

A. I. N° - 210671.0202/10-1  
AUTUADO - GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA.  
AUTUANTE - LAÉRCIO ARNALDO TELES DE MELO  
ORIGEM - IFMT SUL  
INTERNET - 02/12/2010

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0317-03/10

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. FALTA DE PROVA EFICAZ DA MATERIALIDADE DO FATO. O lançamento, neste caso, decorreu de ação fiscal desenvolvida na fiscalização do trânsito de mercadorias. Não foi lavrado Termo de Apreensão das mercadorias. O Termo de Apreensão, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um requisito 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; porém, a existência de vício que afete a sua validade compromete eficácia do procedimento fiscal, obstando a produção de efeitos jurídicos. Não se decreta a nulidade de um ato se não há vício que implique prejuízo jurídico. Contudo, no caso presente, houve vício jurídico de monta, haja vista que, nos termos do art. 945 do RICMS, é através do Termo de Apreensão que se constitui a prova da materialidade do fato. Conseqüentemente, sem o Termo de Apreensão, não há prova da infração. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 5/2/10, diz respeito à “Falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido pela operação própria”. Consta que se trata de 15.000 litros de AEHC (álcool etílico hidratado carburante) em trânsito acobertados por documentos emitidos por contribuinte “descredenciado junto ao COPEC” [sic], sem recolhimento do ICMS. Imposto lançado: R\$ 5.557,50. Multa: 50%.

O autuado apresentou defesa (fls. 78/89) suscitando duas preliminares. Na primeira, alega a ilegitimidade da autoridade coatora para atuar como Auditor Fiscal, conquanto seu cargo efetivo na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, adquirido através de concurso público, corresponde a tão somente a Agente de Tributos Estadual, o que não lhe garante competência para herdar atribuições pertinentes à lavratura de Autos de Infração. Assinala que, através de um provimento derivado interno da SEFAZ/BA, formalizado por meio da Lei nº 11.470/09, o mencionando Agente de Tributos transpôs de cargo sem o devido concurso público, passando a atuar, indevidamente, com algumas atribuições do cargo de Auditor Fiscal, conforme dispõem os incisos I e II o art. 2º da citada Lei nº 11.470/09, assim como o art. 24 e o anexo V da Lei nº 8.210/02, sendo que, com advento desta lei, o mencionado Agente lavrou este Auto de Infração, por ter passado a ter competência indevida para constituir créditos tributários na mercadorias e de estabelecimentos de microempresas e empresas do Simples Nacional. Observa que essa lei, que supostamente autorizou

atuassem fazendo as vezes do Auditor Fiscal, está sendo objeto da ADI sob nº 4.233, tendo em vista que incorreu em típico caso de provimento derivado, na medida em que possibilitou a servidores que prestaram concurso público para cargos de nível médio ou de nível superior genérico o exercício de funções para as quais se costumava exigir formação superior específica, ferindo o art. 37, inciso II, da Constituição. Aduz que o parecer de autoria da Vice- Procuradoria Geral da República proferido nos autos da supracitada ADI considerou que a Lei nº 11.470, no art. 2º, incisos I e II, de fato modificou substancialmente as atribuições que pertenciam aos Agentes de Tributos, pois o nível de escolaridade exigido para realizar essas novas tarefas não condiz com a condição escolar daqueles servidores, e por conseguinte essas novas atribuições caracterizam uma espécie de provimento derivado dos citados servidores para funções incompatíveis com aquelas em que foram investidos através de concurso público. Pontua que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, só é possível a investidura de novos quadros por servidores enquadrados se esses preencherem os requisitos da lei que alterou a situação de serviço do provido. Cita nesse sentido o administrativista Hely Lopes Meirelles. Transcreve a ementa do acórdão do plenário do STF no julgamento da ADI nº 3.857, quando foi reconhecida a inconstitucionalidade da lei do Estado do Ceará que reorganizou as carreiras na Secretaria da Fazenda, em situação que considera análoga à do caso em tela, haja vista tratar-se de provimento derivado. Conclui que, estando irregular a situação do Agente autuante, e estando demonstrada a sua incompetência, impõe-se a anulação do Auto de Infração, por força do art. 42 do RPAF, segundo o qual é privativa a competência dos Auditores Fiscais para lavrar Auto de Infração, estando, portanto, excluídos desse rol os Agentes de Tributos. Subsidiariamente, requer a este Órgão Julgador que, caso se considere legítima a competência do Agente de Tributos para lavrar Auto de Infração, se sobresteja o seu julgamento até decisão final da ADI nº 4.233, de modo a que, se a decisão a ser proferida na ADI for procedente, tornando inconstitucionais os dispositivos normativos impugnados, seja declarada a anulação do referido Auto de Infração.

