



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 273 /2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

93ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 14/06/12

PROCESSO Nº.: 1/3968/2005

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200513753

RECORRENTE: ABF CONSTRUÇÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

AUTUANTES: Raimundo Roberto Rodrigues Ferreira

MATRÍCULA: 0051621X

RELATOR: Conselheiro José Gonçalves Feitosa

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE ENTRADAS.** 1. Aquisição de mercadorias sem documentação fiscal. 2. Auto de Infração lavrado em virtude da constatação de o Contribuinte ter dado entrada de mercadorias sem documento fiscal, o que foi constatado mediante levantamento por unidade, pelo sistema de análise fiscal. 3. Infração ao artigo 139 do Decreto nº 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123, III, a da Lei 12.670/96 (com alterações pela Lei 13.418/03). 4. **NULIDADE** processual, em razão de inobservância do art. 1º parágrafo 2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização, nos termos do parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

Nos autos do processo administrativo tributário em epígrafe, foi apurado pela Fiscalização que o Contribuinte ABF CONSTRUÇÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. praticou a seguinte infração:

**“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. FEITO O LEVANTAMENTO POR UNIDADE, PELO SISTEMA DE ANÁLISE FISCAL, CONSTATAMOS QUE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL, CONFORME ESTA**



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

***DEMONSTRADO NO RELATÓRIO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, EM ANEXO.”***

Diante do exposto, foi constituído o crédito tributário através da lavratura do Auto de Infração nº 2005.13753-9, decorrente da Fiscalização designada através da Ordem de Serviço nº 2005.16311 exarada em 20 de julho de 2005, com o objetivo de executar auditoria fiscal com atualização de estoque junto ao Contribuinte epigrafado, relativamente ao período DE 01/01/2002 A 31/12/2002.

Com base Ordem de Serviço nº 2005.16311, inicialmente foi expedido o Termo de Início de Fiscalização nº 2005.16311, em 22/07/2005, solicitando que o Contribuinte apresentasse em 10 (dez) dias os seguintes documentos fiscais/contábeis:

- Registro de Entradas;
- Registro de Apuração de ICMS;
- Registro de Inventário;
- Registro de Saídas
- Registro de Utilização Documentos Fiscais Termo de Ocorrência;
- Notas Fiscais de Entrada;
- Notas Fiscais de Saída;
- Registro de Controle de Prod. Estoque
- GIM/GIDEC/GICUF

Além do mais foi especificado que outros livros ou documento (Fiscais ou Contábeis) adiante descritos deveriam ser apresentados, vejamos:

- 1) Comprovantes de pagamentos de impostos;
- 2) Notas Fiscais de Prestação de Serviços com seus respectivos contratos;

A ciência ocorreu ainda em 22/07/2005.

A Fiscalização ao encerrar seu trabalho através do Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2005.15252, lavrando o presente Auto de Infração, também anexou



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

ao processo administrativo ora requestado cópias dos seguintes relatórios: totalizador, de entrada e de saída.

É essencial expor as constatações da Agente Fiscal no desenvolvimento da Fiscalização:

*Em cumprimento a ordem de serviço nº 2005.16311, emitida pelo orientador de célula do CEXAT-Aquiraz, efetuamos os trabalho de fiscalização, com auditoria ampla na empresa ABF CONSTRUÇÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. CGF 06.320528-1, estabelecida a Av. Eusébio de Queiroz, 4950-Centro, Eusébio-Ce.*

*1. Efetuado o levantamento através do sistema análise fiscal, constatamos que a empresa, adquiriu mercadorias sem documento fiscal caracterizando omissão de entradas, conforme está demonstrado no relatório totalizador, (cópia em anexo).*

*2. Detectado a irregularidade efetuamos a lavratura do auto de infração, conforme manda o regulamento do ICMS em vigor. É o que temos a informar.*

Portanto, foi apurado pela Fiscalização que o Contribuinte infringiu os artigos 139 do Decreto nº 24.569/97 e em face da mencionada conduta infratora, foi aplicada a penalidade prevista no art. 123, III, a da Lei 12.670/96.

À fl. 218 dos autos o Contribuinte manifesta-se no seguinte sentido:

“(…) solicitar uma revisão no Auto de Infração acima em epígrafe, visto que, conforme Auditoria Interna na Empresa, o Inventário de Mercadoria existente em 31 de dezembro de 2002 e o levantamento realizado pela Auditoria Fiscal, o Sr. **RAIMUNDO ROBERTO R. FERREIRA**, constatou-se uma divergência bastante considerável, onde solicitamos uma criteriosa apuração por parte deste contencioso, tendo por base as Notas Fiscais de Entrada de Mercadorias, em anexo, apresentado por esta Empresa.

Diante do exposto, afirmamos que não houve falta de emissão de documento fiscal por Nota Fiscal Modelo 1 e nem por emissão de Cupom Fiscal, na realização de operações fiscais. Pedimos por conseguinte o indeferimento do referido Auto de Infração.”



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Vale ressaltar que ainda na fl. 218 constou observação aposta de caneta esferográfica, afirmando não terem sido recebidas as notas fiscais originais e muito menos as cópias de notas fiscais e livros fiscais ou contábeis da empresa.

O Julgador de 1ª Instância, Senhor Sérgio André Cavalcante (Matrícula 103091-1-5) despachou às fls. 221/222, em 26 de janeiro de 2007, pelo Pedido de Perícia.

O Representante Legal da empresa recebeu o Termo de Intimação de Perícias e Diligências Fiscais em 24/02/2011, conforme documentos juntados a partir da página 223.

À fl. 241 dos autos, a Orientada da CEPED/CONAT (Eliane Lopes Moreira – Mat.: 10750814) despachou no processo basicamente para indagar sobre a necessidade da realização do trabalho pericial, uma vez que foi inobservado dispositivo que tem sido motivo de nulidade absoluta pelo Conselho de Recursos Tributários.

O Julgador de 1ª Instância, após breve relato dos fatos, depreendeu de forma pela nulidade da ação fiscal. Vejamos o trecho do *decisum* (Julgamento nº 14/12) o qual consta às fls. 246/247, vejamos:

“(...) omissis

Após análise dos documentos fiscais anexados ao presente processo, verifica-se a existência da Ordem de Serviço nº 2005.16311 (fls. 04), expedida em 20.07.2005. Após consulta ao sistema informatizado CAF – Controle de Ação Fiscal (ver telas impressas apenas às fls. 242/243), vê-se que foi expedida a Ordem de Serviço nº 2005.12323 foi para dar reinício à ação fiscal. Pois bem, a Ordem de Serviço nº 2005.12323 foi expedida por Orientador de Célula. Ora, considerando-se que a referida Ordem de Serviço refere-se à continuidade de um procedimento fiscalizatório antes iniciado e não concluído no prazo legal, e tendo em vista que o Art. 1º, §2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, estabelece que cabe a um dos Coordenadores da CATRI (Coordenadoria de Administração Tributária) designar o reinício da ação fiscal, fica claro que a autoridade fiscal que expediu a Ordem de Serviços nº 2005.12323, por exercer a função de Orientador de Cédula (e não de Coordenador da CATRI), não era competente para autorizar o reinício da ação fiscal.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Assim, a Ordem de Serviço nº 2005.12323, referente ao reinício da ação fiscal, não poderia ter sido expedida por Orientador de Célula. Deveria, sim, ter sido expedida por um dos Coordenadores da CATRI, a quem a Instrução Normativa nº 06/2005 atribuiu a competência para fazê-lo. Na situação de descumprimento a essa determinação, o contribuinte resta prejudicado – afinal, há razões para que a Administração Fazendária tenha decidido por restringir tal competência. A desobediência a esse ditame compromete o ordenamento da relação Fisco/contribuinte. (...)"

Portanto, concluiu pela **NULIDADE** da ação fiscal.

Em razão da decisão de 1ª instância ter sido proferida de forma contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, foi interposto recurso de ofício ao Conselho de Recursos Tributários, atendendo assim ao que dispõe o art. 44, I da Lei 12.732/97.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 98/2012, sugeriu o conhecimento do Recurso de Ofício interposto, negando-lhe provimento, sugerindo a manutenção da decisão singular pela **NULIDADE** do lançamento com fundamento no art. 53, §2º, II do Decreto nº 25.468/99.

O Parecer 98/2012 foi encaminhado, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita à fl. 259.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso de ofício interposto pela **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a decretação da **NULIDADE** do lançamento inerente ao Auto de Infração sob o nº **2005.13753-0**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

No processo *sub examine*, a recorrente foi autuada pela *aquisição de mercadorias sem documentação fiscal – omissão de entradas. Feito o levantamento por unidade, pelo sistema de análise fiscal, constatamos que entradas de mercadorias sem documento fiscal, conforme esta demonstrado no relatório quantitativo de estoque, em anexo*, fato que foi demonstrado através das informações complementares e documentos anexados no bojo deste processo administrativo.

Ocorre, que o procedimento administrativo, como se sabe, é um conjunto de formalidades que devem ser obrigatoriamente seguidas pela Administração Pública para a prática e validade de certos atos administrativos.

Sendo assim, todo e qualquer procedimento de fiscalização tributária consiste em procedimento administrativo, onde a observância de todas as formalidades legalmente estabelecidas consubstancia verdadeira expressão da segurança jurídica e da proteção à liberdade dos administrados.

Inclusive, no Estado do Ceará o Processo Administrativo Tributário é regido pela Lei nº 12.732/1997 (com alterações posteriores), a qual dá base ao Decreto nº 25.468/1999 (com alterações subsequentes), sendo tais normas vinculantes para toda a Administração Tributária Cearense, conforme art. 3º do CTN<sup>[2]</sup>.

Nesse sentido, o legislador cearense preocupou-se em particularizar todos os elementos que devam constituir e integrar a ação fiscal da Secretaria da Fazenda, dentre eles os requisitos indispensáveis para lavratura do Termo de Início de Fiscalização, consoante prescreve o art. 821 do RICMS/CE:

*Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:*

*(...)*

*§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.*

<sup>[2]</sup> Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

De forma a regulamentar o disposto no supracitado §2º do art. 821, o Secretário da Fazenda, no uso de suas atribuições, proferiu a Instrução Normativa nº 06/2005, alterada pela Instrução Normativa nº 38/2005.

Esta instrução, em seu artigo 1º, descreveu detalhadamente o prazo legal a ser observado pelo agente fiscal, de acordo com o enquadramento em seu texto, observe:

*Art. 1º O agente do Fisco terá os prazos a seguir indicados para a realização da ação fiscal, contados da ciência ao sujeito passivo:*

*(...)*

*II - quando o estabelecimento estiver enquadrado no regime normal com atividade de:*

*c) comércio atacadista e emita, no exercício fiscalizado:*

*1. até 10.000 (dez mil) documentos fiscais - até 60 (sessenta) dias;*

Ainda em observância a IN 06/2005, no art. 1, §2º estão previstos os requisitos para reinício do termo de fiscalização, vejamos:

*§ 2º Esgotado o prazo previsto no inciso II do art. 1º, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, a ação fiscal poderá ser reiniciada, mediante solicitação circunstanciada do agente fiscal, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos coordenadores da Catri, podendo, neste caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado.*

*(negritos acrescentados)*

Ora, basta uma breve observação na Ordem de Serviço nº 2005.12323 a qual deu início a presente ação fiscal, bem como na Ordem de Serviço nº 2005.16311 extraída do sistema CAF, a qual reiniciou a ação fiscal, ambas relativas ao presente Auto de Infração, para que se verifique que está ausente exatamente o elemento obrigatório da solicitação circunstanciada do agente fiscal.

*In casu*, o reinício da Fiscalização não teve como base qualquer circunstancia, ou motivo, e muito menos aprovação pelo Orientar da Célula de Execução, mediante Ordem de Serviço.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Portanto, deixou o agente fiscal de observar os dispositivos legais infringidos, bem como a solicitação circunstanciada no caso concreto, conforme prescreve o art. 821 do RICMS c/c art 1º, §2º da IN 006/2005.

A observância de tais formalidades é indispensável para se manter sob controle a atividade fiscal, a fim de evitar arbitrariedade pelo agente que a exercita. O contribuinte necessita conhecer e ver se tais formalidades limitadoras da função estão sendo obedecidas. Caso contrário, em que todas as formalidades não foram cumpridas, não é possível a validade de tais atos administrativos.

Neste sentido, invoca-se o que reza o art. 30 c/c art. 53, ambos do Decreto nº 25.468/99 (PAF):

*Art. 30. Além dos princípios elencados no art. 37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo-tributário pautar-se-á, também, pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório e ampla defesa.*

(...)

*Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.*

(Negritos acrescentados)

Ademais, destaca-se que a atividade do Agente Fiscal é plenamente vinculada à lei, devendo adequar-se a esta perfeitamente. Para melhor entender-se essa vinculação, destaca-se as palavras de Hugo de Brito Machado, em sua obra Direito Tributário, 19ª edição:

*“Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com o seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação subjetiva, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para as pratica dos atos e o conteúdo que estes devem ter.”*

(grifos nossos)





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Portanto, sendo vinculada a atividade do agente fiscal à lei, e se esta determina formalidade legal a ser atendida, inclusive expressamente determinando que a Autoridade Julgadora declare nulo o Auto de Infração em que tais formalidades sejam desconsideradas, é lógica a necessidade de que essas normas procedimentais, isto é, o §2º do art 1º da IN 06/2005, serem inteiramente respeitadas.

Neste sentido, o Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT do Estado do Ceará vem proferindo decisões declarando a nulidade de atos que infringem as disposições da IN 06/2005, alterada pela IN 38/2005, vejamos a ementa do Processo Administrativo nº 1/000650/2008:

**EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE EMISSÃO DE LEITURA DA MEMORIA FISCAL AO FINAL DE CADA PERÍODO. 2. O Contribuinte não apresentou as memoriais fiscais de cada período de apuração do ICMS, referentes aos exercícios de 2004 e 2005. Recurso voluntário conhecido por unanimidade de votos, e, por maioria, provido. 3. Auto de infração julgado NULO, tendo em vista a incompetência do agente designante para o reinício da ação fiscal. Reformada a decisão condenatória exarada em 1ª instância, nos termos do parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 4. Decisão com supedâneo no art. 1º, § 2º da Instrução Normativa 38/05.**

Do voto da Conselheira Relatora extrai-se:

*“A ordem de serviço é o instrumento processual da seara administrativa que autoriza e legitima o auditor fazendário a fiscalizar aquele determinado contribuinte, naquele espaço de tempo determinado. Porém, este documento consiste em um desdobramento do Princípio da Impessoalidade, uma vez que, não fica à discricionariedade do agente fiscal qual estabelecimento auditar, ou mesmo autorizar as continuidades dos procedimentos, devendo o agente obedecer restritivamente às previsões legais.”*

No mesmo sentido, temos as decisões citadas pela *Consultoria Tributária* à fl. 257 do presente processo, jurisprudência totalmente aplicável ao caso.

Assim, é de se indicar o inafastável defeito quando do reinício da fiscalização, como se vê nos presentes autos, o que implica, por si só, na total desconsideração da peça punitiva objurgada, em virtude de **nulidade absoluta**, pois o referido termo não está



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

revestido da forma prescrita em Legislação Tributária, tudo nos moldes do Decreto nº 25.468/99, arts. 30 e 53.

Diante disto, observo que frente ao conjunto probatório, a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é no sentido de reformar a decisão monocrática, para declarar em grau preliminar a **NULIDADE** processual da ação fiscal, com base no que dispõe a Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização.

É o VOTO.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**, estando no Pólo Passivo o Contribuinte **ABF CONSTRUÇÃO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso oficial, para por maioria de votos negar-lhe provimento, confirmando a decisão declaratória de **NULIDADE** processual proferida pela 1ª Instância, com base no que dispõe a Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, que se manifestou contrário à nulidade então arguida, por entender que o disposto no art. 821, parágrafo 5º, do Decreto nº 24.569/97 confere ao orientador e supervisor da auditoria fiscal competência para designarem ação fiscal, assim como outros aspectos que consolidam o entendimento pelo afastamento da nulidade, tais como: o não prejuízo à parte (não houve prejuízo na apuração dos fatos), o princípio da hierarquia das normas no mundo jurídico e o princípio da celeridade, a serem aplicados no processo administrativo tributário.

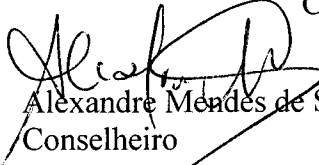
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 09 de 08 de 2012.

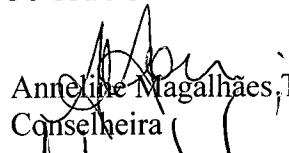
Francisca  Maria de Sousa  
PRESIDENTA



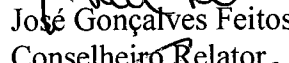
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

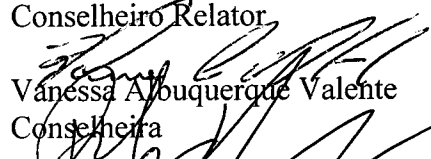
  
Alexandre Mendes de Sousa  
Conselheiro

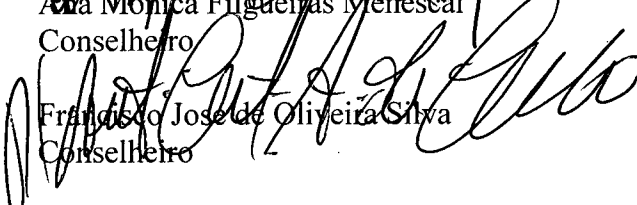
  
Anneline Magalhães Torres  
Conselheira

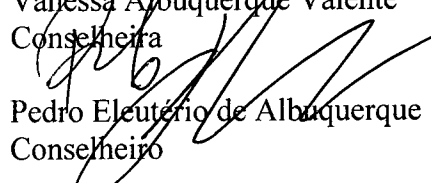
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro Relator

  
Ana Mônica Filgueiras Menescal  
Conselheiro

  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

  
Francisco José de Oliveira Silva  
Conselheiro

  
Pedro Eleutério de Albuquerque  
Conselheiro

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO