

**PROCESSO** - A. I. Nº 140777.0156/03-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2º JJF nº 0223-02/07  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 16/10/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP 0364-12/07

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. TERMO DE APREENSÃO INEFICAZ. FALTA DE LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A autuação, efetuada pela fiscalização de mercadorias em trânsito, baseia-se em Termo de Apreensão ineficaz, por terem sido apreendidas mercadorias que, não mais se encontravam em trânsito, uma vez que já haviam transitado meses antes da data constante no Termo de Apreensão. Afastada a nulidade apontada, uma vez que o procedimento adotado na ação fiscal, não trouxe prejuízo ao recorrente, pois a infração foi discutida de forma satisfatória, e o direito de defesa exercido em sua plenitude. Devolvam-se os autos a Junta de Julgamento para apreciar o mérito da lide. Recurso **PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente Decisão nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.2000.

O lançamento de ofício lavrado em 05/06/2006 exigiu imposto no valor de R\$353.820,71, em decorrência da falta de recolhimento de ICMS no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas, cujo importador é estabelecido no Estado da Bahia. Consta da descrição dos fatos que o autuado deixou de recolher o ICMS do desembarco aduaneiro referente a importação de 2 (dois) propulsores para embarcação marítima – novo – mod. Z-SRP 1010FP, tudo conforme consta da declaração de importação – DI nº 05/0195335-0 com data de registro de 24/02/2006. Existe ainda a observação de que a mercadoria não está apreendida em cumprimento a liminar concedida pelo Mandado de Segurança processo nº 646032-3/2005 concedida pela 3ª Vara Fazenda Pública – Comarca de Salvador e que o presente Termo visa resguardar a Fazenda Pública da exigibilidade futura do ICMS devido e diz expressamente: “mercadoria não apreendida”.

Consta ainda que, em atendimento ao artigo 21 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, este processo substitui o Termo de Apreensão de nº 140777.0134/04-0 – Auto de Infração nº 140777.0138/04-5 salvo da falha de que o lançamento do tributo ocorrera no prazo de 20 (vinte) dias da intimação da solução da consulta formulada conforme preceitua o artigo 62, inciso III, que levou ao julgamento nulo pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual. A consulta formulada pelo contribuinte, Parecer nº 1105/2005, anexada em sua defesa às folhas 60 do PAF anterior, atesta que esta operação deve ser tributada normalmente na forma prevista na Legislação Estadual. O contribuinte também atesta este conhecimento às folhas 4 do seu instrumento de defesa (fl. 33 do PAF).

O autuado apresentou defesa, fls. 20 a 43, mediante advogado legalmente constituído, impugnando o lançamento tributário arguindo nulidade argumentando que o Auto de Infração foi lavrado em substituição ao de número 140777.0138/04-5, julgado Nulo pela 1ª Câmara de Julgamento, porém, ao

tentar corrigir os vícios do procedimento anterior incorreu a administração em uma série de irregularidades, as quais acarretam a nulidade de todo o procedimento: por ausência de requisitos essenciais; falta de prova da infração e por decurso de prazo.

Em relação à ausência de requisitos essenciais, aduz que recebeu em seu estabelecimento no último dia 31/01/2007 intimação referente ao Auto de Infração em lide, com data de lavratura em 05/06/2006. Ocorre que, ao verificar o Auto de Infração deparou-se, para sua surpresa, com o Auto de Infração anterior, já julgado nulo. Entretanto, procurou a Inspetoria de Simões Filho para obter uma cópia do Auto de Infração em lide. Aduz flagrante cerceamento do direito de defesa provocado pela falta de entrega dos documentos essenciais para provar a prática da infração, a teor do que dispõe o artigo 28, § 4º do RPAF/Ba., o qual transcreveu. Destaca que não obstante constar da cópia da peça acusatória o número do TAO – Termo de Apreensão e Ocorrências, o mesmo não foi entregue à impugnante, e esta somente recebeu a cópia do Termo de Liberação o qual, vale frisar, não contém a assinatura do sujeito passivo, sendo inócuo já que não houve apreensão de mercadorias e o bem foi desembaraço há mais de um ano.

