

**A. I. Nº** - 271581.0401/14-6  
**AUTUADO** - PLATINA DO NORDESTE INDUSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - RODOLFO LUIZ PEIXOTO DE MATOS  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/04/2016

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0047-01/16**

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA PARCELA DILATADA DECLARADA NA DMA. Correto é o lançamento de ofício que exige parcela do ICMS dilatado, não recolhido no prazo regulamentar, nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE instituído pela Lei nº 7.980/01. Resolução nº 53/06 habilitou o autuado e concedeu dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS. O recolhimento não foi realizado em conformidade com a legislação pertinente, demandando à competente ação fiscal. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2014, exige do autuado ICMS no valor de R\$4.232.942,73, acrescido da multa de 50%, em decorrência da irregularidade, assim narrada: *"Deixou de recolher ICMS dilatado no prazo regulamentar, devidamente informado em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária, por contribuinte enquadrado no Programa DESENVOLVE"*.

Consta ainda a seguinte informação: *"Foi postergado o pagamento da parcela incentivada, havendo declaração da dedução na DMA, com o prazo de 72 meses, conforme determinado pelo Decreto nº 8.205/2002, e Resolução Desenvolve discriminada na planilha "DESENVOLVE – Apuração de ICMS com Prazo Dilatado Não Recolhido", anexa a este Auto, e no vencimento do prazo não houve o recolhimento. Valores na planilha atualizados conforme Resolução citada. Nos meses em que o valor deduzido não corresponde ao valor de direito pelo Desenvolve, na planilha consta o cálculo do valor efetivamente postergado. Nos meses em que houve recolhimento antecipado parcial da parcela incentivada, foi calculado o saldo a recolher de acordo com o determinado no Regulamento do Programa DESENVOLVE - Decreto nº 8.205/2002, artigo 6º"*.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 49/60), com Instrumento de Procuração e substabelecimento (fls. 49/51), sustentando que em virtude das atividades econômicas desenvolvidas no estado (fabricação de produtos químicos orgânicos), foi habilitada aos benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por meio da Resolução nº 53/2006.

Aduz que o programa concedia o benefício do lançamento e pagamento diferido do ICMS apurado nas importações e aquisições, naquele ou em outro Estado, do diferencial de alíquota dos bens destinados ao ativo fixo para o momento em que ocorresse sua desincorporação. Concedia ainda o Programa a dilação de prazo de 72 meses para o pagamento do débito do saldo devedor de ICMS, em relação às operações próprias, condicionado aos investimentos no projeto.

Reclama que não foi devidamente cientificado da lavratura do Auto de Infração; firma a tempestividade da defesa, conforme indica o Aviso de Recebimento de fl.46.

Pede, preliminarmente, a nulidade do lançamento por ausência da intimação para início da ação fiscal. Lista o procedimento para início da fiscalização, a teor do art. 127 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), completando que, de acordo com o § 1º do mencionado dispositivo, a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização lavrará, o termo de início de fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja lavrado diretamente em livro próprio.

Diz que somente existe dispensa do termo, nos casos de descumprimento de obrigação acessória ou irregularidade constatada no trânsito de mercadorias; no presente caso, arremata, não foi lavrado o Termo de Início de Ação fiscal, nem o contribuinte foi cientificado da ação, pois sequer recebeu a intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais.

Insiste que houve prejuízo em decorrência da ação fiscal ocorrida à sua revelia, o que se constitui em mais uma razão para o reconhecimento da nulidade da autuação.

Cita Acórdãos deste Conselho de Fazenda Estadual, CJF Nº 0064-12/12), JF Nº 0202-02/11. Sublinha que, nesse último julgado do Conselho, que se tratou de caso similar, agravado, no caso em concreto, pelo fato de sequer ter sido lavrado o Termo de Início de Ação Fiscal.

Pede também nulidade dos autos pela ausência dos fatos geradores, da apuração da base de cálculo e forma de apurar a multa (art. 41 do RPAF/BA). Transcreve jurisprudência desse Conselho de Fazenda. Ressaltando que a falta de entrega dos demonstrativos relativos a cada infração foi apontada no momento do saneamento do auto de infração (fl. 36 do PAF).

Acusa que não existe nos autos um tópico sequer dedicado à fundamentação legal ou à forma de calcular as multas e aplicação da correção monetária, circunstância que, somada às demais nulidades já apontadas, se traduz em inegável prejuízo à defesa do contribuinte.

Pede a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, alega a inexistência de demonstração da ausência de saldo de créditos de ICMS em conta gráfica, a fim de verificar se havia saldo de créditos de ICMS em conta gráfica e em valor suficiente para fazer frente ao débito apurado ou, quando menos, para reduzi-lo. Diz que tal apuração da conta gráfica se afigura como medida imprescindível, uma vez que a existência de saldo credor no período da apuração implicaria necessariamente redução do saldo devedor.

Explica que as DMA,s juntadas ao processo administrativo dizem respeito exclusivamente ao período compreendido entre 08/2006 e 08/2008. não havendo qualquer informação acerca dos créditos eventualmente acumulados pela empresa em períodos posteriores.

Reitera que a autuação ocorreu à revelia do contribuinte, a consequência lógica que se extrai é que o encargo da demonstração do saldo de conta gráfica recai inteiramente sobre o ente fiscalizador, sob pena de não se reconhecer a validade do débito apurado.

Conclui, requerendo o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, ante os vícios anunciados. determinando-se o arquivamento do presente Auto de Infração. No mérito, espera que seja julgada improcedente a pretensão fiscal. Requer ainda que as intimações referentes ao presente processo sejam feitas nas pessoas dos procuradores designados.

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal contestando os argumentos da defesa, arguindo que em lançamentos de Débitos Declarados não há necessidade de se intimar ou mesmo lavrar Termo de Início de Fiscalização, pois não foi feita uma fiscalização, e sim uma cobrança de débitos declarados anteriormente nas DMA,s cujas cópias estão anexadas a este Auto às fls. 11 a 35.

Explica que a empresa postergou o pagamento de acordo com o concedido pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, em sua Resolução nº 53/2006 (fl. 7); fez a sua declaração eletrônica - DMA, explicitando os valores com prazo de pagamento dilatado e os valores a pagar no dia 9 do mês subsequente, sendo estas declarações legalmente consideradas como confissão de dívidas a serem quitadas nos prazos correspondentes, conforme determina o artigo 5º do Decreto nº 8205 de

03 abril de 2002, que regulamente o Programa DESENVOLVE:

Diz que aplicou apenas as regras de cálculo definidas no citado Decreto e nos parâmetros de juros e descontos concedidos à autuada definidos em sua Resolução nº 53/2006, o que está totalmente explicitado na descrição da infração constante no corpo do Auto e na planilha à fl. 05.

Complementa que mesmo sem obrigatoriedade, e porque não conseguiu contato com a empresa (INAPTA), porque não estava mais em funcionamento no endereço registrado, foi enviada uma intimação para o endereço eletrônico cadastrado pela mesma no sistema da SEFAZ fls. 9 e 10.

Com relação ao mérito, afirma que são descabidas as alegações da defesa, sendo apenas um instrumento para postergar ainda mais ou mesmo eximir-se do cumprimento das obrigações tributárias que tem com o Estado da Bahia.

Afirma que o Ato de infração trata de uma cobrança de débitos declarados pela própria empresa, sem a necessidade de outras demonstração. Diz que todas as informações necessárias, que valem como confissão de débito de acordo com o art. 5º, acima transcrito, estão em sua declaração eletrônica, DMA, já citada, incluindo, se existir, o saldo credor de períodos anteriores.

Portanto é completamente descabida a alegação da autuada.

Pede que seja julgada a Procedência da autuação.

## VOTO

A presente autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS com prazo de pagamento dilatado, no prazo estabelecido, nos termos do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, conforme determinado pela Lei nº 7.980/01, pelo Regulamento do Programa DESENVOLVE (aprovado pelo Decreto nº 8.205/02) e, especificamente, pela Resolução nº 53/2006, no período descrito na inicial dos autos, totalizando R\$4.232.942,73.

Cabe, antes, apreciar o pedido de encaminhamento das comunicações acerca desse processo tributário para endereço dos profissionais indicados. De certo que não existe óbice para que publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do patrono do autuado, regularmente constituído.

No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Alega o autuado ainda a nulidade dos autos, sob o argumento da ausência de intimação do contribuinte do início da ação fiscal e da demonstração dos fatos geradores da apuração da base de cálculo e forma de calcular a multa.

A CF/88, em seu artigo 5º, inciso LV, traz a garantia expressa do exercício do contraditório e da ampla defesa, tanto no processo judicial quanto no administrativo. A efetiva comunicação à parte interessada de qualquer ato do processo afigura-se imprescindível ao exercício do direito garantido constitucionalmente, conforme reconhecido pela jurisprudência pátria. No caso concreto, no entanto não houve qualquer agressão aos direitos do contribuinte.

A intimação do início do procedimento fiscal foi feita eletronicamente, em face da inatividade do estabelecimento autuado, no momento da intimação (fl. 44); essa intimação eletrônica foi recebida por preposto ou mandatário do sujeito passivo tributário, conforme prova os documentos acostados às fls. 09 e 10, identificado por jean@plinaquimica.com.br, providência suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

Ao contrário do que faz crer a defesa, o autuado foi efetivamente intimado para apresentação de documentos e tomou ciência do procedimento administrativo fiscal que lhe movia o órgão fazendário, para apresentação dos comprovantes de pagamentos de imposto declarado pelo próprio autuado, conforme documentos acostados aos autos.

A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. A possibilidade de prejuízo foi afastada exatamente pela apresentação da impugnação. As considerações do sujeito passivo, durante a ação fiscal ou manifestações, antes da lavratura do Auto de Infração, podem ser manejadas, mas não é relevante para a correta análise dos fatos irregulares apurados. A abrangência da defesa pode ser deduzida e determinada na própria impugnação, mesmo porque, no caso concreto, se trata de uma dificuldade imposta pela própria conduta do autuado, em cerrar as suas atividades, sem avisos para a administração tributária.

Igualmente, não existe qualquer nulidade nos autos, em face à demonstração dos fatos geradores da apuração da base de cálculo do imposto e da multa aplicada. O débito exigido decorre de débito declarado pelo próprio autuado, originado de benefício fiscal que implicou dilação do prazo para o pagamento. No prazo do seu vencimento, a fiscalização elaborou demonstrativo de débito e o acostou aos autos e encaminhou ao autuado que o recebeu, conforme faz prova o AR (aviso de recebimento), fl. 46.

Superadas as questões preliminares, no mérito, o ponto nevrálgico da lide reside na alegação fiscal da falta de recolhimento da parcela dilatada, conforme estabelecida na legislação por contribuinte beneficiado pelo Programa DESENVOLVE.

O sujeito passivo, nas razões, argumentou que o Auto de Infração não merece prosperar, posto que não foi juntado o demonstrativo da conta gráfica da apuração do ICMS, não sendo possível aferir a existência de saldos credores, considerando que as DMA,s coladas aos autos dizem respeito apenas no período de 08/2006 e 08/2008.

O Auditor Fiscal, na sua Informação, reafirma que o débito encontra-se presente nas Declarações mensais feito pelo próprio contribuinte e que a obrigação do recolhimento dessa parcelas dilatadas tem fundamento no art. 5º do Decreto nº 8.205/02, que regulamenta o Programa DESENVOLVE.

Dando suporte a acusação da falta de recolhimento no prazo regulamentar do ICMS com prazo de pagamento dilatado, conforme disposto na legislação do DESENVOLVE, o Auditor Fiscal do Estado da Bahia elaborou demonstrativo circunstanciado (fls. 05/06), acostou cópia da Resolução nº 53/2006 (fls. 07/08), exigência que totalizou R\$4.232.942,73, conforme consta na inicial dos autos. A rigor, trata-se de recolhimento a menos do ICMS com prazo de pagamento dilatado, uma vez que na maior parte do período, o autuado fez recolhimento, embora em valor menor que aquele efetivamente devido.

Com efeito, dispõe a norma instituidora do benefício fiscal (art. 5º, II e parágrafo único da Lei nº 7.980, de 12.12.2001), que o valor do ICMS incentivado será registrado em separado na escrita fiscal do estabelecimento e recolhido nos prazos deferidos na autorização. Sobre o valor do ICMS incentivado incidirão juros limitados a até a Taxa Referencial de Juros a Longo Prazo - TJLP ou outra que a venha substituir.

A Resolução nº 53/2006 (DOE de 22.06.2006) do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, que habilitou o contribuinte, ora autuado, aos benefícios do Programa DESENVOLVE, concedeu dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS relativa às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE (art. 2º). Estabeleceu ainda que sobre cada parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, incidirá a TJLP ao ano ou outra que venha substituí-la, de acordo com a Tabela II, anexa ao Regulamento

(art. 3º). Considerando os saldos devedores apurados mês a mês, a partir de agosto de 2006, conforme consta do demonstrativo de fl. 05/06, nos documentos de Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA do período autuado (fls. 11/35), identificadas as parcelas recolhidas e aquelas com prazo de pagamento dilatado, datas dos respectivos pagamentos, os descontos por antecipação das parcelas, apurando-se o percentual e valor das parcelas de ICMS dilatado não recolhido, conforme consignou o Auditor Fiscal na inicial dos autos.

Nesse sentido, o argumento defensivo é de que, ausente o demonstrativo da conta gráfica da apuração do ICMS, impossibilitou aferição da existência de saldos credores ou que as Declarações Mensais de Apuração - DMA,s, declarações eletrônicas de Apuração e Informações Complementares, coladas aos autos dizem respeito apenas ao período de 08/2006 e 08/2008.

No caso em concreto, o direito não assiste ao autuado. A Resolução nº 53/06, ao estabelecer as espécies de incentivos financeiros aos quais fez jus o autuado, expressou sobre a parcela dilatada, que deveria ser paga em até 72 (setenta e dois meses), incidirão juros correspondentes a integralidade da Taxa Referencial de Juros de Longo Prazo - TJLP, uma vez que a Resolução específica não estabeleceu qualquer gradação ou redução.

Os créditos, porventura existentes e registrados na escrita fiscal do autuado, não têm qualquer repercussão no pagamento da parcela dilatada, ao final do prazo estabelecido no art. 1º, item II da Resolução nº 53/06 ou no prazo do parágrafo único, do art. 4º do Regulamento do DESENVOLVE. Ainda que assim fosse, competiria ao próprio autuado trazer aos autos as provas da existência de possíveis créditos, uma vez que era quem detinha o domínio de tais informações.

Em se tratando de concessão de benefício fiscal, a dilação de prazo, como norma de exceção, no plano da incidência do tributo, deve ser aplicada de forma restrita à previsão da lei e extensivamente à sua regulamentação. O pagamento da parcela dilatada, após o dia 20 do mês do vencimento, implicou a concessão do desconto, conforme disposto na Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE e conforme laborou o Auditor Fiscal, demonstrativo às fls. 05/06.

Posto isso, não adimplidas corretamente pelo contribuinte beneficiário do DESENVOLVE, nos prazos antecipados, as parcelas dilatadas do ICMS, correta é a imposição do lançamento de ofício corrigido pela TJLP com a indicação da data do vencimento para fins da data de cálculo dos acréscimos legais.

Diante do exposto, integralmente PROCEDENTE é a lançamento fiscal.

#### **VOTO DISCORDANTE**

O autuado suscitou em preliminar a nulidade do lançamento por ausência da intimação relativa ao Termo de Início de Fiscalização. Assinala que o referido termo não integra os autos. Lembra que o COTEB, no art. 127, prevê que o procedimento fiscal se inicia, dentre outros atos, com o Termo de Início de Fiscalização (inciso III), e o § 1º do mencionado dispositivo dispõe que *a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização lavrará o Termo de Início de Fiscalização, instrumento destinado a documentar o início do procedimento, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja lavrado diretamente em livro próprio* (os grifos são da defesa).

Comentando dispositivo do COTEB no mesmo sentido, a defesa assinala que a lei somente dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização quando se tratar de descumprimento de obrigação acessória ou de irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, o que não é o caso do presente Auto.

Alega a defesa que nem foi lavrado o Termo de Início Fiscalização, nem o contribuinte foi cientificado da ação que seria iniciada, e sequer recebeu a intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais.

Cita o Acórdão CJF 0064-12/12), da 2ª CJF, e o Acórdão JJF 0202-02/11, da 2ª JJF deste Conselho de Fazenda.

O autuado tem razão. Não houve neste caso – e devia haver – Termo de Início de Fiscalização. A lavratura de Termo de Início de Fiscalização é um procedimento previsto 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.*

*Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.” (o grifos são meus)*

Houve uma época em que eram tantos os Autos nulos por falta de Termo de Início, que, como a legislação não era cumprida, foi preciso mudar a legislação, passando o inciso III, “a”, do § 1º do art. 127 do COTEB a prever que, se fosse lavrado o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, a emissão desse Termo de Intimação dispensaria a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Essa alteração foi feita pela Lei nº 7.753/00.

Portanto, excepcionalmente, se não for lavrado o Termo de Início, a legislação tem uma margem de tolerância, no sentido de que pelo menos seja emitido Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos.

No presente caso, nem isto foi feito. Note-se que a “Intimação” à fl. 9 não contém assinatura de ninguém – nem mesmo o fiscal assinou a “intimação”.

À fl. 10 consta um e-mail enviado “de - Usuário para administração de serviços” para o fiscal autuante, Rodolfo Luiz Peixoto de Mattos Santos.

Ou seja, o e-mail não é destinado ao contribuinte – o destinatário é o fiscal autuante.

Além de o contribuinte em apreço não ser o destinatário do e-mail, também não é ele o remetente.

Haveria um anexo intitulado “SEFAZ(1KB)”. Não se sabe o que conteria tal anexo. Nada indica que o anexo seria uma intimação para qualquer coisa.

O e-mail à fl. 10 é um “retorno” contendo uma informação-padrão gerada automaticamente pelo sistema, cuja mensagem, em inglês, é esta:

*“Your message has been successfully relayed to the following recipients, but the requested delivery status notifications may not be generated by the destination.”*

Numa tradução livre, significa que a mensagem “- foi retransmitida com sucesso para o receptor indicado, mas as notificações de estado de entrega pedidas não podem ser geradas pelo destino.

Na parte de baixo do e-mail consta: “Jean@platinaquimica.com.br”.

Quem é “Jean”?

O nome do autuado não é “Platina Química” - sua denominação é Platina do Nordeste Indústria Comércio e Serviços Ltda.

E, ainda que se admita que Jean seria um empregado da empresa objeto deste Auto de Infração, não se sabe qual sua função na empresa. Teria ele competência para receber intimações?

E não se sabe sequer o que teria sido enviado a “Jean”, pois o anexo apenas indica “SEFAZ (1KG)”. Isso é uma intimação? E se é uma intimação, é uma intimação para quê?

Em suma, não houve Termo de Início de Fiscalização, como também não houve Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos.

Somente depois de concluída a fiscalização foi que, após a lavratura do Auto, foi expedida “intimação do Auto”, conforme fls. 42/46. Mas essa intimação é da lavratura do Auto, ou seja, diz respeito à conclusão ou encerramento da fiscalização. Não houve Termo de Início.

Uma vez tornado patente que não houve Termo de Início nem Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, cumpre agora determinar as consequências deste vício procedimental.

A defesa transcreveu as ementas de dois acórdãos deste Conselho de Fazenda à fl. 93. Mediante o Acórdão CJF 0064-12/12), a 2ª CJF declarou nulo o Auto de Infração porque a autuação “*não foi precedida de formalização de Termo de Início de Fiscalização*”. Atente-se bem para o fundamento da nulidade decretada pela Câmara: a autuação “*não foi precedida*” de Termo de Início.

Também foi transcrito pela defesa o Acórdão JJF 0202-02/11 da 2ª JJF deste Conselho de Fazenda, que declarou nulo outro Auto de Infração pelo mesmo motivo.

Trata-se de decisões recentes. Mas o problema não é novo. Em vários casos desta ordem em que atuei como relator, fiz comentários acerca dos instrumentos que dão início à ação fiscal, sua finalidade e efeitos jurídicos, e tive o cuidado de fazer uma criteriosa avaliação da jurisprudência das Câmaras deste Conselho acerca da questão. Por questão de coerência, sinto-me na obrigação de fazer o mesmo no presente caso. Reportando-me ao passado, a jurisprudência do CONSEF sempre foi pela nulidade do lançamento em caso de falta de Termo de Início de Fiscalização. Vou dar exemplos de decisões nesse sentido, envolvendo as Câmaras e as Juntas:

- a) 1ª Câmara: Resolução nº 2518/95;
- b) 2ª Câmara: Resolução nº 2845/95;
- c) 3ª Câmara: Resolução nº 1893/95 e Resolução nº 5595/96;
- d) 4ª Câmara: Resolução nº 0426/95;
- e) 4ª Junta: Acórdão JJF nº 1546/99;
- f) 5ª Junta: Resolução JJF nº 811/99;
- g) 6ª Junta: Acórdão JJF nº 1090/00.

Há uma decisão do CONSEF, no Processo nº 02720950/91, que reflete bem a importância do Termo de Início de Fiscalização. No processo em referência, a autuação, apesar de ter corrido à revelia, o vício foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, a qual suscitou a nulidade do procedimento mediante representação. Observe-se então: apesar de ter o processo corrido à revelia, mesmo assim a PROFAZ arguiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.

O § 4º, I, do art. 28 do RPAF prevê 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.

Há que se verificar se é razoável determinar a nulidade do procedimento em face de uma “mera” formalidade legal. Chamei a atenção para a palavra “mera” porque não acredito que a lei ande criando formalidades desnecessárias. Não creio que se trate de coisa supérflua, desnecessária. Observe-se que o § 4, I, do art. 28 do RPAF, ao prever que o Auto de Infração se fará acompanhar de tais termos, quando emprega a expressão “far-se-á acompanhar”, denota que se trata de regra taxativa, e com a expressão “nos quais se fundamentará”, dá a exata dimensão da finalidade dos referidos termos: é neles que se fundamentará o Auto de Infração. Quer dizer então que os termos em destaque constituem fundamentos, requisitos essenciais do Auto de Infração.

De acordo com a regra do § 5º, essa medida somente é dispensada no caso dos termos emitidos na fiscalização do trânsito de mercadorias.

O Termo de Início tem a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado, e portanto, em defesa do seu patrimônio, de sua segurança e dos seus direitos como contribuinte-cidadão, deve estar atento aos trabalhos da fiscalização, tendo todo o direito de acompanhar passo a passo o desenvolvimento dos levantamentos e exames. O direito de defesa não começa apenas no instante em que o sujeito passivo toma ciência do Auto de Infração já pronto e acabado. Absolutamente, não. Ele não tem apenas o direito à defesa, mas à “ampla” defesa. Os preceitos regulamentares indicados, quando obedecidos, permitem ao contribuinte acompanhar o desenvolvimento do trabalho do fisco, podendo ele compreender a lógica dos exames, tirando desde logo deduções, avaliando os possíveis resultados e seus fundamentos, possibilitando, desse modo, o amplo e irrestrito exercício do direito de defesa assegurado no art. 5º, LV, da Constituição. Em contrapartida, a inobservância daqueles preceitos, além de ofensa direta a dispositivo literal de lei (art. 127 da Lei nº 3.956/81 – COTEB), prejudica o contribuinte no exercício do seu direito de defesa, não podendo ele, por exemplo, alcançar o pensamento da fiscalização, uma vez não ter como acompanhar os trabalhos feitos em relação a seus livros e documentos. A norma regulamentar não é inócua e deve ser cumprida.

O vocábulo “termo”, dentre outras acepções, significa “marco”, “limite”, “baliza”. Os termos de início e de encerramento são, por conseguinte, as balizas ou postes de demarcação que sinalizam o dia em que começa e o dia em que termina a fiscalização. Os verbos “terminar” e “determinar” provêm de “termo”. São eles, os Termos de Início e de Encerramento, que determinam, que estabelecem, que fixam o lapso temporal em que a empresa se encontrava sendo fiscalizada.

A lógica disso está no fato de o lançamento ser um ato vinculado. Os prepostos do fisco não podem agir a seu bel-prazer, mas de acordo com a lei. Isso atende aos princípios da legalidade, da segurança, da ética.

O Termos de Início de Fiscalização não constitui rotina interna, é um ato que precisa ser lavrado no livro próprio do contribuinte, dando-lhe ciência do início e da conclusão dos trabalhos, conforme prescreve o art. 28, § 4º, I, do RPAF. Os casos em que essa providência é dispensada estão especificados no § 5º.

O Termo de Início de Fiscalização não constitui uma peculiaridade do RPAF. Pelo contrário, o RPAF apenas repete norma expressa do art. 196 do CTN. A lavratura desse instrumento, prevista no elenco das normas gerais de tributação do CTN, diploma este que tem *status* de lei complementar, cuja necessidade é reiterada no art. 127 da Lei nº 3.956/81, na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e repetida nos arts. 26 a 29 do RPAF/99, constitui um requisito essencial, de modo que sua inobservância implica a invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal.

Não se trata de normas inócuas. O que está previsto na legislação é para ser cumprido. Não faria sentido o CTN e a legislação estadual estabelecerem um rito a ser seguido, e a sua inobservância não ter nenhuma consequência. Não é só o contribuinte quem deve cumprir a lei. Também o Estado, na pessoa dos seus agentes, deve dar o exemplo. Quando o contribuinte infringe a norma jurídico-tributária, a consequência é a instauração de procedimento para apurar o cometimento. E quando o preposto do fisco infringe norma processual, a consequência é a nulidade do seu ato.

O ato jurídico praticado com preterição de solenidade prevista em lei é nulo, conforme previsão do art. 145, IV, do Código Civil Brasileiro. Entendo que esse é o destino dos atos e termos processuais que dependem de forma expressa prevista em lei.

O ato do lançamento tributário tem um rito. Esse rito é estabelecido pela legislação. O lançamento não pode ser praticado livremente pelo fisco, como bem queira. Ao contrário, é um 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. 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 ou outro aspecto. Tão importante quanto a apuração do fato em si é a forma como o fato deve ser



autuado. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento, afetando a sua eficácia.

Evidentemente, não é toda e qualquer formalidade cuja inobservância acarreta a nulidade do procedimento. Cumpre verificar, em cada caso, se houve prejuízo para a parte. No presente caso, esse prejuízo houve, sem dúvida, pois o sujeito passivo foi surpreendido por um Auto de Infração sem que, juridicamente, lhe fosse informado que estava sendo fiscalizado, circunstância que implica cerceamento de defesa.

Não se trata de mera formalidade, sem nenhum efeito prático ou jurídico. O referido termo não é elaborado “só para constar”. Sua existência faz parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está sendo objeto de uma ação fiscal. Isso faz parte do princípio da segurança jurídica, uma das facetas do princípio do devido processo legal. Em face do Termo de Início de Fiscalização, o sujeito passivo tem a oportunidade de acompanhar o trabalho fiscal, verificando a lógica dos passos seguidos pelo fisco, de modo que até mesmo as prorrogações dos trabalhos do fisco servem de balizamentos para o contribuinte, que, de acordo com o rumo que aos poucos vai tomando a ação fiscal, se for o caso, começa a imaginar a sua estratégia de defesa, que não pode ser vista como um expediente procrastinatório, mas como o exercício legítimo de um direito constitucional.

Voto pela NULIDADE do lançamento, por inobservância do devido procedimento legal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **271581.0401/14-6**, lavrado contra **PLATINA DO NORDESTE INDUSTRIA, COMÉRCIO E SERVICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.232.942,73**, acrescido da multa de 50%, previstas no art. 42, I, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO DISCORDANTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR