

PROCESSO - A. I. Nº 281066.0005/12-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - UNIÃO – COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (UNIÃO ATACADÃO)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0099-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/10/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0280-11/14

EMENTA: ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVOS DETERMINANTES DO VÍCIO PROCESSUAL. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. É nula a Decisão com fundamento de inobservância do devido processo legal, em razão de que a omissão apontada como embasamento não ter caracterizado supressão do exercício do direito de defesa, que foi exercido pelo contribuinte, o que implica validade do lançamento, além de não configurar as hipóteses de nulidades previstas no art. 18, do RPAF/99. O processo deverá retornar à primeira instância para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, para o reexame da Decisão por uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, face à desoneração total dos valores exigidos no Auto de Infração, julgado Nulo.

O Auto de Infração foi lavrado em 12/09/2012 e exige ICMS no valor de R\$486.800,96, sob a acusação do cometimento de 19 (dezenove) infrações, relativas à falta de retenção ou retenção a menor e recolhimento do ICMS-ST (substituição tributária), na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado, previstos em diversos Protocolos de ICMS.

Na Decisão proferida (fls. 201/207) a 4ª JJF fundamentou que:

Não entrarei no mérito da lide, porquanto há vício insanável que, como julgador, tenho o dever de apreciar de ofício.

Para que seja lavrado um Auto de Infração, é preciso que o contribuinte se encontre sob ação de fiscalização.

Um Auto de Infração não pode surgir ao acaso. Deve haver o início do procedimento, de forma devida e legalmente documentada, já que, por motivos cristalinos, a instituição auditada precisa saber que está sendo fiscalizada, e que dessa fiscalização pode decorrer lançamento de crédito tributário em favor do Estado.

É por isso que a legislação determina que o lançamento de ofício do ICMS seja precedido, por exemplo, de termo de apreensão, intimação, termo de início de fiscalização e / ou de termo de arrecadação, salvo nas situações expressamente excepcionadas.

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 transscrito 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; III - Termo de Arrecadação de livros de escrituração, documentos, papéis e outros elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal; (...).

Tratando-se de termo de apreensão, este tem prazo de expiração de 30 dias. Não sendo efetuada a autuação nesse prazo, perde a sua validade, tendo, se for o caso, de ser renovado. Isso é o que prescreve o § 2º do art. 28 do RPAF/99.

Já no caso do termo de início de fiscalização (inciso I do art. 28 do RPAF/99), substituível pela intimação para apresentação de livros ou documentos (inciso II do art. 28 do RPAF/99), que não existe regularmente nos presentes autos, é válido por 90 dias, podendo ser prorrogado por iguais períodos consecutivos, desde que a prorrogação seja comunicada ao sujeito passivo, como prevê o § 1º do mesmo dispositivo regulamentar.

O procedimento administrativo tendente à lavratura do Auto, portanto, inicia-se mediante vários atos, desde que previstos na legislação de regência: termo de apreensão (inciso IV do art. 28 do RPAF/99), termo de início de fiscalização, intimação etc.

Existem casos em que se inicia com o próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um fato instantâneo, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse, como em outros casos, 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 consequência de um fato 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.

Em essência, no que concerne ao início dos atos de fiscalização, os respectivos dispositivos do RPAF/99 traduzem o comando contido no art. 196 do CTN.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Observe-se que o § 4º do art. 28 do citado Regulamento Processual da Bahia, ao mandar que o termo de início de fiscalização seja transscrito no livro próprio do sujeito passivo, dá a exata dimensão da finalidade desse documento: “nos quais se fundamentará”.

Quer dizer então que o termo em comento (de início de fiscalização) constitui fundamento jurídico, requisito essencial do ato administrativo em enfoque.

§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar: I - 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; (...).

O termo de início tem a finalidade jurídica de dar ao contribuinte a ciência de que está sendo ou será fiscalizado.

O ato do lançamento tributário tem um rito e não pode ser praticado livremente pela autoridade fazendária. Ao contrário, é ato vinculado, isto é, sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem material e formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cumpre verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento do ilícito. Por outro lado, do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento.

Não há hierarquia entre um e outro aspecto. Aliás, este (formal) precede aquele (material), no sentido de que, caso não observadas as normas de direito processual, de natureza imperativa / cogente, ao ponto de a inobservância atingir algum direito fundamental da pessoa jurídica fiscalizada, como o da ampla defesa, impõe-se a declaração de nulidade.

Humberto Teodoro Junior (2000, p. 5/6), parafraseando José Frederico Marques, leciona que “processo, como já se afirmou, é o método, isto é, o sistema de compor a lide em juízo por meio de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto procedimento é a forma material com o processo se materializa”.

Desse modo, tão importante quanto a autuação, decorrente do suposto ato ilícito tributário, é a legalidade na qual deve se pautar o fisco quanto do procedimento, sob pena de macular de vício insanável o processo, do qual é instrumento. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento e o processo, afetando a sua eficácia.

O termo de início de fiscalização – que pode ser substituído por intimação válida – deve não somente ser lavrado, como também precisa ser transscrito no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo Ocorrencias do contribuinte (RUDFTO), para que este tome conhecimento do seu teor, nos termos do art. 28, § 4º do RPAF/99.

De acordo com o que expus no Relatório supra, a intimação de fl. 18, destinada a deflagrar o início da ação

fiscal em substituição ao termo de início, não contém indícios de que foi efetivamente recebida pelo autuado: não há assinaturas ou carimbos da ECT, na mesma ou no papel que a acompanha (fl. 17).

Ao inserir o código de rastreamento destacado à fl. 17 no campo próprio do sítio da Internet da Empresa de Correios e Telégrafos – ECT (AR216150003BR), a informação resultante é a que segue abaixo transcrita.

Não é possível exibir informações para o código informado. Se o objeto foi postado recentemente, por favor, tente novamente mais tarde. Adicionalmente, verifique se informou o código correto.

Ressaltou que este entendimento já se encontra pacificado no âmbito deste Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0242-11/03 e CJF Nº 0156-12/08, além de decisões idênticas adotadas no âmbito do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Receita Federal do Brasil), a exemplo do Acórdão Nº 2302-00.905, julgado em 16.03.2011), concluindo que:

A repartição fiscal examinará se existem elementos que legitimem a renovação da ação fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de novo procedimento, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de multas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Um dos membros da 4ª JJF proferiu VOTO DISCORDANTE, com o seguinte teor:

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 desprovido 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 transcrito, 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 transcrito 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, o autuado 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 do autuado, motivo pelo qual divirjo da decretação de nulidade, contida no voto do nobre relator.

A 4ª JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a", do RPAF/BA.

VOTO

Como se depreende do voto norteador da Decisão recorrida, o relator do voto vencedor fundamentou que há vício insanável no lançamento por não ter sido iniciado o procedimento fiscal de forma legal, por não ter sido precedido de lavratura de Termo ou Intimação como previsto no art. 28 do RPAF/BA, ou caso em que há previsão legal de dispensa da lavratura de Termo, em consonância com o disposto no art. 29 do mesmo diploma legal.

Inicialmente, ressalto que pela análise dos elementos contidos no processo, não constatei a

lavratura de qualquer Termo de Início de Fiscalização ou de intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais. Portanto, quanto aos aspectos formais, está correta a fundamentação manifestada pelo relator, com a indicação dos dispositivos regulamentares que dão suporte ao seu convencimento.

Entretanto, apesar de ter citado decisões deste Conselho para fundamentar a Decisão de que não foi cumprida a formalidade legal para constituir o crédito tributário, há de se levar em consideração que este posicionamento não é pacífico nas decisões do CONSEF, o que foi manifestado pelo voto discordante proferido por um dos membros da 4ª JJF.

Entendo que a aplicação dos dispositivos regulamentares (art. 28 e 29 do RPAF/BA) para fundamentar a declaração de nulidade, deve ser feita levando em consideração a situação real dos elementos constitutivos de cada processo.

Tomando como exemplo o Acórdão CJF 0156-12/08 (citado na Decisão), trata de Auto de Infração lavrado pela fiscalização de trânsito, no qual foi apreendidas mercadorias no estabelecimento do contribuinte, acompanhado de *Termo de Visita Fiscal*, formulário de “*auditoria de caixa*” e *Declaração de Estoque*, devidamente assinado por funcionários.

O que motivou a declaração da nulidade foram os fatos supervenientes, ou seja, foram encaminhadas quatro intimações pelos Correios (AR), todas devolvidas por “endereço desconhecido” que “era diverso do colocado no Auto de Infração”. Em seguida, lavrado Termo de Revelia e enviado para inscrição na Dívida Ativa. O que motivou a PGE/PROFIS, requisitar um Parecer da ASTEC e fazer uma representação pela decretação da nulidade, pela falta de intimação do contribuinte (cientificação do Auto de Infração).

Naquela situação, não houve ausência dos aspectos formais de início da ação fiscal, como ocorre na situação em questão e sim de ausência de ciência da autuação. Logo, não serve de parâmetro para a apreciação da nulidade declarada neste lançamento.

Para a análise da situação que se apresenta neste processo, aproveito os fundamentos apresentados pelo voto discordante manifestado por um dos julgadores da 4ª JJF, ou seja, é certo que o conhecimento do início da ação fiscal é necessário que o contribuinte tenha ciência prévia da atividade de fiscalização, como previsto no RPAF/BA (artigos 26 a 31), estabelecendo uma relação interativa entre fiscalização e o contribuinte. De forma que, ao concluir esta relação processual, culminando em lavratura de Auto de Infração, ao ser cientificado, o contribuinte já tem conhecimento prévio do que está sendo acusado e propicia elaboração de uma defesa, possibilitando o exercício do contraditório (art. 5º, LV, CF).

Ressalto que a formalização do início da ação fiscal (intimação, termo, apreensão de mercadorias) constitui marco legal que fulmina o exercício da espontaneidade por parte do contribuinte (denúncia espontânea).

Na situação presente, o contribuinte tem domicílio fiscal no município de Uberlândia-MG e está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, por força de disposições contidas no Convênio ICMS 81/93, fazendo entrega mensal de demonstrativos das operações realizadas mensalmente com contribuintes localizados no Estado da Bahia, quantificando o valor do ICMS-ST devido e recolhido, em cumprimento de determinações contidas em diversos Protocolos ICMS (vide fl. 2), dos quais o Estado de Minas Gerais é signatário.

Com base nestes demonstrativos fornecidos pelo sujeito passivo, a fiscalização elaborou os demonstrativos gravados no CD acostado à fl. 34, acusando falta de retenção ou retenção a menos do ICMS-ST (sintético à fl. 20), cuja ciência foi dada ao contribuinte, como faz prova o documento juntado com a defesa à fl. 82 (Sedex datado de 13/09/12).

Conforme salientado no voto discordante (fl. 1194/1196), após cientificado, o autuado compareceu ao processo (fl. 79), apresentou impugnação juntando demonstrativos e comprovantes de pagamentos (fls. 38 a 987), tendo as autuantes prestado informação fiscal na qual acataram parte das provas apresentadas, tendo o contribuinte oferecido mais cinco manifestações (fls. 1021/1034,

1036/1085, 1128/1137, 1157/1159 e 1174/1183) “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”.

Na última manifestação (fls. 1175/1176), o sujeito passivo elencou os momentos que exerceu o contraditório, com a impugnação e manifestações acerca das informações fiscais, não tendo mais contestado os aspectos materiais que foram saneados, tendo apenas reiterado os argumentos apresentados (impugnação e manifestações).

Por tudo que foi exposto, concluo que de fato não consta no processo a formalidade prevista no art. 28 do RPAF/BA, para dar início à tarefa de verificação do cumprimento da obrigação tributária. Entretanto, nesta situação específica, apesar da falta do cumprimento formal, os elementos contidos no processo demonstram que o contribuinte tomou conhecimento do lançamento, apresentou provas e argumentos que foram avaliadas durante o saneamento do processo, não havendo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Portanto, entendo que o ato administrativo fiscal deve ser validado, porque atingiu a sua finalidade e não causou prejuízo ao exercício de direito de defesa do contribuinte, conforme ressaltou o julgador que proferiu o voto discordante, a luz do que determina o art. 250, Parágrafo Único do CPC, que determina:

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.

Entendo que declarar a nulidade deste lançamento, seria dar prevalência da forma em detrimento da essência, o que causaria prejuízo ao contribuinte (custo e todo o trabalho de impugnação, manifestações, produção de provas) e à Fazenda Pública (autuação, informações fiscais), cujo processo se iniciou em setembro de 2009 e culminou com o julgamento da primeira instância em maio de 2014, sendo que em todo este tempo, o contribuinte e o Fisco exerceram atividades saneadoras do processo.

Assim sendo, considero que a nulidade declarada não está amparada nas situações previstas no art. 18 do RPAF (*atos praticados por autoridade incompetente; decisões proferidas com preterição do direito de defesa; decisões não fundamentadas; 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*). Por isso, considero equivocada a fundamentação da Decisão proferida pela 1ª Instância declarando a nulidade do Auto de Infração.

Voto pela NULIDADE da Decisão, devendo o processo retornar à Primeira Instância para nova Decisão, com a apreciação das razões de mérito.

VOTO EM SEPARADO

Comungo integralmente do entendimento firmado pelo digno Conselheiro Relator Eduardo Ramos de Santana e pelo ilustre Autor do Voto Discordante na Decisão de base, Julgador Luiz Alberto Amaral de Oliveira, no sentido de que não houve, no processo administrativo em curso, nulidade em razão da ausência do Termo de Início de Fiscalização, ou de Termo de Intimação antes da lavratura do Auto de Infração.

Em verdade, o contraditório foi regularmente instaurado, e de tal forma que o autuante chegou a acolher parte das razões impugnatórias do sujeito passivo, ao analisar os documentos que lhe foram apresentados. Foram também realizadas diligências saneadoras na fase instrutória do processo, novamente oportunizando ao contribuinte o exercício da ampla defesa.

Observo que o *caput* e os parágrafos 1º e 2º do artigo 2º do RPAF/99, dispositivo este mencionado pelo preclaro Conselheiro Autor do Voto Divergente nesta segunda instância de julgamento,

dispõem que:

RPAF/99:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

§ 1º. No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

§ 2º. Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.

(grifos nossos)

Determinam ainda os §§1º e 2º do artigo 18 do mesmo RPAF/99:

RPAF/99:

Art. 18.

(...)

§ 1º. As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

§ 2º. Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

(...)

(grifos nossos)

Ou seja, o princípio da informalidade coexiste com o princípio da ampla defesa. Garantida a ampla defesa, conforme provado nos autos, também se faz necessário atender à necessidade de rápida solução do litígio.

O ato do lançamento de ofício atingiu a sua finalidade, tendo sido devidamente oportunizada a defesa ao imputado.

Por outro lado, e ainda mais evidenciadamente sustentado a cada dia inclusive na esfera judicial, faz-se necessário respeitar o princípio jurídico segundo o qual não há nulidade sem prejuízo.

Este entendimento largamente esposado pelos Tribunais superiores, tal como pontuado nesta sessão de julgamento pelo nobre Representante da PGE/Profis presente à sessão, Procurador José Augusto Martins Júnior, atinge mesmo a esfera penal, em que o bem atingido pode ser a privação da liberdade individual, a exemplo dos Acórdãos que reproduzo a seguir:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 966019 RS 2007/0147897-6 (STJ)

Data de publicação: 29/11/2010

Ementa: RECURSO ESPECIAL. JÚRI. REGISTRO DA VOTAÇÃO. AUSÊNCIA DA ASSINATURA DO TERMO DE JULGAMENTO PELOS JURADOS. NULIDADES RECONHECIDAS A DESPEITO DE NÃO ANUNCIADAS. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA CONVALIDAÇÃO E DO PREJUÍZO. TRANSCURSO DO JULGAMENTO SEM A INDICAÇÃO NA ATA DA EXISTÊNCIA DAS NULIDADES. PRECLUSÃO. Segundo a norma esculpida no art. 571 , VIII , do CPP , no julgamento do Tribunal as nulidades porventura ocorrentes devem ser anunciadas logo após cometidas, sob pena de convalidação pelo princípio da preclusão. Ademais, mesmo que apontadas, devem inserir-se em meio à existência de efetivo prejuízo. No caso, o julgamento transcorreu sem que a defesa suscitasse qualquer atropelo ou reclamação, não se mostrando, por isso, correto o reconhecimento das nulidades de ofício. Recurso provido para determinar a continuidade do julgamento das apelações.

STJ - HABEAS CORPUS HC 165725 SP 2010/0047157-7 (STJ)

Data de publicação: 16/06/2011

Ementa: HABEAS CORPUS. PROCESSUAL PENAL. PECULATO-FURTO. AUSÊNCIA DE DEFESA

PRELIMINAR. NULIDADE RELATIVA. PRECLUSÃO. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. DENÚNCIA INSTRUÍDA COM O INQUÉRITO POLICIAL. PRINCÍPIO DAINSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A nulidade pela ausência de abertura de prazo para oferecimento da defesa preliminar prevista no art. 514 do Código de Processo Penal tem natureza relativa, devendo ser arguida tempestivamente e com demonstração do prejuízo, sob pena de preclusão. 2. Se a denúncia se fez acompanhar do inquérito policial, também não se afasta a existência de nulidade pela falta de defesa prévia, conforme a dicção da Súmula nº 330 do Superior Tribunal de Justiça. 3. No caso concreto, a Defesa silenciou acerca do tema durante todo o iter processual, vindo a alegar a mácula tão somente por ocasião da impetração do presente habeas corpus, dirigido contra o acórdão já transitado em julgado - proferido na apelação. 4. Segundo o entendimento das Turmas que compõem a Terceira Seção desta Corte Superior de Justiça, é inaplicável o princípio dainsignificância aos crimes contra a Administração Pública, pois, nesses casos, a norma penal busca resguardar não somente o aspecto patrimonial, mas a moral administrativa, o que torna inviável a afirmação do desinteresse estatal à sua repressão. 5. Ordem denegada. Pedido de reconsideração da liminar julgadoprejudicado.

STF - HABEAS CORPUS HC 113593 AM (STF)

Data de publicação: 16/04/2013

Ementa: HABEAS CORPUS. CONSTITUCIONAL. PROCESSO PENAL MILITAR. INFRAÇÃO DO ART. 290, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL MILITAR. POSSE DE DROGA EM RECINTO MILITAR. ALEGAÇÃO DE NULIDADES DECORRENTES DA APLICAÇÃO DO RITO PREVISTO NA LEI N. 11.719/2008 E DO NÃO RECONHECIMENTO DO CRIME IMPOSSÍVEL: AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE JURÍDICA E PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRECEDENTES. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. HABEAS CORPUS DENEGADO. 1. A jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não se pode mesclar o regime penal comum e o castrense, de modo a selecionar o que cada um tem de mais favorável ao acusado, devendo ser reverenciada a especialidade da legislação processual penal militar e da justiça castrense, sem a submissão à legislação processual penal comum do crime militar devidamente caracterizado. Precedentes. 2. *O princípio do pas de nullité sans grief exige, sempre que possível, a demonstração de prejuízo concreto pela parte que suscita o víncio.* Precedentes. *Prejuízo não demonstrado pela defesa.* 3. Não há que se falar em crime impossível, pois, para isso, deve restar constatada a absoluta impropriedade do meio empregado para a prática delitiva ou do objeto material do delito, sendo necessário que o bem jurídico protegido pela norma penal não sofra qualquer risco, em razão da total inidoneidade do meio ou do próprio objeto 4. Habeas corpus denegado.

(grifos nossos)

Enfim, a par da necessidade de existência de prejuízo para que se declare a nulidade do ato, o que não ocorreu na lide em exame, mostra-se incontestável que no presente processo não há causa de nulidade, não houve cerceamento de defesa, e houve o decurso de cinco exercícios em que o contribuinte, caso desejasse, poderia ter utilizado os benefícios das leis de anistia promulgadas anualmente neste Estado, em relação a penalidades e acréscimos legais a débitos tributários lançados, ou seja, o fato de existir o Auto de Infração sequer foi obstáculo a confissão de débitos tributários que existam.

Assim, comungando do entendimento esposado no brilhante voto Discordante da decisão de base, voto com o ilustre Conselheiro Relator no sentido do retorno do processo à primeira instância julgadora, para nova apreciação.

VOTO DIVERGENTE

Entendo ser irreparável a decisão de primo grau, motivo pelo qual peço a devida licença para discordar do i. Relator do voto desta CJF que entendeu ser sanável o víncio existente no presente PAF, face às manifestações do próprio Contribuinte, como também devido a revisão ocorrida no valor originário que reduziu o valor do débito lançado.

Em que pese o respeito a celeridade processual, julgo que o respeito ao princípio do devido processo legal não pode ser afastado pelo Estado, sobretudo quando tal expediente fere garantias e direitos constitucionais do Contribuinte.

Pois bem. A falta de observância deste princípio de plano viola o direito de propriedade do cidadão. Assim sendo, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo e todo procedimento fiscal que vise retirá-lo do Contribuinte, só será válido se respeitar a Constituição e a própria legislação de regência elaborada pelo Estado, por meio dos

representantes do povo.

Evidente, pois, a necessidade de respeito às normas postas e os procedimentos elegidos para que se possa cobrar do cidadão a parcela do imposto devida, consoante os limites estabelecidos pelo princípio da legalidade.

Como bem apontou o voto do Relator de piso, diante do desrespeito ao princípio da legalidade no seu aspecto formal, corolário do princípio do devido processo, não há como se contornar a falta do instrumento legalmente necessário para o início a fiscalização. Esse é o entendimento corrado no próprio art. 2º do RPAF/BA quando se coloca que no Procedimento Administrativo Fiscal deverá ser observada a legalidade objetiva.

Neste passo, para melhor delimitarmos o tema, é de bom alvitre trazermos à baila a legislação pertinente ao ponto em destaque, *in litteris*:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.(GRIFOS NOSSOS)

Pari passu, as normas contidas nos artigos 196 do CTN e art. 26 do RPAF/BA traduzem a obrigação incontestável do Fisco em expedir instrumento que cientifique o Contribuinte do início da ação fiscal e, por conseguinte, estabeleça o fim do prazo para o exercício do direito da Denúncia Espontânea.

Devido a sua importância para entendimento deste voto, trago novamente tais artigos à colação, *in verbis*:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

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

I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;

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;

Assim entendo que foi muito feliz o julgador de piso ao dizer da importância dos requisitos formais na apuração da autuação. Pinça-se, por conveniente, o correlato trecho contido na decisão fustigada que ilustra esse raciocínio:

“Humberto Teodoro Junior (2000, p. 5/6), parafraseando José Frederico Marques, leciona que “processo, como já se afirmou, é o método, isto é, o sistema de compor a lide em juízo por meio de uma relação jurídica vinculativa de direito público, enquanto procedimento é a forma material com que o processo se materializa”.

Desse modo, tão importante quanto a autuação, decorrente do suposto ato ilícito tributário, é a legalidade na qual deve se pautar o fisco quando do procedimento, sob pena de macular de vício insanável o processo, do qual é instrumento. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento e o processo, afetando a sua eficácia.”(grifo nosso).

Devemos ressaltar também, que a falta de observância do devido processo legal, não só atinge direitos do contribuinte, como também assolapa a possibilidade que o Contribuinte teria de se organizar ou se beneficiar se tivesse ciência da fiscalização existente.

Na prática, com a falta de Termo de Início da presente ação fiscal, vejo que o Contribuinte não pode demonstrar, antes do lançamento fiscal, que parte da suposta infração era improcedente. Em segundo lugar, também restou prejudicado o conhecimento do termo final do exercício da denúncia espontânea por parte do Sujeito Passivo, uma vez que não houve a sua devida científica conforme os ditames legais, diante da inteligência do art. 28, parágrafo primeiro, a seguir disposto:

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:

§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Por outro lado, não se pode alegar que não houve prejuízo ao contribuinte já que existiu toda uma dilação probatória, com revisão fiscal que resultou na redução do débito originalmente lançado.

Ora, a própria redução em si comprova o dano causado ao Contribuinte pela falta de observância do devido processo legal e das normas postas pela própria Administração Pública. Entendo que, se o Contribuinte soubesse que havia uma fiscalização contra si, este já poderia ter fornecido documentos para os Autuantes, no intuito de que houvesse o lançamento com o valor correto, poupando tempo e esforço de ambos os lados.

Além disso, diante da demora da fase probatória e a liquidação da dívida, o Contribuinte se viu privado de aderir às benesses de inúmeras anistias que ocorreram durante a instrução probatória, uma vez que não tinha certeza do valor exato do débito que deveria ser lançado contra si, bem como viu a correção do débito durante todo o processo.

Assim, não há como dizer que não houve prejuízo ao Contribuinte ante a falta de científicação do início da ação fiscal. Salta aos olhos, pois, a nulidade insanável delineada no presente PAF pela falta do Termo de Início de Fiscalização.

Pelo todo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recuso de Ofício para manter inalterada a decisão de Primeira Instância que julgou NULA a Decisão recorrida o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, PROVER o Recurso de Ofício apresentado e declarar NULA a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 281066.0005/12-2, lavrado contra UNIÃO – COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, (União Atacadão) devendo os autos retornar à Primeira Instância para nova Decisão, a salvo de falhas.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro Silva* e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO EM SEPARADO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS