

**A. I. Nº** - 115305.0007/11-7  
**AUTUADO** - MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. - ME  
**AUTUANTE** - EDUARDO FERREIRA PORTO  
**ORIGEM** - INFAC ITAPETINGA  
**INTERNET** - 14.05.2014

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0090-04/14**

**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. Auto de Infração NULO. Decisão não unânime. Vencido o voto do Relator.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/03/2012, exige ICMS no valor de R\$ 168.477,74 em decorrência da seguinte infração:

Deixou de recolher no prazo regulamentar o imposto declarado na DMA – Declaração de Apuração Mensal do ICMS, nos meses de dezembro de 2010, e fevereiro a novembro de 2011. Multa proposta de 50% do valor do imposto.

Constam dos autos: Relatórios “Resumo Fiscal” do INC (folhas 05 e 06); Intimações ao sujeito passivo para pagamento do Auto de Infração ou apresentação de defesa, e respectivos AR’s (folhas 10 a 13); Impugnação (folhas 14 a 18); Termo de Revelia (folha 20); Impugnação ao arquivamento da defesa (folhas 23 a 28); decisão do presidente do Conseg, conhecendo da impugnação intempestivamente apresentada pela autuada (folhas 31 e 32); informação fiscal (folha 51).

A autuada apresenta impugnação às folhas 14 a 18, contestando parte do presente lançamento, mediante as razões a seguir.

Informa, inicialmente, que é pessoa jurídica cujo objeto social é a atividade de fabricação de produtos do laticínio, conforme inscrição junto ao próprio cadastro do ICMS do Estado da Bahia. Informa ainda que o auditor fiscal lavrou o presente Auto de Infração em 13/03/2012, e somente em 25/04/2012 foi dada ciência à impugnante.

Afirma que reconhece, parcialmente, os argumentos apresentados pela autoridade fiscal, fazendo ressalva, apenas, em relação ao período de apuração de outubro de 2011, onde o fiscal se

equivoca, segundo a autuada, ao informar a base de cálculo do ICMS em R\$ 552.564,70, quando o correto seria R\$ 54.035,24, o que resulta, segundo seu raciocínio, em um ICMS devido no valor de R\$ 9.185,99.

Em apoio ao seu ponto de vista, anexa cópia do livro Registro de Apuração de ICMS relativo ao período de outubro de 2011.

Por todo o exposto, requer que o presente auto de infração seja julgado parcialmente procedente. Termos em que, pede deferimento.

O autuante presta informação fiscal à folha 51, tecendo as considerações a seguir.

Afirma que, ao verificar o livro Registro de Apuração do contribuinte, existem, de fato, os lançamentos conforme alegado pelo impugnante.

Segundo o autuante, ficou evidenciado que o contribuinte, ao preencher a sua DMA de outubro de 2011, deixou de deduzir o crédito presumido equivalente a 95% do imposto incidente nas saídas dos produtos, levando, consequentemente, a erro também no procedimento fiscal.

Assim, sendo, afirma concordar plenamente com os termos da defesa.

Requer, ao final, que seja julgado parcialmente procedente o presente auto de infração.

Esse é o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

A presente lide resume-se à infração de falta de recolhimento, por parte da autuada, do ICMS declarado nas DMAs 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, a autuada 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 (quinquenta e 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 transcrito.

“... 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.

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

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 poder argüir, 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.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar NULO o Auto de Infração nº 115305.00007/11-7, lavrado contra **MEL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. - ME**.

Esta Junta de Julgamento recorre de Ofício desta decisão, para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR/VOTO VENCEDOR