Frisa que o RICMS do Estado da Bahia estabelece no artigo 945 que o termo de apreensão se presta a apreender mercadorias como prova da materialidade da infração. O caso presente há muita a mercadoria foi desembaraçada e entregue a impugnante, sendo, portanto, indevida a lavratura do Termo de Apreensão, ainda mais quando o termo não é efetivamente lavrado contendo os elementos exigidos pela legislação, constando apenas um número do suposto termo para cumprir formalidade.

Aduz que o procedimento correto seria a fiscalização no estabelecimento do impugnante com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, o que também não ocorreu, transcrevendo a Ementa do Acórdão JJF nº 0351-01/02, sobre o tema.

Salienta que a obrigação da lavratura do Termo de Início de Fiscalização está prevista no artigo 28 do RPAF, o qual transcreveu, sendo uma garantia do contribuinte que tem o direito de saber que está sendo fiscalizado. Não tendo sido lavrado o Termo de Início de Fiscalização, ou se o foi, não foi entregue ao contribuinte, o que equivale a não ter sido lavrado, inquinado de nulidade está o procedimento desde a sua origem, por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, transcrevendo Ementas CJF nº 0310-12/02, JJF nº 0219-01/02, JJF nº 1090/00.

No tocante a falta de prova da infração, ressalta que a falta de elementos essenciais de validade do procedimento acarreta, ainda, a nulidade do procedimento por ausência de prova da infração.

Observa que consta no Auto de Infração que o mesmo foi lavrado no dia 05/06/2006 no Posto Fiscal da CODEBA. Contudo, o procedimento escolhido pelo fiscal foi equivocado, vez que, como a mercadoria não estava em trânsito no dia 05/06/2006, este deveria ter se dirigido ao estabelecimento da empresa e lavrado o termo de início de fiscalização. Como não o fez e sendo o termo de apreensão nulo, não há como provar a ocorrência da infração, restando inválido o procedimento conforme artigo 18, IV, do PRAF/99.

Relativamente à arguição de nulidade por decurso de prazo, destaca que o RPAF estabelece no artigo 28, VII que a autoridade administrativa deverá documentar o encerramento do procedimento fiscal, colhendo a assinatura do contribuinte no instrumento ou mediante recibo. Determina, ainda, que o procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo máximo de 90 dias, transcrevendo o dispositivo. Assim, o auditor deve documentar o encerramento do procedimento de fiscalização, sendo elemento essencial a intimação do contribuinte, o procedimento somente se encerra com a intimação do sujeito passivo, devendo este encerramento ocorrer 90 dias após o início da fiscalização. No caso presente, embora o Auto de Infração tenha sido lavrado em 05/06/2006, o contribuinte, somente tomou ciência de sua existência em 31/01/2007, muito além do 90 dias exigidos na legislação.

No mérito, aduz 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. Afirma que, se valendo de sua experiência, firmou contrato para construir, converter e jumborizar um rebocador. Para tanto, importou os dois propulsores, que foram os relacionados na autuação. Informa que esses equipamentos são fabricados apenas na Suécia, inexistindo similar nacional. Frisa que o Estado da Bahia concedeu isenção nas saídas das embarcações construídas, mas não o fez, pelo menos de forma expressa, na importação das partes e equipamentos necessários à construção, modernização e conversão de embarcações.

Diz que a impugnante formulou consulta acerca do presente caso, tendo recebido resposta negativa no sentido de que não goza da isenção para a importação das peças objeto da autuação. Entende que houve equívoco na referida resposta, diante do relatório contido no Parecer da consulta que a impugnante, indústria naval, importou peças necessárias para proceder a reconstrução de um rebocador. Reitera que se prevalecer a 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. Insiste que por essa razão, está evidenciada a ilegalidade da autuação. Afirma que o ICMS é imposto incidente sobre o consumo e não sobre a produção, como é a hipótese em exame. Comenta sobre a não-cumulatividade no ICMS para concluir que a exigência é descabida.

Ao final, requer a nulidade da autuação e, acaso vencida a preliminar argüida, pugna pela improcedência do lançamento.

O autuante, em informação fiscal às folhas 75 a 78 dos autos, rebate as razões defensivas com o argumento de que é pacífico no CONSEF o entendimento que liminar em mandado de segurança apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não obstando a constituição do crédito tributário. Frisa que a importação efetuada pelo autuado configura hipótese de incidência do ICMS, cabendo o recolhimento no momento do desembarço 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.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

Em nova manifestação, folhas 87 a 89, o autuado reitera os argumentos anteriores.

Em seu voto o Sr. relator da Primeira Instância, assim se expressa: *“O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de recolhimento no desembarço aduaneiro de 2 (dois) propulsores para embarcação marítima – novo – mod. Z-SRP 1010FP, consta da Declaração de Importação – DI nº 05/0195335-0 com data de registro de 24/02/2006, mercadorias importadas, cujo importador seja estabelecido no Estado da Bahia.*

*Conta ainda da acusação que, em atendimento ao artigo 21 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, este processo substitui o Termo de Apreensão de nº 140777.0134/04-0 – Auto de Infração nº 140777.0138/04-5 salvo da falha de que o lançamento do tributo ocorrera no prazo de 20 (vinte) dias da intimação da solução da consulta formulada conforme preceitua o artigo 62, inciso III, que levou ao julgamento nulo pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de fazenda Estadual. A consulta formulada pelo contribuinte, Parecer 1105/2005, anexada em sua defesa à folha 60 do PAF anterior atesta que esta operação deve ser tributada normalmente na forma prevista na Legislação Estadual. Para embasar a ação fiscal o autuante lavrou o Termo de Apreensão e Ocorrências nº 140777.0153/03-6, folhas 06 e 07, datado de 05/06/2006, constando a descrição das mercadorias objeto da apreensão no campo “Relação das Mercadorias Apreendidas” do referido termo. No termo não consta assinatura do detentor das mercadorias, nem do transportador e nem das testemunhas. Conforme Acórdão JF nº 0094-05/05 da 5ª Junta de Julgamento Fiscal o Auto de Infração anterior foi lavrado em 18/03/05, mais de um ano antes da apreensão, ou seja, a mercadoria tida com apreendida pela fiscalização de trânsito, não mais estava em trânsito. Portanto, não resta dúvida de que, no momento da autuação, a mercadoria estava em qualquer outro local, menos em trânsito. Como a mercadoria não mais estava em*

*trânsito, a ação fiscal deveria ter sido desenvolvida no estabelecimento do autuado, intimando o contribuinte para apresentação dos livros e documentos fiscais, verificando-se se o autuado recolheu ou não o imposto devido, lavrando-se o respectivo Auto de Infração caso o ICMS não tivesse sido recolhido. Jamais poderia a fiscalização de trânsito asseverar que estava apreendendo uma mercadoria que estava em trânsito, quando as mesmas circularam meses antes da suposta apreensão. Ademais, no Termo de Apreensão, acostado pelo autuante para embasar a autuação, constam outras irregularidades já citadas acima, tais como: falta de assinatura do detentor das mercadorias, do transportador e na ausência dessas assinaturas deveria ter a assinatura de testemunhas, o que não foi observado pelo autuante”.*

Diante do exposto, votou pela Nulidade do Auto de Infração, com base no artigo 18, IV, “a” do RPAF/99. Recomendando ao órgão competente que examine se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento.

## **VOTO**

Ouso divergir da Decisão da JJF. Mantenho a posição que já tomamos em processo semelhante no sentido de que não há razão para a nulidade do Auto de Infração.

Acompanho o voto emitido pelo ilustre conselheiro Álvaro Vieira que entendeu na hipótese que 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. Restou provado nos autos que o recorrente recebeu cópia desse Termo de Apreensão e Ocorrência, 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 ultrapasso as preliminares de nulidade suscitadas, pois considero que o procedimento fiscal não acarretou qualquer prejuízo ao direito de direito de defesa do recorrente, devendo o PAF retornar a JJF para que se pronuncie sobre o mérito.

## **VOTO DISCORDANTE (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 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”, inexistiu qualquer apreensão, convindo salientar que não foi aposta 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.

Flagrante o vício que inquina 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, inexistente 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.

Daí 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 obvio, 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 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **140777.0156/03-5**, lavrado contra **COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo o PAF retornar a JJF para que se pronuncie sobre o mérito implicando novo julgamento.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO DISCORDANTE

LEILA VON SHOSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS