

**A. I. Nº** - 140777.0138/03-0  
**AUTUADO** - COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - WILSON FIGUEREDO DE SOUZA  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 09.02.07

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0006-02/07

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O fato gerador do ICMS ocorre no ato do desembaraço aduaneiro. Produto não amparado pela regra de exceção do imposto. A existência da liminar não obsta a constituição do crédito tributário, apenas impede a apreensão de mercadorias. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade, bem como o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

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 desembaraço aduaneiro, tudo conforme consta da DI nº 05/0068887-1, com data de registro 20/01/2005 e nota fiscal de entrada nº 0869, emitida em 07/03/2005, estando o importador estabelecido no Estado da Bahia.

O autuante assevera que, apesar de ter sido lavrado o Termo de Apreensão e Ocorrências nº 140777.0149/03-9, as mercadorias não foram apreendidas por força de decisão judicial – liminar em sede de Mandado de Segurança – Processo nº 646032-3/2005, fls. 77 a 78.

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

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 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.

Enfatiza 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. Acrescenta 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. Observa que essa isenção é concedida em outros estados da federação a exemplo de São Paulo, Rio de Janeiro e Espírito Santo.

Diz 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.

Afirma 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, enfatiza que está incorreta a conclusão de que entende devido o pagamento do imposto incidente na operação.

Ressalta 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.

Assinala 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. Acrescenta 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 transcreve 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.

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 do ICMS para concluir que a exigência é descabida. Transcreve 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.

Finaliza solicitando que o presente Auto de Infração, seja 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, observa 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.

Diz que a importação efetuada pela autuada 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.

Aduz que como não ocorrera o devido recolhimento do ICMS pela autuada 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.

Finaliza mantendo a procedência da autuação.

Na assentada de julgamento os membros desta Junta decidiram baixar os autos em diligência à INFAZ de Origem para 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, fls. 103 a 109.

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

Diz 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.

Enfatiza 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.

Frisa 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.

Transcreve 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.

Afirma 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.

Prossegue 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.

Diz 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.

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

Assegura 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.

Insiste 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.

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

## VOTO

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 aposta 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 desembaraço 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 JF, ACÓRDÃO JF Nº 0401-01/05 e mantida a decisão pela Segunda Instância através do ACÓRDÃO CJF Nº 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 (Conv. ICM 33/77, 43/87, 59/87 e 18/88, e Conv. 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.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

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*. Conseqüentemente, se não é emitido o Termo de Apreensão de forma válida, *não há prova material da infração*.

Uma vez assente que inexistiu 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 transcrito 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 JF 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 JF 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 JF 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:

“1 – Termo de Início de Fiscalização, *destinado a documentar o início do procedimento fiscal*, com indicação do dia e hora da lavratura, *devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrito diretamente em livro do próprio contribuinte;*” (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 procedimental.

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 transcrito 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.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **140777.0138/03-0**, lavrado contra a empresa **COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 246.081,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE