

**A.I. Nº** - 936918071  
**AUTUADO** - HERMES COSTA BEZERRA  
**AUTUANTE** - MANOEL PEREIRA DE ANDRADE  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**INTERNET** - 04/06/2009

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0125-03/09**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO (CTN, art. 196; COTEB, art. 127, § 1º, II; RPAF, art. 28, I). 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, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 3.10.08, diz respeito a transporte de mercadorias sem documentação fiscal. ICMS lançado: R\$ 1.159,40. Multa: 100%.

O contribuinte inicia sua defesa observando que este Auto é referente ao Termo de Apreensão nº 122184, de 5.8.05, termo este que havia gerado outro Auto de Infração contra o condutor do veículo, o qual foi arquivado. Alega que, naquela ocasião, foi paga a quantia de R\$ 772,00, sendo parcelado o restante (2 parcelas), com autorização de débito em conta corrente em nome da pessoa jurídica responsável pelo transporte da mercadoria, não tendo os pagamentos sido baixados no processo originário. Assinala que os documentos relativos a esses fatos se encontram no referido processo, devidamente assinados e autorizados pelo representante legal. Aduz que os valores pagos não foram deduzidos do valor da autuação. Protesta que não pode ser responsabilizado pela falta de controle na dedução dos valores devidamente pagos e comprovados pelos recibos anexados ao referido processo. Pede a anulação do Auto.

O fiscal autuante prestou informação explicando que este Auto é a renovação do Auto de Infração nº 935630-4, lavrado em 8.8.05, contra o Sr. Adalberto Alves dos Santos, que foi julgado nulo em virtude de atribuição enganosa à pessoa passiva do direito tributário, mas fundamentado nos arts. 201, I, e 39, I, “d”, do RICMS, estando a multa prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/97 [sic], tendo em vista que o transportador se encontrava com a mercadoria constante no Termo de Apreensão nº 122184, lavrado em 5.8.05, desacompanhada de documentação fiscal. Transcreve os dispositivos citados. Conclui dizendo que o mérito da lavratura foi a mercadoria ser transportada desacompanhada de documentação fiscal. Opina pela procedência do lançamento. Acrescenta que o autuado foi “fiel depositário do auto anterior” [sic], por ser o proprietário do caminhão que transportava a mercadoria apreendida, tendo o autuado considerado o Auto procedente, reconhecendo o débito, alegando também que pagou uma das parcelas, conforme declara em sua defesa.

## VOTO

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 lançar ou cobrar tributos.

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 VII, c/c o art. 29 do RPAF. 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 termo – o legislador empregou o termo “lavrará”, de modo que não se trata de um procedimento discricionário.

Este Auto de Infração foi lavrado em decorrência de renovação de ação fiscal, haja vista que um Auto de Infração anterior, de nº 935630-4, havia sido declarado nulo por ilegitimidade passiva. Diante da anulação daquele lançamento, foi determinado o refazimento do procedimento fiscal.

“Refazer” um ato significa “fazer de novo”, e sua feitura evidentemente deve ser a salvo de incorreções.

Neste caso, o nobre autuante lavrou outro Auto, juntando ao mesmo uma cópia reprográfica do Termo de Apreensão do procedimento anterior, sem atentar para as formalidades dos arts. 941 a 944 do RICMS. Esse instrumento não tem validade jurídica nenhuma neste caso. Primeiro, porque o procedimento deve ser instituído com a primeira via, no original. Segundo, porque o Termo de Apreensão foi emitido em nome de pessoa alheia à relação jurídica tributária. Terceiro, porque, para servir de respaldo à lavratura de um Auto de Infração, a validade do Termo de Apreensão é de 30 dias, de acordo com o § 2º do art. 28 do RPAF, e neste caso já haviam decorrido mais de 3 anos.

Este Auto foi lavrado no modelo próprio para as ações da fiscalização do trânsito de mercadorias (modelo 4). No entanto, não há mais mercadoria alguma “em trânsito”. Sendo assim, o fiscal teria de atuar como atuam os prepostos fiscais na fiscalização de estabelecimentos. Qualquer renovação da ação fiscal deve ser feita agora nos moldes da fiscalização de estabelecimentos. Não faz mais sentido cogitar-se da lavratura de novo Termo de Apreensão, pois não existe mais o que ser apreendido. Qualquer procedimento que se instaure agora tem de ser feito mediante Termo de Início de Fiscalização (RPAF, art. 28, inciso I), intimando o sujeito passivo para verificar se ele já recolheu ou não o imposto espontaneamente (inciso II), haja vista a anulação do Auto anterior.

O autuado alega que já foi paga a quantia de R\$ 772,00. Se o autuante tivesse agido como prevê a legislação, ao intimar o sujeito passivo este teria oportunidade de exhibir os comprovantes do que já foi pago, de modo que a autuação recairia apenas sobre o valor remanescente.

De qualquer forma, a lavratura do Auto de Infração teria de ser precedida de Termo de Início de Fiscalização (RPAF, art. 28, inciso I) e de intimação do sujeito passivo (inciso II).

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. Existem exceções, mas, em princípio, só é possível autuar o contribuinte que saiba, previamente, que está sendo fiscalizado.

No caso em exame, havia sido anulado um Auto de Infração anterior. É natural que o sujeito passivo 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 impedindo o pagamento espontâneo.

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 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.

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.

Houve outro caso, em que atuei como Relator, em que a decisão foi idêntica – Acórdão JJF 1546/99, no julgamento do Processo AI 156896.0003/99-8.

O art. 28 do RPAF, 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.

Por seu turno, o art. 29 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 quando se trata 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, não 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.

Em princípio, é nulo o procedimento fiscal que não atenda ao *devido processo legal*, ou seja, que não siga 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), e repetida nos arts. 26 e 28 do RPAF, com as exceções do art. 29. 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*.

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 à 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, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da vinculação e dificultando o exercício do direito de defesa.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **936918071**, lavrado contra **HERMES COSTA BEZERRA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA