



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 324 /2012  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
110ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 13/07/12  
PROCESSO Nº.: 1/2856/2007  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200412935  
RECORRENTE: F. D. C. COMERCIAL LTDA.  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA  
AUTUANTES: Isabel Cristina G. M. Pires  
MATRÍCULA: 104303.1.3  
RELATOR: Conselheiro José Gonçalves Feitosa

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE ENTRADAS – SLE. 1.** O Contribuinte deixou de exigir documento fiscal de entradas, no período de janeiro a junho de 2004, contrariando a legislação em vigor, especialmente o art. 139 do Decreto 24.569/97, sujeitando-se o infrator a sanção imposta no art. 123, inciso III alínea 'a' da Lei 12.670/96. **2. 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 F. D. C. COMERCIAL LTDA. praticou a seguinte infração:

**“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. EM ATENDIMENTO A ORDEM DE SERVIÇO RETROCITADA REALIZAMOS AÇÃO FISCAL AMPLA DE ATUALIZAÇÃO DE ESTOQUES (EXERCÍCIO ABERTO) REFERENTE AO PERÍODO 01/01/2004 A 29/06/2004, E APÓS CONTAGEM FÍSICA E ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL APRESENTADA, CONSTATAMOS OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NO MONTANTE DE R\$ 1.152.165,77.”**



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

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

Diante do exposto, foi constituído o crédito tributário através da lavratura do Auto de Infração nº 2004.12935, decorrente da Fiscalização designada através da Ordem de Serviço nº 2004.17985 exarada em 24 de junho de 2004, e da Ordem de Serviço nº 2004.28199, exarada em 05 de outubro de 2004, ambas com o objetivo de executar auditoria fiscal ampla junto ao Contribuinte epigrafado, relativamente ao período que iniciava em 01/01/2004 a (EXERCÍCIO ABERTO).

Com base Ordem de Serviço nº 2004.17985, inicialmente foi expedido o Termo de Início de Fiscalização nº 2004.13333, em 24/06/2004, 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;

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

- 1) Comprovantes de pagamentos de ICMS;
- 2) Demais documentos necessários ao andamento da ação fiscal;

A ciência ocorreu ainda em 29/06/2004.

Já em 06/10/2004, a Fiscalização através da Ordem de Serviço nº 2004.28199, foi expedido o Termo de Início de Fiscalização nº 2004.21423, em 06/10/2004, reiterando a apresentação pelo Contribuinte, de todos os documentos anteriormente listados.

A Fiscalização ao encerrar seu trabalho através do Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2004.24673, lavrando o presente Auto de Infração.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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

*9. Depois do procedimento descrito acima, foi efetuada a correção das distorções existentes e gerado o relatório Totalizador Anual de Mercadorias ficando assim constatado Entradas sem Nota Fiscal no montante de R\$ 1.152.165,77 (Hum milhão cento e cinquenta e dois mil, cento e sessenta e cinco reais e setenta e sete centavos).*

*10. Em anexo, todos os documentos citados na presente informação.*

*Diante do exposto, onde ficou detectado evidente infração a legislação tributária **Omissão de Entradas** – foi lavrado o presente Auto de Infração onde está sendo cobrada a respectiva penalidade, com fulcro na alínea “A”, do inciso III, da Lei 12.670/96 (Alterado pela Lei nº 13.418/03)*

Como a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu em 10/11/2004, completamente tempestiva à impugnação protocolada em 29/11/2014 (fl. 52).

Os argumentos do Contribuinte podem ser sintetizados:

1. NULIDADE quando do reinício/repetição da Ação Fiscal, tudo na forma dos artigos 819 e 821 do RICMS-CE;
2. ERRO na elaboração do relatório totalizador, fato que necessariamente seria comprovado mediante a realização de perícia fiscal e contábil.

À fl. 61 dos autos, a Julgadora de 1ª Instância encaminha o processo para que a Fiscal Autuante preste esclarecimentos e forneça dados necessários ao julgamento.

A Fiscal prontamente respondeu à solicitação conforme consta das fls. 63/64 do mencionado caderno processual.

Após análise da documentação juntada aos autos, o Julgador de 1ª Instância concluir não restar dúvida, conforme demonstrativo SLE, que o contribuinte deixou de



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

exigir documento fiscal de entradas, contrariando o art. 139 do Decreto nº 24.569/97, tendo ao final julgado **PROCEDENTE** a ação fiscal.

O Contribuinte apresentou competente Recurso Voluntário ora analisado.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 208/2012, sugeriu o conhecimento do Recurso Voluntário interposto, dando-lhe provimento, para que seja reformada a decisão proferida na Instância Singular, no sentido de declarar a NULIDADE do lançamento, nos termos do art. 53 do Decreto nº 25.468/99.

O Parecer 208/2012 foi encaminhado, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita à fl. 163.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo Contribuinte **F. D. C. COMERCIAL LTDA.**, objetivando, em síntese, a decretação da **NULIDADE** do lançamento inerente ao Auto de Infração sob o nº **2004.12935**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a recorrente foi autuada pela *aquisição de mercadorias sem documentação fiscal – omissão de entradas. em atendimento a ordem de serviço retrocitada realizamos ação fiscal ampla de atualização de estoques (exercício aberto) referente ao período 01/01/2004 a 29/06/2004, e após contagem física e análise da documentação fiscal apresentada, constatamos omissão de entradas de mercadorias no montante de R\$ 1.152.165,77*, 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.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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 subseqüentes), 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.*

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:*

*(...)*

<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

*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 2004.17985 a qual deu início a presente ação fiscal, bem como na Ordem de Serviço nº 2004.28199, 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.

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.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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)

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:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**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. 310 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 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 o Contribuinte **F. D. C. COMERCIAL LTDA.** e recorrida a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, por unanimidade de votos dar-lhe provimento, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, declarando em grau de preliminar a NULIDADE processual, 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.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 14 de 09 de 2012.

Francisca Marta de Sousa  
PRESIDENTA

Alexandre Mendes de Sousa  
Conselheiro

Annelise Magalhães Torres  
Conselheira

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro

José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro Relator

Ana Mônica Figueiras Menezes  
Conselheira

Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

Francisco José de Oliveira Silva  
Conselheiro

Pedro Eleutério de Albuquerque  
Conselheiro

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO