observando que lançamento fiscal decorreu de auditoria fiscal em transferência de saldo credor do ICMS de filial para Matriz. Informa que foram efetivadas transferências de saldo credor do ICMS de filial estabelecida neste estado para a Matriz, conforme planilhas que elabora e cada uma delas. Indica estar anexando para essa comprovação os livros de Apuração do ICMS dos meses onde foram apontadas as irregularidades e onde se caracteriza e confirma tanto a transferência escriturada a débito da Filial San Martin com Inscrição Estadual de nº03.096.598, como o recebimento a crédito da Matriz, sendo este o motivo para a solicitação de improcedência da referida infração.

Referente às infrações 2 e 3, traz um quadro resumo, com base nos seus livros Registro de Entradas (mais propriamente em seu resumo final) de como foram apurados os valores recolhidos a título de antecipação parcial. Ainda, verificou (como demonstrou) que o auditor fiscal equivocou-se, pois considerou os valores do ICMS já retido em situação especial, descontando dos valores das antecipações corretamente apuradas, para encontrar os valores desta infração. Indica estar apresentando comprovação do que argui.

Requer a nulidade ou improcedência do lançamento fiscal.

O autuante (fl. 92), de forma sucinta, argumenta que para a infração 01, cabe lembrar que para que haja transferência de saldo credor da filial para a matriz, deve haver, não somente o lançamento a débito, como, de igual modo, a emissão de nota fiscal de saída, com o código de operação 5602 do estabelecimento que transfere o crédito, o que não ocorreu, sendo demonstrado através dos anexos 19 a 22 dos autos, após análise dos livros da filial San Martin.

Para a infração 2, informa que o contribuinte não apresenta qualquer documento que comprove o contrário da acusação fiscal.

Com relação à infração 3, apesar do contribuinte apresentar demonstrativo, não traz qualquer outro documento que comprove as suas alegações, o que o leva a manter a autuação.

A 4ª JF prola a seguinte Decisão:

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas devidamente contestadas pelo contribuinte autuado.

A defesa apresentada, em sede preliminar, pede a nulidade do lançamento, sob o argumento de que, embora a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, preveja aos litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes, tal comando não foi obedecido pelo autuante, pelo fato de que o Auto de Infração ora discutido não permite o pleno exercício do seu direito de defesa, "vez que não obedeceu à ordem legal, diante da falta de

intimação formalizada com ciência do contribuinte sobre o início da fiscalização, os livros em forma de PDF enviados via email para o auditor fiscal, não tiveram assinatura digital ou mesmo física, assim como a demonstração da origem, cálculo e elementos que possibilitem à ora Impugnante o pleno conhecimento da suposta base de cálculo imputada, razão que demonstra grotescamente a preterição do direito de defesa, engessando a Impugnante e prejudicando sua atividade comercial e sua integridade".

O autuante, na sua informação fiscal, não adentrou no exame de tais fatos, apenas apreciando o mérito do lançamento. Com efeito, o artigo 26 do RPAF/99, assim determina, nos incisos II e III:

"Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:

(...)

II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização";

Isso significa dizer que a ação fiscal somente se perfaz, com tais requisitos, sob pena de se enquadrar conduta diversa na hipótese do artigo 18, inciso II, do RPAF/99, o qual prevê serem nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Compulsando os autos, verifico que, à fl. 05, consta "Termo de Início de Fiscalização", todavia, sem qualquer indicação sobre a sua transcrição, recibo firmado pelo contribuinte dando a devida ciência ou inserção no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, aquele competente para a lavratura de tais termos.

Da mesma forma, nos autos não se encontra o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, o qual, na ausência de Termo de Início de Fiscalização supriria tal ausência, convalidando o procedimento de fiscalização.

Fica, pois, bem claro que não há nos autos qualquer elemento de prova de que o Termo de Início de Fiscalização lavrado e que integra o lançamento na folha acima indicada tenha sido transcrito no livro RUDFTO do contribuinte, conforme determina a legislação, especialmente o artigo 28 do RPAF/99, o qual estabelece que 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, 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 ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Já o § 4º do mesmo artigo determina que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, que poderão ser substituídas 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.

Poderia o autuante, quando da sua afirmação fiscal, caso tivesse, acostar ao feito a devida comprovação da emissão do Termo de Início de Fiscalização, ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, todavia, não o fez, desobedecendo o comando normativo.

Embora haja contradição na assertiva do contribuinte, de que não houve a intimação ou início formal da fiscalização, tendo apenas fornecido via e-mail cópias dos livros fiscais em formato PDF, e mais adiante alegue que "os livros originais, encontram-se em poder da auditoria", fato é que, da análise dos elementos que compõem o processo, não se consegue comprovar a lavratura de ao menos um dos termos acima mencionados, oficializando os trabalhos de fiscalização.

A respeito da matéria, é de bom alvitre que se estabeleça que o Termo de Início de Fiscalização possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado. No dicionário Aurélio, em sua edição eletrônica, o vocábulo "termo", dentre outras acepções, significa "Limite, em relação ao tempo e ao espaço; fim" "Declaração exarada em processo". Tais termos de Início e de Encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que indicam o momento em que se inicia e o dia em que tem por fim a fiscalização. Eles determinam, estabelecem, fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sob fiscalização.

O Termo de Início de Fiscalização tem prazo de validade, o qual pode ser prorrogado, desde que haja a devida e necessária justificativa. Esse prazo pode ser prorrogado, contanto que se atente para as praxes regulamentares, vez que o sujeito passivo não poderia ficar indefinidamente submetido à ação fiscal, a menos

que haja razões para tal, e o fato seja determinado pela autoridade competente, mediante ato formal.

O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.

De igual importância para a apuração do fato em si é a forma como tal fato deve ser autuado. Se um aspecto formal deixa de ser observado, o procedimento fica viciado e sua eficácia comprometida, caso, tenha representado prejuízo para a parte. No caso ora em exame, esse prejuízo houve, pois o sujeito passivo foi surpreendido por um Auto de Infração sem que, formal ou juridicamente, lhe fosse informado que estava sendo fiscalizado, circunstância que se caracteriza como caso típico de cerceamento de defesa.

Ele não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. O referido Termo é elaborado para fazer 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, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal.

O Termo de Início de Fiscalização, além de suas eventuais prorrogações, deve não somente ser lavrado, como também precisa ser transcrito no livro respectivo do contribuinte, para que este tome conhecimento do seu inteiro teor, nos termos do artigo 28, § 4º, do RPAF/99, mencionado linhas acima, o que no presente caso, os elementos constantes do feito não demonstram ter ocorrido. No caso concreto, diante das práticas adotadas pelo autuante, o contribuinte não poderia ter a certeza de que estava sob ação fiscal, vez que o procedimento poderia, por exemplo, ser uma mera verificação de documentos.

Tal questão tem sido analisada pelas Câmaras deste órgão, as quais têm manifestado entendimento na mesma esteira em que agora me manifesto, consoante Acórdãos CJF 0105-11/10, CJF 0207-11/10 e CJF 0329-11/03 tomados como exemplos. Por tais motivos, voto no sentido de que o lançamento é nulo, até pelo fato de que a existência de tal Termo é condição essencial para a existência do próprio procedimento.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

VOTO

Não merece reparo a Decisão recorrida.

O direito público tem como escopo principal disciplinar os interesses sociais e, portanto, os interesses do próprio Estado. Em assim sendo, o processo do seu agir deve estar formalmente descrito pela norma jurídica posta para que possa atingir seus objetivos (direito material), devendo ser executado através de atos administrativos formais e legais, sob pena da sua ineficácia. Humberto Theodor Júnior (Curso de Direito Processual Civil. 33º ed. V. 1. Rio de Janeiro) reforça tal assertiva quando afirma que "*o ato praticado, concretamente, é típico ou perfeito quando se amolda exatamente ao padrão da lei; é atípico, ou defeituoso, quando dele se afasta*"

Por outra banda, o crédito tributário representa o momento da exigibilidade da relação jurídico-tributária. Nasce com o lançamento tributário (art. 142, do CTN), sendo tal lançamento o instrumento que confere exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a e qualificando-a e que decorre de outorga constitucional ao ente tributante com poderes e competência adstritos à legislação tributária e, em especial ao CTN, no seu art. 194 e art. 142.

Dentro deste escopo, o lançamento tributário é um ato administrativo, que para ser válido possui determinadas condições {elementos ou requisitos} como competência, finalidade, forma, motivo e objeto, que se não observadas podem constituir em vício que o inquina a um ato ilegal.

Em assim sendo, o início da uma ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato a

apuração de irregularidades e o consequente lançamento do crédito tributário. Por isto é que o ato administrativo da constituição desse crédito é ato vinculado à lei.

E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização, conhecimento este que se dar através de uma intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, entre outras modalidades (art. 26, do RPAF/BA - Dec. nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia), intimação esta somente dispensada em casos especiais que a norma tributária indica (art. 29 da citada norma regulamentar). Esta intimação é imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual. É pela intimação que se estabelece o contraditório, cientificando-se o acusado da imputação que sobre ele possa pesar e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea.

Portanto, deve ser indicado, formalmente e legalmente, e dada a conhecer ao sujeito passivo, o início de qualquer procedimento fiscal para que não haja desobediência aos requisitos do devido processo legal. É de fundamental importância que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. Por estas razões é que o RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) determina no seu art. 28, entre outros procedimentos:

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:

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;

II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;

E, não podendo o contribuinte quedar, sem qualquer segurança jurídica, a mercê do fisco, a norma tributária estabelece prazo de término para qualquer procedimento fiscal, conforme determinações contidas no art. 28, § 1º, do RPAF/BA, não podendo ser extrapolado os prazos nele indicados.

No caso presente, foi emitida a Ordem de Serviço – OS nº 507522/13. Com esta OS o fiscal autuante lavrou, em 10 de outubro de 2013 um “Termo de Início de Fiscalização” não o dando a conhecer ao contribuinte, portanto, não surtindo os seus efeitos legais. Não existe nos autos qualquer intimação para apresentação de livros e documentos fiscais. Embora o contribuinte, informe que entregou, via e-mail, cópias dos livros fiscais em formato PDF e que “os livros originais, encontram-se em poder da auditoria”, nos autos não há comprovação da lavratura de, pelo menos, um dos termos determinados pela norma regulamentar.

E mais, embora a empresa afirme ter entregado cópia dos livros fiscais via e-mail, contraditoriamente, advoga que não tinha conhecimento da ação fiscal. O fiscal autuante, mesmo tendo conhecimento da insurgência do contribuinte, omitiu-se completamente de qualquer comentário. Neste momento observo que o RPAF/BA assim dispõe:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Dessa forma, restou comprovado que na lavratura do Auto de Infração não foi obedecido o devido processo legal, não se enquadrando os fatos nas hipóteses de correções que podem ser feitas de acordo com o art. 18 do RPAF/BA.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo em sua inteireza a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 233099.0161/13-9, lavrado contra **TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo a repartição fazendária avaliar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, respeitado o prazo decadencial.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS