

PROCESSO - A. I. Nº 206958.0002/19-3
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0030-03/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - 10/08/21023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVO JULGAMENTO. Documentos utilizados para a lavratura do Auto de Infração foram obtidos através dos arquivos da EFD do contribuinte, portanto, a solicitação do Termo para apresentação de livros e documentos ou, mesmo o Termo de Início de Fiscalização, se tornou inócuo. Ou seja, as informações que deram lastro ao lançamento já estavam de posse do Estado para análise, sendo de pleno conhecimento do sujeito passivo, não havendo que se falar de prejuízo ao direito de defesa ou, mesmo violação aos princípios da não surpresa e boa-fé. Em entendimento do CARF, afirmam, em suas decisões, que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, inexistindo contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. É nula a Decisão recorrida, devendo o processo retornar à Primeira Instância para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito em questão. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação à Decisão recorrida que julgou Nulo o presente Auto de Infração, lavrado em 26/02/2019, refere-se à exigência de R\$ 245.705,96 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da **Infração 02.01.03 - Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas**, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Dados obtidos dos arquivos EFD transmitidos pela empresa à SEFAZ/BA.

O Autuado apresenta impugnação às fls. 105 a 114. Requer a nulidade da autuação fiscal, alegando a necessidade da lavratura do Auto de Infração, ordinariamente, ser realizada no local onde está estabelecida a empresa e, em não sendo possível, por razões fundamentadas e excepcionais, admite-se que sejam lavrados na repartição fazendária ou no local onde se apurar a infração.

Ressalta que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

- a) a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;
- b) o direito à utilização do crédito.

Registra equívoco do preposto fiscal na elaboração da planilha que serve de base à identificação dos produtos sobre os quais exige o pagamento do imposto. Observa que nela foram incluídos

produtos que foram regularmente tributados pela mesma alíquota, conforme consta na coluna “ALIQ ORIG” a qual identifica a alíquota utilizada pela empresa e na coluna “TRIB BA” onde o fisco identifica a alíquota que entende correta. Afirma que, sendo as mesmas iguais, não há diferença a cobrar.

Informa que outro grupo de produtos inclusos indevidamente na relação são aqueles cujas saídas ocorreram com classificação no CFOP 5.926. Registra que no ambiente da própria empresa, a circulação é interna e tem como destinação a formação de outro produto. Não havendo outra forma de controle que possa ser identificada pelo fisco quando da “retirada de produtos da prateleira” para a formação de outros produtos, opta-se por utilizar o registro da saída dos ingredientes através de documento fiscal com natureza de operação 5.926 e o ingresso do novo produto através de emissão de outro documento fiscal, com natureza de operação 1.926.

Requer que seja acolhida a preliminar suscitada e suas consequências ou, em sendo outro o entendimento, que seja o Auto de Infração, no mérito, julgado improcedente, pelas razões expostas.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 120 a 123. Diz que não procede o argumento defensivo de que à fl. 305, anuncia o início da ação fiscal em 04/02/2019. Reproduz Parágrafo único do art. 173, do CTN e o § 1º, inciso X, do art. 39, do RPAF-BA/99. - Por inexistir fl. 305, nos autos, o Autuante deve estar se referindo à fl. 04, onde consta o referido termo sem assinatura do Impugnante.

Registra que o Autuado não deve ter examinado as fls. 05 a 88. Todos os valores estão ali indicados, e também não deve ter examinado a mídia CD que lhe foi entregue, conforme consta fl. 09. Não consta qualquer folha do levantamento fiscal que tenha sido mal impressa, o que seria a única falta de clareza perceptível no auto.

Esclarece que o autuado, nos dois exercícios fiscalizados, retirou (CFOP 5.926) 70.518 kg de produtos, muitos deles tributados, no montante de R\$ 2.427.814,89 e retornou ao estabelecimento (CFOP 1.926) apenas 57.879 kg, sob o curioso montante de R\$ 452.994,43 sem destaque do imposto nem na retirada e nem no retorno, denotando utilizar a reclassificação de itens como modo de sonegação do imposto. Este indício foi tratado pela rotina de auditoria que gerou este e os demais Autos de Infração, à mesma época.

Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração, após a correção efetuada no levantamento fiscal para exigir o ICMS no valor total de R\$ 214.840,54, conforme demonstrativo às fls. 124 e 125.

Apresentou manifestação às fls. 131 a 133. Comenta sobre o entendimento da PGE e do CONSEF que reconhece a decadência a partir do fato gerador, contado a partir da data de ciência do contribuinte.

Quanto aos produtos isentos, que foram incluídos no levantamento fiscal, excluídos no novo demonstrativo, diz que a análise efetuada foi parcial, não se referindo às frutas e ovos, indevidamente incluídos. Diz que o autuante apresenta análise equivocada a respeito da inclusão indevida de pescado, alegando não existir, no RICMS-BA/12, menção à isenção de filé de salmão, como se esse não fosse caracterizado como pescado não salgado.

À Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à INFAZ de origem, para o Autuante tomar conhecimento da manifestação do defendente, e fazer os necessários ajustes no levantamento fiscal em face das alegações defensivas e das provas apresentadas, podendo intimar o autuado para a complementação das comprovações.

O Autuante presta nova informação fiscal às fls. 141 e 142. Informa que decidiu retirar todas as operações vinculadas ao CFOP 5.926 do levantamento, por não expressarem saída física do estabelecimento, nem sequer do estoque da empresa.

O Defendente se manifesta às fls. 152 a 169. Alega decadência parcial do lançamento em relação ao período cujos fatos geradores são anteriores a maio de 2014, com base no 156, inciso V, c/c o § 4º, do art. 150, do CTN. Se o contribuinte realiza o pagamento do tributo, mesmo que parcialmente, o que se subsume o caso em apreço, o prazo decadencial comera a fluir na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º, do art. 150, do CTN.

Após as deliberações, a JF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O Defendente alegou que a lavratura do auto de infração, ordinariamente, deve ser realizada no local onde está estabelecida a empresa e, em não sendo possível, por razões fundamentadas e excepcionais, admite-se que sejam lavrados na repartição fazendária ou no local onde se apurar a infração. Disse que a lavratura dos autos de infração deve, necessariamente, ocorrer no local da inspeção e, não tendo sido observado esse requisito, o auto de infração é nulo.

Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que de acordo com o § 1º, do art. 39 do RPAF-BA/99, “o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento infrator, na repartição fiscal ou no local onde se verificar ou apurar a infração”. Neste caso, inexistente qualquer irregularidade em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração na Repartição Fiscal.

Durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades, é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário, e o Auto de Infração foi emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda não podendo ser lavrado no estabelecimento do contribuinte, considerando que requer equipamentos específicos.

Por outro lado, conforme estabelece o inciso I, do art. 121 do RPAF-BA/99, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há motivo de nulidade do lançamento porque o Auto de Infração foi lavrado na repartição fiscal.

Entretanto, constato existir nesses autos um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de analisar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A regência dos princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal, deve sempre preponderar na instauração, preparo, instrução e na decisão do processo administrativo.

O Autuante lavrou o Auto de Infração, juntando ao mesmo o Termo de Início de Fiscalização, fl. 04, sem atentar para a formalidade quanto à assinatura do Contribuinte. Esse instrumento não tem validade jurídica alguma, no presente caso. Como expressamente rezam os incisos I e II, do art. 28, RPAF-BA/99, qualquer procedimento que se instaure tem de ser feito mediante Termo de Início de Fiscalização ou Intimação ao sujeito passivo para apresentação de livros e documentos fiscais. Portanto, resta indubitável ser imprescindível que a lavratura do Auto de Infração deve ser precedida da lavratura efetiva, ou seja, de conhecimento do sujeito passivo, de Termo de Início de Fiscalização ou de Intimação do sujeito passivo para apresentação de livros ou documentos fiscais.

É também o que se depreende claramente da inteligência do art. 26 RPAF-BA/99, in verbis:

“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;”

Por se constituir de um ato estritamente vinculado, na consecução do lançamento de crédito tributário deve a autoridade fiscalizadora agir nos específicos termos da legislação. Além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora.

Como visto, a legislação de regência atribui assaz importância ao Termo de Início de Fiscalização, e da Intimação para apresentação de livros ou documentação. A razão disso é por demais evidente, uma vez que o contribuinte não pode ser “surpreendido” com um Auto de Infração. Para ser autuado, o contribuinte precisa estar “sob ação fiscal”. A exigência de Termo de Início de Fiscalização também tem outra finalidade, porque que o sujeito passivo poderia pagar o imposto espontaneamente antes do início da ação fiscal. Por isso, ele tem o direito de saber que houve o início de nova ação fiscal impedindo o pagamento espontâneo.

Por seu turno, o art. 29 do RPAF-BA/99, enumera, taxativamente, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, a contrário sensu, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo, e a jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização é pela nulidade do procedimento. Por se tratar de regra de substancial importância, vale a sua transcrição:

“Art. 29. É dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização e do Termo de Encerramento de Fiscalização, do Termo de Apreensão ou do Termo de Ocorrência Fiscal:

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 sujeito passivo efetuar, de

imediato, o pagamento do imposto e da multa aplicada, caso 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, exceto quando a mercadoria estiver desacompanhada de documento fiscal ou acompanhada de documento fiscal inidôneo, hipótese em que deverá ser lavrado Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal.”

Pelo teor do supra aludido dispositivo, resta evidente não se tratar de “mera” formalidade, considerando que o Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo foi embasado em procedimento conduzido sem observância de disposições expressas da legislação.

Por isso, afigura-se nulo, todo Auto de Infração que não tenha seguido o estrito e devido processo (procedimento) legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação, e dificultando o exercício do direito de defesa.

Em suma, é nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, implicando prejuízo jurídico para o contribuinte, que não contribuiu para a inobservância da lei.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário foi efetuado com preterição ao direito de defesa, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado inciso II, do art. 18 do RPAF-BA/99, devendo ser providenciada nova ação fiscal para exigência do tributo devido, a salvo de falhas.

Face o exposto, 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.

Na sentada do julgamento deste PAF, sessão do dia 03/11/2021, o colegiado de segundo grau converteu os autos em diligência à PGE/PROFIS no sentido de emitir opinativo em relação ao “entendimento da JJF da nulidade do Auto de Infração em razão de ausência de assinatura do termo de fiscalização por parte do contribuinte, o que não seria um erro meramente formal, tendo em vista que o Termo de Início de Fiscalização é o que oportuniza ao contribuinte a apresentação de livros ou documentação, não podendo o contribuinte ser “surpreendido” com um Auto de Infração, bem como a sua importância para que seja oportunizado ao sujeito passivo o pagamento do imposto espontaneamente antes do início da ação fiscal”.

Na fl. 221, o procurador da PGE/PROFIS opina que entende pertinente a questão, pois consta debate já judiciário sobre a complexidade e capilaridade e encaminhou os autos ao Núcleo de Consultoria da procuradoria.

Nas fls. 223/226, o procurador destacou que os documentos utilizados para a lavratura do Auto de Infração foram obtidos através dos arquivos da EFD do contribuinte, portanto, sustentou que restou absolutamente estéril ou necessário qualquer apresentação de Termo para apresentação de livros e documentos ou, mesmo o Termo de Início de Fiscalização.

Relatou que as informações que deram lastro ao lançamento já estavam de posse do Estado para análise, sendo de pleno conhecimento do sujeito passivo, não havendo que se falar de prejuízo ao direito de defesa ou, mesmo violação aos princípios da não surpresa e boa-fé.

Discorreu sobre o entendimento do CARF sobre o tema em questão, onde o órgão citado afirma em suas decisões que o lançamento de ofício pode ser realizado sem previa intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, inexistindo contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício (*Acórdão CC/105.14070 (Rec. 133.945), sessão 19/03/2003 – Mandado de procedimento Fiscal*).

Afirma que o termo se configuraria um mero instrumento de controle administrativo e repisa que o lançamento foi realizado com suporte em informações fiscais do próprio contribuinte, onde restou comprovada a realização de registro de operações tributáveis como supostamente não tributáveis. Sustenta que não há qualquer prejuízo para macular a autuação por conta de vício insanável à constituição do crédito tributário. Pondera que PAF é uma “mecânica de ritos” para o alcance da “verdade”, imperiosa como método de pacificação social, sendo que tal inteligência vem do princípio da instrumentalidade processual. Colaciona outras jurisprudências do STJ e TJ-MG.

Reproduz o art. 18 do RPAF/BA e destaca que no inciso IV, “a”, visualiza tal argumentação sobre a questão (*quando contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*) e complementa na alínea “b”, § 1º: “... desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo ...”.

Finaliza pelo entendimento de que a ausência da assinatura no Termo de Início de Fiscalização não ser emoldurada como um vício insanável, capaz de nulificar todo o Auto de Infração.

Na fl. 227, consta despacho da procuradora assistente dando guarida ao entendimento do parecer emitido.

VOTO

A decisão da 3ª JJF consignada no Acórdão JJF nº 0030-03/21-VD, ao julgar Nulo o lançamento, desonerou o sujeito passivo do crédito tributário lançado de R\$ 245.705,96, em valor histórico, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente Recurso de Ofício.

A acusação decorreu da conduta da autuada, descrita pela autoridade fiscal como “*Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015*”.

O julgador de piso entendeu pela Nulidade sob o argumento de que o autuante não teria colhido assinatura no Termo de Início de Fiscalização, fl. 04, ferindo uma formalidade, finalizou dizendo que esse instrumento não teria validade jurídica no presente caso.

Apesar dos incisos I e II, do art. 28 do RPAF-BA/99, requererem que procedimento somente se instaure mediante Termo de Início de Fiscalização ou Intimação ao sujeito passivo para apresentação de livros e documentos fiscais, entendo que não houve qualquer prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte, tanto não foi, que a mesmo exerceu plenamente tal direito.

A ausência do Termo de Início de ação Fiscal não torna necessariamente nulo o lançamento de ofício quando não ficar demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte, como ocorreu no presente caso. Ressalte-se que Termo de Início de Fiscalização deve ser considerado documento de utilização interna da Secretaria de Estado da Fazenda que possuem o condão de delimitar as regras e responsabilidades pertinentes ao seu funcionamento. Não obstante tais documentos possuam efeitos internos, poderão, em caso de cientificação do contribuinte, estabelecer marco temporal da ação fiscal e, por via direta, demarcar a espontaneidade do contribuinte quanto à matéria investigada.

Ademais, como bem frisou a Ilma. Procuradora Paula G. Morris Matos, os documentos utilizados para a lavratura do Auto de Infração foram obtidos através dos arquivos da EFD do contribuinte, portanto, a solicitação do Termo para apresentação de livros e documentos ou, mesmo o Termo de Início de Fiscalização, se tornou inócuo. Ou seja, as informações que deram lastro ao lançamento já estavam de posse do Estado para análise, sendo de pleno conhecimento do sujeito passivo, não havendo que se falar de prejuízo ao direito de defesa ou, mesmo violação aos princípios da não surpresa e boa-fé.

Os Procuradores ainda destacaram, pertinentemente, entendimento do CARF sobre o tema em questão, onde o órgão citado afirma em suas decisões que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, inexistindo contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício (*Acórdão CC/105.14070 (Rec. 133.945), sessão 19/03/2003 – Mandado de procedimento Fiscal*).

Portando, é nula a Decisão recorrida, devendo o processo retornar à Primeira Instância para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito em questão.

VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito, divirjo do entendimento da ilustre Conselheira Relatora.

Penso que a decisão da JJF 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 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 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 início de fiscalização e o termo de encerramento de fiscalização serão lavrados ou consignados em livro próprio ou formulário esparsos, devendo, neste último caso, ser entregue cópia ao sujeito passivo, mediante recibo.

...

§ 3º É dispensável a lavratura do termo de início 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 relacionada a obrigações tributária principal.

E como consta do acórdão recorrido, a ausência de cientificação 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 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;

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 transcrito 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 vislumbro 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 e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 206958.0002/19-3, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo os autos retornar à primeira instância para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Valdirene Pinto Lima, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Rafael Benjamin Tomé Arruty, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS