

PROCESSO	- A. I. N° 115305.0007/11-7
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0090-04/14
ORIGEM	- INFRAZ ITAPETINGA
INTERNET	- 04/08/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGANTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0199-12/14

**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, bem como de demonstrativo de apuração da base de cálculo do imposto lançado, contamina o procedimento, implicando em violação de direito do contribuinte, e 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 não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso de Ofício contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 05/05/2014 que julgou, por Decisão não unânime, julgar Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/03/2012, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 168.477,74 (cento e sessenta e oito mil quatrocentos e setenta e sete reais e setenta e quatro centavos), em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

*Infração 01 – Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) o imposto declarado na DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS nos meses de Dezembro de 2010 e de Fevereiro a Novembro de 2011.*

O contribuinte apresentou defesa (fls. 15/16) em 25.05.2012, reconhecendo parcialmente a infração, ressalvando o período de apuração de outubro de 2011, alegando erro na Base de Cálculo do ICMS, calculado em R\$552.564,70, quando o correto seria calculá-lo em R\$ 9.185,99.

No entanto, a INFRAZ decidiu arquivar a impugnação em razão de sua intempestividade (fls. 21/22), tendo o autuado recebido à intimação no dia 14/06/12 (fls. 22). O mesmo se manifestou contra o arquivamento no dia 5 de Julho de 2012. Defendeu a tese de que a notificação do auto pela autoridade competente somente ocorreu no dia 24 de Maio de 2012, tendo o mesmo se manifestado imediatamente. Anexou aos autos documentos em que mostram que a notificação datada foi dirigida a uma ex-sócia da empresa, que não faz parte da sociedade desde o ano de 2005 (fls. 24/28).

O CONSEF em Parecer a respeito da nova manifestação do autuado opinou pelo conhecimento e provimento da impugnação ao arquivamento da defesa. Parecer este ratificado pelo presidente do

conselho (fls. 31/32).

Após a ciência do contribuinte, os autos foram encaminhados ao Auditor Fiscal autuante para prestar informação fiscal. Tendo o mesmo se manifestado em acordo com os termos da defesa (fls.34 e 51).

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 4<sup>a</sup> JJF que entendeu por bem, em Decisão não unânime, julgar Nulo o presente Auto de Infração, o que o fez nos seguintes termos:

## VOTO VENCIDO

*A presente lide resume-se à infração de falta de recolhimento, por parte do autuado, do ICMS declarado nas DMA's entregues mensalmente à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.*

Examinando as peças do presente processo, observo que o autuante acostou ao processo os extratos “INC” nos quais se encontram consignados os valores de imposto declarados mensalmente nas DMAs. Há, igualmente, o registro, no extrato citado, de que não houve recolhimento de ICMS para o período da autuação.

*Desincumbiu-se, assim, do seu ônus processual em evidenciar o fato gerador da obrigação tributária principal, transferindo, à autuada, o dever de provar a ocorrência da quitação do débito levantado.*

*Em sua impugnação, o autuado não nega os fatos a ela atribuídos, antes os reconhece, fazendo ressalva, apenas em relação ao mês de outubro de 2011, para o qual alega a ocorrência de erro, conforme trecho de sua defesa à folha 16, abaixo reproduzido.*

“A requerente reconhece parcialmente os argumentos apresentados pelo ilustre auditor, fazendo ressalva apenas ao período de apuração de outubro de 2011, onde o ilustre auditor se equivoca ao informar a base de cálculo do ICMS em R\$ 552.564,70 (quinhentos cinqüenta e dois mil, quinhentos sessenta e quatro reais e setenta centavos), quando o correto seria R\$ 54.035,24 (cinquenta e quatro mil, trinta e cinco reais e vinte e quatro centavos), que gera um ICMS DEVIDO no valor de R\$ 9.185,99 (nove mil cento e oitenta e cinco reais e noventa e nove centavos, ...”

Assim, entendo que deixou de haver questão controvertida no que atine aos valores lançados nos meses de dezembro de 2010 e fevereiro a setembro de 2011, além do valor lançado em novembro de 2011. Resta, portanto, caracterizada a infração nos meses acima citados.

Quanto ao mês de outubro de 2011, o autuante acata as razões defensivas, reconhecendo que houve erro no levantamento fiscal, em decorrência do erro no preenchimento da DMA, conforme trecho da informação fiscal, abaixo transcrita.

“... Ao verificar o livro registro de apuração do contribuinte, de fato, existem os lançamentos abaixo:  
Débito ICMS, por saídas \$ 183.720,04

Crédito ICMS (outros créditos: crédito presumido do ICMS, embasado no Art. 96, inc. XXIV do RICMS, que equivale a 95% do imposto incidente nas saídas dos produtos) \$ (174.534,05)  
Imposto a Recolher \$ 9.185,99

Isto posto, ficara evidenciado que o contribuinte, ao preencher a sua DMA de outubro de 2011, deixara de deduzir o crédito presumido acima citado, levando, a erro, também, o procedimento fiscal.

*Assim, sendo, concordamos, plenamente, com os termos da defesa.”*

Assim, deixa, igualmente, de haver ponto controvertido relativamente ao mês de outubro de 2011, período no qual o valor do débito deve ser reduzido de R\$ 93.936,00 para R\$ 9.185,99.

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente lançamento, de acordo com os valores abaixo.*

<b>MÊS</b>	<b>VALOR (R\$)</b>
<i>DEZ/10</i>	R\$3.113,56
<i>FEV/11</i>	R\$6.888,24
<i>MAR/11</i>	R\$7.019,68
<i>ABR/11</i>	R\$8.516,51
<i>MAI/11</i>	R\$5.069,95
<i>JUN/11</i>	R\$4.317,33
<i>JUL/11</i>	R\$3.322,69
<i>AGO/11</i>	R\$8.136,92
<i>SET/11</i>	R\$ 11.982,00
<i>OUT/11</i>	R\$9.185,99
<i>NOV/11</i>	R\$ 16.174,86
<b><i>TOTAL</i></b>	<b>R\$ 83.727,73</b>

## VOTO VENCEDOR

*Em que pese o entendimento do nobre relator, discordo das suas conclusões, pelos motivos que passo a expor.*

Inicialmente, ressalto que muito embora as questões que abordarei a seguir, não tenham sido aventadas pelo sujeito passivo na sua peça defensiva, o julgador, por dever de ofício e justiça deve primar pela obediência aos princípios do processo administrativo fiscal, inclusive o da legalidade.

Registre-se que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, inciso LV, determina 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, sendo que tal comando não foi obedecido pelo autuante, ao meu entender, 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, assim como a demonstração da origem, cálculo e elementos que possibilitem à Impugnante o pleno conhecimento da base de cálculo imputada, razão que demonstra de forma clara a preterição do direito de defesa, engessando a Impugnante e prejudicando-a na sua tarefa de exercício de defesa.

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 não consta "Termo de Início de Fiscalização". 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 foi lavrado, sequer tenha sido transscrito 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 transscrito 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 informação 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.

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 a 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 transscrito 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.*

*Mas a questão não se prende somente a este aspecto. O lançamento não contém qualquer demonstrativo que permita se apurar como foi apurada a base de cálculo, apenas às fls. 05, consta relatório da Secretaria da Fazenda, onde se indica a existência de divergência entre ICMS normal informado na DMA e o recolhido. Contudo, não há qualquer evidência de que o autuante tenha elaborado demonstrativo de débito, e mais do que isso, que o tivesse entregue ao contribuinte, vez que tal relatório é de acesso restrito aos funcionários fiscais, não sendo acessível ao contribuinte, como forma de acompanhar a sua vida fiscal. Tal fato, se configura em claro cerceamento de defesa, além de trazer em insegurança para a apuração da base de cálculo.*

*Ressalto que o contraditório e a ampla defesa em nosso ordenamento jurídico se constituem em cláusula disposta no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal:*

*"Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes;(...)"*

*Na doutrina, posso tomar o ensinamento de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367) que nos ensina: "O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação. Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada; 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo; 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas; 4- direito de apresentar defesa escrita".*

*Por seu turno, Roque Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, 25ª ed. – São Paulo, Malheiros, 2009, p. 464), assevera que "Indubitável, portanto, que, mesmo em procedimento administrativo-tributário deve ser garantido aos acusados o direito à ampla defesa antes de serem tomadas, contra eles, quaisquer medida sancionatórias".*

*Daí podemos concluir que a obediência a tal princípio é fundamental por parte da administração pública, inclusive e sobretudo por ocasião da análise do contencioso administrativo, e nesta esteira, adentrar, de forma objetiva na alegação defensiva de que teria o direito sido cerceado, diante do fato de haver inconsistência no levantamento realizado pela fiscalização, consoante firmado na peça defensiva.*

*Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida.*

*No caso presente, verificam-se presentes os pressupostos para se poderargüir, ainda que de ofício, prejuízo à defesa do sujeito passivo, ainda que de ofício, sendo, igualmente, farta a jurisprudência deste órgão, no mesmo sentido deste voto.*

*Por tais motivos, voto no sentido de que o lançamento é NULO, até pelo fato de que a existência do Termo de Fiscalização é condição essencial para a existência do próprio procedimento, além de ser flagrante o cerceamento de defesa do contribuinte autuado, frente a questão do demonstrativo de apuração da base de*

*cálculo do imposto.*

Em razão da desoneração procedida quanto à infração originária, a 4ªJJF recorreu 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.

## VOTO

Trata-se de um Recurso de Ofício contra Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 05/05/2014 que julgou, por Decisão não unânime, julgar Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/03/2012, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 168.477,74 (cento e sessenta e oito mil quatrocentos e setenta e sete reais e setenta e quatro centavos), em decorrência do cometimento de 1 (uma) infração.

Sem a necessidade de adentrar no mérito, a análise do presente Recurso de Ofício cinge-se à apreciação da Nulidade reconhecida pela maioria da JJF, isto porque não consta dos autos “Termo de Início de Fiscalização”. 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.

Entendo restar irretocável o voto vencedor prolatado pelo Nobre Conselheiro Valtércio Serpa Júnior e acompanhado pelo também Nobre Conselheiro Paulo Danilo Reis.

Isto porque, se tratando o ato de lançamento de ato plenamente vinculado, para ser caracterizada a existência do ilícito fiscal, tal como tipificado no Auto de Infração, devem ser cumpridas certas formalidades inerentes ao processo de formalização do lançamento de ofício, dentre as aplicáveis ao caso examinado, tem-se as estatuídas no artigo 28 do RPAF/99, que foram absolutamente descumpridas.

No caso concreto, não há nenhum Termo no presente processo que demonstre que o contribuinte sequer teve ciência do processo fiscalizatório. Não consta sua assinatura no Auto de Infração, não há nenhum termo assinado por ela, a intimação do lançamento foi feita via postal e para ex-sócia que desde o ano de 2005 já havia se retirado da empresa.

Constatada tal nulidade o contribuinte sequer teve o seu prazo de defesa devolvido.

Ainda, diversas intimações encaminhadas ao contribuinte foram nulas, uma vez que reportavam a número de Auto de Infração totalmente diverso, a exemplo da intimação de fl. 41 que remete ao número AI 115307.0006/11-70 quando o correto seria 115305.0007/11-7.

Assim, além da nulidade já constatada pela JJF verifico que todo o contexto fático do presente lançamento demonstra claramente a violação do princípio do devido processo legal e da ampla defesa.

Ademais, cumpre ressaltar que o auditor veio aos autos, mas em momento algum procedeu a juntada de tais documentos, ou se manifestou sobre isso.

Situações idênticas também tiveram a sua nulidade reconhecida, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0172-05/08 e CJF nº 0105-11/10, CJF 0207-11/10 e CJF 0329-11/03, bem como, de recente julgamento realizado por esta mesma Câmara no dia 03 de julho de 2014, no julgamento do Recurso de Ofício contra o Acórdão 4ª JJF nº 0071-04/14, no AI 233099.0161/13-9, de Relatoria da Nobre Conselheira Mônica Roters, em que, por unanimidade, foi mantida a Decisão de piso, também de Relatoria do Conselheiro Valtércio Serpa.

Logo, é forçoso concluir, à lume do regramento do artigo 18, inciso II, do RPAF/99, que considera nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa que, com acerto decidiu a JJF, eis que eivado de vício de legalidade o respectivo ato de lançamento que há de ser realizado nos estritos termos legais, o que no caso em comento, não ocorreu, pelo que deve o referido acórdão ser mantido em todos os seus termos.

Outrossim, cumpre ressaltar que, em que pese, no presente caso, não fosse necessário sequer a lavratura de Auto de Infração, uma vez que em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, o art. 129-A do COTEB determina a inscrição direta em dívida ativa, no caso concreto, o agente fiscal optou por lavrar o respectivo Auto de Infração, e em assim o fazendo, deveria ter seguido o que determina a legislação, por se tratar de ato plenamente vinculado.

Nesta esteira, não há nem o que falar em refazimento da ação fiscal por ser a mesma desnecessária, devendo a SEFAZ proceder nos termos do art. 129-A do COTEB.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO SEPARADO**

Não obstante concordar com a conclusão do relator, pelo Não Provimento do Recurso de Ofício, entendo que algumas considerações são necessárias.

Discordo do posicionamento do ilustre relator no que tange à declaração de nulidade do Auto de Infração por não ter sido expedido Termo de Início de Fiscalização, pois, na situação em análise, não houve efetivamente nenhuma ação fiscal que tenha surpreendido o contribuinte.

Ressalto que o presente lançamento constituiu crédito tributário que o próprio autuado já havia declarado mensalmente nas DMAs entregues à Secretaria da Fazenda. Sendo assim, se já tinha havido o autolançamento do tributo, é totalmente desnecessária a emissão de Termo de Início de Fiscalização, que visa apenas a excluir a espontaneidade do contribuinte pela ciência da existência de ação fiscal em seu estabelecimento.

Entretanto, outras irregularidades de caráter formal acabaram por macular o lançamento de ofício: foi expedida intimação a pessoa que não mais fazia parte do quadro societário da empresa; o autuado foi prejudicado em seu direito de defesa, pois o prazo foi exíguo, uma vez que foi intimada pessoa estranha; não foi reaberto o prazo de defesa permitindo que o autuado apresentasse a sua impugnação de forma apropriada; além disso, diversas intimações encaminhadas ao contribuinte se referiam a um número de Auto de Infração totalmente diferente.

Por fim, há de se salientar que, nos termos do artigo 129-A do COTEB, em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não há necessidade de lavratura de Auto de Infração ou de notificação fiscal, tendo em vista que a inscrição é feita diretamente na Dívida Ativa, havendo a possibilidade, inclusive, de existência de dois débitos relativos ao mesmo fato gerador.

Com as considerações acima, acompanho o voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO DIVERGENTE**

O lançamento que deu origem ao Auto de Infração em debate, teve como origem ação fiscal regularmente desenvolvida pelo autuante, em cumprimento de Ordem de Serviço expedida pela INFAZ em Itapetinga. Nessa senda, a autoridade fiscal tomou como base para desenvolver os trabalhos de fiscalização os valores já declarados pelo autuado à Secretaria da Fazenda, através de Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, onde informou a existência de saldos devedores mensais relativos aos períodos de dezembro/2010 a novembro/2011, entretanto não procedeu aos respectivos pagamentos.

Diante disto e de acordo com o INC - Informações do Contribuinte, contidas no "Resumo Fiscal" fl. 5, foi levantado o saldo devedor do ICMS informado pelo autuado para os referidos períodos de apuração e, com base nessas informações, foi expedido o Auto de Infração sob exame.

Examinando as peças processuais, vejo que em 26/03/12 foi expedida Intimação Fiscal ao contribuinte a respeito da lavratura do Auto de Infração, mediante correspondência registrada na ECT, fls. 10 e 11, encaminhada para o endereço do contribuinte registrado na SEFAZ, porém, os Correios a devolveu com a informação "***Mudou-se***".

Em vista disto, em 19/04/12 foi encaminhada nova intimação da lavratura do Auto de Infração, desta vez, para uma ex-sócia da empresa, Sra. Lorena Silveira Gusmão, em seu endereço residencial, e entregue pela ECT em 24/04/12, oportunidade em que lhe foi concedido o prazo de 30 (trinta) dias para efetuar o pagamento ou apresentar defesa para o mencionado Auto de Infração.

Apesar desta já haver se retirado da sociedade empresária, a intimação surtiu os efeitos desejados, já que em 25/05/12, o sócio administrador da empresa, Sr. Bruno Malheiro Oliveira, ingressou com as Razões de Defesa, fls. 14 a 16, onde reconhece parte do débito autuado, contestando apenas o valor lançado referente ao mês de outubro/2011. A defesa foi considerada intempestiva, sendo lavrado o Termo de Revelia, fl. 21.

Cientificada da intempestividade, através de intimação de fls. 22 e 23, o contribuinte ingressou com petição de Impugnação ao Arquivamento de Defesa, fls. 24 a 27, a qual foi deferida pelo Sr. Presidente do CONSEF, conforme despacho às fls. 31 e 32, tendo o processo seguido os trâmites constantes às fls. 34 a 50, tendo o autuante, prestado a informação fiscal de fl. 51, onde reconheceu o argumento do autuado em relação ao mês de outubro/11, pugnando pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Fiz referência neste voto aos fatos acima narrados, por entender que eles são necessários para se constatar que, no presente caso, não se encontram presentes elementos que maculem de nulidade o lançamento, pois inexistem atos praticados e/ou decisão proferida com preterição ao direito de defesa do contribuinte (Art. 18, II do RPAF/BA), sustentado pelo i.relator, pois o autuado, na prática, obteve o prazo de 31 (trinta e um) dias para apresentação da defesa, a qual, apesar disto, foi acolhida. Note-se que o autuado, em momento algum em sua peça de defesa alegou preterição ao seu direito de defesa, ao contrário, reconheceu parcela considerável da autuação, a qual foi acatada pelo autuante. Portanto, não há como se comparar os fatos presentes nestes autos com aqueles citados pelo n.relator em seu voto, como idênticos aos relacionados nos Acórdãos que mencionou. São situações diferentes.

Vejo também, que em se tratando de débito declarado, não há necessidade para expedição de intimação para exibição de livros e/ou documentos fiscais, muito menos de lavratura de Termo de Início de Fiscalização, conforme muito bem pontuou a i.conselheira que proferiu o Voto em Separado, ao assim se pronunciar: *"Discordo do posicionamento do ilustre relator no que tange à declaração de nulidade do auto de infração por não ter sido expedido Termo de Início de Fiscalização, pois, na situação em análise, não houve efetivamente nenhuma ação fiscal que tenha surpreendido o contribuinte"*. Na realidade, frise-se, mais uma vez, que foram utilizados apenas dados reais já informados oficialmente à SEFAZ pelo contribuinte. Entendo, por conseguinte, que, no presente caso, aplica-se a regra constante no inciso IV, Art. 26 do RPAF/BA, que considera iniciado o procedimento fiscal no momento da emissão de Auto de Infração.

