



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

RESOLUÇÃO Nº: 296 /2011. - 140ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 15/07/2011  
PROCESSO Nº: 1/0881/2008 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200801021-3  
RECORRENTES: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e  
ITAPUI BARBALHENSE INDÚSTRIA DE CIMENTO S/A  
RECORRIDOS: AMBOS  
AUTUANTE: SÉRGIO RICARDO ALVES SISNANDO  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

**EMENTA: ATO ADMINISTRATIVO/NULIDADE.**  
**Sujeito:** elemento do Ato. **Competência:** atributo. Designação mediante ato personalíssimo para dar continuidade a procedimento fiscal. *Situação específica.* Ato de emissão obrigatória (*Ordem de Serviço*) de competência especial de um dos Coordenadores da CATRI (*Coordenadoria da Administração Tributária*). 1. **Preliminar de Mérito:** Processo Administrativo Tributário julgado nulo, sem exame de mérito, por impedimento do agente fiscal, haja vista ter sido lavrado - o ato designatório que o reiniciou por autoridade sem competência específica. Decisão (por maioria de votos). 2. Decisão amparada no art. 132 da Lei nº 12.670/96, c/c o art. 821, § 5º, I do Dec. nº 24.569/97 - RICMS, combinado com o art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005 e fundada no art. 53, § 1º do Dec. nº 25.468/99 e consonante entendimento proferido em Sessão e lavrado a termo pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Recurso conhecido e provido. Declarada Nulidade processual.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

RELATÓRIO

RELATO DO AUTO DE INFRAÇÃO

“Simular saída para outra unidade da Federação de mercadoria efetivamente internada no território cearense. Contribuinte substituto tributário por saídas (art.480/483 do Dec. nº 24569/97) internou no Estado do Ceará diversas mercadorias indicadas com destino para outras unidades da Federação, conforme detalhamento contido nas Informações Complementares ao presente AI.”

*Auto de Infração nº 200801021-3*

A peça vestibular - *Auto de Infração* – assinala que a recorrente promovera simulação de saída de mercadoria sujeita à sistema de substituição tributária, ao internar no território cearense mercadoria destinada a outra unidade da Federação, como se depreende do relato contido no documento de lançamento, acima destacado.

Interposta a Impugnação, em sede de 1ª Instância, a julgadora singular proferiu decisão pela parcial procedência da ação fiscal, em razão de valor (menor ao da autuação) apurado em Laudo Pericial, conforme os artigos 158, § 4º e 170 do RICMS – Dec. nº 24.569/97 – e penalidade prevista no art. 123, I, “h”, da Lei nº 12.670/96 (NR dada pela Lei nº 13.418/2003).

A autuada, inconformada com a decisão singular, interpôs recurso que veio ao exame e julgamento nesta 1ª Câmara do Egrégio Conselho de Recursos Tributários, sob os fundamentos seguintes:

- *Que a decisão singular não considerou as razões expeditas na impugnação, havendo assim, cerceamento ao direito e à ampla defesa;*
- *Que todos os documentos fiscais estão à disposição do fisco para as verificações necessárias;*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

---

- *Que a recorrente tem a opção de realizar suas operações sob modalidade FOB – frete por conta dos destinatários e, desse modo, não se comprova a internação das mercadorias no território cearense pelo fato das notas fiscais não estarem registradas no Sistema Cometa;*
- *Que resta demonstrada a arbitrariedade da acusação fiscal acerca da suposta simulação de saídas para outras unidades da Federação com internamento no território cearense;*
- *Que a multa aplicada na ação fiscal tem caráter confiscatório, contrariando a norma constitucional.*

Com esteio em tais argumentos e fazendo referência à decisão deste *Contencioso Administrativo Tributário*, inserida na *Resolução nº 466/2009*, requereu a improcedência da autuação.

A *Consultoria Tributária* sugeriu a nulidade da autuação em *Parecer* cujos fundamentos – fáticos e legais -, foram adotados pelo representante da *d. Procuradoria Geral do Estado*, inclusive, em manifestação oral, em Sessão, ratificando as razões que entendeu e conduziu à nulidade processual em diversos julgados precedentes.

*É o mui breve relatório.*

ARGB



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

**VOTO DO RELATOR**

A peça vestibular - *Auto de Infração* – assinala que a recorrente promovera **simulação de saída de mercadoria** sujeita à *Substituição Tributária*, ao **internar no território cearense** mercadoria destinada a outra unidade da Federação, como se depreende do relato contido no documento de lançamento.

Conforme as Informações Complementares ao Auto de Infração, foram analisados os registros lançados em saídas tendo como destinatários contribuintes localizados em outras unidades da Federação, sem que houvesse registro das mesmas no sistema corporativo de controle das operações interestaduais denominando **Cometa**.

Agiu com correção, o Auditor Fiscal, em preliminarmente à autuação, observar o disposto no § 4º do art. 158 da norma regulamentar – Dec. nº 24569/97 e promover a intimação do contribuinte para comprovar no prazo assinalado (cinco dias) a efetivação das operações.

À exigüidade do prazo, dentre os argumentos em sede de processo administrativo, merece destacar que o contribuinte aduziu, dentre seus fundamentos de defesa, acerca da *opção de realizar suas operações sob modalidade FOB – frete por conta dos destinatários e, desse modo, não reconhecer a obrigatoriedade da comprovação do registro dos documentos fiscais de sua emissão, no Sistema Cometa*.

Mui embora tenha o julgamento singular, com esteio em realização de perícia e produção de Laudo Pericial terem mantido, em parte, a autuação, desse modo não entenderam a Consultoria Tributária e o próprio Estado do Ceará, pelo manifesto entendimento do seu Procurador (do Estado), representante na Egrégia 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

Diversos julgamentos precedentes têm sinalizado com o entendimento a seguir delineado.

**Preliminar de Mérito: Nulidade.**

**Sobre o Ato Designatório: - Breves Considerações.**

É o "**Ato Designatório** que credencia o agente do Fisco à prática do ato administrativo" inerente a ação ou procedimento fiscal, como assinala o parágrafo único do art. 80 da Lei nº 12.670/96.

O ato administrativo em tela representa o que denominamos de 'ação fiscal', efetivada sob a modalidade de *diligência* ou *auditoria fiscal específica* ou *especial*, entendida, a *ação fiscal*, como:

"Conjunto de procedimentos de natureza fiscal, contábil e financeira que tem por finalidade a verificação da regularidade das obrigações tributárias, podendo incorrer no lançamento do crédito tributário e/ou aplicação de penalidade, em decorrência do não cumprimento de obrigação tributária."

(Art. 1º e § 3º da Instrução Normativa nº 07/2004).

Na Lei (nº 12670/96) a expressão em consideração está assente também no § 2º do art. 88, em referência à necessidade de emissão de novo **ato designatório** para a continuidade da ação fiscal.

No Dec. nº 24.569/97 - RICMS, a expressão está empregada no art. 820, *caput*, e art. 821, como se vê:

"**Art. 820.** Antes de qualquer ação fiscal, o agente do Fisco exhibirá ao contribuinte ou a seu preposto, identidade funcional e o **ato designatório** que o credencia à prática do ato administrativo".



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

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

I - o número do ato designatório;

grifamos

**Ato Designatório = Ordem de Serviço**

Infere-se, nos autos, de situação em que mais de uma "Ordem de Serviço" (expressão genérica e comumente utilizada, que se vê, inclusive, grafada nos formulários integrantes do Sistema CAF/Controle da Ação Fiscal), fora emitida na mesma ação fiscal, e que tem o mesmo sentido de "Ato Designatório" (nomenclatura específica contida na legislação tributária).

Tal fato remete à verificação do exame da competência estabelecida na legislação, ensejando, se for o caso, em decisão *declaratória de nulidade*, quando restar configurado que a autoridade designante (que lavrar o Ato Designatório) não é aquela a quem a norma atribuiu a competência para fazê-lo.

**Os Atos Administrativos:**

Como enfatizamos alhures, como escora na lei que expressa "o Ato Designatório credencia o agente do Fisco à prática do ato administrativo", o estudo, mesmo superficial da *Teoria dos Atos Administrativos* conduz à concepção de que estes (*atos*) são produtos da Administração Pública que os pratica como declaração estatal ou de quem a represente, sob regime de direito público, produzindo imediatos efeitos, mas estando sujeitos a controle interno sob escopo da legalidade, notadamente para fins de segurança jurídica de todas as relações que envolvem Administração e Administrado.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

São compostos, - *os atos administrativos* -, segundo alguns doutrinadores, por **elementos** que lhe são essenciais à formação, mui embora, parte da doutrina considere que tais elementos são, a rigor, os **requisitos** (dos atos) sob pena de apresentarem vícios ou patologias que residem em sua constituição, cuja mácula pode resultar na sua invalidação.

Desse modo, são indicados como **elementos do ato** administrativo, o agente, o objeto, a forma, o motivo e o fim.

Mas distinguindo-se '*elementos*' de '*requisitos*', os primeiros são indispensáveis à validade e a existência dos Atos, enquanto que os segundos são caracteres acrescidos que lhes são necessários a lhes darem suporte à produção de efeitos, tais destacamos abaixo:

- a) **Agente** capaz;
- b) **Objeto** lícito e
- c) **Forma** prescrita e não defesa em lei.

Quando do exame do primeiro dentre todos os **elementos** (agente) e seu **requisito** (capaz), [resultante na expressão "agente capaz"] somos conduzidos à verificação da competência como atributo para a validade do ato.

Logo e conclusivamente, se os elementos traduzem a existência do ato, seus requisitos inferem de sua validade. Daí porque se pode cogitar que o ato administrativo (designatório, por ex.), pode ser produzido e mesmo existente, de balde sua presunção, pode vir a ser declarado sem validade e assim, não produzir efeitos.

Tal pode ocorrer com atos fiscais, cuja patologia infere sejam declarados nulos, não produzindo efeitos e se nos apresentam sem validade jurídica. Examiná-los em maior profundidade, remete ao estudo da competência, como veremos, em forma resumida, na forma a seguir delineada.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

---

COMPETÊNCIA

Habitamos em definir, na forma dos resumos doutrinários, *Competência* como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”.

Em contrário senso, a **incompetência** fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições do agente que o praticou. Exceder os limites da competência significa excesso de poder.

Calha salientar, no estudo do tópico – *competência* – na teoria dos atos administrativos, notadamente aos seus **elementos** e especialmente, ao **sujeito** (aquele a quem a norma atribui à prática do ato), este deve estar dotado de **capacidade**, além da titularidade do exercício do direito e obrigações, para exercer por si ou por outrem.

Mas **ao sujeito** (primeiro dos elementos dos atos administrativos, os outros são: **objeto, forma, finalidade e motivo**), não é bastante a capacidade, posto que competência é atributo essencial para a prática do ato.

Em princípio, somente ao ente com personalidade jurídica cabe a titularidade de direito e obrigações, logo, às pessoas públicas políticas – União, Estados e Municípios. Ocorre que se torna necessário distribuir competência a órgãos administrativos (ministérios, secretarias e subdivisões) e dentre estes, entre seus agentes, pessoas físicas.

Sob o crivo da Lei Maior – A *Constituição* (Federal e a dos Estados e DF), bem como as *Leis Orgânicas* dos Municípios, atribui competência aos respectivos chefes do Poder Executivo para organizar o funcionamento da administração pública (*federal, estadual, distrital e municipal*).





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

Conclusivo que os que têm o poder de organizar, têm também o de estabelecer competências, estas, por vezes, mediante decretos que editam, tal como veio a ocorrer no âmbito do Estado do Ceará, como adiante demonstraremos, desde a *Lei do ICMS* (nº 12.670/96), o Decreto que a regulamentou (*Dec. nº 24.569/97 - RICMS*) bem como a *Instrução Normativa (nº 06/2005)* que, sem atribuí-la a qualquer autoridade (não alargou o rol) competente à designação fiscal, apenas dispôs sobre o modo de seu exercício, em situação específica, como é o reinício, tudo sem malferir, com autorização e harmonia dos instrumentos normativos que lhe são hierarquicamente superiores, como se demonstra adiante.

Desse modo temos:

**NA LEI (nº 12.670/96)**

Dispõe o **parágrafo único do art. 80**, que:

*“Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento”.*

E no art. 132 da referida Lei consta:

*“O Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta lei.”*

Cumprindo a disposição **legal** (*em sentido estrito*) evocada, foi editado, pelo *Chefe do Poder Executivo*, o Dec. nº 24.569/97 - RICMS e, neste, estabelecido o rol de autoridades [*competentes*] para designar servidor fazendário para promover ação fiscal, a saber: o Secretário da Fazenda, um dos Coordenadores da CATRI, o Coordenador da COREF, o Orientador da CEXAT e o Supervisor de auditoria fiscal (art. 821, § 5º, I).



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

-----  
Diz Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Curso de Direito Administrativo*, Atlas, 23ª ed., 2010, p. 204) que:

*“Quanto à previsão da competência em lei, há que se lembrar a possibilidade de omissão do legislador quanto à fixação da competência para a prática de determinados atos. A rigor, não havendo lei, entende-se que competente é o Chefe do Poder Executivo, já que ele é a autoridade máxima da organização administrativa, concentrando em suas mãos a totalidade das competências outorgadas em caráter privativo a determinados órgãos”.*

*Grifos nossos*

Calha salientar, entretanto, que no mesmo decreto regulamentador - RICMS – sob o nº 24.569/97, o Chefe do Poder Executivo estabeleceu:

**Art. 904.** O Secretário da Fazenda, mediante ato expresso, poderá:

**I** – expedir as **instruções** que se fizerem necessárias a fiel execução do presente Decreto.”

*Grifo nosso*

Isso ocorre porque o Decreto, para fiel execução da Lei, poderá necessitar de normas outras, como as **instruções normativas**, atos editados pelos auxiliares do Chefe do Poder Executivo, “in casu”, o Secretário da Fazenda, adstritos aos limites dos respectivos decretos autorizadores.

**Da Instrução Normativa 06/2005**

Nesse seqüencial, veio a ser editada pelo Secretário da Fazenda a *Instrução Normativa nº 06/2005*, com estreita observância do Art. 904 do Dec. nº 24.569/97 que, por sua vez, encontra azo no Art. 132 da Lei nº 12.670/96.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

-----  
A distribuição da competência pode levar em conta vários critérios, como observa **Di Pietro** (*obra citada, p. 205/206*), dentro os quais, em razão do **grau hierárquico**, segundo o maior ou menor grau de complexidade; Em razão do **tempo** (atribuições exercidas em períodos determinados); E em razão do **fracionamento**, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agentes.

A *Instrução Normativa* em alusão, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispôs de **modo específico** que, em caso determinado (como é o reinício da ação fiscal), a competência para a designação, é, dentre tais, *in casu*, de **um dos Coordenadores da CATRI**, a teor do art. 1º, § 2º, como se decalca:

**Art. 1º. (...)**

§ 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 da autoridade designada**, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por **designação de um dos Coordenadores da CATRI**, podendo, nesse caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado.

*Grifo nosso*

Desnecessário conhecer ou discutir as razões gerenciais (ou de controle) que levaram o Secretário da Fazenda definir que, **em caso de reinício, só e somente só, a um dos Coordenadores da CATRI é dada a competência para outorgar o ato de designação.**

Pode-se dispor que:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

**Solicitação circunstanciada da autoridade designada (esta é o agente fiscal designado a título inicial e originariamente), aprovada pelo Orientador da Célula (este pode ser o designante originário ou inicial), por designação de um dos Coordenadores da CATRI, (requer um novo ato de designação que deriva do reinício o qual, de modo específico, a quem compete, pode, neste ato, incluir outro agente ou substituir o originariamente designado).**

Não se tem dúvida da possibilidade de que uma **ação fiscal**, ao fim do lapso temporal a que se lhe tenha sido fixado, poderá restar inconclusa, dada a quantidade de documentos e livros a serem examinados, natureza e complexidade das operações/prestações, ou ainda, pelo fato do agente ter sido também designado, no curso daquela ação, a outra tarefa de fiscalização a qual dedicou ou requereu-lhe a primazia da execução, ou ainda, em tese, por desídia ou inobservância de seus deveres funcionais.

Sabe-se mui bem que toda **ação fiscal** submete-se a prazo de realização, registrando-se o seu início e conclusão, por *termo* específico pelo qual se dá ciência dos resultados auferidos, ao sujeito passivo e, quando o prazo estabelecido esgotar sem que seja lavrado Termo, *in casu*, o de Conclusão indicando existir ou não irregularidade fiscal, caso tal assim não ocorra, dar-se-á margem para que a ação fiscal seja **reiniciada**.

É justamente quando há necessidade de que o agente fiscal designado se dirija a outro servidor, de maior hierarquia, com justificativa plausível. Mas a quem dirigir-se justificando e requerendo?

Já bem o dissemos: Ao Orientador da Célula (exclusivamente).

Por isso é que a norma estabelece:

“§ 2º. Esgotado o prazo (...), a ação fiscal poderá ser **reiniciada** mediante **solicitação circunstanciada da autoridade designada**, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução (...).” Grifos nossos



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

---

Concluído o prazo estabelecido para efetuar o procedimento de fiscalização, o ato de lançamento tributário de ofício (via autuação), caso efetuado após o prazo estabelecido, considerar-se-ia *extemporâneo*, dando ensejo à nulidade. Este é um dos aspectos de segurança jurídica que serve tanto ao Administrado como a Administração.

Reiniciar o ato inconcluso requer, seja a autorização para este ato, motivado, como é da natureza dos atos administrativos.

Logo, quem tenha sido designado à tarefa inconclusa estará impedido de dar-lhe continuidade, reiniciando-a, senão depois que, através de '**solicitação circunstanciada**', (isto é, com motivação plausível) e, desde que autorizado, porque a solicitação poderá (ou não) ser aprovada, sendo esta providência atribuição cominada **exclusivamente** ao *Orientador da Célula de Execução*.

Cabe ao *Orientador* (e não a outrem) aprovar ou desaprovar o pedido para dar reinício do procedimento de fiscalização, mas a este mesmo, a norma, "*data vênia*", não lhe autoriza lavrar o novo ato designatório para reiniciar o procedimento, embora tenha sido este o que tenha efetuado a designação inicial ou originária par dar curso à ação fiscal.

**Considerações sobre o ato "interna corporis"**

Por oportuno, - *en passant* - calha lembrar o quanto se tem discutido nas sessões de julgamento acerca dessa tal "solicitação circunstanciada" não estar nos autos do processo administrativo tributário, o que entendemos não se constituir documento essencial à instrução processual, por sua natureza (*interna corporis*), submeter-se, tão-somente, ao crivo ou exame de conveniência e oportunidade pretendido pela Administração.

Temos manifestação em voto contrário à pretensão em nulificar processo sob esse jaez, em vista inexistir previsão normativa que torne obrigatório expor ao contribuinte e/ou julgador, as razões pelas quais



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

conduziram a Administração determinar instaurar o reinício do procedimento fiscal, sob a escora do entendimento, idêntica forma, que não se impõe à Administração Fiscal justificar ao Administrado as razões e o motivo pelo qual o mesmo está sendo submetido à ação fiscal, toda vez que o fizer, por ocasião da lavratura e ciência que se dá, geralmente, pelo *Termo de Início* de fiscalização.

O Ato de fiscalizar não precisa estar motivado para o Administrado, quanto mais para o julgador, por ser a atividade, de *per si*, - 'promover fiscalização' -, atribuição insita às atividades desenvolvidas pela Secretaria da Fazenda, por intermédio de seus agentes.

Não há exame a fazer, por julgador de processo, de quaisquer das instâncias, acerca do mérito que (in)defere a solicitação do agente que pretende continuar seu trabalho de fiscalização inconcluso, reiniciando-o, e que, neste intuito, solicitara, de modo circunstanciado, autorização para proceder.

Apresentam-se momentos distintos as providências em realce: Um é o de apresentação e aprovação (ou não) das razões circunstanciadas; outro é o relativo à deliberação para reiniciar o procedimento encerrado por caducidade do prazo e, para ambos, são distinguidas autoridades fiscais diferentes para intervir em tais atos, a saber, ao primeiro, o Orientador da Célula; ao segundo, o Coordenador da CATRI.

Mais e mais, quando de um novo início ou reinício de procedimento de fiscalização, caso isto venha ocorrer, as atribuições foram mui distinguidas e delineadas, no teor da disposição normativa, a saber:

- 1) **Designado**: é o agente do Fisco – auditor fiscal, geralmente – que não dera cabo da tarefa que lhe fora confiada, porquanto, expirara o prazo sem que a tenha concluído, devendo, para poder reiniciá-la, dirigir-se ao seu superior hierárquico – Orientador da Célula de Execução – requerendo à continuidade do trabalho iniciado, mediante solicitação circunstanciada;



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

---

- 2) **Orientador da Célula de Execução**: examinará a solicitação circunstanciada somente podendo aprová-la ou não. Não tem, a partir desse ato, competência para determinar o reinício da ação fiscal (muito menos o Supervisor);
- 3) **Coordenador da CATRI**: Cabe a este, sob forma gerencial, uma vez aprovada à solicitação, determinar o reinício da ação fiscal, por seu exame de conveniência e oportunidade, emitindo novo Ato Designatário, podendo, na oportunidade, ainda:
- a) *Manter* o agente originariamente designado;
  - b) *Substituir* o agente designado originariamente;
  - c) *Incluir* outro agente para, conjuntamente com o originariamente designado, darem cumprimento a ação fiscal objeto de reinício.

Tais autoridades administrativas acima mencionadas – *Orientador e Coordenador* – exercem funções de confiança, ocupam cargos comissionados, têm atribuições distintas e distinguidas por grau de hierarquia.

Tencionamos demonstrar que a competência para o exame que justifica que requer o reinício do procedimento, embora seja do *Orientador da Célula de Execução*, ao Coordenador da CATRI, reserva-se a faculdade de manter o mesmo agente da designação originária ou inicial, que pode não ter sido de sua lavra, mas que esta nova designação, derivada da primeira, passa a ser-lhe de **competência especial**, pelo que pode, inclusive, e também determinar a substituição ou inclusão de novo agente, na consecução do procedimento.

Ouso entender ainda que, mesmo tendo o Orientador aprovado a solicitação circunstanciada, poderá a Administração Fazendária, pelo Coordenador da CATRI, se desinteressar pelo reinício da mesma ação fiscal, por conveniência e



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

oportunidade, preferindo procedimento diverso e sobre contribuinte também diverso, cometendo novas e distintas atribuições ao designado de tarefa inconclusa.

**DO ENTENDIMENTO DA:**

**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**

Os eminentes representantes da *douta Procuradoria Geral do Estado*, que representam, no *Conselho de Recursos Tributários*, o Estado do Ceará, parte do processo administrativo tributário (no polo passivo está o Contribuinte), **não sendo parte o auditor fiscal ou a própria Secretaria da Fazenda, no respectivo processo, como estabelece o art. 20 da Lei nº 12.732/97**, quando da realização da sessão de julgamento, reduziram a termo fundamentos pelos quais alteraram os respectivos *Pareceres* que d'antes aprovaram, na forma que vai a seguir disposta:

Dr. Matteus Viana Neto	Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade
<p>"Consoante IN 38/2005, art. 1º, §2º, a competência para determinar o reinício da ação fiscal é de um dos coordenadores da CATRI. Da análise dos documentos vê-se que a determinação para o reinício da ação fiscal foi feita pelo supervisor, autoridade incompetente para tanto, razão pela qual a PGE retifica entendimento de fls. para que seja declarada a nulidade da ação fiscal por incompetência do agente designante." (Matteus Viana Neto, Procurador do Estado).</p>	<p>"Embora a nulidade suscitada pelo recorrente mereça uma reflexão mais aprofundada, em um primeiro momento nos parece plausível acatar a nulidade da ação fiscal (em face da desobediência ao art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, tendo em vista que a ordem de serviço nº 20041006 não foi autorizada por autoridade competente, qual seja um dos Coordenadores da CATRI." (UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE, Procurador do Estado).</p>
SESSÃO DE: 10/08/2010 PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/0660/2008 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200715879-5	SESSÃO DE: 13.07.2009 PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2465/2006 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200616934





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

**DECISÕES PRECEDENTES**

Adiante, dois precedentes firmados no âmbito da cada uma das duas Câmaras que foram o Conselho de Recursos Tributários; uma em que fora relatora a Conselheira Francisca Marta de Sousa e outro cujo relator fora o Conselheiro José Sidney Valente Lima, cujos votos vão abaixo transcritos:

**Precedente:**

SESSÃO DE: 13.07.2009  
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2465/2006  
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200616934  
AUTUANTE: SUELY ROCHA P. PESSÔA  
RECORRENTE: SIMEDICA COM. DE MEDICAMENTOS LTDA  
VOTO DA CONSELHEIRA FRANCISCA MARTA DE SOUSA:

"(...) Ao caso em questão cumpre relembrar que a empresa recorrente fora alvo de fiscalização através de três atos designatórios, de números respectivamente 2005.21896, 2006.02365 e 2006.10006, sendo que, como já ressaltado anteriormente configurado os dois últimos um reinício de fiscalização para a continuação dos procedimentos que outrora não foram concluídos, tudo em estrita obediência a legislação que rege a matéria.

Neste contexto registro que a 2ª Câmara de Julgamento entendeu por maioria de votos (contrário entendimento desta relatora), em converter o curso do processo em realização de diligência, a fim de que fosse verificado o atendimento da previsão expressa contida no § 2º, do art. 1º da I.N nº 06/05, no que se refere à solicitação circunstanciada do agente fiscal para obter o reinício da ação fiscal em questão, tudo nos termos do *Despacho* que dormita as fls.337/338 dos autos.

A Célula de Perícias e Diligências Fiscais - CEPED - oferta-nos o Laudo Pericial que se acosta às fls. 340 dos autos dando as informações incontestes de que os pedidos de reinícios de fiscalização foram devidamente justificados e circunstanciados, conforme preceitua a legislação atinente a matéria, ocasião em que apresenta a devida comprovação do alegado, "ex vi" telas impressas do sistema informatizado da SEFAZ denominado CAF - Controle da Ação Fiscal - que repousa às fls. 351/352 dos autos, documentos estes que afastam definitivamente qualquer pedido de nulidade com fulcro em desobediência à solicitação circunstanciadas do agente fiscal, como soa do art. 1º, § 2º da I.N. acima citada. (...) A recorrente por ocasião da manifestação sobre o laudo pericial, argüi a nulidade do processo ora em julgamento tendo como pressuposto total inobservância as disposições que regem a espécie - art.1º, § 2º da IN 06/05, especificamente no que diz respeito à **autoridade que designou a ação fiscal de reinício**. (...) Sustenta a recorrente que no caso de que se trata o ato designatório de reinício deveria ter sido designado/assinado por um dos Coordenadores da CATRI, não sendo suficiente apenas a aprovação do Orientador da Célula de Execução, motivo pelo qual considera que a novel ação fiscal é inconsistente em sua finalidade. (...) Eis para melhor deslinde desta prejudicial meritória a dicção do art. 1º da Instrução Normativa, "in verbis":

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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

(...)

§ 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 da autoridade designada, 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.

Pois bem, a norma acima reproduzida literalmente comanda a forma/procedimento pela qual se deve produzir os atos administrativos que visam a reiniciar as ações fiscais.

Examinando atentamente a norma em foco extraio os seguintes comandos:

As ações fiscais não concluídas no prazo legal poderão sim, serem reiniciadas, disto não tenho a menor dúvida;

Este reinício, no entanto não ocorrerá de modo automático, mas sujeitar-se-á a alguns critérios, que são:

Que a autoridade designada (fiscal) justifique para o Orientador de Célula circunstanciadamente o motivo da não conclusão da fiscalização no prazo legal (conforme visto inclusive ao presente caso, pelas consultas ao sistema CAF), justificativa esta que terá ou não a Aprovação do Orientador.

E por último que a designação propriamente dita, "in casu" corporificada na Ordem de Serviço deverá ser **realizada por um dos coordenadores da CATRI**.

Eis aí, o que aduz a norma em apreço, mas agora indago: Por quê sua existência nestes termos, qual sua finalidade - **realizada por um dos Coordenadores da CATRI**, se o reinício é um novo ato designatório e se a lei já contempla as autoridades competentes para designar ação fiscal?

Antes de responder a indagação acima formulada gostaria de em poucas linhas registrar que a meu ver, a observância às normas atinentes ao desenvolvimento da ação fiscal - inclusive prazos fiscalizatórios, quer nascido da lei, quer de normas complementares não significam meras formalidades que possam ser ou não seguidas pelos agentes fazendários, mas acima de tudo o seu cumprimento representa um direito subjetivo do próprio contribuinte.

Deste modo entendo como da essência do ato administrativo que o atuar das autoridades fazendárias estejam vinculadas as mencionadas normas prescritivas sobre pena de invalidação do próprio lançamento tributário que venha a ser constituído.

Destarte, não podemos esquecer que a segurança jurídica significa acima de tudo a certeza por parte dos contribuintes de que o próprio Fisco irá respeitar as regras impostas na legislação e a atuação da lei e do direito com observância dos princípios que devem reger esta relação.

Deste modo, visando garantir o princípio da segurança jurídica indiscutivelmente o poder de fiscalização do fisco deve seguir rigorosamente o emanado em suas leis, em suas normas complementares, sobre pena de ser o lançamento tributário eivado de ilegalidade e vindo a instalar a própria insegurança jurídica nas relações tributárias.

Retornando a indagação supra formulada, pessoalmente respondo-a assinalando meu entendimento de que não nasce nenhuma norma inócua, fútil, sem finalidade, motivo pelo qual, após pesar e sopesar as razões da existência desta norma no mundo jurídico tributário concluí que a mesma almeja dar pleno poderes ao **Coordenador da**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

-----  
**Administração Tributária**, como autoridade superior ao Orientador(e não ao Orientador) para exercer o devido controle sobre as ações fiscais que poderão ser REINICIADAS. E digo: Se o teor desta norma é correto, lógico, coerente ou não, tal aferição não cabe a esta relatora, mas inexoravelmente soa de seus signos de linguagens o entendimento já mencionado, de que sua finalidade é que o Orientador analise os motivos pelos quais as ações fiscais não foram concluídas a tempo, dando assim ensejo a um provável ato de reinício, mas a completude deste ato deverá ser do crivo, da competência de um dos COORDENADORES DA CATRI.

Por oportuno registro que no caso em análise as Ordens de Serviços de reinícios foram assinadas pelo SUPERVISOR DA SETORIAL FARMACÉUTICO e não pelo ORIENTADOR DE CÉLULA.

Ante as considerações acima expendidas, urge assinalar que na mesma linha deste voto pronunciou-se em Sessão o nobre representante da P.G.E., momento em que, reduzindo a termo nos autos seu entendimento assim nos diz:

**“Embora a nulidade suscitada pelo recorrente mereça uma reflexão mais aprofundada, em um primeiro momento nos parece plausível acatar a nulidade da ação fiscal (em face da desobediência ao art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, tendo em vista que a ordem de serviço nº 20041006 não foi autorizada por autoridade competente, qual seja um dos Coordenadores da CATRI.” (UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE, Procurador do Estado).**

Por fim, mesmo diante do bem elaborado trabalho fiscalizatório, a meu pensar, o ato designatório de reinício de fiscalização deve estrita obediência ao que dispõe o § 2º, do art.1º da IN nº 06/2005, independentemente das competências legais atribuídas pelo artigo 825 do decreto nº 24.569/97, o que não aconteceu no caso de que se cuida, pois a ordem de serviço de reinício foi assinada pelo supervisor da setorial.

Com estas pequenas considerações, a meu sentir, o ato administrativo em tela não se guiou na trilha da legalidade, pois realizado com inobservância as disposições legais, vindo, portanto, maculado de nulidade absoluta nos termos do artigo 53, § 2º, III do Decreto nº 25.468/99, a seguir transcrito “ipsis litteris”:

“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.

(...)

§ 2º É considerada autoridade impedida aquela que:

(...)

II – não disponha de autorização para a prática do ato.”

Por pertinente ao caso em debate ressalto que as demais preliminares argüidas pelo contribuinte na peça recursal deixaram de ser apreciadas em face da perda de objeto, ante a decisão de nulidade processual acatada sobre a alegativa de que o ato de reinício de fiscalização não foi autorizado por autoridade competente”.

Precedente:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
111ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 26/07/2010  
PROCESSO Nº: 1/4656/2007 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200709227  
AUTUANTE: JOÃO PEREIRA DA SILVA  
RECORRENTE: JODIESEL CAMINHÕES LTDA  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª Câmara de Julgamento

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

**EMENTA: ICMS- OMISSÃO DE VENDAS.** Infração constatada através do SAME - Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoque. Reinício da ação fiscal determinado por autoridade incompetente, no caso, o supervisor de Núcleo. Consoante art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, somente os coordenadores da CATRI poderão designar o reinício da ação fiscal. Auto de infração julgado NULO, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.732/97. Reformada, por unanimidade de votos, a decisão condenatória de primeira instância. Recurso Voluntário conhecido e provido.

**VOTO DO RELATOR:** Discute-se no presente processo o lançamento de crédito tributário, no valor de R\$ 61.784,10, pelo fato da empresa autuada ter sido acusada de promover, durante o exercício de 2003, a saída, sem nota fiscal, de mercadorias sujeitas à tributação normal, conforme demonstrado no sistema de auditoria da movimentação de estoque - SAME.

Durante o julgamento do processo, foi levantada a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, fundada na incompetência da autoridade que designou o reinício da ação fiscal que culminou na exigência fiscal em tela.

Na verdade, esta Câmara de Julgamento, analisando processos semelhantes, vem se manifestando pela nulidade do auto de infração, por entender que o reinício da ação fiscal só poderá ser determinado por um dos Coordenadores da CATRI, conforme reza o art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, in verbis:

Art. 1º. (...)

§ 2º. Esgotado o prazo previsto 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 originalmente designado.

Pelo teor da norma acima reproduzida, a competência para determinar o reinício da ação fiscal é exclusiva dos Coordenadores da CATRI, cabendo ao Orientador da Célula de Execução, neste caso, analisar e aprovar os motivos apresentados pelo agente fiscal que o impediram de encerrar os trabalhos de fiscalização no prazo originalmente determinado.

No presente caso, a ação fiscal foi reiniciada por um supervisor de Núcleo, que ocupava momentaneamente a função de orientador da Célula de Execução. Apesar de possuir competência para determinar o início da ação fiscal, conforme determina o § 5º do art. 821 do Dec. Nº 24.569/97, o supervisor ou o orientador da Célula de Execução não possui competência para determinar o seu reinício, já que tal atribuição foi conferida apenas aos Coordenadores da CATRI pela Instrução Normativa acima referida.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, a fim de reformar a decisão condenatória de primeira instância, decidindo pela nulidade do procedimento, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.732/97, em face da incompetência da autoridade designante para determinar o reinício da presente ação fiscal, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Voto

Por todo o exposto, manifestamo-nos pelo conhecimento dos recursos oficial e voluntário, dando-lhes provimento para, em preliminar (de mérito), proferir a decisão declaratória de nulidade, nos termos dos fundamentos assentados na presente Resolução e nas manifestações procedentes de lavra dos representantes da Douta Procuradoria Geral do Estado, com a dicção acima transcrita.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª Câmara de Julgamento**

**DECISÃO**


*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que são Recorrentes e Recorridos Célula de Julgamento de 1ª Instância e Itapuí Barbalhense Indústria de Cimentos S/A,*


**R E S O L V E** a 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer de ambos os recursos, dar-lhes provimento, para e por maioria de votos, declarar em grau preliminar (sem exame de mérito), a *nulidade processual*, em razão da inobservância do art. 1º, § 2º da Instrução Normativa 06/2005, no que infere da autoridade competente para designar o reinício da ação fiscal, reformar a decisão parcial condenatória exarada pela 1ª instância, nos termos do voto do Relator, e conforme reiteradas manifestações em diversos precedentes, de idêntico teor, formalizado no entendimento dos representantes da d. Procuradoria Geral do Estado. Foi voto divergente o do Conselheiro José Rômulo da Silva que entendeu pela nulidade relativa, não alegada pela atuada e objeto de convalidação, a seu juízo.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 16 de julho de 2011.

  
**Dulcineire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogerio Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR


  
**Abílio Francisco de Lima**  
CONSELHEIRO

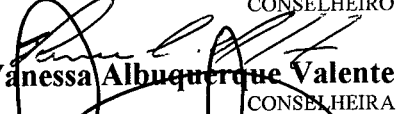
  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

  
**José Rômulo da Silva**  
CONSELHEIRO


PRÉSENTE

  
**Mattous Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Cid Marconi Gurgel de Souza**  
CONSELHEIRO

  
**Vanessa Albuquerque Valente**  
CONSELHEIRA

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**Cícero Roger Macedo Gonçalves**  
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO