

A. I. N° - 088989.0614/05-1  
AUTUADO - COSTA PORTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - HUGO CÉSAR OLIVEIRA MELO  
ORIGEM - IFMT/SUL  
INTERNET - 29.12.05

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

**ACÓRDÃO JJF N.º 0483-02/05**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE PROVA EFICAZ DA MATERIALIDADE DO FATO. O lançamento, neste caso, decorreu de ação fiscal desenvolvida na fiscalização do trânsito de mercadorias. Não foi lavrado Termo de Apreensão das mercadorias de forma eficaz. O Termo de Apreensão, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um requisito de validade do Auto de Infração. O Auto de Infração, uma vez lavrado pelo agente competente, passa a existir; se é feito de acordo com a lei, é válido; porém, a existência de vício que afete a sua validade compromete a eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção de efeitos jurídicos. Não se declara a nulidade de um ato se não há prejuízo. No caso presente, houve prejuízo jurídico de monta, haja vista que, nos termos do art. 945 do RICMS, é através do Termo de Apreensão que se constitui a prova da materialidade do fato. Conseqüentemente, sem Termo de Apreensão lavrado de forma eficaz, não há prova da infração. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado pela fiscalização de mercadorias em trânsito em 1/7/05, acusa o pagamento de ICMS devido a título de antecipação tributária efetuado a menos na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso neste Estado, relativamente a mercadorias elencadas no Anexo 88 [do RICMS], adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação por “contribuinte descredenciado” [sic]. Imposto lançado: R\$ 1.797,82. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa reclamando do fato de a fiscalização se basear em preços “sugeridos”. Alega que o imposto já havia sido pago. Protesta que desconhece qual o fundamento da autuação, haja vista que, primeiro, o fisco usa de lista de preços sugeridos, sem que a lei contenha prontamente autorize o seu uso, e, por outro lado, acusa a empresa de encontrar-se descredenciada, porém o imposto foi pago na primeira repartição, como consta no documento de arrecadação, tendo inclusive sido utilizado o crédito fiscal.

A defesa argumenta que é ilegal a fixação de preços por fabricante, nos termos da Lei nº 8.884/94, que dispõe sobre a prevenção e repressão de infrações contra a ordem econômica, também chamada de Lei Antitruste, não podendo, por conseguinte, ser cobrado imposto mediante tal critério.

Comenta o teor do art. 61 do RICMS, dando ênfase à conjunção “ou”, do inciso I, notando que o citado artigo não determina que a base de cálculo do imposto devido por substituição seja aquela

sugerida pelo fabricante, como sendo o preço de consumidor final, pois a norma fala em preço sugerido pelo fabricante “ou” no preço fixado por autoridade competente. Observa que a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 7.014/96 se sobreponem hierarquicamente ao RICMS, e destaca que a interpretação das normas deve ser feita sistematicamente. Argumenta que o RICMS faculta a utilização da base de cálculo em função de duas alternativas: ou o preço sugerido pelo fabricante, ou o preço fixado por autoridade pública, porém a Lei nº 7.014/96, hierarquicamente superior ao RICMS, é clara ao determinar que, havendo preço fixado por autoridade competente, este será utilizado como base de cálculo para fins de substituição tributária por antecipação. Dá destaque ao § 3º do art. 23, segundo o qual o preço sugerido pelo fabricante para venda ao consumidor só será utilizado como base de cálculo do ICMS devido por substituição na falta de preço estabelecido por órgão competente. Frisa que não foi provado nos autos que os preços efetuados ao consumidor final são os sugeridos pelo fabricante, destacando que de fato não são. Assevera que há preços fixados por órgão público, nos termos da Portaria nº 37/92 do Ministério da Fazenda. Aduz que alguns Estados têm corrigido a ilegalidade do lançamento fundamentado em base de cálculo obtida em função do preço máximo de venda ao consumidor publicado por revistas, a exemplo de Minas Gerais, que corrigiu essa distorção editando a Lei nº 14.062/01. Transcreve o art. 22 desta.

Prossegue pontuando que, em face do Convênio ICMS 76/94, deve o contribuinte, no máximo, aplicar o percentual de agregação equivalente a 60,07% e reduzir em 10% o montante, para então chegar à base de cálculo do ICMS.

Conclui dizendo que nas Notas Fiscais objeto da ação fiscal os cálculos foram feitos dentro da legalidade, tomando por base o valor das Notas e o custo do frete, tendo sido aplicada a MVA de 60,07%, abatendo-se 10%, e chegando-se assim à base de cálculo, e o imposto apurado, descontado o crédito, foi pago através de GNRE, no valor de R\$ 458,26, conforme consta no “site” da SEFAZ, donde foi retirado o documento de arrecadação, não havendo qualquer diferença a ser paga, como quer o fisco.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Fiscal estranho ao feito prestou informação dizendo que o preço máximo de venda ao consumidor (PMC) é estabelecido pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), através da Secretaria-Executiva da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) e integra a “lista positiva”, aplicando-se percentuais acordados à carga do ICMS de cada ente federado, que, no caso da Bahia, é este: PMC (17%) = PMC (18%) x 0,8902. Aduz que isso é estabelecido através de “Comunicados ANVISA”, com fulcro no disposto no inciso XIII do art. 12 da Resolução nº 3/03 e na Resolução nº 4/04, ancorando-se na Lei nº 10.742/03, na Medida Provisória nº 123/03, no Decreto nº 4.937/03 e no Decreto nº 4.766/03. Juntou demonstrativo do débito, dizendo que o PMC adotado foi fixado pela Câmara de Medicamentos da ANVISA e consta na relação de preços de medicamentos 20050620, no endereço <http://www.anvisa.gov.br/busca/busca.asp?palavrachave=pmc>. Opina pela manutenção da antecipação.

Na fase de instrução, tendo em vista que o “Termo de Apreensão” às fls. 4-5 não continha nem a assinatura do fiscal, nem do detentor dos bens, nem do depositário, e como no aludido instrumento consta que foi emitido em substituição ao Termo de Apreensão nº 125200, do qual foi anexada cópia reprodutiva d à fl. 7, foi determinada diligência, por esta Junta, para que o fiscal autuante anexasse o original da 3ª via do Termo de Apreensão nº 125200. Na mesma diligência foi solicitado que o órgão preparador desse ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, fornecendo-lhe cópias dos mesmos no ato da intimação, para que ele, querendo, se manifestasse sobre eles.

O fiscal juntou cópia da 1ª via do Termo de Apreensão nº 125200.

O órgão preparador não deu vista ao sujeito passivo.

## VOTO

O fato em questão é este: a fiscalização de mercadorias em trânsito acusa o pagamento de ICMS efetuado a menos, a título de antecipação tributária, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso neste Estado, relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (medicamentos), adquiridas para comercialização, procedentes de outro Estado, por contribuinte não credenciado por regime especial a pagar o imposto após o recebimento das mercadorias em seu estabelecimento.

O autuado reclama, na defesa, do fato de a fiscalização se basear em preços “sugeridos”. Alega que o imposto já havia sido pago. Protesta que desconhece qual o fundamento da autuação, haja vista que, primeiro, o fisco usa de lista de preços sugeridos, sem que a lei contenha prontamente autorize o seu uso, e, por outro lado, acusa a empresa de encontrar-se descredenciada, porém o imposto foi pago na primeira repartição, como consta no documento de arrecadação, tendo inclusive sido utilizado o crédito fiscal.

Antes de apreciar o mérito da lide, tenho o dever indeclinável, como julgador, de zelar pela observância da legalidade do procedimento fiscal. Nos termos do art. 2º do RPAF, a instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo ou procedimento administrativo submetem-se aos princípios da oficialidade, da legalidade, da verdade, do informalismo, da ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Atendo-me aqui ao princípio da legalidade, e este é bastante, pois dele decorrem todos os demais. Sendo o lançamento tributário um ato vinculado, ou seja, sujeito à estrita legalidade, a observância das normas que o regem constitui matéria de ordem pública, de modo que, mesmo sem a reclamação do interessado, deve ser apreciada de ofício. E é o que passo a fazer.

Há, nestes autos, certos vícios graves, no que concerne ao Termo de Apreensão.

O Auto de Infração que lança tributo deve basear-se, nos termos do art. 28 do RPAF, em Termo de Encerramento de Fiscalização ou em Termo da Apreensão das mercadorias ou bens.

No caso presente, a ação fiscal ocorreu no trânsito de mercadorias. Carece, então, de Termo de Apreensão.

Na fase de instrução deste processo, foi observado que O “Termo de Apreensão” às fls. 4-5 não continha assinaturas – o termo não foi assinado nem pelo fiscal, nem pelo detentor dos bens, nem pelo depositário. Essa constatação foi explicitada pelos membros desta Junta, conforme instrumento à fl. 52.

Tendo em vista que no referido termo consta que ele foi emitido em substituição ao Termo de Apreensão nº 125200, e havia sido juntada uma cópia reprográfica do termo substituído, à fl. 7, e considerando-se que cópia reprográfica não substitui a via própria, haja vista que o art. 943 do RICMS prevê que o Termo de Apreensão deve ser emitido em 3 vias, das quais a 3ª deve integrar o processo, esta Junta determinou que os autos fossem enviados em diligência à repartição de origem, a fim de que o fiscal autuante anexasse aos autos o original da 3ª via do Termo de Apreensão nº 125200. Na mesma diligência foi solicitado que o órgão preparador desse ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, fornecendo-lhe cópias dos mesmos no ato da intimação, para que ele, querendo, se manifestasse sobre eles.

A diligência não foi cumprida a contento, por dois motivos: primeiro, porque, em vez de ser juntada a 3ª via do Termo de Apreensão, que é a via destinada ao processo, conforme prevê o art. 943 do RICMS, foi juntada a 1ª via (fl. 57 dos autos); segundo, porque o órgão preparador não deu vista ao sujeito passivo dos novos elementos acostados aos autos.

Esses vícios, por si sós, não acarretam a nulidade do procedimento, pois seriam passíveis de correção. O problema está em que, no trâmite dos autos para o cumprimento da aludida diligência, ocorreram incidentes procedimentais inadmissíveis. A diligência determinada à fl. 52 foi para que o fiscal autuante anexasse o Termo de Apreensão originário e para que a repartição desse ciência disso ao contribuinte. Ocorre que uma peça do processo foi adulterada. Embora o autuante se tenha limitado a dizer, na peça à fl. 56, que, “Atendida a diligência solicitada às fls. 52 do PAF. Retornamos o referido processo para os devidos fins”, nota-se que o processo retornou a este Conselho com as peças às fls. 4 e 5 assinadas. Quando foi baixado o processo em diligência, o Termo de Apreensão às fls. 4 e 5 não continha assinaturas, nem do fiscal, nem do detentor dos bens, nem do depositário.

Aparentemente, a aposição de assinaturas no aludido documento teria o mérito de sanar o vício originário, e por esse ângulo seria uma providência salutar. No entanto, no presente caso, a “correção” foi feita à revelia do autuado, pois quem, extemporaneamente, assinou o novo Termo de Apreensão declarando “Recebi em 27/06/2005 a 3<sup>a</sup> via deste Termo...” não foi o contribuinte autuado, mas sim um preposto do depositário das mercadorias (preposto da transportadora).

Uma “correção” desta ordem, envolvendo a peça básica do procedimento, justamente a peça que daria sustentáculo ao Auto de Infração, não pode ser feita, digamos, “em surdina”. Não foi feita nos autos nenhuma declaração do fato, não foi dada nenhuma notícia disso, não foi consignado nenhum despacho da pessoa que tomou essa providência – simplesmente as assinaturas apareceram aí, num documento que, conforme constatação desta Junta, expressa à fl. 52, antes se encontrava sem assinaturas.

Cumpre notar que há problema também quanto à assinatura do preposto fiscal que presidiu a apreensão – Erivaldo Gusmão Pereira –, pois, visivelmente, a assinatura apostada no Termo de Apreensão “substituto” (fl. 5) não é a mesma do Termo de Apreensão “substituído” (fl. 57). Observe-se que, em ambos os termos, o cadastro do funcionário é o mesmo (Cadastro nº 217362), sendo que no termo à fl. 57 o preposto fiscal não se identificou, como devia, em atenção ao preceito do art. 15, II, “c” e “d”, do RPAF. O ponto relevante é este: a assinatura do mesmo preposto fiscal num documento diverge da assinatura apostada no outro documento.

Não direi que houve adulteração das peças dos autos, mas que houve intervenção indevida de alguém, isso é inegável. Inclusive com declaração ideologicamente falsa, uma vez que em data posterior a outubro de 2005 (despacho à fl. 52) um documento foi datado como se o fato tivesse ocorrido em 27/6/05 (fl. 5).

Como se não bastassem esses percalços, cumpre notar que por meio do “Termo de Apreensão” às fls. 4-5 não foi apreendida coisa alguma, haja vista que, no campo “Relação das Mercadorias Apreendidas”, consta apenas que se trata de medicamentos da marca Cifarma, sem indicação das quantidades e espécies das mercadorias apreendidas, constando apenas que se trataria de “1,00 coj”. O que vem a ser “1,00 coj”? (1 conjunto?).

Conforme já salientei, o Auto de Infração que lança tributo deve basear-se em Termo de Encerramento de Fiscalização ou em Termo da Apreensão das mercadorias ou bens. Isso é previsto no RPAF – art. 28, IV, e § 4º, c/c o art. 29.

O Termo, evidentemente, há de ser emitido de forma válida. Não se admite a lavratura de um termo “só para constar”.

Apesar de a defesa não ter questionado esses vícios, mas tendo em vista que se trata de aspectos concernentes à estrita legalidade tributária, sendo, portanto, matéria de interesse público, tenho o dever de submeter a questão à apreciação desta Junta.

As mercadorias foram apreendidas de forma irregular.

Há, por conseguinte, graves vícios de forma no procedimento fiscal. Esses vícios implicam ofensa aos princípios do devido processo legal e do contraditório. A finalidade do Termo de Apreensão não é “prender” a mercadoria. Sua finalidade é documentar o fato. Prescreve o art. 945 do RICMS:

“Art. 945. A apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.

Parágrafo único. Tratando-se de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.”

Note-se: de acordo com a cabeça do art. 945, a finalidade do Termo e Apreensão é documentar o fato, ou seja, constituir a prova de sua ocorrência. Se o fisco não lava o Termo de Apreensão, ou se a lavratura não é feita como prevê a legislação, não existe prova válida e eficaz da infração e da autoria da infração. Além disso, prevê o parágrafo único que, “uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente”. Por conseguinte, a lavratura do Termo de Apreensão tem relevância jurídica, pois é a partir da data de sua emissão que começa a contagem do prazo de sua validade. Se ele não é lavrado (o termo lavrado de forma irregular é termo inexistente), sequer começa a ter validade, obviamente. Por tudo isso, é nulo o presente procedimento fiscal, em face da regra do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

O ato do lançamento tributário tem um rito. Esse rito é estabelecido pela legislação. O lançamento não pode ser praticado livremente pelo fisco, como bem queira. Ao contrário, é um ato vinculado, isto é, sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem *material* e *formal*. Sob o aspecto material, ou de mérito, cumpre verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento. Por outro lado, do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento. Não há hierarquia entre um ou outro aspecto. Tão importante quanto a apuração do fato em si é a forma como o fato deve ser autuado. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento, afetando a sua eficácia.

Reporto-me à classificações dos atos administrativos a fim de investigar a compreensão da *natureza* e *finalidade* do Termo de Apreensão de Mercadorias. Esse termo, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um *requisito de validade* do Auto de Infração. O Auto de Infração, uma vez lavrado pelo agente competente, passa a existir; se é feito de acordo com a lei, é válido; não havendo óbices à sua eficácia, passa a produzir os efeitos que lhe sejam próprios.

Acabo de tocar num ponto que considero substancial: a *existência, validade e eficácia* dos atos administrativos. No caso em discussão, o Auto de Infração foi lavrado, e, portanto, existe. No entanto, como não foi observada uma formalidade legal, não tem validade, e como consequência não tem eficácia, não produz efeitos jurídicos.

Não se decreta a nulidade de um ato se não há prejuízo. Contudo, no caso presente, houve prejuízo jurídico de monta, haja vista que, nos termos do art. 945 do RICMS, é através do Termo de Apreensão que se constitui a prova da materialidade do fato. Conseqüentemente, sem um Termo de Apreensão juridicamente válido, não há prova da infração. Não pode haver prejuízo jurídico maior do que uma acusação sem prova.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **088989.0614/05-1**, lavrado contra **COSTA PORTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de dezembro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR