

A. I. Nº - 1407770156/03-5  
AUTUADO - COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - WILSON FIGUEIREDO DE SOUZA  
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO  
INTERNET - 18.12.2007

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0356-02/07**

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. PROPULSORES PARA EMBARCAÇÃO MARÍTIMA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A IMPORTAÇÃO QUANDO DO DESEMBARCAÇÃO ADUANEIRO. A legislação tributária estadual não prevê isenção do imposto para a operação objeto da autuação. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 05/06/2006, exige imposto no valor de R\$353.820,71, em decorrência da falta de recolhimento de ICMS no desembarço 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 desembarço aduaneiro referente a importação de 02 (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. 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. O presente Termo visa resguardar a Fazenda Pública da exigibilidade futura do ICMS devido. 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 a salvo da falha de que o lançamento do tributo ocorreu 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, argüindo nulidade e argumentando que o Auto de Infração fora 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 a 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 muito 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 a argüição 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 inicio 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 jumbarizar 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 obstante a constituição do crédito tributário.

Frisa que a importação efetuada pelo autuado configura hipótese de incidência do ICMS, cabendo o recolhimento no momento do desembarque 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 26 de julho de 2007, o presente PAF foi julgado pela 2ª JJF, Acórdão JJF Nº 0223-02/07, no que decidiu pela nulidade da autuação, conforme ementa abaixo:

**“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 as mercadorias haviam transitado meses antes da data constante no Termo de Apreensão. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.”

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0364-12/07, reformou a decisão de primeira instância, devolvendo aos autos ao órgão prolator da decisão reformada para novo julgamento, conforme ementa abaixo:

**“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.”

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência da falta de recolhimento no desembarço aduaneiro de 02 (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 ocorreu 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.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em decisão por maioria, mediante Acórdão CJF nº 0364-12/07, reformou a decisão de primeira instância, afastando a preliminar de nulidade, determinando o retorno dos autos para novo julgamento devendo a JJF pronunciar-se a respeito do mérito da autuação, conforme voto abaixo transscrito:

### **“VOTO”**

*Ouso divergir da Decisão da JJF. Mantendo 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 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.*

*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, 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 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.”*

Portanto, não cabe mais apreciar questões relativas a nulidade da autuação.

No mérito, o próprio autuado reconhece que não existe, pelo menos de forma expressa, isenção na importação das partes e equipamentos necessários à construção, modernização e conversão de embarcações. Além disso, informou que 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.

Como bem ressaltou o autuante, quando da informação fiscal, 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.

Diante do exposto, voto pela procedência da autuação.

#### **VOTO DISCORDANTE**

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, por 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.

Note-se que o art. 28, no “caput”, não diz que a autoridade fiscalizadora “poderá” lavrar-o legislador empregou o termo “lavrará”, de modo que não se trata de um procedimento discricionário.

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.

Poder-se-ia dizer que, como o aludido termo se intitula Termo de Apreensão e Ocorrências, ele não constitui um termo de “apreensão”, mas sim de “ocorrência”. Sucedendo, contudo, que “Termo de Ocorrência” não significa nada, juridicamente, pois o art. 28 do RPAF, ao listar os atos que dão embasamento ao Auto de Infração, não se refere a “Termo de Ocorrência”.

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 140777.0134/04-0”.

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. Evidentemente, “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 140777.0138/04-5, 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, ou então ser lavrado o Auto de Infração seguindo as praxes da fiscalização de estabelecimentos, com Termo de Início de Fiscalização (RPAF, art. 28, inciso I), intimando o contribuinte para ver se ele já recolhera ou não o imposto espontaneamente (inciso II), haja vista a anulação do Auto anterior.

Uma vez assente que inexiste nos autos o Termo de Apreensão, passa 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.

Como sou forçado a entrar no mérito, passo ao mérito.

Mérito são os fatos, as provas e o direito aplicável.

No caso presente, houve um vício procedural, acarretando *prejuízo 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*.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com fundamento no art. 945 do RICMS – falta de prova.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 1407770156/03-5, lavrado contra **COREMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$353.820,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso I, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA -RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE