

**A. I. Nº** - 939373-0/06  
**AUTUADO** - H.B. FARMA LABORATÓRIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - SÉRGIO FERREIRA RIBEIRO  
**ORIGEM** - IFMT/NORTE  
**INTERNET** - 26.12.06

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0416-02/06**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE PROVA EFICAZ DA MATERIALIDADE DO FATO. O lançamento, neste caso, decorreu de ação fiscal relacionada à fiscalização do trânsito de mercadorias. Não foi lavrado Termo de Apreensão das mercadorias. 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. No caso presente, houve vício 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 o Termo de Apreensão, não há prova da infração. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 9/8/06, acusa a falta de retenção de ICMS, na qualidade de “contribuinte substituto”, nas vendas efetuadas a contribuinte deste Estado, referente à Nota Fiscal 64264, por empresa estabelecida no Rio de Janeiro. ICMS lançado: R\$ 10.512,22. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se suscitando duas preliminares. Na primeira, sinaliza que a autuação é fundada em Termo de Apreensão com o prazo de validade vencido, haja vista que a suposta ocorrência teria acontecido em 16/6/05. Argumenta que a renovação do procedimento seria inviável após o vencimento da validade do termo indispensável à lavratura do Auto de Infração, de modo que o procedimento se encontra a descoberto do Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Apreensão, não existindo qualquer elemento de formalização do início e do fim da ação fiscal.

Na segunda preliminar, a defesa pede a nulidade do procedimento por ilegitimidade ativa do Estado da Bahia para cobrar imposto de contribuinte inscrito em outro Estado, em face do princípio da territorialidade. Chama a atenção para a decisão do CONSEF em caso que diz ser análogo, através do Acórdão JJF 2199-01/01, da 1ª Junta.

Quanto ao mérito, sustenta que não existe clara e precisa previsão legal acerca da obrigação, de modo que, se o imposto for devido, deve ser cobrado é do destinatário das mercadorias. Alega que o CONSEF tem repellido autuações que impliquem extraterritorialidade, a exemplo da decisão objeto do Acórdão CJF 0179/99, da 2ª Câmara. Prossegue dizendo que a operação em apreço não

está sujeita à substituição tributária, uma vez que o Convênio ICMS 145/04, que estendeu ao Estado do Rio de Janeiro as disposições do Convênio ICMS 144/03, não foi objeto de convênio específico que tornasse obrigatória a aplicação das normas do Convênio ICMS 76/94, como ocorreu com o Estado do Paraná, quando o Convênio ICMS 14/05 tornou obrigatória a substituição, aplicando o Convênio ICMS 76/94. Alerta que não cabe neste caso interpretação extensiva da norma. Aduz que, em relação ao Estado do Rio de Janeiro, o Convênio ICMS 145/04 estabelece apenas a possibilidade de aplicação das disposições do Convênio ICMS 144/03, e, por sua vez, do Convênio ICMS 76/94, nos termos da cláusula primeira do aludido Convênio ICMS 144/03, de acordo com a qual poderão ser aplicadas as disposições do Convênio ICMS 76/94 aos estabelecimentos localizados no Estado do Paraná, de modo que, quando o Convênio ICMS 145/04 estende ao Estado do Rio de Janeiro as disposições do Convênio ICMS 144/03, isto significa que foi estendida a “possibilidade”, não a efetividade, da aplicação do Convênio ICMS 76/94, e, sendo assim, para tornar efetiva a obrigação em relação ao Estado do Rio de Janeiro, seria necessária a edição de norma conveniada, a exemplo do que ocorreu em relação ao Estado do Paraná, mediante o Convênio ICMS 14/05.

Conclui considerando que a autuação padece de vício, em razão de não existir norma específica estabelecendo a obrigação.

Protesta pela produção de provas.

Pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação explicando que o presente processo administrativo fiscal resultou da necessidade da renovação do procedimento porque a 1ª Câmara do CONSEF revogou Auto de Infração anterior. Ressalta que a renovação atinge somente a composição da base de cálculo, não porque esta tivesse sido levantada erroneamente, mas sim, segundo o julgador, porque houve a necessidade de determiná-la com mais segurança, com a anexação da tabela da ABCFARMA, a qual viria a corroborar os preços máximos que compõem a base de cálculo definida, e, sendo assim, não há a necessidade da renovação do Termo de Apreensão, haja vista que o fato gerador se reporta a 16/6/05, para o qual já existe termo lavrado. A seu ver, a verdade material é o cerne do processo administrativo fiscal, e não o seu conteúdo formal, de modo que as peças do Auto anterior podem nortear o processo atual, inclusive vinculando-os, a fim de não prejudicar a clareza processual, a qual poderia constituir-se em prejuízo da própria defesa.

Quanto ao mérito, aduz que a ação fora efetuada porque o remetente, estabelecido no Rio de Janeiro, ao enviar medicamentos da linha humana, não procedeu à retenção do imposto, e tampouco o recolheu por meio de GNRE, na qualidade de “contribuinte por substituição”, haja vista que o mesmo não possui inscrição de substituto tributário.

Explica que o Estado do Rio de Janeiro denunciou o Convênio ICMS 76/94, conforme o Despacho COTEP 08/04, e, em seguida, retornou em “mão única” aos dispositivos do citado Convênio ICMS 76/94, quando celebrou, em 10/12/04, o Convênio ICMS 145/04, o qual usou a prerrogativa do Convênio ICMS 144/03, que foi celebrado pelo Paraná, já que este previa em sua cláusula primeira que poderão ser aplicadas as disposições do Convênio ICMS 76/94 aos estabelecimentos localizados no Estado do Paraná, em relação às operações destinadas às unidades federadas signatárias do referido convênio. Diz que aquele tinha o seguinte teor: “Ficam estendidas ao Estado do Rio de Janeiro as disposições contidas no Conv. 144/03, de 12 de dezembro de 2003”. Conclui que, sendo assim, inicialmente as disposições contidas nos referidos convênios facultavam aos contribuintes do Paraná, e, por extensão, aos do Rio de Janeiro, efetuarem a retenção do imposto nas vendas de medicamentos feitas por estes ao estado da Bahia. Em seguida, no dia 1º de abril de 2005, houve a celebração do Convênio ICMS 14/05, ratificado em 5/4/05, quando foi publicado no Diário Oficial da União, o qual alterou a cláusula primeira do Convênio ICMS 144/03, “tornando o facultativo, obrigatório” [sic], ao declarar que a cláusula

primeira do Convênio ICMS 144/03, de 12 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação: “Aplicam-se as disposições do Conv. ICMS 76/94, de 30 de junho de 1994...” Lembra que, por último, foi editado o Convênio ICMS 81/05, entrando em vigor a 5/7/05, revogando as disposições do Convênio ICMS 144/03. Considera o autuante que, por isso, o lapso de tempo decorrido entre 1/4/05 (alteração do Convênio ICMS 144/03 pelo Convênio ICMS 14/05) e 4/7/05 passou a tornar obrigatória a retenção do imposto, relativamente aos Estados do Rio de Janeiro e do Paraná, pois o que era facultativo (poderão) se tornou imperativo (aplicam-se), e, por conseguinte, obrigatório.

Prossegue dizendo que, apesar de as peças do Auto anterior constituírem novo processo, anexou a este o esclarecimento concernente à base de cálculo, inclusive por não se fazer necessária a nulidade do processo anterior, haja vista que a base de cálculo havia sido composta à luz da legislação vigente à época do fato gerador, lastreada no Convênio ICMS 76/94 e no Ajuste SINIEF 12/03.

Diz que, a seu ver, não há ilegitimidade ativa, conforme alega a defesa, uma vez que foi obedecido o princípio da extraterritorialidade, pois, conforme já exposto, a matéria é objeto de convênio, e este “extrapola e se sobrepõe a legislação interna”, porque tanto o Estado da Bahia como o do Rio de Janeiro aderiram às cláusulas do Convênio ICMS 76/94, o Rio de Janeiro indiretamente, e a Bahia diretamente, conforme já esclarecido.

Observa que a base de cálculo fora definida consoante normas do Convênio ICMS 76/94, como sendo o preço máximo de venda ao consumidor, publicado em tabela (ABCFARMA) pelo fabricante (laboratório), e, de acordo com a legislação atual, este preço deverá vir relacionado no contexto da Nota Fiscal, que, no caso em pauta, é a Nota Fiscal 64264, na qual constam os valores de R\$ 13,45, R\$ 8,84 e R\$ 23,61.

Conclui dizendo que reafirma a ação fiscal efetuada.

## **VOTO**

O lançamento em julgamento diz respeito a ICMS que o autuado, estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, deixou de reter, como sujeito passivo por substituição, na venda de medicamentos efetuada a contribuinte estabelecido da Bahia.

O autuado defendeu-se suscitando duas preliminares: uma, por ser a autuação fundada em Termo de Apreensão com o prazo de validade vencido, e outra por ilegitimidade ativa do Estado da Bahia neste caso.

Analiso a primeira preliminar.

Auto de Infração baseia-se, sempre, ou num Termo de Encerramento de Fiscalização, ou num Termo de Apreensão: art. 28, IV, e § 4º, c/c o art. 29 do RPAF/99.

O presente Auto de Infração foi lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias. O auditor embasa o Auto numa espécie de carta dirigida ao Presidente do CONSEF, explicando a razão da lavratura deste Auto. Esqueceu, contudo, que o principal interessado em tais explicações seria o autuado. Este foi surpreendido por um Auto de Infração, sem que estivesse sob ação fiscal.

Esse vício é tão grave que, mesmo que o autuado não questionasse a falta do termo, eu levantaria a questão de ofício, como já fiz em outros casos, tendo em vista que se trata de aspecto concernente à estrita legalidade tributária.

O autuante pondera que o cerne do processo administrativo fiscal é a verdade material, e não a forma.

Realmente, a meta a ser alcançada através do processo administrativo é a verdade, porém a lei assegura ao sujeito passivo a observância do devido processo (procedimento) legal. Fiel à lei, a jurisprudência deste Conselho sempre foi orientada no sentido de que o contribuinte não pode ser

surpreendido por um Auto de Infração, sem que, juridicamente, se encontre sob ação fiscal, quer essa ação fiscal se inicie mediante Termo de Início de Fiscalização ou mediante Termo de Apreensão, e, concluída a ação fiscal, havendo Auto de Infração a ser lavrado, este é precedido de Termo de Encerramento de Fiscalização ou de Termo de Apreensão de mercadorias, livros ou documentos (RPAF, art. 28), a não ser que se trate de Auto de Infração que diga respeito, apenas, a multa por descumprimento de obrigação acessória, ou quando o contribuinte efetuar, de imediato, o pagamento do imposto e seus acréscimos (RPAF, art. 29). Excepcionalmente, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) prevê a possibilidade de o próprio Auto de Infração fazer, também, as vezes de Termo de Encerramento de Fiscalização, caso em que a denominação do instrumento passa a ser Auto de Infração/Termo de Encerramento de Fiscalização (RPAF, art. 30).

Outra alegação do autuante é de que não haveria necessidade de Termo de Apreensão neste caso porque o fato gerador se reporta a 16/6/05, para o qual já existe termo lavrado. O fiscal refere-se ao Termo de Apreensão lavrado para dar suporte a outro Auto de Infração, julgado nulo pela 1ª Câmara por incerteza quanto à base de cálculo. O fiscal considera que as peças do Auto anterior podem nortear o processo atual, inclusive vinculando-os. De fato, certas provas ou instrumentos podem ser carreados de um processo para outro. Entretanto, no caso em exame, o Termo de Apreensão que o nobre auditor pretende aproveitar, cuja cópia se encontra à fl. 12, é datado de 16/6/05, e, portanto, já há muito perdeu sua validade, haja vista que, nos termos do § 2º do art. 28 do RPAF, combinado com o parágrafo único do art. 945 do RICMS, o prazo de validade do Termo de Apreensão é de 30 dias, ou seja, é dentro desse prazo que deve ser lavrado o Auto de Infração, de modo que, não sendo lavrado o Auto nesse prazo, é preciso elaborar novo Termo de Apreensão, caso persistam as razões motivadoras da ação fiscal. Quanto à “vinculação” do processo anterior ao presente, a que alude o autuante, cumpre notar que o processo anterior foi extinto, mediante decisão irrecorrível (RPAF, art. 27, II). Se está extinto, não há como “vinculá-lo” ao presente, como pretende o autuante.

Há, por conseguinte, um vício de forma no procedimento fiscal. Esse vício implica 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 dispõe do Termo de Apreensão, 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, evidentemente sequer começa a ter validade. 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 às 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.

No caso presente, houve um vício 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. Consequentemente, sem o Termo de Apreensão, não há prova da infração.

Deixo de apreciar a segunda preliminar porque, embora questões de legitimidade constituam, em princípio, matéria de preliminar, neste caso tem implicações quanto ao mérito.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado, 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 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **939373-0/06**, lavrado contra **H.B. FARMA LABORATÓRIOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2006

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR