

SUMÁRIO

1. As revisões no Processo Contencioso Fiscal.
2. Algumas considerações sobre o Termo de Apreensão.
3. Casuística.

1 – As revisões no Processo Contencioso Fiscal.

Objetivo: A revisão processual tem como objetivo levar elementos de prova, a par dos já existentes no lançamento, que permitam ao julgador do CAT uma justa solução ao contencioso tributário. Pode conter, em si:

- **um pedido de diligência**, para verificar ou constatar uma situação ou fato, de forma circunstancial;
- **um pedido de mensuração do crédito tributário**, via levantamento fiscal, atestando ou refutando levantamento anteriormente apresentado pelo fisco ou mesmo pelo sujeito passivo.

O correspondente da revisão, no processo judicial, é a perícia.

Competência: Os procedimentos de revisão ocorrem durante o trâmite do Processo Contencioso Tributário. A competência para determiná-los é do julgador de 1ª instância ou das câmaras julgadoras do CAT.

O elemento motivador da revisão é a obscuridade, a falha, a omissão ou a dúvida sanáveis em demonstrativos, relatórios ou levantamentos fiscais, ou mesmo a ausência destes, que dificultam ou obstem o julgamento do mérito da acusação fiscal. Geralmente, tais questões são suscitadas pelo próprio sujeito passivo, quando de sua manifestação em 1ª ou 2ª instância. A revisão, entretanto, também pode ser ordenada pelo julgador ainda que não tenha havido pedido formal da parte.

Limite da revisão: A revisão tem por limite objetivo a solicitação formal do julgador, devendo contemplar todos os itens por ele indicados na resolução ou despacho. Isso não quer dizer que, frente a outras irregularidades constatadas no decorrer da revisão, o auditor fiscal esteja impedido de lançá-las em procedimento distinto. As irregularidades que resultarem em valor cujo montante exceda o objeto da revisão solicitada serão lançadas em procedimento autônomo, que correrá à parte. Em outras palavras, o resultado do procedimento revisional pode:

- Confirmar integralmente o trabalho inicial, nos termos e valores em que fora lançado (procedência integral do lançamento);
- Confirmar integralmente o trabalho inicial, promovendo acréscimos que aumentem o valor originalmente lançado (procedência integral do lançamento,

com autuação complementar da diferença em auto de infração distinto, observada a exceção que faremos no parágrafo seguinte);

- Confirmar parcialmente o trabalho inicial, promovendo retificações que reduzem o valor lançado (procedência parcial do lançamento);
- Não confirmar o trabalho inicial (improcedência do lançamento).

Portanto, a revisão pode majorar ou minorar o valor original do lançamento. No primeiro caso, o valor excedente deve ser lançado em procedimento autônomo.

Atente-se que há uma única exceção para essa regra, disposta no §4º do art. 23 da Lei nº 13.882/01 e no §3º do art. 8º da recentíssima Lei nº 16.469/09. Os dispositivos informam que se a revisão foi determinada pelo julgador singular, não é necessário lançar o excesso em auto de infração distinto, bastando um termo aditivo no mesmo lançamento.

Conclusão: A revisão processual deve ser anexada ao lançamento fiscal, consubstanciando-se nos demonstrativos e levantamentos realizados e na peça escrita que expresse, de forma circunstanciada, clara e objetiva, as sínteses do objeto da revisão, os estudos e as observações que o revisor realizou, as eventuais diligências promovidas, os critérios adotados e os resultados conclusivos.

A revisão processual deve ser um relato conclusivo, desapassionado e imparcial, amparado objetivamente nos resultados obtidos, que servem para subsidiar a decisão do julgador. Deve-se evitar, dessarte, expressões de apreço ou desapreço com respeito às autoridades julgadoras ou autoras do trabalho original.

Submissão ao crivo da autoridade superior: Não é razoável que se exija do Supervisor ou do Delegado Regional a reanálise do trabalho do revisor que demande, praticamente, o aprofundamento de uma revisão. Entretanto, no que concerne ao essencial e a questões facilmente detectáveis, como expressões ofensivas ou reduções significativas do valor do lançamento original, a “filtragem” e controle da autoridade superior é extremamente salutar e prudente.

2 – Algumas considerações sobre o Termo de Apreensão.

Segundo o art. 147, III do CTE, a finalidade desse documento é “comprovar infrações à legislação tri-

butária ou para efeito de instruir o processo administrativo tributário”. Uma leitura na Instrução Normativa nº 181/94-

GSF, ainda em vigor, também nos dá uma noção da importância desse documento para o êxito de uma ação fiscal.

O TA traduz, sobretudo, o poder de polícia da Fazenda, em seu mister de fiscalizar, apurar e cobrar o tributo. Ele materializa a existência da infração tributária, muito embora sua finalidade não se limite ao âmbito tributário. A lei nº 8137/90 prevê um rol de condutas típicas que configuram crimes de sonegação fiscal, que, não raro, somente podem ser objeto de punição se a sua prova estiver corretamente materializada em um documento oficial. Isso ocorre, geralmente, nos crimes ditos “instantâneos”, que ocorrem em um dado momento no tempo, e necessitam ser registrados para que seus vestígios não se percam no tempo.

Podemos afirmar que o Termo de Apreensão está para o processo contencioso fiscal assim como o Auto de prisão em flagrante está para o inquérito policial. Com efeito, ambos procuram atestar a autoria e a materialidade de uma determinada infração, e legitimam a ação do fisco/polícia no exercício da apreensão/ prisão em flagrante.

Portanto, o TA é o documento formal que “fotografa” o momento da ocorrência da infração, permitindo identificar com segurança:

- a) o possuidor da mercadoria ou objeto apreendido, com vistas a permitir a identificação do sujeito passivo;
- b) o início do procedimento fiscal para efeito de se afastar a espontaneidade;
- c) o local da constatação da infração ou da apreensão da mercadoria ou documentos, a descrição dos fatos e a fundamentação da apreensão;
- d) o valor da mercadoria apreendida.

Podemos enumerar as falhas mais comuns, constatadas no contencioso fiscal, e que devem ser evitadas quando da lavratura do TA:

- a) identificação incompleta da mercadoria apreendida. Deve-se evitar a utilização de expressões genéricas como “mercadorias diversas”, “utensílios diversos” etc;
- b) informação apenas do valor total ou global das mercadorias (o auditor não menciona o valor unitário, por mercadoria);
- c) omissão da fonte onde obteve o valor (base de cálculo) da mercadoria objeto da autuação;
- d) apreensão das notas fiscais tidas como inidôneas sem, entretanto, apreender as mercadorias transportadas na ocasião.

Assim, o agente do fisco precisa ser bastante cuidadoso no preenchimento do TA, pois a falha na sua confecção pode redundar em nulidade processual que, não raro, inviabiliza até mesmo o procedimento de reautuação.

*Ver jurisprudência sobre a matéria:
STF: ADInº 395-0; súmula nº 323.

3 – Casuística.

Assunto: Termo de Apreensão sem indicação especificada de valores de mercadorias. Decisão cameral nos autos do processo nº 3020926382463, em 17/08/07.

Ementa:

ICMS. Obrigação principal. Mercadorias desacobertas de notas fiscais. Estabelecimento sem cadastro estadual. Não indicação dos valores das mercadorias no Termo de Apreensão. Nulidade *ab initio*. Decisão unânime. A ausência de demonstração da origem dos valores utilizados na composição da base de cálculo do imposto impede que se forme a convicção sobre o *quantum* do imposto efetivamente devido. Para que a exigência fiscal se estabeleça validamente, é necessário que atenda a todos os requisitos do artigo 142 do CTN

Voto:

(...)A exigência fiscal em comento está lastreada no documento de fls. 04 (Termo de Apreensão), o qual embora discrimine as mercadorias que se encontravam depositadas

irregularmente, não informa sobre o valor de cada mercadoria.

O histórico do auto de infração informa que o imposto devido decorre do acréscimo de um percentual de valor adicionado (IVA) sobre a base de cálculo. Todavia, não há nos autos qualquer documento que informe sobre a fonte (origem) e o modo de obtenção da base de cálculo utilizada para apurar o valor do imposto que está sendo exigido do sujeito passivo.

Na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, CTN, o lançamento é procedimento administrativo, o qual deve identificar, dentre outros, o valor do imposto devido; e o valor do imposto devido somente pode ser determinado a partir de uma base de cálculo regularmente definida.

Em face das ocorrências acima referidas, concluo pela existência de vício de forma impeditivo à validade do lançamento fiscal em discussão, porque, embora aponte a ocorrência de infração à legislação tributária aplicável, não permite que se tenha certeza sobre o *quantum* que efetivamente foi deixado de recolher(...)