Numa segunda preliminar, a defesa reclama que o descredenciamento foi efetuado de forma irregular, em virtude da ausência de ato formal em sua formalização. Toma por fundamento o princípio da publicidade.

Quanto ao mérito, questiona o lançamento alegando que a cobrança do imposto na forma efetuada neste caso contraria o critério constitucional da não-cumulatividade, e se a empresa viesse a atender à sistemática de recolhimento antecipado isso inviabilizaria sua continuidade empresarial, haja vista que essa situação fática enseja uma restrição ao direito subjetivo e constitucional do contribuinte de não cumular seus créditos, em face de uma exigência do fisco prevista no art. 515-B, § 2º, do RICMS, a qual não foi cumprida pelo próprio Estado, uma vez que se manteve inerte quanto ao deferimento ou indeferimento de autorização pleiteada pela empresa, e, diante da omissão da COPEC em conceder a referida autorização, o contribuinte vem sofrendo autuações arbitrárias que geram graves ofensas ao seu direito de compensar os débitos de ICMS com os valores já recolhidos em operações anteriores (créditos) mediante a efetivação do critério da não-comutatividade. Sustenta que, para poder utilizar-se do ICMS creditado, é necessário que haja o encontro de contas entre crédito e débito, porém, como o fisco exige que o ICMS próprio da empresa seja recolhido no momento da saída da mercadoria e que a alíquota seja calculada sobre o preço constante na nota fiscal, é impossível satisfazer o referido encontro de contas, bem como dar efetividade ao critério da não-cumulatividade. Acentua que, se os valores constantes nas Notas Fiscais não consideram os créditos de ICMS dos quais a empresa dispõe, há um óbice concreto para que haja a compensação no final no mês com o ICMS por ela devido. Ressalta que o ICMS foi calculado sobre o valor “cheio” da mercadoria, ou seja, sem qualquer desconto a título de não-cumulatividade, tendo a autoridade lançadora apenas somado os valores totais das mercadorias declarados nas Notas Fiscais, utilizando-os como base que a COPEC se omitiu quanto à concessão do benefício do art. 515-I inúmeros prejuízos à empresa, inclusive dando ensejo a este Auto c

o critério constitucional da não-cumulatividade. Aduz que por essas razões o Judiciário já vem se posicionando quanto à possibilidade de os contribuintes continuarem a recolher o imposto no início do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, e em caso semelhante a 10ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador deferiu medida liminar no Mandado de Segurança nº 3218545-1/2010, impetrado pela Petromotor Distribuidora de Petróleo Ltda. contra a Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia (SAT), em vista da inérgia da COPEC em autorizar o recolhimento do ICMS até o 9º dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, conforme trecho da decisão que transcreve. Pergunta qual será o momento em que a empresa utilizará os créditos decorrentes da aquisição dos produtos por ela comercializados caso permaneça essa situação que considera absurda. Sustenta que o direito subjetivo que abarca os contribuintes sujeitos à sistemática de tributação do ICMS constitui categoria jurídica de hierarquia superior, da qual nenhuma lei, decreto, portaria, regulamento ou o que for pode vir a mitigá-lo, conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 480603/MG, em que atuou como relator o ministro Carlos Britto, cuja ementa transcreve.

Pede que o lançamento seja declarado nulo, em face das preliminares suscitadas. Reitera o pedido já formulado subsidiariamente, no sentido de que, se afastadas as preliminares, se determine o sobrestamento do julgamento até decisão final da ADI nº 4.233, e que, em caso de procedência da decisão proferida na ADI, tornando inconstitucionais os dispositivos normativos impugnados, se declare nulo o presente Auto de Infração. No mérito, pede requer a nulidade do Auto, por implicar restrição ao direito subjetivo e constitucional do contribuinte de não cumular seus créditos. Requer a realização de diligencia por fiscal estranho ao feito, para apurar todas as alegações inseridas na peça defensiva, e para informar a destinação dos créditos acumulados pela impugnante até a data da impugnação deste lançamento. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 111/114) explicando como foi verificado o fato: o autuado estava transitando com álcool etílico com as Notas Fiscais (DANFEs), porém sem os correspondentes documentos de arrecadação (DAEs) da operação própria, de saídas, conforme prevê o art. 515-B [do RICMS]. Considera evidente a obrigação do contribuinte de recolher o imposto referente a cada operação de saída, entendendo que quanto a esse aspecto não há o que questionar. Aduz que o autuado requereu autorização para recolhimento do imposto em data posterior, e apresentou cópia do requerimento dirigido à COPEC, bem como cópia de decisão judicial, datada de 12.4.10, concedendo medida liminar ao autuado para efetuar o recolhimento até o dia 9 do mês subsequente. A seu ver, isso demonstra que o autuado tinha conhecimento da legislação, porque requereu autorização para recolher o tributo em data posterior, e tinha também conhecimento da ausência de parecer, uma vez que impetrou ação judicial para obter o recolhimento na data desejada. Indaga onde estaria a falta ao princípio da publicidade. Grifa que a determinação judicial está datada de 12.4.10, sendo portanto posterior à lavratura do Auto de Infração, que ocorreu a 5.2.10. Considera que a defesa é dúbia, pois ao mesmo tempo em que reconhece a existência da legislação pertinente se recusa a cumpri-la, considerando-a ilegal ou inconstitucional, de modo que a seu ver teria caráter meramente protelatório. Observa que o representante do autuado demonstra ser grande convededor da Lei nº 11.470, seus desdobramentos e a ADIN que a questiona, porém, provavelmente por se considerar acima da lei se recusa a aceitá-la e cumpri-la. Pontua que a referida lei está em vigor e cabe a todos cumpri-la. Considera equivocado o questionamento acerca da regra da não-cumulatividade. Observa que, de acordo com o art. 167 do RPAF, este Órgão Julgador não tem competência para apreciar a questão suscitada pela defesa. Quanto ao pedido de diligência, considera o pleito totalmente descabido, pois não foi fundamentada essa finalidade, e os documentos e dados necessários para apreciação estão nos autos. Opina pela procedência do lançamento.

Foi pedida vista dos autos (fl. 116).

## VOTO

A infração imputada ao autuado foi descrita nestes termos: “Falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido pela operação própria”, havendo no campo “Descrição dos Fatos” do Auto a informação de que se trata de 15.000 litros de AEHC (álcool etílico hidratado carburante) em trânsito acobertados por documentos emitidos por contribuinte “descredenciado junto ao COPEC” [sic].

Cumpre em primeiro lugar verificar se a questão se encontra “sub judice”. Conforme observou o fiscal autuante, o contribuinte requereu autorização para recolher o tributo em data posterior (dia 9 do mês subsequente), porém, de acordo com o instrumento à fl. 106, a liminar concedida é datada de 12.4.10, sendo portanto posterior à lavratura do Auto de Infração, que ocorreu a 5.2.10. Há outra decisão às fls. 56/58, pela qual foi deferida liminar determinando a liberação de veículos apreendidos, datada de 10.2.10. Assim sendo, a lide relativa ao fato concretamente apurado nestes autos não se encontra “sub judice”.

Noto ainda que foram suscitadas pela defesa duas preliminares. Na primeira, o autuado alega a incompetência da autoridade fiscal que procedeu ao lançamento para lavrar Auto de Infração. A competência deste Órgão Julgador restringe-se à apreciação das lides de natureza fiscal-tributária. A Lei nº 11.470/09 entrou em vigor a 1º.7.09. O Auto de Infração foi lavrado em 5.2.10. Esta Junta não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto. Subsidiariamente, a defesa requer que, caso se considere legítima a competência do Agente de Tributos para lavrar Auto de Infração, se sobresteja o seu julgamento até decisão final da ADI nº 4.233. Indefiro o sobrerestamento do andamento do processo, pois tal procedimento não tem previsão no RPAF. Ultrapasso a primeira preliminar.

Na segunda preliminar, a defesa reclama que o descredenciamento foi efetuado de forma irregular, em virtude da ausência de ato formal em sua formalização. Tendo em vista que essa preliminar de certo modo se confunde com a matéria de mérito, deixo de apreciá-la, haja vista que há uma questão de natureza tipicamente preliminar que requer exame prioritário.

Com efeito, há nos autos um vício procedural que, apesar de não ter sido apontado pela defesa, envolve aspecto atinente à estrita legalidade do lançamento tributário, sendo, portanto, matéria de interesse público, de modo que compete ao Órgão Julgador suscitá-lo de ofício. Os elementos que passo a analisar foram acostados aos autos pela própria fiscalização.

Consta às fls. 48-49 a certidão de uma ocorrência policial verificada na 23ª Coordenadoria Regional da Polícia Civil de Eunápolis, firmada pelo delegado de polícia Dr. Marivaldo Felipe dos Santos, que, em síntese, relata os seguintes fatos:

- a) no dia 3.2.10, às 9h30, compareceu à delegacia de polícia o Sr. Adel Saigg Miranda, acompanhado do advogado Sr. Maximino Xavier e dos Srs. André Luiz Lemos Albernaz e Sebastião Costa de Oliveira, sendo o comunicante representante da empresa Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda.;
- b) o comunicante queixou-se de que em dezembro de 2009 o motorista da empresa, Sr. André Luiz, quando retornava de Porto Seguro, fora abordado pelo agente da SEFAZ, Sr. Laércio Arnaldo Teles de Melo, sendo naquela oportunidade apreendido o caminhão da empresa, de placa GPP-9569, com 10.000 litros de álcool hidratado, porém o Sr. Laércio não quis entregar o Auto de Apreensão, mesmo sendo solicitado pelo motorista, pelo comunicante e pelo advogado, e somente após o quarto dia o veículo foi liberado, juntamente com os documentos e a mercadoria, sem nenhuma formalidade;
- c) na última terça-feira, dia 2.2.10, o mesmo motorista foi a novamente o Sr. Laércio efetuou a apreensão do mesmo veículo, álcool hidratado, sendo que o Sr. Laércio, mais uma vez, r

Apreensão, embora cobrado pelo motorista, pelo comunicante e pelo advogado, tendo o fato sido presenciado pelo proprietário do Posto dos Taxistas, Sr. José Raimundo Vieira de Souza;

- d) no dia seguinte, 3.2.10, às 9h30, outro motorista da empresa, Sr. Sebastião Costa de Oliveira, que conduzia o caminhão de placa MRH-8455, com 15.000 litros de álcool hidratado, foi abordado pelo agente Sr. Laércio Arnaldo, o qual, mais uma vez, fez apreensão do veículo, do documento e do combustível, e mais uma vez, embora solicitado pelo motorista e pelo advogado da empresa, se negou terminantemente a fornecer o Auto de Apreensão, mesmo advertido pelo advogado, perante as testemunhas, de que teria de fornecer o competente Auto de Apreensão, sob pena de caracterizar abuso de autoridade, mas o mesmo se manteve no firme propósito de negar;
- e) diz ainda o queixoso que os motoristas informaram que os dois veículos não estavam custodiados dentro das normas de segurança exigidas no caso de combustível, fato que fora informado ao agente, Sr. Laércio;
- f) no dia 4.2.10, o delegado de polícia, Dr. Marivaldo Felipe dos Santos, ao expedir a certidão, orientou a parte a procurar o JECRIM, por entender aquela autoridade policial tratar-se de crime de menor potencial ofensivo, tendo o fato delituoso a natureza de crime contra a administração pública, consistente no exercício arbitrário ou abuso de poder.

Neste julgamento apenas me aterei aos aspectos atinentes ao procedimento do lançamento tributário em si. A queixa quanto a possível abuso de autoridade deverá ser levada ao conhecimento das autoridades competentes. Consta inclusive no instrumento à fl. 49 que no dia 4.2.10 o delegado de polícia, Dr. Marivaldo Felipe dos Santos, ao expedir a certidão da queixa, orientou a parte a procurar o JECRIM, por entender aquela autoridade policial tratar-se de crime de menor potencial ofensivo.

A questão que compete a esta Junta apreciar é portanto esta: segundo a certidão policial, o comunicante-queixoso reclama que o agente de tributos estaduais Laércio Arnaldo Teles de Melo, em três oportunidades, efetuou a apreensão de veículo da empresa Gasforte Combustíveis e Derivados Ltda., com os documentos e a carga, e, embora os interessados solicitassesem que fosse lavrado o Termo de Apreensão, aquele agente deixou de emitir o competente termo.

De acordo com a queixa, a primeira apreensão diria respeito a 10.000 litros de álcool; na segunda, teriam sido apreendidos 20.000 litros; na terceira, 15.000 litros.

Neste julgamento apenas levarei em conta a terceira apreensão, de 15.000 litros, por ser a que foi objeto do lançamento em discussão nestes autos. O fato, segundo a queixa, ocorreu no dia 3.2.10, às 9h30.

O fiscal autuante anexou aos autos 3 Termos de Apreensão, sendo um o original, e os outros dois em cópias reprográficas. O Termo à fl. 5 (cópia reprográfica) não interessa neste caso, pois esse Termo, datado de 2.2.10, faz referência às Notas Fiscais (DANFEs) 14706 e 14707, e se refere a 10.000 litros de álcool, sendo portanto relativo a fato anterior ao discutido nestes autos. Também não interessa o Termo à fl. 33 (cópia reprográfica), datado de 9.12.09, que faz referência às Notas Fiscais (DANFEs) 13228 e 13229, sendo referente a 10.000 litros de álcool, por se referir também a outro fato. O Termo que interessa aqui é o constante às fls. 3-4, que faz referência às Notas Fiscais (DANFEs) 14761, 14762 e 14763, referente a 15.000 litros de álcool. O problema é que este Termo, lavrado às 17h12 do dia 3.2.10, foi emitido após a queixa prestada na delegacia de polícia. Pior: o Termo em apreço apenas contém a assinatura do agente de tributos, faltando as assinaturas do detentor das mercadorias e do depositário dos bens apreendidos.

O Termo de Apreensão é um instrumento que, de acordo com o § preencher alguns requisitos. Tal instrumento não pode ser emitido os requisitos previstos no § 1º do art. 940, destaco o do inciso VI

Apreensão deve conter, dentre outros elementos, o nome e a assinatura do contribuinte ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa em assinar:

“§ 1º O Termo de Apreensão conterá, dentre outros elementos, as seguintes indicações:

.....

VI - o nome e a assinatura do contribuinte ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa em assinar.”

Prevê o § 2º que, se o sujeito passivo, seu representante ou preposto se recusar a assinar o Termo de Apreensão, o termo deverá ser assinado por duas testemunhas:

“§ 2º Quando o sujeito passivo, seu representante ou preposto se recusar a assinar o Termo de Apreensão, ou em caso de sua ausência, o termo deverá ser assinado por duas testemunhas.”

Auto de Infração baseia-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.

O lançamento, neste caso, decorreu de ação fiscal desenvolvida na fiscalização do trânsito de mercadorias. Caberia, portanto, a lavratura de Termo de Apreensão das mercadorias.

É flagrante a inépcia dos papéis às fls. 3-4, pois, apesar de conterem impressos os títulos “Termo de Apreensão e Ocorrências” e “Termo de Depósito”, não foi, juridicamente, apreendida coisa alguma, e não consta que os bens supostamente apreendidos tivessem sido depositados na repartição ou entregues, regularmente, a qualquer depositário.

Consta à fl. 47 uma certidão da Polícia Rodoviária Federal atestando que no dia 3.2.10, às 11h38, ficou estacionado na área do posto policial situado no Km 720 da BR 101 o veículo VW-19320 C, trator de placa MRH-8455-ES e carreta placa JLX-3474-ES, carregado com 15.000 litros de álcool, ficando à disposição da Secretaria da Fazenda, a pedido do fiscal Laércio A.C. de Melo, sendo a certidão expedida às 16h50 do mesmo dia. Segue-se a observação de que o veículo foi liberado ao fiscal, Sr. Laércio.

Sem me afastar do cerne da questão do ponto de vista estritamente fiscal, tenho de admitir que tudo isso é bastante estranho. Apreender não é prender. Apreender é apenas lavrar o Termo de Apreensão para documentar o fato. Neste caso consta que o veículo foi levado pelo agente fiscal para um posto da polícia rodoviária e deixado lá, às 11h38 do dia 3.2.10. Por que isso, se o “Termo de Apreensão” às fls. 3-4 somente foi lavrado às 17h12 daquele dia? Combustível é uma carga perigosa. Quem assumiria a responsabilidade se nesse período em que o veículo esteve irregularmente retido acontecesse algum acidente? Se havia alguma irregularidade com a carga, teria de ser emitido de pronto o Termo de Apreensão para documentar o fato. Não se faz apreensão “de boca”. E note-se que, de acordo com os instrumentos às fls. 47 e 48-49, o nobre agente fiscal somente pôs o caminhão no pátio do posto da Polícia Rodoviária Federal às 11h38 do dia 3.2.10, depois que o representante da empresa prestou queixa na delegacia da polícia civil, às 9h30 do mesmo dia, reclamando a falta de emissão do Termo de Apreensão.

Evidentemente, os papéis às fls. 3-4 não constituem um Termo de Apreensão válido e eficaz, pois não documenta a apreensão de coisa alguma, haja vista que não contém a assinatura do detentor da mercadoria, nem do depositário.

Há, por conseguinte, um vício de forma no procedimento fiscal. Esse vício implica ofensa aos princípios do devido procedimento legal e do contraditório. A finalidade do Termo de Apreensão não é “prender” a mercadoria. Sua finalidade é documentar o fato. Prescreve o art. 945 do RICMS:

“Art. 945. A apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.

Parágrafo único. Tratando-se de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.”

Note-se: de acordo com a cabeça do art. 945, a finalidade do Termo e Apreensão é documentar o fato, ou seja, constituir a prova de sua ocorrência. Se o fisco não dispõe do Termo de Apreensão, não existe prova válida e eficaz da infração e da autoria da infração. Além disso, prevê o parágrafo único que, “uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente”. Por conseguinte, a lavratura do Termo de Apreensão tem relevância jurídica, pois é a partir da data de sua emissão que começa a contagem do prazo de sua validade. Se ele não é lavrado, evidentemente sequer começa a ter validade. Por tudo isso, é nulo o presente procedimento fiscal, em face da regra do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

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* do Termo de Apreensão de Mercadorias. Esse termo, quer como ato acessório, quer como ato pressuposto, quer como ato preparatório, constitui um *requisito 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.

Não se decreta a nulidade de um ato se não há vício que implique prejuízo jurídico. Contudo, no caso presente, houve vício jurídico de monta, haja vista que, nos termos do art. 945 do RICMS, é através do Termo de Apreensão que se constitui a prova da materialidade do fato. Conseqüentemente, sem o Termo de Apreensão, não há prova da infração.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no art. 18, IV, “a”, do RPAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210671.0202/10-1**, lavrado contra **GASFORTE COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA