



*Estado do Ceará*  
*Secretaria da Fazenda*  
*Conselho de Recursos Tributários*

RESOLUÇÃO N.º 376/00

1ª CÂMARA

SESSÃO DE 18/09/2000

PROCESSO DE RECURSO N.º 1/000593/97 e A.I. N.º 1/0421957

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: G. N. TECIDOS LTDA

RELATOR: ANDRÉ LUIS FONTENELLE SANTOS

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE COMPRAS NULIDADE. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS NO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. A INOBSERVÂNCIA DO PRAZO DE 5 (CINCO) DIAS PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS NÃO CONSTITUI NULIDADE DO LANÇAMENTO. RETORNO DOS AUTOS PARA NOVO JULGAMENTO. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

**I - RELATÓRIO:**

Tratam os autos de autuação fiscal em razão da entrada de mercadorias sem a devida documentação fiscal, no valor de R\$ 124.894,47 (cento e vinte e quatro mil, oitocentos e noventa e quatro reais e quarenta e sete centavos), detectada através de levantamento de estoque.

Impugnação ao Auto de Infração às fls. 29.

Em primeira instância a autuação foi declarada nula em razão do agente fiscal não ter observado o prazo de 5 (cinco) dias previsto no art. 726, inciso VI, do Decreto n.º 21.219/91, para apresentação de livros e documentos fiscais necessários a fiscalização.

Por ter sido a decisão singular contrária a Fazenda Estadual, e o valor originalmente exigido superior a 5.000 (cinco mil) UFIR's, subiram os autos a apreciação deste Conselho.

O digníssimo defensor da Fazenda Estadual se manifestou pela procedência do Recurso.

É o breve relato.



Estado do Ceará  
Secretaria da Fazenda  
Conselho de Recursos Tributários

**II - VOTO:**

Talvez por tratar-se de assunto bastante espinhoso do direito administrativo - os **vícios do ato administrativo e suas conseqüências** - é que a questão tratada no presente caso tenha impulsionado acirradas discussões em ambas as câmaras deste Conselho.

A questão é saber se a inobservância de uma formalidade (prazo), prevista para a intimação do contribuinte a apresentação de livros e documentos fiscais necessários a ação de fiscalização, **é suficiente para fulminar a autuação desta decorrente, tornando-a nula.**

De início, diria que **dependendo do motivo da autuação este prazo tem maior ou menor relevância.** A exemplificar a primeira situação, cito os casos em que esta formalidade é condição "*sine qua non*" para configuração da infração tributária, como nas infrações por embarço a fiscalização ou extravio de documentos fiscais; Porém, tratando-se, por exemplo, de inidoneidade de documento fiscal, certamente que a importância desse prazo é mitigada, uma vez que para que lavre o auto de infração é necessário que a autoridade previamente tenha examinado tais documentos tidos como inidôneos, o que implica dizer que o ato, mesmo com vício formal, cumpriu sua finalidade essencial.

Outra questão relevante para o deslinde da questão, é distinguirmos **ato** de **procedimento**. Entende-se por procedimento, a seqüência de atos autônomos, preparatórios ou acessórios, que conjugados dão conteúdo e forma a um ato principal. No procedimento é onde se formaliza uma situação fático-jurídica e é estampada a vontade da administração. Na lição do prof. HELY LOPES MEIRELES, procedimento "**e o 'iter' legal a ser percorrido pelos agentes públicos para a obtenção dos efeitos regulares de um ato administrativo principal**".

Um exemplo típico de procedimento é a ação de fiscalização, que via de regra inicia-se através de uma portaria ou ordem de serviço e culmina com a lavratura de um Auto de Infração. Neste interstício, a Administração manifesta sua vontade através dos seus agentes e reúne subsídios necessários para a conferir eficácia a um ato principal, que é o lançamento fiscal, este último entendido como a lavratura do Auto de Infração. De sorte que **estes atos preparatórios, quando essenciais a validade do ato principal e realizados em desconformidade com a legislação, podem acarretar a nulidade do ato final.**

A este ponto já podemos compreender que os atos administrativos têm diferentes graus de "**anulabilidade**". É o que leciona a maciça opinião dos doutrinadores, a iniciar por HANS Kelsen, que diz na Teoria Pura do Direito que a "**anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus**" e que "**a nulidade é apenas o grau mais alto da**



Estado do Ceará  
Secretaria da Fazenda  
Conselho de Recursos Tributários

**anulabilidade**" (Teoria Pura do Direito / Hans Kelsen, 5ª ed., São Paulo, Martins Fontes, 1996, págs 306/308).

Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a principal diferença nos tipos de invalidação do ato administrativo está na possibilidade ou não do vício ser convalidado. Para ele, os atos nulos são os que não podem ser convalidados: os atos que a lei assim os declare e os atos cujos vícios referem-se ao **objeto**, à **finalidade**, ao **motivo** e à **causa**; os atos anuláveis são: os atos que a lei assim os declare e os que **podem ser praticados sem vício** (praticados por **sujeito incompetente**, com **defeito de formalidade** e com **vício de vontade**). Opinião semelhante é dividida por Jose Cretela Junior e Maria Sylvia Di Pietro, entre outros.

Com efeito, no caso presente, está configurado claramente a existência de defeito de formalidade ocorrido durante a fase procedimental que culminou com a lavratura do auto de infração. A autoridade fiscal deixou de observar o art. 726, inciso VI, do Decreto n.º 21.219/91, que previa a concessão de prazo para o contribuinte apresentar os documentos e livros necessários a fiscalização "**nunca inferior a 5 (cinco) dias**". No entanto, **não entendo que tal macula tenha expressividade suficiente para fulminar a autuação**.

Em primeiro lugar, consoante pude verificar nos autos, considerando que o ato formalmente viciado **ordenava** uma providência, ele **cumpriu seus efeitos**, uma vez que os documentos e livros solicitados foram efetivamente entregues pelo contribuinte, ocorrendo, nesta oportunidade, o **esgotamento dos efeitos jurídicos deste ato**. Outro aspecto de extrema importância é que a inobservância do prazo **não acarretou nenhum dano ou prejuízo ao contribuinte**. Muito ao revés ocorreria se a Administração anulasse o procedimento de fiscalização por motivo tão ínfimo, pois além de está **locupletando um contribuinte infrator, acarretaria grave prejuízo ao interesse público**.

Diante do exposto é que voto pelo conhecimento do recurso de ofício, para dar-lhe provimento, no sentido de rejeitar a decisão de nulidade exarada na primeira instância, e determinar o retorno dos autos para novo julgamento.

É como voto.



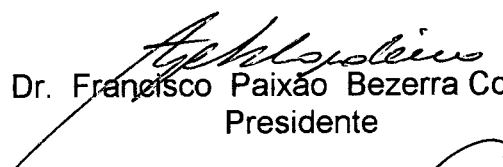
Estado do Ceará  
Secretaria da Fazenda  
Conselho de Recursos Tributários

**IV - DECISÃO:**

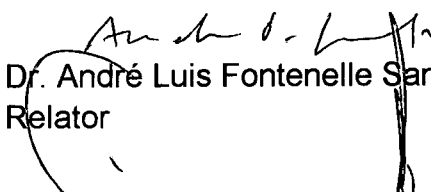
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorrido **G. N. TECIDOS LTDA;**

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos e de acordo com o Parecer da douda Procuradoria Geral do Estado, conhecer do recurso oficial, dar-lhe provimento, no sentido de rejeitar a decisão de nulidade exarada na primeira instância e determinar o retorno dos autos para novo julgamento.

SALA DE SESSÕES DA 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS em Fortaleza 19/09/2000.

  
Dr. Francisco Paixão Bezerra Cordeiro  
Presidente

**CONSELHEIROS:**

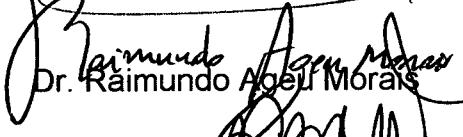
  
Dr. André Luis Fontenelle Santos  
Relator

  
Dr. Roberto Sales Faria

  
Dr. Amarílio Cavalcante Júnior

  
Dra. Verônica Gondim Bernardo

  
Dr. Vitor Quinderé Amora

  
Dr. Raimundo Abel Moura

  
Dr. Marcos Antônio Brasil

  
Dr. Alfredo Rogério Gomes de Brito

**FOMOS PRESENTES:**

  
Dr. Mateus Faria Neto  
Procurador do Estado