Apesar de concordar que em se tratando de débito declarado, nos termos do artigo 129-A do COTEB, não há necessidade de lavratura de auto de infração, já que a inscrição do débito poderá ser feita diretamente em dívida ativa, entendo que a lavratura deste Auto de Infração beneficiou o contribuinte, até porque, se evitou que fosse inscrito em dívida parcela do débito que não é devida.

A propósito, analisando questão semelhante enfrentada pela mesma 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0099-04/14, onde o i.julgador do voto vencido no acórdão ora sob apreciação proferiu voto divergente ao acolhido pela Junta de Julgamento, acho oportuno aqui transcrevê-lo por comungar com o seu entendimento, em todo o seu teor e se adequar perfeitamente ao fato aqui analisado:

*"Com a vénia do nobre relator, quero manifestar a minha divergência relativamente à decretação de nulidade do presente lançamento de ofício.*

*É certo que a emissão do Termo de Início de Fiscalização é o instrumento apto a dar início à ação fiscal, nos termos do art. 26, II do RPAF. Presta-se, assim, a inibir a espontaneidade de eventual recolhimento de tributo*

relativo a exercício sob ação fiscal. A sua ausência, contudo, não figura dentre as hipóteses de nulidade previstas no art. 18 do RPAF, abaixo transcritas:

“Art. 18. São nulos:

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;
- III - as decisões não fundamentadas;
- IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;  
b) em que se configure ilegitimidade passiva....”

Ora, não havendo cominação expressa de decretação de nulidade, há que se investigar os princípios regentes dos atos processuais, para que se vislumbre as consequências decorrentes da ausência do Termo citado.

Pois bem, o Código de Processo Civil (de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, conforme art. 180 do RPAF) estabelece, em seu art. 244, os efeitos da inobservância de formalidade prevista em lei, na forma a seguir.

“Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.”

Como se pode constatar pela leitura do dispositivo legal citado, salvo se a lei expressamente cominar nulo o ato desprovisto de determinada formalidade, a decretação da nulidade dependerá do inatingimento da finalidade para ele prevista. Tal previsão é a tradução mais fiel do princípio da instrumentalidade do processo, pois as regras processuais não foram erigidas pelo legislador para atender a um fim em si mesmo, mas, fundamentalmente, para realizar o direito material, nas palavras de Cândido Rangel Dinamarco:

“Não basta afirmar o caráter instrumental do processo sem praticá-lo, ou seja, sem extrair desse princípio fundamental e da sua afirmação os desdobramentos teóricos e práticos convenientes. Pretende-se que em torno do princípio da instrumentalidade do processo se estabeleça um novo método do pensamento do processualista e do profissional do foro. O que importa acima de tudo é colocar o processo no seu devido lugar, evitando os males do exagerado processualismo e ao mesmo tempo cuidar de predispor o processo e o seu uso de modo tal que os objetivos sejam convenientemente conciliados e realizados tanto quanto possível. O processo há de ser, nesse contexto, instrumento eficaz para o acesso à ordem jurídica justa” (A instrumentalidade do processo, Malheiros, 2001).

A desatendimento à formalidade processual não pode dar ensejo à decretação de nulidade do ato. Tal formalismo não se coaduna com a moderna doutrina processual, a qual está mais voltada aos fins do processo, refutando a atitude tradicional ensimesmada, conforme ensinam Nelson Nery Junior e Rosa Maria Andrade Nery.

“O juiz deve desapegar-se do formalismo, procurando agir de modo a propiciar às partes o atingimento da finalidade do processo. Mas deve obedecer às formalidades do processo, garantia do estado de direito. [...] O Código adotou o princípio da instrumentalidade das formas, segundo o qual o que importa é a finalidade do ato e não ele em si mesmo considerado. Se puder atingir sua finalidade, ainda que irregular na forma, não se deve anulá-lo” (Código de Processo Civil comentado, RT, 2003, pp. 618 e 620).

Coerentemente com o preceito legal supra transscrito, o parágrafo único do art. 250 do diploma processual civil contém, por sua vez, uma norma principiológica, conforme se depreende de seu texto.

“Art. 250. O erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as prescrições legais.

Parágrafo único. Dar-se-á o aproveitamento dos atos praticados, desde que não resulte prejuízo à defesa. (grifo acrescido)”

O dispositivo transscrito é firme ao enunciar o princípio do aproveitamento dos atos processuais, já que inadmite que se decrete a nulidade quando não se evidencie prejuízo à defesa. Esse princípio é uma outra versão do princípio da instrumentalidade, e ambos se prestam a enunciar a vontade do legislador no sentido de que a regra geral a ser obedecida é a de que só se nulifica um ato quando não for possível, de forma alguma, resguardar os seus efeitos, conforme discorre a doutrina de Ovídio Baptista da Silva:

“O rigorismo das formas e o consequente pronunciamento da desvalia do ato devem ser, e têm sido, temperados pela sistematização de diversos princípios e regras, quer pelo legislador, quer pela doutrina e jurisprudência. Sobre alguns não há divergência, enquanto sobre outros grassa o desencontro de opiniões. Nossa posição estará sempre informada pelo espírito da lei, cujos propósitos de salvar os processos sempre são ressaltados, ainda que a salvação de uns implique a derrota de outros (Teoria Geral do Processo Civil, RT, 2002).”

*A decisão processual de nulificação de determinado ato, ou mesmo, de todo o processo não se fundamenta, portanto, se não estiver estribada na demonstração do prejuízo sofrido pela parte, em conformidade com o entendimento da remansosa jurisprudência do STJ.*

*“Por regra geral do CPC não se dá valor a nulidade, se dela não resultou prejuízo para as partes, pois aceito, sem restrições, o velho princípio: pas de nulité sans grief. Por isso, para que se declare a nulidade, é necessário que a parte demonstre o prejuízo que ela lhe causa” (in REsp n.º 14.473, relator Min. Cesar Asfor Rocha).*

*Nessa perspectiva, é que devem ser apuradas as consequências do vício processual consistente na ausência do Termo de Início de Fiscalização, pois a sua constatação não deve, por si só, resultar na nulidade do processo, sob pena de malferimento aos princípios do aproveitamento dos atos processuais e da instrumentalidade do processo, acima citados.*

*Examinando as peças do presente processo, é possível constatar que, a despeito da ausência do Termo de Início de Fiscalização, a autuada compareceu ao processo, por intermédio de procurador regularmente constituído (folha 79), apresentou impugnação (folhas 38 a 987) e apresentou, igualmente, mais outras cinco manifestações (folhas 1021 a 1034, 1036 a 1085, 1128 a 1137, 1157 a 1159 e 1174 a 1183), por meio das quais aduziu argumentos e acostou elementos probatórios, tendo, inclusive, logrado êxito em reduzir o montante do imposto originalmente cobrado de R\$ 486.800,96 para R\$ 86.503,00, conforme folha 1152.*

*Exerceu, assim, plenamente, o seu direito de defesa, argumentando e apresentando provas que fundamentam o seu ponto de vista. Não houve, inclusive, qualquer alegação de nulidade processual por parte da impugnante.*

*Não vislumbro, portanto, qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa, por parte da autuada, motivo pelo qual divirjo da decretação de nulidade, contida no voto do nobre relator.”*

Isto posto, divirjo do entendimento do n.relator e da conclusão constante no v.divergente, e voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para afastar a nulidade do Auto de Infração e declarar **Nula** a Decisão recorrida, com fulcro nos §§ 1º e 2º do Art. 18 do RPAF/BA, devendo os autos retornar à 1ª Instância para novo julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **115305.0007/11-7**, lavrado contra **MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA**.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, Denise Mara Andrade Barbosa, Edmundo José Bustani Neto, Mônica Maria Roters e José Antonio Marques Ribeiro.  
VOTO DIVERGENTE - Conselheiro: Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA- PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO SEPARADO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS