

PROCESSO	- A. I. N° 300449.0004/20-1
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- MINAS AÇO SISTEMA CONSTRUTIVO INDUSTRIAL LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0138-04/22-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 09/02/2023

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0011-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. RETORNO DOS AUTOS À PRIMEIRA INSTÂNCIA. Na folha 10 foi identificado documento descrito como Termo do Início de Fiscalização, sem a assinatura do sujeito passivo dando ciência ao mesmo. No entanto, não restou comprovado a devida ciência devido ao *feriado internacional*, denotando que o mesmo foi emitido como se o autuante estivesse presente no estabelecimento, conforme aborda o que determina inciso IV, do art. 26 do RPAF/BA, no qual considera-se início da ação fiscal a lavratura do Auto de Infração e que, há jurisprudência dos tribunais pátrios que entendem pela prevalência do princípio do informalismo nos processos administrativos, combinado com a ausência de demonstração de prejuízo. Retornem-se os autos à primeira instância para novo julgamento, a salvo de falhas apontadas. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, em razão do Acórdão N° 0138-04/22-VD, que julgou Nulo o Auto de Infração em tela, lavrado em 26/03/2020, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$184.946,32, relativos as infrações a seguir descritas:

**Infração 01 - 01.02.01** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no valor de R\$ 5.834,53 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 30.997,94, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 - 01.02.05** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$ 6.848,07, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 - 03.01.01** - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no valor de R\$ 38.727,92, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 - 06.01.01** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo Fixo do estabelecimento, no valor de R\$ 25.140,24, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 06 - 06.02.01** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento no valor de R\$ 45.909,71, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 07 - 16.01.01** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitos à tributação sem o devido

registro na escrita fiscal sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 984,61.

**Infração 08 - 16.01.06** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal no valor de R\$ 3,30.

**Infração 09 - 16.05.11** - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas na DMA, sendo aplicada a multa fixa de R\$ 140,00 prevista no artigo 42, inciso XVIII, alínea "c" da Lei nº 7.014/96.

**Infração 10 - 16.14.02** - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 30.360,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea "L" da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e Art. 112 do CTN.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/06/2022 (fls. 120 a 129) e decidiu pela Nulidade do feito, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**"VOTO:**

*O presente Auto de infração lavrado em 26/03/2020 diz respeito a exigência de ICMS mais multa no valor total de R\$ 184.946,32, em face das seguintes acusações:*

*Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no valor de 5.834,53 acrescido da multa de 60%, prevista no art.42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 30.997,94, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$ 6.848,07, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 04 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no valor de R\$ 38.727,92, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "b" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 05 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a o ativo Fixo do estabelecimento, no valor de R\$ 25.140,24, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 06 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento no valor de R\$ 45.909,71, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 07 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 984,61.*

*Infração 08 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal no valor de R\$ 3,30.*

*Infração 09 - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas na DMA, sendo aplicada a multa fixa de R\$ 140,00 prevista no artigo 42, inciso XVIII, alínea "c" da Lei nº 7.014/96.*

*Infração 10 - Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nos prazos previstos na Legislação Tributária. Multa fixa aplicada de R\$ 1.380,00 no total de R\$ 30.360,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea "L" da Lei nº 7.014/96 c/c a Lei nº 12.917/13 e Art. 112 do CTN.*

*Inicialmente o recorrente alegou que consta no Auto de Infração que o local da lavratura do mesmo ocorreu na Secretaria da Fazenda da Bahia em Itabuna, entretanto assevera que sequer foi intimado do início da fiscalização, em desobediência ao previsto no artigo 26, III, do RPAF/BA.*

*O autuante por sua vez ao prestar a Informação Fiscal assevera que foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização em 01/01/2020 e também foi enviada a intimação para o e-mail cadastrado na SEFAZ em 27/03/2020, oportunidade em que foram enviados todos os demonstrativos que deram respaldo ao presente lançamento.*

*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.”*

*A Lei Estadual nº 7.753/00, que alterou o inciso III, “a”, do § 1º do art. 127 do COTEB Código Tributário deste Estado, passou 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.*

*Tais determinações foram absorvidas pelo RPAF/BA que prevê em seu art. 28 com redação em vigor a partir de 01/01/01:*

*“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 transcrita 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.”*

*Da leitura dos dispositivos legais verifico ser necessária a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, podendo o mesmo ser dispensado, através da Intimação para apresentação de Livros e Documentos, exceto quando a irregularidade se referir a descumprimento de obrigação acessória.*

*Observe-se ainda que o § 1º do art. 28 do RPAF/99, acima referido, determina que 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. Ou seja, é indispensável que o contribuinte seja cientificado pela Fiscalização sobre o inicio do procedimento fiscal, haja vista a possibilidade de exercer o seu direito de denunciar espontaneamente a infração, hipótese na qual afastará a incidência de multa e acréscimos tributários, caso o trabalho fiscal não seja concluído no prazo determinado”.*

*No presente caso, constato que foi acostado aos autos à fl. 10 o documento denominado “Termo de Início de Fiscalização” em nome da empresa e endereço da autuada, o qual de acordo com “descrição dos fatos” está dito que: “No dia e local acima indicados, inicieie os trabalhos de fiscalização da empresa supra qualificada, em cumprimento à Ordem de Serviço nº 500.190/20, relativa aos exercícios incluídos no período fiscalizado, tendo intimado o contribuinte a apresentar os livros e documentos fiscais e contábeis necessários à sua execução”.*

*Também observo que no mencionado “Termo” não consta a ciência da empresa autuada para validar este início, além do que consta que o mesmo se deu em 01/01/2020, data considerada como feriado internacional, denotando que o mesmo foi emitido como se o autuante estivesse presente no estabelecimento, o que não restou comprovado.*

*Tendo em vista os fatos acima delineados, entendo que dito documento se torna ineficaz a documentar o início da ação fiscal, por se enquadrar no disposto no art. 10, § 1º, IV do RPAF/BA conforme se verifica a seguir:*

*“Art. 10. A petição será indeferida de plano pela autoridade ou órgão a que se dirigir ou pelo órgão preparador, conforme o caso, se intempestiva, se assinada por pessoa sem legitimidade ou se inepta ou ineficaz, vedada a recusa de seu recebimento ou protocolização.*

*§ 1º A petição será considerada:*

*(...)*

*IV - ineficaz, quando insusceptível de surtir os efeitos legais pretendidos, por falta de requisitos fundamentais.*

*Também observo que o sujeito passivo não foi intimado para apresentação de livros e documentos, o que supriria a falta do Termo de Intimação, sendo que a intimação, que o autuante se reportou diz respeito a comunicação da lavratura do Auto de Infração, encaminhada via DT-e, conforme se observa no documento de fl. 40.*

*Nos termos do art. 196 do CTN e o art. 28 do RPAF/99 a fiscalização deve ser iniciada mediante lavratura de*

*termo específico documentando o fato, exceto quando se tratar de descumprimento de obrigação acessória. É direito assegurado ao contribuinte ser cientificado de antemão sobre o que está sendo fiscalizado e verificações que serão realizadas. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito tributário. É nulo o lançamento realizado com inobservância dos ditames da lei, tanto de ordem material quanto de ordem formal.*

*No caso em exame, o procedimento adotado pela fiscalização não atende ao devido processo legal, sendo, desse modo, nulas as referidas infrações, consoante o art. 18, inciso II do RPAF/99. Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.*

A 4ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

## VOTO

Trata-se de dez infrações já devidamente descritas no relatório.

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão Nº 0138-04/22-VD) anulou o débito lançado de R\$322.990,66, em valores atualizados na data do julgamento, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso (art. 169, I, “a” do RPAF).

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que nulidade suscitada decorreu da falta de intimação ao sujeito passivo do início do processo fiscalizatório, por parte do autuante, acolhendo a alegação empresarial de que teria havido preterição ao direito de defesa.

Visando subsidiar os termos da decisão a JJF cita os artigos 196 do CTN e 28 do RPAF/BA, os quais determinam que a autoridade administrativa deve lavrar Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transscrito diretamente em livro do próprio contribuinte, ou Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Examinando o PAF, identifiquei na folha 10 do mesmo, documento descrito como Termo do Início de Fiscalização, porém sem a assinatura do sujeito passivo dando ciência ao mesmo.

Observo que o mencionado “Termo” tem como local da lavratura a INFRAZ Itabuna, na data 01/01/2020, data considerada como **feriado internacional**, denotando que o mesmo foi emitido como se o autuante estivesse presente no estabelecimento, o que não restou comprovado.

A despeito de tudo que foi abordado nesse PAF, alerta enquanto o que determina inciso IV, do art. 26 do RPAF/BA conforme se verifica a seguir:

*“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; Alterado pelo Decreto nº 11.608/2009 (DOE de 17.07.2009), vigência a partir de 17.07.2009. Redação Anterior*

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

*V - revogado*

*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. Acrescentado pelo Decreto nº 17.164/2016 (DOE de 05.11.2016), efeitos a partir de 05.11.2016*

Como se verifica na inteligência do inciso supracitado, considera-se início da ação fiscal a lavratura do Auto de Infração.

A jurisprudência dos tribunais pátrios também é farta quanto a esta questão. Trago abaixo, ementa de julgamento de ação anulatória de processo administrativo negado pelo TJ-PR, por ofensa ao contraditório, em que o Tribunal entendeu pela prevalência do princípio do informalismo nos processos administrativos, combinado com a ausência de demonstração de prejuízo e também, de julgamento do STJ em que se negou a anulação do processo por falta de uma intimação da parte:

*TJ-PR - 8859283 PR 885928-3 (Acórdão) (TJ-PR) Data de publicação: 19/06/2012 Ementa: DIREITO PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DECISÕES EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. DECISÃO ADMINISTRATIVA MOTIVADA. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DE PREJUÍZO. PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. PRINCÍPIO DO INFORMALISMO QUE REGE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS. RECURSO DESPROVIDO. O processo administrativo goza do princípio do informalismo, o qual dispensa procedimento rígido ou rito específico. Eventual nulidade no processo administrativo exige a respectiva comprovação do prejuízo sofrido, em observância ao princípio pas de nullité sans grief, hipótese não demonstrada na exordial.*

*RECURSO ESPECIAL Nº 761.057 - SP (2005/0102479-6) RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTIMAÇÃO. DESNECESSIDADE. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. No caso, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias ao deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão recorrido reflete mero inconformismo com os termos da decisão. Não há, por essa razão, qualquer vício no acórdão recorrido que determine a sua nulidade. Não acarreta nulidade do processo administrativo fiscal a não intimação da parte, pois não houve prejuízo à recorrida. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.*

*TRF-4 - APELAÇÃO CÍVEL AC 694 SC 2000.72.00.000694-0 (TRF-4) Ementa: TRIBUTÁRIO. IPI. AUTUAÇÃO. MULTA. IRREGULARIDADE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE EFETIVO PREJUÍZO. RESPONSABILIDADE. BOA-FÉ. VÍCIOS DE CONSENTIMENTO. 1. A forma dos atos, salvo nos casos em que essencial, constitui mero instrumento, que é deseável e recomendável para garantia da lisura na prática do ato, para sua melhor compreensão e comprovação, mas cuja ausência somente o infirma se for estabelecido o prejuízo disso decorrente. Inexistindo prejuízo à defesa do contribuinte, que teve ciência inequívoca da atuação dos agentes fiscais, é de se afastar sua pretensão à anulação do processo administrativo-fiscal por ausência de termo de início da ação fiscal. Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.*

Não foi julgado as razões de mérito.

Face ao exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso de Ofício para retornar os autos a 1<sup>a</sup> Instância.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Uma vez que este voto, embora tenha decisão em perfeita concordância com a jurisprudência deste Conselho de Fazenda nos últimos anos (reconheço que em tempos remotos há decisões favoráveis à nulidade, contudo isto foi modificado pela evolução natural do direito, das decisões administrativas e também judiciais, que foram inclusive citadas no voto do relator), considero pertinente fazer algumas observações.

Ao tempo da fiscalização sem os recursos tecnológicos, quando todas as informações necessárias ao auditor fiscal para realizar o procedimento estavam em posse do contribuinte, era condição *sine qua non* a intimação fiscal ou Termo de Início, com assinatura do contribuinte, porque servia não só como informação imprescindível para que os documentos fossem reunidos (em muitas situações realmente demandava alguns dias), como também em caso de negativa do contribuinte, servia não só para aplicação de multa pela não entrega, como em último caso, para justificar um

arbitramento de base de cálculo, já que sem a comprovação da intimação, não haveria certeza da negativa do contribuinte.

Com o advento da escrituração eletrônica, quando todas ou quase todas as informações necessárias ao procedimento estão disponíveis para o autuante sem precisar da entrega de documentação pelo contribuinte, tal função perdeu o sentido. Contudo, uma outra permanece, que é a cessação do direito à espontaneidade do contribuinte em recolher espontaneamente, conforme deixa claro o parágrafo 1º, do art. 28 do RPAF:

*§ 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.*

O Conselheiro Anderson Pereira ponderou que o contribuinte seria prejudicado pelo fato de não havendo conhecimento do início da fiscalização cercearia o seu direito de tomar conhecimento do fim do prazo e de efetuar o recolhimento.

Primeiro, no caso presente não houve a prorrogação que importasse em suposto prejuízo, e isto sequer foi alegado pelo impugnante. Segundo, duas situações podem de fato ocorrer - a administração pública desistir de continuar o procedimento por conveniência, ou efetuar a renovação do procedimento com ou sem Termo de Início.

Imaginar que o procedimento continue sem a renovação da intimação, e que com isto o contribuinte poderia aproveitar a ocasião para recolhimento espontâneo, trata-se de uma ilação sobre eventual lapso da administração pública, que em princípio não se cogita, pois o próprio fisco, uma vez tendo intimado o contribuinte, e sabendo que a não renovação da intimação implicaria em dar oportunidade ao contribuinte do recolhimento espontâneo seria uma falha grosseira e rara, não podendo se ponderar que isto (apostar em lapso da administração) seria um cerceamento de defesa. A não intimação certamente é benéfica por não cercear o direito, não havendo sentido em se preferir uma intimação que veda o direito à denúncia espontânea, aventurando uma hipótese improvável de continuidade da fiscalização além do prazo, e sem a renovação.

Não se pode alegar “prejuízo” à defesa por dano potencial, é preciso que tenha ocorrido. Não há de se ponderar que o fisco deva fazer a intimação para a partir de então se “apostar” numa falha de renovação para oportunizar o recolhimento espontâneo, como sendo um “direito do contribuinte” ficar torcendo para o fisco passar do prazo de fiscalização e não renovar a intimação.

É evidente que a norma do RPAF, é uma salvaguarda para o fisco, para evitar que o contribuinte uma vez intimado, faça o pagamento espontâneo. Fica patente que se trata de uma regra cujo destinatário é o próprio fisco e não o contribuinte, pois visa proteger a fiscalização de um trabalho que poderá resultar em inútil. Assim é que, uma vez efetuada a fiscalização e o contribuinte venha a recolher espontaneamente, a ausência do termo de intimação será prova em favor do contribuinte, que certamente levará à improcedência do lançamento.

O princípio citado no julgamento citado no voto (*TJ-PR - 8859283 PR 885928-3 (Acórdão) (TJ-PR)*) *Pas de nullité sans grief*, conforme artigo de Danielle Felix Teixeira, disponível na internet (consulta em 26.01.2023) <https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/39718/a-aplicacao-do-postulado-do-pas-de-nullite-sans-grief-ao-processo-administrativo#:~:text=doutrina%5B3%5D,Processo%20Civil%20franc%C3%AAs.>

*O dever de a Administração anular os atos administrativos ilegais é amplo e deriva do poder de autotutela. No curso do processo administrativo, é possível que sejam detectados alguns defeitos passíveis ou não de sanação.*

*No tocante à nulidade, Marçal Justen Filho assinala que:*

*A nulidade deriva da incompatibilidade do ato concreto com valores jurídicos relevantes. Se certo ato concreto realiza os valores, ainda que por vias indiretas, não pode receber tratamento jurídico equivalente ao reservado*

*para atos reprováveis. Se um ato, apesar de não ser o adequado, realizar as finalidades legítimas, não pode ser equiparado a um ato cuja prática reprovável deve ser banida.*

*A nulidade consiste num defeito complexo, formado pela (a) discordância formal com um modelo normativo e que é (b) instrumento de infração aos valores consagrados pelo direito. De modo que, se não houver a consumação do efeito (lesão a um interesse protegido juridicamente), não se configurará invalidade jurídica.*

*Aliás, a doutrina do direito administrativo intuiu essa necessidade, afirmando o postulado de *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem dano).*

*A doutrinado direito administrativo consagrou o postulado *pas de nullité sans grief*, segundo o qual não há nulidade sem prejuízo, ou seja, o ato processual não será declarado nulo quando não causar prejuízo. Assim, se o núcleo das garantias do administrado, tal como o princípio da ampla defesa, estiver assegurado, não é o caso de invalidar o ato.*

Ademais, se há inúmeras decisões judiciais que consideram o princípio regente no processo administrativo, o do formalismo moderado, e que erros de formalidade não podem implicar em nulidade sem comprovação de prejuízo à parte, não há de se valorizar uma decisão administrativa que execute com rigor a norma, anulando a infração, renunciando ao princípio da informalidade, quando é sabido que o formalismo é uma exigência do processo judicial e não do processo administrativo.

Ou seja, é uma incongruência de quem preza pela formalidade (juiz togado) reivindicar a informalidade do processo administrativo na decisão judicial, e de quem tem por dever de ofício prezar pelo formalismo moderado (julgador administrativo), invocar a formalidade estrita para anular o processo, sem qualquer comprovação de prejuízo à defesa. Os princípios basilares do processo administrativo correm tanto em favor do fisco, como do contribuinte.

No caso, repito, a norma a respeito da intimação tem como destinatário o fisco, para salvaguarda do trabalho do auditor fiscal não resultar inútil por pagamento espontâneo, e não ao contribuinte, que em princípio, tem uma restrição de direito com a intimação. Ao não intimar, o fisco abriu mão de uma salvaguarda (vedar a denúncia espontânea), e, portanto, quem poderia se prejudicar pela ausência de intimação é o próprio fisco.

Face ao exposto, acompanho o voto do relator pela nulidade da decisão recorrida, devendo os autos voltarem à primeira instância para apreciação das razões de mérito, de forma a assegurar a dupla instância do julgamento administrativo.

## VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do ilustre Conselheiro Relator.

Penso que a decisão da JJJ deve ser mantida.

O COTEB estabelece o auto de infração ou a notificação fiscal como início do *procedimento fiscal*, ao lado do Termo de Início de Fiscalização, conforme art. 127 abaixo:

*Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal:*

*I - pela apreensão de mercadorias, livro ou documento;*

*II - pela intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento, exibir elementos solicitados pela fiscalização ou efetuar o recolhimento de tributos;*

*III - pela lavratura do termo de início de fiscalização;*

*IV - pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal.*

*V - pela intimação ao sujeito passivo para efetuar o recolhimento de tributo ou seus acréscimos.*

*§ 1º A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso:*

*I - termo de apreensão, termo de liberação e 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;*

*II - termo de inicio de fiscalização, destinado a documentar o inicio 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 lavrado diretamente em livro próprio;  
... (grifamos)*

Todavia, estes dispositivos devem ser lidos em conjunto com o § 3º do art. 127-B, que estabelece as *hipóteses taxativas* de dispensa do Termo de Início de Fiscalização:

*Art. 127-B. O termo de inicio de fiscalização e o termo de encerramento de fiscalização serão lavrados ou consignados em livro próprio ou formulário esparso, devendo, neste último caso, ser entregue cópia ao sujeito passivo, mediante recibo.*

*...  
§ 3º É dispensável a lavratura do termo de inicio de fiscalização e do termo de encerramento de fiscalização ou do termo de apreensão:*

*I - quando o Auto de Infração for lavrado em decorrência de:*

- a) descumprimento de obrigação acessória;*
- b) irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, quando o contribuinte efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, hipótese em que deverá constar, no texto do Auto de Infração, a quantidade, a espécie e o valor das mercadorias em situação irregular; ou*
- c) irregularidade relativa à prestação do serviço de transporte, quando constatada no trânsito de mercadorias;*

*II - tratando-se de notificação fiscal.*

Ocorre que tais situações não refletem o presente caso, onde houve a autuação relaciona 10 infrações distintas, que se referem a obrigações tributárias principais e acessórias.

E como consta do acórdão recorrido, a ausência de científicação do Termo de Início da Fiscalização, cerceia o contribuinte do direito à denúncia espontânea, na hipótese de a ação fiscal extrapolar o seu prazo, conforme art. 28 do RPAF/BA, haja vista que, neste caso, somente toma conhecimento da mesma quando recebe a autuação:

*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 inicio 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;*

*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;*

*V - revogado*

*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 transscrito diretamente em livro do próprio contribuinte.*

**§ 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.**

§ 2º Revogado.

§ 3º O Termo de Encerramento de Fiscalização registrará de forma circunstanciada os fatos relacionados com a ação fiscal, devendo conter, no mínimo, as seguintes indicações:

I - a denominação do termo;

II - a hora, o dia, o mês e o ano da lavratura;

III - o número da ordem de serviço, quando for o caso;

IV - o período fiscalizado;

V - a identificação do contribuinte: firma, razão social ou denominação, endereço e números de inscrição nos cadastros estadual e federal, se houver;

VI - a reprodução fiel do teor dos fatos verificados, com declaração expressa, quando for o caso, de que não foi apurada nenhuma irregularidade no tocante à legislação, ou, em caso contrário, com descrição detalhada dos fatos apurados;

VII - a declaração, com efeito de recibo, quanto à devolução dos livros e documentos anteriormente arrecadados, se for o caso;

VIII - o nome, o cadastro e a assinatura do funcionário fiscal.

§ 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;

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

§ 5º É dispensada a transcrição, no livro de ocorrências do estabelecimento, dos termos emitidos na fiscalização do trânsito de mercadorias.

§ 6º Em substituição à transcrição dos termos no livro de ocorrências, nos casos previstos, poderá ser afixada cópia dos mesmos no referido livro. (grifamos)

Se, de um lado, a lavratura do Termo de Início da Fiscalização, a rigor, impediria o afastamento dos encargos pela denúncia espontânea, por outro, também permite ao contribuinte tomar conhecimento do que se encontra fiscalizado, seja para auxiliar o trabalho fiscal, seja para acompanhar se o mesmo está seguindo a legislação vigente, como é o caso do prazo para a sua conclusão, por exemplo.

Consequentemente, há sim um prejuízo para o contribuinte, quando desrespeitado o devido processo legal previsto no Código Tributário do Estado da Bahia e no regulamento do processo administrativo.

Aliás, em se tratando de uma atividade vinculada como o lançamento, o descumprimento das normas procedimentais afronta a própria legalidade, o devido processo legal e a segurança jurídica, de maneira que não vislumbra condições de aplicar ao caso o princípio da informalidade que, embora seja válido no processo administrativo, não é compatível com o procedimento do lançamento.

Pelo contrário, é preciso ter cautela com a invocação indiscriminada de princípios – por mais nobres que sejam as intenções. Concordo com o Prof. Carlos Ari Sundfeld, para quem o uso retórico de princípios, naturalmente dotados de extrema indeterminação (o que é a “informalidade” e a sua extensão/abrangência?), apenas abre espaço para a superficialidade e o voluntarismo:

“[...] Porque belos princípios ninguém tem coragem de refutar, e muita gente se sente autorizada a tirar conclusões bem concretas apenas recitando fórmulas meio poéticas (aliás, de preferência muitas delas – como se enfileirar princípios, todos muito vagos, aumentasse a força da conclusão).” (Direito Administrativo para Céticos, São Paulo: Malheiros, 2012, p. 80)

Quando o Estado desrespeita os procedimentos estabelecidos em sua própria legislação, o prejuízo indubitavelmente ultrapassa até mesmo a esfera de interesse do administrado. Atenta

contra o interesse público e o próprio Estado Democrático de Direito, considerando que este se escora, inequivocamente, no dever de respeito à lei (*rule of law*).

Por este motivo, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para decretar NULA a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 300449.0004/20-1, lavrado contra **MINAS AÇO SISTEMA CONSTRUTIVO INDUSTRIAL LTDA.**, devendo os autos retornar à primeira instância para novo julgamento.

**VOTOS VENCEDOR E EM SEPARADO\*** – Conselheiros(as): Francisco Aguiar da Silva Júnior, Ildemar José Landin\*, Valdirene Pinto Lima, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DISCORDANTE** – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO EM SEPARADO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MCHADO – REPR. DA PGE/PROFIS