

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0002/16-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - QUÍMICA AMPARO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0204-05/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/03/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0021-12/18

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. FALTA DE SEGURANÇA. Não foram obedecidas as formalidades legais estabelecidas no artigo 28 do RPAF/BA. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Nulo o Auto de Infração em lide, lavrado em 15/03/2016. Constitui Crédito tributário no valor de R\$199.395,16, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, relativo ao ano de 2013, na forma do demonstrativo às fls. 08 a 23 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$150.696,74, com enquadramento no art. 29, § 8º, da Lei 7.014/96, c/c artigos 267 a 268 (a depender da hipótese) do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 – Reteve e recolheu a menor ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativo ao ano de 2013, na forma do demonstrativo às fls. 08 a 23 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$48.698,42, com enquadramento no art. 8º, inc. II da Lei 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa e 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “e”, da Lei 7.014/96.

O autuado apresenta defesa administrativa, às fls. 21 a 44, com documentos anexos acostados aos autos e a autuante presta Informação Fiscal, às fls. 113/115, destacando, preliminarmente, de forma resumida, as considerações de defesa, sendo que a Junta Julgadora decidiu pela Nulidade do Auto de Infração, conforme o voto abaixo:

VOTO

Versa a autuação sobre duas infrações imputadas ao sujeito passivo, sendo a primeira infração decorrente de recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$150.696,74, a segunda retenção e recolhimento a menos de ICMS por substituição, no valor de R\$48.698,42; ambas, com data de ocorrência no ano de 2013, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, na forma do Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, relativo a operações de vendas para contribuintes que satisfaçam os critérios prescritos de redução da carga tributária ao percentual de 7%, para os produtos de fabricação própria referente a sabões, detergente sintéticos, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, produtos de limpeza e polimento na forma dos incisos III, IV e V, do art. 3º, do citado diploma legal, conforme a seguir destacado:

Art. 3º Nas saídas internas dos produtos relacionados aos códigos de atividades econômicas dos contribuintes indicados nos incisos abaixo, fabricados por eles e destinadas a contribuintes habilitados, nos termos do art. 7º, a base de cálculo será reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 7% (sete por cento):

(...)

III - fabricação de sabões e detergentes sintéticos, enquadrados no CAD-ICMS sob o código de atividade econômica 2061-4/00;

IV - fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, enquadrados no CAD-ICMS sob o código de atividade econômica 2063-1/00;

V - fabricação de produtos de limpeza e polimento, enquadrados no CAD-ICMS sob o código de atividade econômica 2062-2/00.

De pronto se observa, na constituição da acusação, vícios formais de procedimentos que inquinam toda a ação fiscal de nulidade por inobservância do devido processo legal. Como bem destaca o sujeito passivo, em sede de defesa à fl. 37 dos autos, não foi regularmente intimada no início do procedimento fiscal, nem tampouco foi efetuado requisição de dados, documentos ou qualquer outro elemento que pudesse vir a embasar tal autuação, o que concordo com o defendente de que os princípios da verdade material e da ampla defesa não foram respeitados na sua totalidade, conforme orienta o art. 2º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, em que pese à d. Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal, ter juntado às fls. 121/126, cópias de vários e-mail trocados, com preposto da empresa autuada, no sentido de demonstrar que o defendente houvera sido informado do procedimento fiscal.

Assim dispõe o art. 2º do RPAF/BA:

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 acrescidos)

De fato, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda encaminha nesse sentido. A ação fiscal regular é condição de validade do Auto de Infração. Sem o devido procedimento fiscal seguindo as disposições da legislação, não há autuação válida.

Conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do Termo de Início da Fiscalização e da Intimação por escrito ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização, conforme a seguir descrito:

Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:

I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;

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

Sobre o Termo de Início de Fiscalização destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, no caso em análise, vê-se à fl. 7 dos autos, com o seguinte destaque “Aos primeiros dias do mês de março de 2016, iniciei a ação fiscal [...]”. Porém, por tal destaque, não se pode determinar qual foi, efetivamente, o dia em que se iniciou a ação; ademais não se observa a assinatura do intimado no instrumento ou recibo (inciso III, art. 26, do RPAF) isto é, a ciência do defendente, nem tampouco a juntada de cópia do seu registro no livro de ocorrência do defendente, se assim fora o procedimento da fiscalização (inciso II, art. 26, do RPAF).

Por sua vez, em relação ao 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, o que dispensaria a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, observa-se que está acostado à fl. 6 dos autos, um termo com data de assinatura em 17/03/2016, mesma data da ciência do Auto de Infração, pelo preposto autorizado da defendente, o que não cabe para situação posta, vez que o termo de início deve estar assinado com a data que efetivamente o defendente tomou ciência do início dos trabalhos da fiscalização.

Aliás, fato este não negado pela d. Fiscal Autuante, em sede de informação fiscal, quando desenvolve o seguinte destaque: “Apesar de saber que a ação fiscal iniciou com a intimação datada de 20/07/2015, não tendo jamais interrompida, o preposto escreveu a data de 15/03/2016 em todos os documentos firmados naquele momento: Auto de Infração (fl. 3), Demonstrativo de Débito (fl. 5), Intimação (fl. 6), Demonstrativo da Infração (fl. 23), Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 24)”. Há de se destacar que em nenhuma lauda dos autos vê-se qualquer termo de início datado de 20/07/2015 e assinado pelo defendente, data esta que a autuante alega, em sede de informação fiscal, ter dado início a presente ação fiscal.

Vale salientar que a exigência do Termo de Início de Fiscalização representa um requisito essencial, e o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal. Neste caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja visto que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e não consta que foi efetuada intimação prévia ao autuado para apresentação de livros e documentos, o que dispensaria a lavratura do mencionado termo.

Diante do exposto, considerando que os equívocos constatados no início da ação fiscal implicam cerceamento

dos princípios da ampla defesa e da verdade material, concluo que deve ser decretada a nulidade do presente lançamento, com base no art. 18, inc. II, do RPAF/99, ao tempo que, com fundamento no art. 21, c/c art.156, do RPAF/99, represento à autoridade fazendária para instaurar novo procedimento fiscal a salvo das falhas do início da ação fiscal apontadas.

Há de se observar que, com a decretação da nulidade da presente ação fiscal, pode o sujeito passivo exercer o seu direito a espontaneidade (art. 138, do CTN), em relação ao recolhimento do lançamento objeto em análise, não exercido até então, pelo defende, na forma do que se extrai das considerações postas, pelo autuante, em sede de informação fiscal, porquanto já ter sido iniciado a ação fiscal (parágrafo único, do art. 138, do CTN).

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

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

Depois de intimado o contribuinte para ciência da Decisão proferida pela 5ª JJF (Nulidade), o advogado da empresa e a fiscal autuante, o então relator da 2ª CJF (Fernando Antonio Brito de Araújo), converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS para que fosse elaborado Parecer Jurídico nos termos previstos no art. 137, II do RPAF/BA, perquirindo se, de fato, no PAF em análise, existem vícios formais de procedimentos que inquinaram a ação fiscal pela nulidade por inobservância do devido processo legal.

A Procuradora Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, às fls. 184/189, distribuiu para análise e pronunciamento ao Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, para opinar sobre a diligência proferida.

O Procurador designado, em seu parecer, alinha que a denúncia espontânea assemelha-se ao marco final para a realização do termo de início da ação fiscal, por se tratar de reconhecimento do cometimento da infração antes de qualquer ação fiscal. Percebendo o erro, de forma tempestiva, efetua-se o pagamento devido antes mesmo que o Estado perceba o cometimento da infração. Assim, a demarcação do termo de início de fiscalização é ato importante para delimitação da espontaneidade, entretanto, pode coincidir com ato administrativo do lançamento tributário, uma vez que se verificam todos os elementos necessários para a materialização da infração e definição do sujeito passivo. Reproduz o art. 26, IV, do RPAF, no qual dispõe que o termo de início pode coincidir com o momento da ciência do Auto de Infração.

Ressalta que a nota fiscal e a escrituração, ambas eletrônicas, tem novo paradigma, com a concomitância do lançamento com o termo de início do procedimento fiscal, uma vez devidamente aparelhado de provas, sendo desnecessária a realização de atos de persecução probatória.

Aduz ser evidente que os e-mails anexos aos autos, fls. 121/158, não são provas suficientes maduras para realização do lançamento, sem o ato probatório de coleta de substrato para materialização da infração e definição do sujeito passivo, tendo ausência de formalidade do Termo de Início do Procedimento Fiscal e violando a possibilidade de realização da espontaneidade de pagamento, do devido procedimento legal, e, ainda, da maximização do novo paradigma do consensualismo que nutre as relações obrigacionais e processuais após o NCPC. Comunga com o posicionamento do julgamento de Primeira Instância (5ª JJF) que declarou a nulidade do Auto de Infração, destacando que não houve violação do direito de defesa, uma vez que se trata de ausência de ato que precede o início da relação processual.

Em conclusão, a Procuradora Assistente acolhe o pronunciamento do parecer, fls. 185/188, e encaminha os autos ao CONSEF.

VOTO

O Recurso de Ofício foi interposto em razão de o órgão julgador de piso ter decidido pela nulidade do presente Auto de Infração, lavrado para exigir o cumprimento de obrigação principal

relativa às duas infrações: a decorrente de recolhimento a menos de ICMS no valor de R\$150.696,74, e a segunda, retenção e recolhimento a menos de ICMS por substituição, no valor de R\$48.698,42, conforme acima detalhadamente relatado.

Pela análise do Acórdão proferido pelo órgão julgador de primeira instância administrativa, verifico que esse entende que a exigência do Termo de Início de Fiscalização representa um requisito essencial e, no presente caso e suas peculiaridades, sua falta implica em cerceamento dos princípios da ampla defesa e da verdade material, conclui que deve ser decretada a nulidade do presente lançamento, com base no art. 18, inc. II, do RPAF/99.

Verifico que à época, o então relator da 2ª CJF (Fernando Antônio Brito de Araújo), converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS no sentido de elaborar Parecer Jurídico nos termos previstos no art. 137, II, do RPAF/BA, perquirindo se de fato, no PAF em análise, existem vícios formais de procedimentos que inquinam em nulidade o ato administrativo do lançamento, por inobservância do devido processo legal.

Conforme já relatado, no aludido parecer, o Dr. José Augusto Martins Júnior conclui que a ausência de formalidade do Termo de Início do Procedimento Fiscal, viola a possibilidade de realização da espontaneidade de pagamento, do devido procedimento legal, e, ainda, da maximização do novo paradigma do consensualismo que nutre as relações obrigacionais e processuais após o NCPC. Comunga com o posicionamento do julgamento de Primeira Instância (5ª JF) que declarou a nulidade do Auto de Infração.

O Auto de Infração, alvo do presente exame, foi emitido no modelo próprio para as ações fiscais desenvolvidas pela fiscalização de comércio (Modelo 3). Nesse caso, não foi precedido da lavratura de Termo de Início de Fiscalização ou Termo de Intimação para a apresentação de livros e documentos fiscais, conforme estabelece o art. 28 do RPAF/BA, a seguir transcrito.

***Art. 28.** A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

***I -** Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*

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

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

***IV -** Termo de Apreensão, Termo de Liberação ou Termo de Depósito, para documentar a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos que constituam prova material de infração, bem como sua liberação ou depósito em poder de terceiro, nos termos da legislação do ICMS;*

***IV-A -** Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais, quando for desnecessária a apreensão dos mesmos;*

***VI -** Auto de Infração ou Notificação Fiscal, para exigência do crédito tributário, atendidas as disposições pertinentes deste Regulamento;*

***VII -** Termo de Encerramento de Fiscalização, destinado a documentar o encerramento 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.”*

Ocorre que o art. 26, IV do RPAF determina que se considere iniciado o procedimento fiscal no momento da emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.

***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;*

Nota: A redação atual do inciso III do art. 26 foi dada pelo Decreto nº 11.608, de 16/07/09, DOE de 17/07/09, efeitos a partir de 17/07/09:

Redação anterior dada ao inciso III do art. 26 pelo Decreto nº 11.289, de 30/10/08, DOE de 31/10/08, efeitos de 31/10/08 a 16/07/09:

"III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização, observado o disposto no parágrafo único do art. 108;"

Redação anterior dada ao inciso III do art. 26 pelo Decreto nº 7.887, de 29/12/00, DOE de 30 e 31/12/00, efeitos de 01/01/01 a 30/10/08:

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

Redação original, efeitos até 31/12/00.

"III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exhibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributo;"

IV - emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal.

V - revogado

Nota: O inciso V do art. 26 foi revogado pelo Decreto nº 8.413, de 30/12/02. DOE de 31/12/02, efeitos a partir de 01/01/03.

Redação anterior dada ao inciso V, tendo sido acrescentado ao art. 26 pelo Decreto nº 7.887, de 29/12/00, DOE de 30 e 31/12/00, efeitos de 01/01/01 a 31/12/02:

"V - intimação ao sujeito passivo para efetuar o recolhimento de tributo ou seus acréscimos. decreto_1999_7629_paf_regulamento.doc

Parágrafo único. Não se considera início de procedimento fiscal o envio, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, de comunicado dando conhecimento ao sujeito passivo de inconsistência verificada em análise ou cruzamento de informações econômico-fiscais existentes no banco de dados da Secretaria da Fazenda.

Nota: O Parágrafo único foi acrescentado ao art. 26 pelo Decreto nº 17.164, de 04/11/16, DOE de 05/11/16, efeitos a partir de 05/11/16.

Os exames dos elementos constantes dos autos indicam que - conforme alinha o relator da primeira instância administrativa- consta, à fl. 7 dos autos, a informação do atuante de que “Aos primeiros dias do mês de março de 2016, iniciei a ação fiscal [...]”, contudo a emissão do Auto de Infração ocorreu em 15.03.2017, conforme indica em todos os demonstrativos. O autuante aponta, sem documento que comprove, o início da ação fiscal em 20.07.2015. Percebe corretamente o relator que diante do exposto, não se pode determinar qual foi, efetivamente, o dia em que se iniciou a ação. Observa ainda o Ilustre Relator, que está acostado à fl. 6 dos autos, um termo com data de assinatura em 17/03/2016, mesma data da ciência do Auto de Infração, pelo preposto autorizado da defendente, “o que não cabe para situação posta, vez que o termo de início deve estar assinado com a data que efetivamente o defendente tomou ciência do início dos trabalhos da fiscalização.”.

Entendo que, no presente caso, tendo sido expressa a indicação de que o início da ação fiscal ocorreu em outro momento que não o da emissão do Auto de Infração ou mesmo a ciência do mesmo, ratificado pela já acima citada e imprecisa declaração da fiscalização (*primeiros dias de março 2015 ou como afirma o autuante em 20.07.2015*) e pelos e-mails trocados entre a autuante e o sujeito passivo, indicando à autuante que os procedimentos para a constituição do crédito tributário já haviam sido iniciados, não cabe a aplicação do momento previsto no inciso IV do Art. 26 do RPAF. Caso fosse esse o momento fixado para o início da ação fiscal não caberia o impedimento para se efetuar a espontaneidade, quando pretendido pelo autuado, informado por e-mail à fl. 147 pela fiscalização.

Destaca ainda o relator, que “*não se observa a assinatura do intimado no instrumento ou recibo (inciso III, art. 26, do RPAF) isto é, a ciência do defendente, nem tampouco a juntada de cópia do seu registro no livro de ocorrência do defendente, se assim fora o procedimento da fiscalização*

(inciso II, art. 26, do RPAF).

Assim, não se pode precisar quando tal procedimento teve início, fruto da não observância válida pela fiscalização do disposto no art. 28, I do RPAF/BA.

As omissões, acima alinhadas, resultaram na imprecisão quanto à determinação do início dos procedimentos fiscais, originárias do descumprimento do que determina o art. 28, I do RPAF/BA, como seus efeitos relativos à possibilidade do cumprimento espontâneo da obrigação tributária, antes do início da ação fiscal, na medida, inclusive, que a troca de e-mails não tem efeitos válidos para fixar o início do procedimento fiscal. Imprecisão e insegurança que trouxeram implicações sobre a restrição do exercício de direitos garantidos ao autuado, na medida, inclusive, que a autuante informa, à fl. 147 ao sujeito passivo, a impossibilidade da espontaneidade antes da lavratura do Auto de Infração, sem ter formalizado validamente o início do procedimento fiscal.

Diante do exposto, concluo, em consonância com o parecer da Procuradoria, por caber acerto à decisão pela nulidade proferida pela instância *a quo*. Deve ser mantida a Decisão de Primeira Instância pela nulidade da autuação, com arrimo no inciso II do artigo 18 do RPAF/99.

Recomenda-se o refazimento do feito a salvo das falhas apontadas, devolvendo ao sujeito passivo o direito à espontaneidade.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 206973.0002/16-9, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA**. Recomenda-se o refazimento do feito a salvo das falhas apontadas, devolvendo ao sujeito passivo o direito à espontaneidade.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de fevereiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS