

**PROCESSO** - A. I. N° 140777.0152/03-0  
**RECORRENTE** - COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0006-02/07  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 04/10/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0333-12/07

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NAVAIS. ISENÇÃO. ATENDIDAS AS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. Trata-se de importação de equipamentos para emprego na indústria naval com os benefícios da isenção tributária, conforme cláusula primeira do Convênio ICM 33/77, c/c os arts. 12 e 32, II, do RICMS/BA. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Afastada a preliminar de nulidade. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão proferida pela Douta 2ª JJF, através do Acórdão JJF n.º 0006-02/07, que decidiu pela procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/03/06, exige ICMS no valor de R\$246.081,00, acrescido da multa de 60%, tendo em vista a falta de recolhimento do imposto, na importação de dois motores marítimos volvo penta modelo D49-MT, a diesel, 12 cilindros em V, 49 litros de deslocamento turbinado – potência 1040kw – 1650 rpm, acompanhado de seus acessórios de funcionamento - 1 NO 54049011703, 1 NO 54049011704, 2 kits de ferramentas (3832414), 2 compensadores (3831411), 2 bombas de óleo (3831399), 2 silenciosos (3836179), 2 kits de temp de descarga (3836028) e 4 pré-filtros de comb (3835496) quando do desembarque aduaneiro, tudo conforme consta da DI n° 05/0068887-1, com data de registro 20/01/2005 e nota fiscal de entrada n° 0869, emitida em 07/03/2005, estando o importador estabelecido no Estado da Bahia.

O autuante asseverou que, apesar de ter sido lavrado o Termo de Apreensão e Ocorrências n° 140777.0149/03-9, as mercadorias não foram apreendidas por força de Decisão judicial – liminar em sede de Mandado de Segurança – Processo n° 646032-3/2005, fls. 77 a 78.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, fl. 30, apresentou impugnação às fls. 17 a 29, inicialmente descrevendo a infração a ele imputada e o valor incorrido.

Aduziu que a empresa autuada exerce a atividade de estaleiro naval há trinta e sete anos, voltada para construção e reparo de embarcações até duas mil toneladas. Que é responsável pela geração de 500 postos de trabalho, seja direta ou indiretamente. Afirmou que, se valendo de sua experiência, firmou contrato para construir, converter e jumbarizar um rebocador com capacidade para 35 toneladas. Para tanto, importou os dois propulsores, que foram os relacionados na autuação, ressaltando que esses equipamentos são fabricados apenas na Suécia, inexistindo similar nacional.

Enfatizou que o governo federal, no bojo de sua política desenvolvimentista, lançou o “*Programa de Recuperação da Indústria Naval*”, concedendo, por meio desse, isenção de vários impostos de competência, abrangendo essa isenção as aquisições de peças, partes e componentes de mercado vinculadas a indústria naval. Acrescentou que, embora a isenção na importação não tenha sido concedida expressamente pelo Estado da Bahia, a sua aplicação é de rigor, consoante demonstrado, sob pena de não ser abrangida pelos programas de incentivos, vez que, não

obstante goze da isenção de tributos federais, estará obrigada a pagar ICMS. Observou que essa isenção é concedida em outros estados da federação a exemplo de São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo.

Disse que formulou consulta acerca do presente caso, fls. 44 a 46, ao que a SEFAZ respondeu negativamente, no sentido de que o consulente não goza da isenção para a importação das peças objetos da autuação.

Afirmou que o Parecer assegura que as partes e peças e componentes aplicados no reparo, conserto ou reconstrução de embarcações estarão amparados pelo benefício da isenção do ICMS quando forem aplicados diretamente pelo estabelecimento industrial executor dos serviços de reparo ou reconstrução, e que esta é a situação fática na qual se enquadra exatamente a operação, ora em lide, pois é incontestável que importara peças necessárias para proceder à reconstrução de um rebocador. Por isso, enfatizou que está incorreta a conclusão de que entende devido o pagamento do imposto incidente na operação.

Ressaltou que o entendimento manifestado na resposta à consulta, de que a importação seria uma etapa anterior, na qual não se aplica o benefício da isenção, esvazia o objeto do dispositivo, em flagrante desarmonia com o disposto no art. 12, do RICMS-BA/97.

Assinalou que, diante das razões apontadas que demonstram a claramente a isenção que acoberta a operação em questão, torna-se imperioso o julgamento improcedente do Auto de Infração, como forma de controle de mérito e de legalidade pala própria administração de seus atos. Acrescentou que a administração deve exercer o controle administrativo de seus atos quanto a esses aspectos, como forma de assegurar a legitimidade e eficiência da atividade pública. Nesse sentido, transcreveu as lições do administrativista Hely Lopes Meirelles com o objetivo de enfatizar a importância do controle administrativo para que a atividade pública se realize com legitimidade e eficiência.

Dessa maneira, a empresa se encontra obrigada a recolher o ICMS quando do despacho aduaneiro, embora esteja impedida de se creditar, uma vez que é isenta a saída da embarcação construída, na qual se utilizou o produto importado.

Reiterou que, se prevalecer à pretensão do fisco baiano de exigir o ICMS sobre a importação das peças para aplicação no rebocador, a impugnante estará sendo compelida a pagar o imposto sem o direito de se compensar do crédito gerado, violando-se assim toda a sistemática do ICMS.

Insistiu que, por essa razão, está evidenciada a ilegalidade da autuação.

Afirmou que o ICMS é imposto incidente sobre o consumo e não sobre a produção, como é a hipótese em exame.

Comentou sobre a não-cumulatividade do ICMS para concluir que a exigência é descabida. Transcreveu lição de Hugo Brito de Machado sobre o princípio da moralidade, com o fim de afastar a autuação, por entender que a mesma ofende o princípio mencionado.

Finalizou solicitando que o presente Auto de Infração fosse julgado improcedente, por estar em desacordo com as normas vigentes de regência da matéria.

O autuante, em informação fiscal produzida às fls. 50 a 51 dos autos, observou que é pacífico no CONSEF o entendimento de que liminar em mandado de segurança apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não obstante a constituição do mesmo.

Disse que a importação efetuada pelo autuado configura hipótese de incidência do ICMS, na forma prevista nos seguintes dispositivos legais: alínea "a", do inciso IX, do art. 155, da Constituição Federal; inciso I, do § 1º, do art. 2º, da Lei Complementar nº 87/96; inciso I, do art. 2º, do Convênio ICM 66/88; inciso V, da Lei nº 7.014/96; e, mais especificamente, os artigos 572, § 7º, c/c o 573, do RICMS-BA/97. Asseverando que nesses dispositivos a matéria está bem clara, onde constam que incide o ICMS na entrada da mercadoria importada do exterior, cabendo o recolhimento no momento do desembaraço aduaneiro, ainda quando se tratar de bem destinado a

consumo ou ativo fixo do estabelecimento, por pessoa física ou jurídica, mesmo que não seja contribuinte habitual do imposto.

Aduziu que, como não ocorreu o devido recolhimento do ICMS pelo autuado no momento de desembarque e nem depois de decorridos os 20 dias da resposta da consulta, resultou, por isso, o presente fato em infração à legislação tributária estadual, fazendo-se necessária a presente ação fiscal.

Finalizou mantendo a procedência da autuação.

Na assentada de julgamento, os membros da 2.<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiram baixar os autos em diligência à INFRAZ de Origem, a fim de que fosse anexado aos presentes autos cópia do Auto de Infração nº 140777.0137/04-9, fls. 59 a 86. Do mesmo modo, entenderam determinar o fornecimento, ao autuado, mediante recibo, de cópia do Termo de Apreensão e Ocorrências nº 1407777.0149/03-9, sendo aberto o prazo de dez dias para manifestação do autuado, fl. 90.

O autuado, ao ser intimado para receber cópia do Termo de Apreensão e Ocorrências, colacionou aos autos manifestação às fls. 103 a 109.

Aduziu que a Administração pretende sanar vício de procedimento ocorrido na lavratura do Auto de Infração para conferir-lhe validade.

Disse que o princípio da legalidade norteia a Administração Pública através do art. 37 da CF/88, asseverando que todo e qualquer procedimento fiscal deve se submeter aos ditames legais, sob pena de nulidade.

Enfatizou que, nessa linha, o RPAF-BA/99 disciplina os procedimentos a serem observados pelo agente autuante através seu art. 28, para fundamentar a ação fiscal.

Frisou que o termo de encerramento de fiscalização tem a função de dar ao sujeito passivo a exata ciência do que está sendo acusado, assegurando-lhe o direito de ampla defesa e ao contraditório.

Transcreveu manifestação do administrativista, Hely Lopes Meirelles, para sustentar sua tese de que o processo administrativo sem defesa ou com cerceamento é nulo por ferir garantia constitucional basilar.

Afirmou que não foi sem razão que o § 4º, do art. 28, do RPAF-BA/99, expressamente determinou que os termos e os atos que fundamentam a ação fiscal deverão acompanhar o Auto de Infração, eis que decorre de imperiosa necessidade que tem o sujeito passivo de ter pleno conhecimento do que está sendo acusado antes da apresentação de sua defesa.

Prossseguiu aduzindo que ocorrido o cerceamento de defesa com a prática de ato nulo, esta se torna irremediável, conforme preconiza o art. 18 do RPAF-BA/99, o qual transcreve.

Disse o autuado que pretende a fiscalização, se apercebendo da invalidade do ato, saná-lo com a posterior apresentação do termo essencial, a regular e válida ação fiscal.

Asseverou que os atos nulos não são passíveis de convalidação posterior, pois, ao nascer nulo, o mesmo é natimorto, não gerando qualquer efeito.

Assegurou que cerceamento de defesa não se confunde com eventuais incorreções, pois tão pouco com exigências meramente formais, ao contrário, configura-se em ato atentatório a princípios e garantias fundamentais previsto pela CF/88 e contidos no art. 2º do RPAF-BA/99.

Insistiu ressaltando que o CONSEF em suas decisões tem declarado a nulidade de procedimentos praticados sem a observação das normas de regência do RPAF-BA/99, em atenção aos princípios da legalidade e das garantias constitucionais, do contraditório e da ampla defesa, apresentando, inclusive, diversas ementas de autos julgados nulos proferidos pelo CONSEF.

Concluiu requerendo o reconhecimento e a declaração da nulidade do presente Auto de Infração e, caso ultrapassada a preliminar, que fosse julgado improcedente.

Através do Acórdão JJF n.º 0006-02/07, decidiu a 2ª Junta de Julgamento, através de Decisão não unânime, pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, sob o entendimento de que:

*“De início deixo de acatar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em sua manifestação ao ser intimado para tomar conhecimento do Termo de Apreensão e Ocorrências nº 140777.0133/04-3.*

*Entendo que descabe a alegação defensiva de restrição ao exercício de seu direito de ampla defesa, tendo em vista que o autuado em nenhum ponto de seu arrazoado indica objetivamente qual aspecto do teor do aludido Termo de Apreensão e Ocorrências provocou limitação ou tolhera a elaboração de sua defesa. Eis que, emerge claramente dos autos não se constituírem de elemento inusitado algum as informações nele contidas, pois, a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, fl. 01, de pleno e integral conhecimento do autuado, é idêntica à que fora apostada no Termo de Apreensão e Ocorrências, fls. 06 a 08.*

*Além do que, no presente caso, a função essencial do Termo de Apreensão e Ocorrências deixou de ser exercida, não apreendida que fora a mercadoria, objeto do presente Auto de Infração, por força do Mandado de Segurança nº 646032-3/2005, e que fora entregue juntamente com o Auto de Infração ao autuado, conforme intimação, fl. 83, quando da ação fiscal originária desenvolvida no trânsito de mercadorias, portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa, cumprido que fora o mandamento do inciso IV do art. 28 do RPAF-BA/99. Mesmo assim, fora intimado o autuado para fornecimento de cópia do Termo de Apreensão e Ocorrências, que substitui o Termo de Início e de Encerramento de Fiscalização, em se tratando de Auto de Infração de Trânsito e concedido o prazo regimental para sua manifestação, estando, portanto, suprido o requisito exigido pelo art. 123 do RPAF/BA.*

*No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado em virtude da falta de recolhimento do ICMS, por ocasião do desembarço aduaneiro, na importação de propulsores, partes e peças e componentes destinados à aplicação na reconstrução de embarcação naval, decorrente da renovação da ação fiscal, com base no que dispõe o art. 21 do RPAF-BA/99, relativa ao Auto de Infração nº 140777.0137/04-9 que fora julgado nulo pela 1ª JJF, ACÓRDÃO JJF N° 0401-01/05 e mantida a Decisão pela Segunda Instância através do ACÓRDÃO CJF N° 0015-11/06.*

*Alega a defesa, apesar de ter conhecimento do Parecer nº 1105/2005 da GECOT-DITRI, fls. 44 a 46, emitido para atender consulta feita pelo próprio autuado, que deve ser aplicado o art. 32 do RICMS-BA/97, a seguir transcrito:*

**‘Art. 32. São isentas do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias:**

**I - nas saídas de embarcações construídas no País, efetuadas por quaisquer estabelecimentos, bem como nos fornecimentos, pela indústria naval, de peças, partes e componentes aplicados nos serviços de reparo, conserto e reconstrução das mesmas, excetuadas as embarcações (Convs. ICM 33/77, 43/87, 59/87 e 18/88, e Convs. ICMS 18/89, 44/90, 80/91, 1/92, 148/92, 151/94 e 102/96):**

- a) com menos de 3 toneladas brutas de registro, salvo as de madeira utilizadas na pesca artesanal;**
- b) recreativas e esportivas de qualquer porte;**
- c) classificadas na posição 8905.10 da NCM (dragas);’**

*Em suas razões defensivas, o autuado não impugna os valores apurados nesta autuação, limitando-se a questionar a incidência do ICMS sobre a operação em tela.*

*Como nitidamente se depreende da leitura, tanto do art. 32 do RICMS-BA/97, quanto do inciso II da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 33/77, que a importação realizada pelo autuado não está amparada pela isenção, tendo em vista que somente estão amparados pelo benefício da isenção as partes, peças e componentes aplicados no reparo, conserto ou reconstrução de embarcações apenas quando forem aplicados diretamente pelo estabelecimento industrial responsável pela execução dos serviços. Não alcançando, portanto, quando provierem as*

*aludidas mercadorias de aquisições junto a estabelecimento de terceiros, pois, se referem à operações realizadas em etapa anterior às indicadas no art. 32 do RICMS-BA/97.*

*Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou comprovado o cometimento, por parte do autuado, da infração que lhe fora imputada.”*

O Voto Discordante, proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, invocou as seguintes razões de decidir para decretar, de ofício, a nulidade da autuação em comento:

*“Há, nestes autos, um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de levantar de ofício, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a Decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal. Esses princípios são muito acertadamente denominados de princípios retores da tributação, pois dizem respeito à retidão como deve pautar-se o ente tributante ao instituir e ao cobrar tributos. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.*

*O Auto de Infração que objetive o lançamento de tributo deve basear-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. Trata-se de aspecto relacionado à estrita legalidade do lançamento tributário, constituindo, portanto, matéria de interesse público.*

*No presente caso, como o Auto de Infração foi emitido no modelo próprio para as ações fiscais desenvolvidas pela fiscalização no trânsito de mercadorias (Modelo 4), teria de ser precedido, forçosamente, da lavratura de Termo de Apreensão, mediante emissão do instrumento próprio, previsto no art. 940, observadas as formalidades dos arts. 941 a 944 do RICMS.*

*No caso em exame, apesar de constar às fls. 6-7 um papel intitulado “Termo de Apreensão e Ocorrência”, não houve apreensão de coisa alguma, tendo sido emitido o referido termo “só para constar”, é um termo de faz-de-conta: não contém a assinatura do detentor dos bens, nem do depositário, e não foi entregue cópia do mesmo a ninguém no ato da lavratura.*

*No corpo do pretenso “Termo de Apreensão e Ocorrências”, consta uma observação dizendo que, em atendimento ao art. 21 do RPAF, “este processo substitui o Termo de Apreensão nº 140777.0133/04-3”.*

*Ora, o art. 21 do RPAF não prevê isso – que um processo substitua um Termo de Apreensão. O que o art. 21 do RPAF prevê é coisa bem diversa: que o órgão julgador, ao declarar a nulidade de um procedimento, especifique os atos atingidos pela nulidade, determinando ou recomendando, se for o caso, que os atos sejam refeitos, a salvo de falhas. “Refazer” um ato significa “fazer de novo”.*

*Este Auto de Infração foi lavrado em decorrência de renovação de ação fiscal, haja vista que o CONSEF havia declarado nulo um Auto de Infração anterior, de nº 140777.0137/04-9, que fora lavrado quando o contribuinte ainda se encontrava sob os efeitos de uma Consulta. O Termo de Apreensão do Auto anterior não serve de respaldo para o presente, pois, de acordo com o § 2º do art. 28 do RPAF, o Termo de Apreensão perde a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente. Como o Auto de Infração anterior foi anulado, e já tendo decorrido de há muito os aludidos 30 dias, teria de ser lavrado outro Termo de Apreensão para dar suporte ao presente Auto.*

*No caso presente, houve vício jurídico de monta, haja vista que, nos termos do art. 945 do RICMS, a lavratura do Termo de Apreensão tem por objetivo “documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato”. É através do Termo de Apreensão que se constitui a prova da materialidade do fato. Consequentemente, se não é emitido o Termo de Apreensão de forma válida, não há prova material da infração.*

*Uma vez assente que inexiste nos autos o Termo de Apreensão, passo a examinar a questão por outro ângulo, haja vista que o instrumento às fls. 6-7 é intitulado “Termo de Apreensão e Ocorrências”. Precisa então ser observado se ele se presta como Termo de Encerramento de Fiscalização, haja vista que no art. 28 do RPAF não consta esse tal “Termo de Apreensão e Ocorrências”.*

*No caso presente, a ação fiscal é típica de fiscalização de estabelecimentos, já que não há nenhuma mercadoria “em trânsito”. Sendo assim, o fiscal teria de atuar como atuam os prepostos fiscais na fiscalização de estabelecimentos. 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 e formal estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. A Instrução Normativa nº 310/90, que aprovou os Roteiros de Fiscalização e dispõe sobre o Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais, especifica os roteiros a serem desenvolvidos na fiscalização de estabelecimentos e na fiscalização do trânsito de mercadorias. O Manual de Fiscalização, aprovado pelo art. 2º da aludida Instrução Normativa, é composto das rotinas de Procedimentos Iniciais e de Procedimentos Finais da ação fiscal, dos Roteiros de Fiscalização e de outras matérias de interesse da fiscalização. Na rotina de Procedimentos Iniciais de Fiscalização, em se tratando de fiscalização de estabelecimentos, há uma série de procedimentos a serem seguidos pelo auditor, cabendo destacar a lavratura de Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, Termo de Início de Fiscalização, etc.*

*A legislação atribui muita importância ao Termo de Início de Fiscalização. O CTN não se preocupou com o Termo de Encerramento de Fiscalização, porém é preciso e minucioso quanto ao Termo de Início.*

*A razão disso é simples: 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 visa resguardar abusos da fiscalização. Constitui uma das múltiplas faces do princípio da segurança jurídica. Só é possível autuar o contribuinte que saiba, previamente, que está sendo fiscalizado.*

*No caso em exame, havia sido anulado um Auto de Infração anteriormente. É natural que o contribuinte poderia pagar o imposto espontaneamente antes do início de nova ação fiscal. Por isso, ele tinha o direito de saber que houve o início de nova ação fiscal.*

*O art. 196 do CTN prevê que os prepostos do fisco devem lavrar termo próprio, no início dos trabalhos fiscais, “na forma da legislação aplicável”. A regra jurídica aplicável a esse caso, na Bahia, está consubstanciada no art. 127, § 1º, II, do COTEB (com a alteração feita pela Lei nº 7.438/99) e no art. 28 do RPAF/99, cujo inciso I prevê que, não sendo transscrito o aludido termo no livro próprio, deve ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo. Não basta, portanto, elaborar o termo e pôr nos autos, pro forma, “só para constar”.*

*O procedimento fiscal inicia-se mediante vários atos: Termo de Apreensão, Termo de Início, Termo para Apresentação de Livros e Documentos, Auto de Infração e Notificação Fiscal (RPAF/99, art. 26). Embora todos esses instrumentos tenham uma consequência comum – inibem a espontaneidade do sujeito passivo –, cada um deles tem uma finalidade. O Termo de Apreensão serve para documentar materialmente a apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos. O Termo para Apresentação de Livros e Documentos destina-se a formalizar a solicitação para que o sujeito passivo exiba, no prazo estipulado, os elementos que o fisco pretende examinar. O Termo de Arrecadação tem como escopo registrar a retirada de elementos da empresa para serem conduzidos à repartição fiscal. E o Termo de Início constitui o instrumento pelo qual o fisco, tendo ou não efetuado antes a intimação do sujeito passivo para exibir livros e outros elementos, indica, formalmente, a data em que oficialmente se iniciou a fiscalização propriamente dita, tendo por isso o aludido termo prazo de validade, sujeito embora a prorrogação, na forma da lei.*

*Existem casos em que o procedimento fiscal se inicia pelo próprio Auto de Infração. Isso se verifica quando se trata de um procedimento instantâneo, que é iniciado e concluído num dado momento, como, por exemplo, na constatação da falta de cumprimento de determinada obrigação acessória. Nesse caso, o art. 29 do RPAF dispensa a lavratura de Termo de Início (bem como de Termo de Encerramento ou de Apreensão).*

*Também não há necessidade de Termos de Início ou de Encerramento de Fiscalização no caso de o procedimento fiscal ser baseado em Termo de Apreensão, pois este, embora válido por 30 dias, também é um ato instantâneo – a apreensão tem início e fim num determinado momento, sendo no corpo do instrumento feita a indicação do dia, mês, ano, hora e lugar do procedimento.*

*Tendo em vista que o art. 29 do RPAF/99 enumera, taxativamente, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, deduz-se, a contrario sensu, que em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo.*

*A jurisprudência preponderante neste Conselho relativamente à falta de Termo de Início de Fiscalização é pela nulidade do procedimento. Cito como exemplo as Resoluções nº 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95, 426/95, 1893/95 e 5595/96.*

*Há uma Decisão do CONSEF, no Processo nº 02720950/91, que reflete bem a importância do Termo de Início de Fiscalização. No processo em referência, apesar de a autuação ter corrido à revelia, o vício foi detectado pela Procuradoria da Fazenda, a qual suscitou a nulidade do procedimento mediante representação ao CONSEF. Observe-se bem: apesar de ter o processo corrido à revelia, mesmo assim a PROFAZ argüiu a nulidade absoluta do procedimento, tendo o CONSEF acolhido a representação, por unanimidade, considerando o lançamento maculado de vício insanável.*

*Em essência, o antigo RPAF e o atual tratam a questão de modo análogo, pois, salvo no tocante ao prazo de validade do Termo de Início, que passou de 30 para 60 dias, quanto aos demais aspectos a orientação atual é basicamente a mesma do Regulamento anterior, ambos moldados segundo o art. 196 do CTN.*

*Na primeira instância, questão semelhante foi objeto de Decisão da 6ª Junta, mediante o Acórdão JJF 1090/00, tendo como Relator o seu Presidente, Antônio Aguiar de Araújo, que decretou a nulidade do procedimento por cerceamento de defesa e por inobservância do devido processo legal, em virtude de vícios jurídicos, dentre os quais a ausência de intimação para apresentação de livros e documentos e do Termo de Início de Fiscalização.*

*Noutro caso, através da Resolução JJF 811/99, sendo Relator Anselmo Leite Brum, a 5ª Junta declarou nulo o procedimento fiscal porque o Auto de Infração foi lavrado após o prazo de validade do Termo de Início de Fiscalização, considerando que o autuante não mais estava autorizado a prosseguir com a ação fiscal.*

*Num outro caso, em que fui Relator, cheguei a conclusão idêntica – Acórdão JJF 1546/99, no julgamento do Processo AI 156896.0003/99-8.*

*O art. 28 do RPAF/99, em seu inciso I, prevê que a autoridade administrativa lavre o Termo de Início de Fiscalização, indica a sua finalidade e estabelece requisitos que vinculam o procedimento fiscal, nestes termos:*

*“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;” (os grifos são meus).*

*E o § 4º do mesmo artigo manda que:*

“§ 4º. Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal, deverão ser anexadas aos autos cópias reprográficas dos termos lavrados no livro fiscal próprio, se houver, podendo a cópia ser substituída 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” (os grifos são meus).

De acordo com as expressões empregadas pelo legislador no inciso I, supra, o Termo de Início destina-se a “documentar o início do procedimento fiscal”. Já de acordo com a regra do § 4º, os termos de ocorrências, inclusive o Termo de Início, são lavrados “para efeito de fundamentação do procedimento fiscal”. A interpretação das expressões assinaladas leva à conclusão de que, não sendo obedecido o preceito regulamentar, falta fundamento ao procedimento fiscal.

O art. 29 do RPAF especifica, taxativamente, os casos em que é dispensada a lavratura de Termo de Início de Fiscalização e de Termo de Encerramento ou de Termo de Apreensão. Como se trata de regra de importância substancial neste caso, vou transcrevê-la:

“Art. 29. É dispensada 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 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.”

A situação em exame não se encaixa em nenhuma das hipóteses de dispensa do Termo de Início de Fiscalização. Mesmo em se tratando de irregularidade constatada no trânsito de mercadorias, a dispensa do aludido termo só é admitida “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”.

Ora, se o art. 29 do RPAF especifica os casos em que é dispensada a lavratura de Termo de Início de Fiscalização, sem nenhuma expressão que indique tratar-se de enumeração exemplificativa, pode o intérprete dispensar por conta própria o aludido termo? Do mesmo modo que a fiscalização deve obediência à lei, também este órgão de julgamento deve submeter-se à lei.

No presente caso o Termo de Início de Fiscalização não foi lavrado no livro de ocorrências. Aliás, nem foi lavrado Termo de Início nem qualquer outro instrumento que formalmente desse início à ação fiscal.

Como foi salientado, o art. 28 do RPAF/99 prevê em seu § 4º que o Termo de Início seja lavrado no livro fiscal próprio, devendo ser anexada aos autos uma cópia do mesmo ou a reprodução do seu exato teor em folha à parte, devendo nesse caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original. O inciso I do citado artigo manda que, se o Termo de Início não for lavrado no livro de ocorrências, o fiscal colha a assinatura do intimado no próprio instrumento ou em recibo.

Nada disso foi feito. Resta então indagar a consequência jurídica da inobservância dessa formalidade procedural.

*Em princípio, é nulo o procedimento fiscal que não atender ao devido processo legal, ou seja, que não seguir os ditames traçados pela legislação, tomando-se o vocábulo “processo” em seu sentido lato. Evidentemente, não é qualquer irregularidade formal que acarreta a nulidade. Para que esta se imponha é preciso que haja prejuízo jurídico para a parte que não contribuiu para a inobservância da lei.*

*Há que se verificar, por conseguinte, se é razoável determinar a nulidade do procedimento em face de uma formalidade legal como a que se encontra em exame.*

*Não se trata aqui de “mera” formalidade, porque não acredito que a lei ande criando formalidades desnecessárias. Não creio que o Termo de Início de Fiscalização seja coisa supérflua, desnecessária. O CTN, que tem status de lei complementar à Constituição, não dedicaria atenção a uma bobagem. A lavratura desse instrumento está prevista no elenco das normas gerais de tributação do CTN, que nesse aspecto tem fundamento no art. 146, III, da Constituição, normas essas aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. A necessidade do termo em questão é reiterada no art. 127 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e repetida nos arts. 26 a 29 do RPAF/99. A lavratura do Termo de Início de Fiscalização constitui um requisito essencial, de modo que sua inobservância implica a invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal.*

*Com efeito, o inciso I do art. 28 do RPAF diz que o termo se destina a “documentar o início do procedimento fiscal”, e o § 4 manda que o referido termo seja transscrito no livro próprio do sujeito passivo, dando a exata dimensão da finalidade desse termo: “Para efeito de fundamentação do procedimento fiscal...”. Quer dizer então que o procedimento fiscal que não for iniciado como manda a lei é desprovido de fundamento jurídico.*

*No caso presente, o contribuinte foi surpreendido por um Auto de Infração, sem que, juridicamente, lhe fosse informado que se encontrava sob fiscalização. Foi lavrado “Termo de Apreensão e Ocorrências” – instrumento não previsto no art. 28 do RPAF – sem que houvesse o correspondente Termo de Início. Ou seja, o procedimento fiscal está todo viciado. Para ser autuado, o contribuinte precisa saber que está sendo fiscalizado. O direito de defesa não começa apenas no instante em que o sujeito passivo toma ciência do Auto de Infração, já pronto e acabado. O direito de saber que está sendo fiscalizado, para poder acompanhar a ação fiscal, faz parte da ampla defesa, direito constitucional inarredável.*

*Vários princípios jurídicos norteiam a instauração, o preparo, a instrução e a Decisão do processo administrativo: os princípios da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal, e outros.*

*Prevê o 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.”*

*Em sintonia com o preceito do CTN, a lavratura dos termos fiscais é disciplinada nos arts. 26 a 30 do RPAF/99. Os arts. 26 e 27 elencam atos ou fatos que iniciam ou encerram a ação fiscal. O art. 28 define a finalidade de cada um dos atos que devem ser lavrados pela autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização, descrevendo quando cada um deles deve ser lavrado, “conforme o caso”, expressão esta contida no caput. No tocante ao Termo de Início, estabelece o § 1º, in verbis:*

§ 1º. O Termo de Início de Fiscalização será válido por 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogado por iguais períodos consecutivos mediante comunicação escrita da autoridade fiscalizadora ao sujeito passivo, sendo que, esgotado o prazo de que cuida este parágrafo e não sendo o mesmo prorrogado, poderá o contribuinte recolher os seus débitos espontaneamente, enquanto não for lavrado novo Termo de Início.”

Não se trata de normas inócuas. O que está previsto na legislação é para ser cumprido. Não faria sentido o CTN e a legislação estadual estabelecerem um rito a ser seguido, e a sua inobservância não ter nenhuma consequência. Não é só o contribuinte quem deve cumprir a lei. Também o Estado, na pessoa dos seus agentes, deve dar o exemplo. Quando o contribuinte infringe a norma jurídico-tributária, a consequência é a instauração de procedimento para apurar o cometimento. E quando o preposto do fisco infringe norma processual, a consequência é a nulidade do seu ato.

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 dos termos especificados no art. 28 do RPAF, com destaque especial para os Termo de Início, de Encerramento e de Apreensão. Esses termos, quer como atos acessórios, quer como atos pressupostos, quer como atos preparatórios, constituem requisitos 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.

Tendo em vista que o Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se, conforme o caso, em Termo de Início e Termo de Encerramento de Fiscalização ou em Termo de Apreensão lavrado de forma eficaz, e considerando que, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, é nulo o Auto de Infração, por não ter sido seguido o devido processo (procedimento) legal”.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância interpõe o autuado Recurso Voluntário, através do qual, inicialmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, em função da falta, quando da lavratura do Auto de Infração, do Termo de Início de Fiscalização, invocando, para tanto, os argumentos expendidos no Voto Divergente acima transcritos, proferido no julgamento de primeira instância. Quanto ao mérito, repisa integralmente a sua peça defensiva, invocando o argumento de existência de isenção incidente na operação objeto de autuação. Ao final, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário interposto, a fim de que seja decretada a Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS, após tecer escorço histórico a respeito do presente PAF, emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, através do qual assevera, quanto à nulidade suscitada pelo recorrente, que o art. 2º, do RPAF, consigna o princípio da instrumentalidade das formas, também aplicável no processo administrativo fiscal., segundo o qual, ainda que um determinado ato processual não tenha sido praticado revestido com a forma prescrita em lei, a

sua nulidade não deve ser decretada, desde que tenha sido atingida a sua finalidade e que esse vício não tenha gerado prejuízo a qualquer das partes. Transcreve lição de Marcelo Abelha Rodrigues acerca da matéria, bem assim o art. 18, § 2.º, do RPAF. Aduz que no caso em comento, embora não se tratasse de hipótese de dispensa do Termo de Início de Fiscalização, foi lavrado, no início da ação fiscal, um documento intitulado “Termo de Apreensão e Ocorrência” e, tendo em vista que tal ato cumpriu a finalidade a ser exercida pelo referido Termo de Início, não tendo decorrido, desse fato, prejuízos ao devido processo legal, à ampla defesa e ao contraditório, não há motivação para a decretação de nulidade no processo fiscal em comento. Assinala, ainda, que o início do processo ocorreu com a lavratura do Termo de Apreensão e Ocorrência n.º 1407770149/03-9 (fls. 06/07), ato que foi devidamente cientificado ao contribuinte, conforme recibo de fls. 101v c/c 100, após realização de diligência com essa finalidade. Argumenta que no referido termo consta não só a indicação do dia e hora da sua lavratura, como também a sua motivação e a referência ao Termo de Apreensão e Auto de Infração anteriores, que possuíam o mesmo fato e objeto, mas foram decretados nulos. Salienta que inexiste qualquer prejuízo ao recorrente, invocando o art. 18, § 1.º, do RPAF, para justificar que meras incorreções ou omissões, bem como a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do feito, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, o que só ocorrer no caso em apreço, razão pela qual não há que se cogitar de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, ressalta que as normas concessivas de isenção, à luz do art. 111, do CTN, devem ser interpretadas literalmente, tendo em vista que inexiste disposição legal expressa concedendo isenção às mercadorias objeto da autuação, bem como inexiste similar nacional, não podendo ser acolhidas as argumentações do recorrente. Além disso, prossegue, a própria Constituição Federal, no seu art. 155, § 2.º, I, excepciona o princípio da não cumulatividade nas hipóteses de operações posteriores isentas, como no caso presente. Conclui asseverando que incide o ICMS nas importações dos bens em exame, mesmo que a venda das embarcações navais, em cuja construção aqueles bens sejam empregados, figurem como operações isentas, não havendo que se falar em violação ao princípio da não cumulatividade, por expressa disposição constitucional. Opina, ao final, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto à Preliminar de Nulidade)**

Sustenta o recorrente a nulidade do presente Auto de Infração, em decorrência da existência de vício jurídico provocado com a ausência do Termo de Início de Fiscalização, violando os princípios da verdade material, legalidade, ampla defesa e devido processo legal.

Acolho a referida preliminar de nulidade.

É de corriqueira sabença, como acertadamente pontuou o prolator do Voto Discordante em primeira instância, que o Auto de Infração que tem por escopo o lançamento de um tributo deve sempre se iniciar através de Termo de Início de Fiscalização ou de Termo de Apreensão, em face do que preceitua o art. 28, IV, e § 4º, c/c o art. 29 do RPAF/99.

*In casu*, a despeito de existir nos autos documento intitulado de “Termo de Apreensão e Ocorrência”, inexiste qualquer apreensão, convindo salientar que não foi apostila no aludido termo qualquer assinatura do detentor dos bens, muito menos do depositário, sem prejuízo do fato de que, no ato da lavratura, não fora entregue qualquer cópia ao autuado.

Impende salientar que no bojo do aludido “Termo de Apreensão e Ocorrências”, é indicada uma observação no sentido de que, em atendimento ao art. 21 do RPAF, “este processo substitui o Termo de Apreensão nº 140777.0133/04-3”, apesar de o citado artigo de lei não consignar qualquer possibilidade de um processo vir a substituir um Termo de Apreensão.

Ora, o presente Auto de Infração, como relatado alhures, foi lavrado em decorrência de renovação de ação fiscal, posto que o CONSEF havia declarado nulo um Auto de Infração anterior, de nº 140777.0137/04-9, lavrado quando o contribuinte ainda se encontrava sob os efeitos de uma

Consulta. Logo, como corretamente assinalou o prolator do Voto divergente em primeira instância “*O Termo de Apreensão do Auto anterior não serve de respaldo para o presente, pois, de acordo com o § 2º do art. 28 do RPAF, o Termo de Apreensão perde a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente*”, logo, “*Como o Auto de Infração anterior foi anulado, e já tendo decorrido de há muito os aludidos 30 dias, teria de ser lavrado outro Termo de Apreensão para dar suporte ao presente Auto*”.

Flagrante o vício que inquia de nulidade o Auto de Infração em comento, notadamente porque é através do Termo de Apreensão ou de Início de Fiscalização que se alcança a prova da materialidade do fato, ou, a *contrario sensu*, não tendo sido o mesmo emitido validamente, inexiste qualquer prova material da infração.

É inegável que a exigência normativa do Termo de Início de Fiscalização objetiva o resguardo de abusos que poderiam ser praticados pela fiscalização, configurando-se em uma das múltiplas facetas do princípio da segurança jurídica. Imperioso destacar que a presente autuação decorre de outra anteriormente lavrada, podendo o contribuinte, por tal razão, pagar o imposto de forma espontânea antes do início de nova ação fiscal, pelo que tinha direito de saber quando houve o início da novel ação fiscalizadora.

Outrossim, o art. 29, do RPAF/99 enumera, taxativamente, as hipóteses em que é dispensada a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, razão pela qual, a *contrario sensu*, em todas as demais situações não contempladas no citado dispositivo é obrigatória a lavratura do aludido termo, como sói ocorrer no caso presente.

Esse, inclusive, o entendimento predominante da jurisprudência administrativa deste CONSEF, a exemplo das Resoluções nº 2518/95, 2845/95, 461/96, 1835/95, 426/95, 1893/95 e 5595/96, bem como aquelas também invocadas no *decisum* de primeiro grau.

Assim é que, à luz do preceitua o art. 28, I, c/c parágrafo 4., do RPAF/99, conclui-se que, não sendo obedecido o preceito regulamentar, falta fundamento ao procedimento fiscal.

Acresça-se a isso o fato de que o Termo de Início de Fiscalização não foi lavrado sequer no livro de ocorrências, ou em qualquer outro instrumento que formalmente desse início à ação fiscal, omissão que deve suportar as consequências jurídicas à mesma atinentes.

Cura aduzir que, ao contrário do quanto asseverado pela Douta Procuradoria, o vício existente nos presentes autos, não é uma “mera” formalidade, especialmente porque o Termo de Início de Fiscalização apresenta amparo no CTN, com fundamento no art. 146, III, da Constituição Federal, estando expressamente prescrito no art. 127, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), na redação dada pela Lei nº 7.438/99, e repetido nos arts. 26 a 29 do RPAF/99.

Dai porque a lavratura do Termo de Início de Fiscalização representa, sim, um requisito essencial, pelo que o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal, estando desprovido, portanto, de qualquer fundamento jurídico.

Constitui-se em direito inafastável do autuado, sufragado em sede constitucional, a ampla defesa e o contraditório, necessitando o mesmo, por óbvio, saber do que e quando esta sendo fiscalizado, em face do quanto insculpido no art. 196, do CTN, combinado com os arts. 26 a 30, do RPAF/99.

Evidente, portanto, que não pode considerar os ditames referentes ao Termo de Início de Fiscalização como normas inócuas e o seu descumprimento gera, irremediavelmente, a nulidade do Auto de Infração, em virtude do ato administrativo praticado estar eivado de absoluta ineficácia, não podendo, pois, produzir efeitos jurídicos.

Destarte, tendo em vista que qualquer autuação, concernente a um lançamento de tributo, necessita estar balizado através de eficaz lavratura de Termo de Início e Termo de Encerramento de Fiscalização ou de Termo de Apreensão, considerando-se, ainda, que no caso vertente não foi cumprido o quanto determinado na legislação vigente, com espeque nas razões de decidir do

julgador divergente de Primeira Instância, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo autuado, a fim de decretar a NULIDADE do presente Auto de Infração.

Vencido quanto às preliminares de nulidade anteriormente suscitadas, ingresso agora na seara de análise do *meritum causae* da presente autuação.

Inicialmente, a fim de facilitar a compreensão da matéria ora debatida cumpre-se transcrever o quanto disposto na **Cláusula Primeira, inciso II**, do **Convênio ICM nº 33/77**, do qual o Estado da Bahia é signatário, *ad litteram verbis*:

“*Cláusula Primeira. Ficam isentas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias:*

*I- .....*

*II- a aplicação, pela indústria naval, de peças, partes e componentes utilizados no reparo, conserto e reconstrução de embarcações;”* (grifo nosso)

*Pari passu*, a aludida norma não pode ser interpretada através de sua leitura individualizada, tornando-se mister analisá-la à luz do quanto disposto no art. 32, do **RICMS/BA**, assim editado:

“*Art. 32. São isentas do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias:*

*I- na saídas de embarcações construídas no País, efetuadas por quaisquer estabelecimentos, bem como nos fornecimentos, pela indústria naval, de peças, partes e componentes aplicados nos serviços de reparo, conserto e reconstrução das mesmas, excetuadas as embarcações (Convs. ICM 33/77, 43/87, 59/87 e 18/88 e Convs. ICMS 18/89, 44/90, 80/91, 1/92, 148/92, 151/194 e 102/96):*

- a) com menos de 3 toneladas brutas de registro, salvo as de madeira utilizadas na pesca artesanal;*
- b) recreativas e esportivas de qualquer porte;*
- c) classificadas na posição 8905.10 da NCM (dragas)”* (grifos nossos)

Outrossim, estatui o art. 12, do já invocado diploma normativo:

“*Art. 12. Aplicam-se às operações de importação de mercadorias do exterior os benefícios fiscais previstos para as operações realizadas no mercado interno com as mesmas mercadorias, em idênticas condições, sempre que tratado celebrado entre o Brasil e o país de origem dispuser nesse sentido.”*

Ora, no meu entendimento, depreende-se da leitura dos citados dispositivos normativos, que a isenção erigida na legislação tributária do Estado da Bahia deve sim alcançar o recorrente.

Isso porque, ao contrário do quanto o colimado pela PGE/PROFIS, o fato de inexistir similar nacional do bem importado da Suécia não tem o condão de afastar a aplicabilidade dos retro citados dispositivos normativos. Ao revés, apenas o atesta, posto que, ainda que efetivamente existisse o produto nacional, o mesmo benefício deveria ser estendido ao bem importado, como sói ocorrer no caso vertente, em que está sendo aplicado pela indústria naval para reparo conserto ou reconstrução.

Acresça-se a isso o fato de que, se entendêssemos em sentido contrário, o recorrente não seria sequer abrangido pelos programas de incentivo, uma vez que, não obstante goze da isenção de tributos federais, estaria obrigado a pagar o ICMS.

Não é esse, ainda que feita essa interpretação literal dos citados dispositivos, o intuito do legislador!

Divirjo, portanto, das conclusões do Parecer GECOT-DITRI, jungido aos presentes autos, uma vez que, distintamente do quanto ali extraído, entendo que o recorrente, indústria naval que é, importou peças indispensáveis à reconstrução de um rebocador, cuja contratação fora realizada pela Navemar Transporte e Comércio Marítimo Ltda.

De outro lado, rasa em fundamentação válida se apresenta a assertiva de que a importação seria uma etapa anterior, na qual não se aplica o benefício da isenção, visto que a mesma está em manifesta dissonância com o teor do art. 12, do RICMS, supra transcrito.

*Ex positis*, em face de tudo quanto acima exposto e com espeque nos princípios da legalidade e eficiência administrativos, entendendo, quanto ao mérito, que o recorrente faz jus à isenção insculpida na Cláusula Primeira, inciso II, do Convênio ICM n.º 33/77, c/c nos arts. 32, II e 12, do RICMS/Ba, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interpuesto para julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Nulidade)**

Respeitosamente, divirjo do voto do ilustre relator no que tange à preliminar argüida no Recurso Voluntário, pois considero que não há razão para a nulidade do Auto de Infração, conforme passo a me pronunciar.

Nos termos do art. 28 do RPAF/99, a autoridade que realizar tarefa de fiscalização para verificação de obrigação tributária deverá lavrar Termo de Início de Fiscalização, para documentar o início do procedimento fiscal. Dessa forma, a lavratura do referido termo tem como objetivo demarcar o início da ação fiscal e, assim, afastar a possibilidade de que eventuais pagamentos ou procedimentos realizados pelo fiscalizado possam ser considerados como espontâneos.

No caso em tela, observo que foi lavrado um termo denominado de Termo de Apreensão e Ocorrência. Mediante diligência determinada pela primeira instância, o recorrente recebeu cópia desse Termo de Apreensão e Ocorrência (fl. 90), tendo sido naquela oportunidade acertadamente concedido o prazo de dez dias para pronunciamento, previsto no § 1º do artigo 18 do RPAF/99. Com base no princípio da instrumentalidade das formas, considero que esse termo, apesar de possuir denominação diversa, serviu para demarcar o início da ação fiscal, atingindo, assim, a sua finalidade precípua.

Mesmo admitindo que o Termo de Apreensão e Ocorrência não poderia substituir o Termo de Início de Fiscalização, não haveria razão para a nulidade do lançamento, uma vez que o procedimento adotado na ação fiscal não trouxe qualquer prejuízo ao recorrente, pois a infração foi descrita de forma satisfatória e o direito de defesa foi exercido em sua plenitude.

Pelo acima exposto e em consonância com o opinativo da PGE/PROFIS, ultrapasso as preliminares de nulidade suscitadas, pois considero que o procedimento fiscal não acarretou qualquer prejuízo ao direito de direito de defesa do recorrente.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Mérito)**

De início cabe informar que em relação às preliminares de nulidade acompanho o voto do Consº Álvaro Vieira, afastando as arguições de vínculo do procedimento fiscal quanto aos termos lavrados para documentar o início dos trabalhos de fiscalização, razão pela qual divirjo do sr. relator.

Quanto ao mérito, de igual modo, também peço licença para discordar do ilustre relator, pois entendo que a autuação em lide se encontra em conformidade com as disposições da legislação de regência, especificadamente o art. 32, inc. I do RICMS/97, norma isentiva do ICMS que reproduz os termos do Convênio ICM 33/77, que foi objeto de sucessivas prorrogações desde a sua edição.

Importante ressaltar que as citadas normas, por serem concessivas de isenção, segundo o art. 111 do CTN, devem ser interpretadas literalmente, não havendo no texto das mesmas a previsão de isenção nas operações de aquisição de materiais aplicados, respectivamente:

- 1º) na fabricação das embarcações produzidas por qualquer estabelecimento;
- 2º) nos serviços de reparo, conserto e reconstrução de embarcações, quanto aos fornecimentos efetuadas pela indústria naval. Daí deduzir-se, com facilidade, que as aquisições de peças, partes de componentes pela indústria naval para a fabricação de embarcações ou destinados à

aplicação nas prestações de serviços de conserto, reparo e re-construção, são tributadas pelo imposto nas operações internas, não podendo, assim, o importador gozar de benefício não extensível aos fornecimentos verificados no mercado nacional.

Ademais, é importante frisar não ser incomum, na legislação do ICMS, o legislador isentar uma das etapas de circulação de mercadorias e tributar as demais, como se verifica no caso em exame. A própria Constituição Federal, em seu § 2º, do art. 155, excepciona essa situação, ao dispor sobre a técnica da não-cumulatividade do imposto, determinando que, salvo hipótese de disposição expressa em contrário na legislação, ou seja, salvo autorização expressa de manutenção de créditos, a isenção ou não-incidência acarretam a anulação dos créditos fiscais relativos às operações anteriores. No caso vertente, a legislação do imposto não estendeu a isenção às operações de aquisição de componentes, peças e partes pelo fabricante de embarcações ou pelo prestador de serviço, limitando-se a regra isentiva a alcançar apenas as saídas de embarcações (produto final) ou os fornecimentos dos materiais nas respectivas prestações de conserto, reparo e reconstrução. Em outras palavras: foram isentadas apenas as agregações de valor promovidas pelo construtor naval e os fornecimentos de materiais nas prestações de serviços.

Nessa mesma linha de entendimento o parecer opinativo da Procuradoria Estadual, inserido à fl. 156/162 dos autos e a manifestação da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda (DITRI), anexa às fls. 44/45, integrante do processo de consulta em que a empresa autuada participou na qualidade de consulente, oportunidade em que a SEFAZ, através de seu órgão consultivo, expressamente declarou que as operações de importação de componentes, peças e partes eram tributadas pelo ICMS.

Assim, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter inalterada a decisão de Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 140777.0152/03-0, lavrado contra **COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Quanto à Preliminar de Nulidade

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Nelson Antônio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Quanto ao Mérito

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Nelson Antônio Daiha Filho, Márcio Medeiros Bastos, Helcônio de Souza Almeida e Fauze Midlej.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiro: Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Mérito)

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO (Quanto à Preliminar de Nulidade)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR (Quanto à Preliminar de Nulidade)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS