



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**1ª. Câmara de Julgamento**

**RESOLUÇÃO Nº 387/00**  
**SESSÃO : 162ª Sessão Ordinária de 09 de Outubro de 2.000**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/060/97 ---- AI: 1/9703496**  
**RECORRENTE: Marion's Confeções Ltda.**  
**RECORRIDO: Célula de Julgamento de 1ª. Instância**  
**RELATOR: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito**

**Retorno do Processo a 1ª Instância**

**EMENTA: – Retorno do Processo à 1ª Instância. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.** Não se instaura a relação contenciosa quando dos procedimentos de rotinas que antecedem e resultam na formação do Processo Administrativo Tributário - PAT. A garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa deve ser exercida é no processo [e não no procedimento], sob pena do cerceamento do direito o qual poderá ser demonstrado e materializado, na inaplicabilidade da preclusão, pela juntada de documentos, em qualquer momento que antecede ao julgamento, de qualquer das instâncias. Predominância da aplicação do Princípio da Finalidade conjugada com a inaplicação do instituto da Preclusão. Recurso Oficial conhecido e provido. Decisão por maioria de votos.

No julgamento de processo, no âmbito administrativo ou judicial, a interpretação sempre antecede à aplicação. Logo não se confunde esta com aquela. Houvesse apenas uma interpretação correta, dispensar-se-ia a existência de tribunais e órgãos colegiados [Conselhos] de julgamento administrativo, inclusive. Como a ciência do Direito pode fornecer interpretações razoáveis, é contraproducente dizer que apenas uma delas é correta e erradas as demais. O Juiz, o Julgador, o Conselheiro, ao sugerir a aplicação de uma interpretação, dentre as que escolhe, afastando as demais, exerce autoridade e pratica ato de política jurídica, tentando exercer influência na criação do Direito no exercício de sua atividade. Não é demais repetir: interpretação não se confunde com aplicação do Direito.

## RELATÓRIO

1. Em cumprimento a Ordem de Serviço com vista a executar ato de fiscalização, autoridade fiscal lavrou **Termo de Início**, no qual grafou prazo de quatro dias, e não de cinco, para a entrega da documentação. Eis aqui o cerne da questão: o prazo - **inferior a cinco dias**.
2. A tarefa fiscal foi encerrada dentro do prazo legal - em 12.09.96 - , tendo o contribuinte firmado ciência no *Auto de Infração*, na *Informação Complementar* e no *Termo de Conclusão*.
3. Encerrado o **PROCEDIMENTO** (que não se confunde com o processo), deste resultou na formalização do **PROCESSO** Administrativo e, cumprido o expediente necessário, veio os autos ao **Contencioso Administrativo Tributário**, para fins de julgamento.
4. O **JULGAMENTO EM 1ª INSTÂNCIA** - operou a **decisão de nulidade** sob o fundamento da não observância, pelo autuante, do prazo contido no *Termo de Início* "nunca inferior a cinco dias para a apresentação dos livros e documentos fiscais" [art. 726, VI, do Dec. nº 21.219/91]. Calha lembrar que o exercício de 1995, objeto de fiscalização, se amolda ao revogado Regulamento ICMS.
5. A decisão de nulificar todo o trabalho de fiscalização fora embasada no art. 32 da Lei nº 12.732/97, ao considerar o agente do Fisco impedido para a prática do ato, por vedação legal. Por assim decidir, em contrário à Fazenda Estadual, recorreu de ofício, ao Egrégio **Conselho de Recursos Tributários**, não encontrando acolhida na manifestação da Consultoria Tributária, adotada pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório.

ARGB



## VOTO DO RELATOR

### FASE CONTENCIOSA Procedimento & Processo

#### A Ampla Defesa e o Contraditório

O momento em que o agente fiscal designado recebe, por ato designatório a incumbência de comparecer à presença de contribuinte, exibindo identificação funcional, emitir o documento denominado TERMO DE INÍCIO não constitui um PROCESSO, mas mero PROCEDIMENTO.

Até o final de todo o levantamento fiscal, não há que se falar em processo, cumpre-se vários atos, vários procedimentos. A lavratura do Auto de Infração, se ocorrer, é o resultante de um ato e é procedimento que deriva do "conjunto de atos interligados e coordenados, para a obtenção da decisão de uma controvérsia ocorrida no âmbito administrativo" - cf. DEJALMA DE CAMPOS. *In Direito Processual Tributário*, p. 18 Atlas, 1993 - que se chama processo administrativo.

Ora, o cerceamento do direito na ênfase argumentativa do não atendimento aos princípios constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório é matéria de garantia processual, posto que é neste - no processo -, que se outorga, que se dá, que se confere a garantia, como assinala a Constituição do Brasil:

- Art. 5º, LV, da CF/88 -

"Aos litigantes, em **processo** judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes."

A possibilidade de que à vista de certo lapso de tempo documentos e livros ensejaram na indisponibilidade da sua apresentação os quais fazem prova em favor do contribuinte, que este traga-os, ao processo, e com os mesmos exercite o contraditório produzindo legítima ampla defesa, assegurada constitucionalmente e decerto, de tais provas não poderia o Julgador, de qualquer instância, deixar de considerar.



Boa distinção fez VITTORIO CASSONE para indicar que:

- a) "**Procedimento Administrativo Fiscal** - ocorre em lançamento não impugnado pelo sujeito passivo, exaurindo com o pagamento do montante do tributo".
- b) "**Processo Administrativo Fiscal** - instaura-se no exato momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo".

E vai concluindo lapidarmente:

*"Se não houver pretensão (do Estado) resistida (pelo sujeito passivo), não se instaurará processo algum. Mesmo em caso de lavratura de auto de infração, se o contribuinte o reputar correto, e paga, não haverá pretensão resistida."*

RUBENS GOMES DE SOUSA, co-autor principal do anteprojeto que resultou no vigente **Código Tributário Nacional** - CTN - colocou, a questão nestes termos - *Procedimento Tributário, Revista dos Tribunais, 1978, p.368-409:*

*"Falar de procedimento fiscal é falar de lançamento. Lançamento é, em tese, o objetivo do procedimento fiscal. Para efeitos práticos, procedimento tributário e lançamento são a mesma coisa. [...] Procedimento, em direito, como em qualquer outra ciência, pode ser latinizado como **modus procedendi**, ou como maneira de proceder."*

#### FASE DE INSTRUÇÃO E FASE CONTENCIOSA

*"Art. 50. Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito ou pela revelia." - Lei nº 12.732/97*

Pode-se vislumbrar com perfeita nitidez o momento em que ocorrem os atos de instrução e o alvorecer da relação contenciosa, sob distintas fases. Uma precedente, outra conseqüente. Não correrá a fase contenciosa, se desta não resultar de procedimentos de instrução que vise apurar fatos e situações.



Pertinente considerar rotina das mais contumazes é o solicitar e o apresentar de documentos e livros por contribuintes aos órgãos fiscais - eis o dia-a-dia de parte da rotina dos órgãos fiscais, em que se exemplifica no chamamento do contribuinte para que apresente documento, que comprove o cumprimento de obrigações tributárias, como o recolhimento relativo a dado período ou situação. Se este vem à repartição e comprova, exaure-se o procedimento. Exemplo comum é o relativo à comprovação do cumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais, a entrega da Guia Informativa Mensal do ICMS - GIM , que se não implementada a entrega à repartição, vier a ser providenciada, no prazo assinalado na Intimação, exaure o procedimento.

Emitida a *Ordem de Serviço*, materializado o ato designatório, o procedimento de fiscalização pelo qual se emite o *Termo de Início* no qual documentos são solicitados, não se instaura a fase contenciosa, mas a fase preambular, em que as peças informativas poderão vir a formar, ao final da ação fiscal, o processo administrativo tributário. Em tese, é possível que o desenrolar de uma ação fiscal possa ser concluída sem que haja lavratura de auto de infração, desde que apurado que o contribuinte cumpriu com todas as suas obrigações - principais e acessórias - , regularmente. Assim agindo, impossível detectar infração à legislação tributária.

Como bem demonstramos pela distinção de CASSONE, muitas das vezes, lavrado o auto de infração, o contribuinte comparece a repartição fiscal, e no prazo, efetua a liquidação ou parcelamento do crédito tributário, daí inexistir processo algum. Mas um procedimento que apurou crédito tributário prontamente reconhecido e liquidado ou em liquidação, por força de parcelamento.

A esse propósito, lembra IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, in *Do Lançamento - Caderno de Pesquisas Tributárias*, v.12 p.32 SP:CEU/SP e *Resenha Tributária*, 1987. "O lançamento é ato final de procedimento preparatório. É pois um ato e um procedimento, explicitando o ar. 142 do CTN as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra."



**NEM TODO PROCEDIMENTO GERA PROCESSO  
TODO PROCESSO CONTÉM PROCEDIMENTO**

Resolvendo o contribuinte impugnar, apresentando defesa, ou mesmo não o fazendo, tornando-se **revel**, faz nascer a relação contenciosa, em que a Administração, sobre o processo, reexamina os procedimentos que culminaram no lançamento. Nesta fase, se não for revel, produzirá, o contribuinte, o contraditório e exercitando também a ampla defesa.

Em firmando comparação com o inquérito realizado pela polícia judiciária, é este um instrumento de instrução. Há de se ter por deflagrado o processo e suas garantias constitucionais quando se transfere para o exame do órgão jurisdicional. Idêntica forma, observa que, havendo contradita, havendo impugnação ou operando-se a revelia, "nasce" o processo administrativo (tributário), para o qual não há razão de permanecer no órgão de origem, remetendo-se, porque se inaugura uma lide, um litígio, uma contenda administrativa, em tramitação, do Núcleo de Execução-, que o instruiu, para o órgão de julgamento que é o Contencioso Administrativo Tributário, podendo deste a aquele retornar, se melhor instrução necessitar.

Em Direito Comparado, pode-se verificar também a adequação da norma estadual (Lei cit.) ao *Código de Processo Penal*, nos termos seguintes:

**"Art. 32. .... Lei Estadual nº 12.732/97:**

§ 2º. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para as partes."

CPP:

Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa."

**O PRAZO É MESMO PEREMPTÓRIO?  
É prazo fixado em Lei, em sentido estrito?**

As questões acima expostas, para serem respondidas, impõe refletir sobre mais esta outra indagação que se põe a página adiante:

Em que ou qual instrumento do ordenamento jurídico-tributário do Estado do Ceará se encontra fixado o "prazo nunca inferior a cinco dias" para fins de apresentação de livros e documentos fiscais, quando da instauração de PROCEDIMENTO (e não de processo) de fiscalização?



Vai-se à cata, especialmente, da Lei nº 11.530/89, que instituiu o ICMS, e também da Lei nº 12.670/96 e sobre o tal prazo não se verifica esteja, o assunto, ali disciplinado. Busque-se em todo ordenamento tributário estadual, de todas as leis vigentes e eficazes [e ainda, se o quiser, de leis já revogadas] e da fixação deste prazo não se cogitará, senão pelo fato de que fora estabelecido em ato expedido e emanado pelo Chefe do Poder Executivo, - um **decreto**, portanto. Logo, a matéria não consta disciplinada em **LEI**. Aclare-se logo que introduziu-se a previsão pelo já revogado Decreto nº 21.219/91 (art. 726, VI, ), de que "*livros e documentos necessários à diligência e o prazo em que estes deverão ser apresentados, nunca inferior a cinco dias*".

Dispicienda, a distinção entre as espécies - Lei e Decreto - no tocante a hierarquia normativa. Entretanto, como emprestamos a consideração de peremptoriedade, no prazo assinalado no Decreto, impõe apenas a referência de que, se o prazo é peremptório, se este é o de caráter **LEGAL**, o estabelecido seria conteúdo de fonte formal imediata - a **Lei**. É de alcance o *Princípio da Legalidade* com algumas das 'funções de garantias' a que se refere **ANIBAL BRUNO** como "*lex scripta*" (lei escrita) e "*lex stricta*" (lei estrita).

Peremptório, como se refere na doutrina, vincularia-o a outro Princípio: o da *Inalterabilidade*, para afirmar não ser lícito promover sua alteração ou modificação. Assim, vai-se desdobrando noutros mais, quais sejam: o da *Improrrogabilidade* e o da *irredutibilidade*.

Mas diga-se desde então que o prazo de no mínimo cinco dias não tem o caráter de ser peremptório, não encerra um lapso temporal absoluto, posto que há uma ressalva, uma exceção que se amolda ao fato *sub examen*, decorrente do vigente Decreto nº 25.562, de 28.07.99 que acresceu e alterou o atual Regulamento ICMS - Dec. nº 24.569/97 -, dispendo:

" Art. 821. ....

§ 7º. Dar-se-á por concluído o prazo concedido no Termo de Início de Fiscalização a partir da apresentação, pelo contribuinte, dos documentos exigidos."

- **Isto é:** se ao dia seguinte ao do início da fiscalização, tiver o contribuinte entregue os documentos que lhe foram solicitados, não mais há que se esperar que se esgote todo o lapso temporal, para, somente a partir dele, dar-se o início dos procedimentos de análise, próprios da ação fiscal que se desenvolve.

Ao se admitir possam ser reduzidos, face ao implemento da condição, de *per si*, já demonstra falecer a CARACTERÍSTICA FUNDAMENTAL que se impõe aos prazos ditos peremptórios sob a guarida dos (04) retrocitados princípios.

Em síntese, calha refletir:

Fosse fixado em Lei (peremptório) o prazo em análise e discussão, seria lícito que, pelo Decreto suscitado deliberasse esta norma de inferior hierarquia, e de cunho **unilateral**, em conceder ao Fisco a possibilidade de viabilizar a redução do prazo fixado, logo ao implemento dalguma condição?

#### **Prazo Dilatório e Peremptório** **Norma Dispositiva e a Norma Cogente**

A admissibilidade da certeza de assim proceder leva-nos a entender que o prazo, ao invés de peremptório, torna-se de característica de prazo dilatório, qual seja, pode ser reduzido, uma vez que iniciado, já estiver em curso.

Entretantes, lembre-se a propósito, doutrina assente em monografia de *MARCOS VALLIS FEU ROSA*, 1995, sob o título "*Prazos dilatórios e peremptórios*" que sintetiza:

**Por prazo dilatório, deve ser entendido o que é fixado em norma dispositiva e por prazo peremptório o fixado por norma cogente.**

#### **A INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA PRECLUSÃO**

Que razão lógica inspirou o legislador em estabelecer o lapso temporal, para que, decorrido, dar suporte ao início de **procedimento** relativo a exame de livros e documentos, pelo agente do Fisco, competente funcionalmente e devidamente designado?





Razoável tem sido entender, que a fixação do prazo traduz no lapso temporal necessário e suficiente para que o contribuinte possa reunir livros e documentos fiscais, colocando-os à disposição da autoridade fiscal.

O entendimento acima expendido tem sido resposta uniforme à indagação e o argumento primaz no sentido de que, a inobservância, no encurtamento do prazo, resulta "em prejuízo" -, caracterizando o cerceamento do direito de defesa que emana dos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa.

Passo a entender que para se materializar a assertiva acima contida, necessário seria que se desse guarida ao instituto da **Preclusão**, o qual não se faz presente no processo administrativo tributário - PAT -, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário - CONAT -, órgão vinculado à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, tanto que, nenhum dos Julgadores de 1ª Instância ou Conselheiros jamais deixaram de ler, de fazer referência, de considerar, todos os argumentos abordado em defesas, produzidas fora do prazo, intempestivas.

A rigor, e efetivamente, e neste presente processo, o prazo concedido fora de 04 dias. Mui bem adequada a premissa de que o tempo fora insuficiente e que o contribuinte não dispôs do tempo mínimo de 05 dias para reunir os documentos e livros fiscais solicitados, **DESDE QUE** não mais o pudesse fazer, isto é, se operasse o instituto da PRECLUSÃO, extinguindo o direito de praticar certos atos no processo.

Uma tríade de considerações ensejaria vislumbrar contida a materialidade do cerceamento do direito, capaz de resolver pela Nulidade, qual seja:

**Primeiro** - seria efetivo cerceamento do direito de defesa o fato de o contribuinte trazer aos autos aqueles documentos e livros que não pode reunir, na exiguidade do prazo concedido, e apresentando-os por ocasião da Impugnação [defesa] em 1ª Instância, não fossem estes ali considerados.

**Segundo** - cogitar-se-ia em admitir também, cerceado o direito do contribuinte, caso provado que, no curso da Ação Fiscal - 60 dias ou 90 dias -, vale dizer: no decorrer do prazo de exame dos livros e documentos, o agente do Fisco recusasse em receber, do contribuinte, aqueles documentos que não lhe fora possível reunir no tempo hábil.



Terceiro - Oportuno e conveniente ainda neste momento de revisão do lançamento em grau de recurso, seria também considerar plausível cerceamento de direito caso documentos e livros trazido aos autos, perante esta 2ª Instância, estivéssemos nós, Conselheiros, deles fazendo vistas grossas, em flagrante desrespeito ao PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL OU DA LIBERDADE DE PROVA, em não conhecer ou considerar os documentos, tendo-os como estranhos, ou desentranhados.

Não é demais lembrar *CLAUDIO BORBA in Direito Tributário*, Editora Consulex, p. 378, 2.000:

- " No processo administrativo o que se busca é a verdade material que autoriza a Administração valer-se de qualquer tipo de prova lícita que a autoridade julgadora tenha conhecimento. Permite a iniciativa do julgador e do impugnante em mandar produzir provas que poderão ser juntadas ao processo praticamente em qualquer fase."

Essa assertiva dá azo que se vislumbre reabertura de prazo em considerar permitido à iniciativa do julgador em mandar que provas sejam produzidas.

#### O PRINCÍPIO DA FINALIDADE

Possível é a invocação de uma gama considerável de Princípios Processuais que norteiam a matéria, tais como o do "Aproveitamento ou da Proteção", do "Não Prejuízo ou da Irrelevância" ou ainda aspectos objetivos do "Princípio da Convalidação."

Serve de lição a quantos têm o ofício de julgar processos ou de atuar em colegiados de instâncias recursais o legado do grande mestre civilista **PONTES DE MIRANDA**, ao lecionar:

*"Ao estudar o sistema das nulidades, deve o intérprete ter em vista a maior preocupação do legislador para com a salvação do processo do que, propriamente, com a nulidade."*

A rigor, a nulidade precede ao exame do mérito. Entretanto, não significa que devemos nos aferrar na busca da nulidade sob o escopo de "matar" o processo. A este propósito, lembra-nos *ROGÉRIO LAURIA TUCCI* :



" O que surpreende o leitor do Código de Processo Civil é que, onde se trata das nulidades, a lei mais se preocupa com, as regras jurídicas contrárias à nulidade, ou a sua decretação, traduzindo bem o propósito de salvar o processo."

Conclusivamente, se lê de RUI PORTANOVA, *in Princípios do Processo Civil*, p. 186 - que:

" Não é lógico anular-se ato ou processo se não há prejuízo. Não é econômico repetir atos, se os que forem praticados (ainda que defeituosamente) atenderem a mesma finalidade".

Se no caso em apreço já não se denota vício insanável que faz resultar em NULIDADE ABSOLUTA, calha trazer à lume o disposto no § 4º do art. 32 da Lei nº 12.732/97, *in verbis*:

" § 4º. NÃO SERÁ DECLARADA A NULIDADE DE ATO PROCESSUAL QUE NÃO HOVER INFLUÍDO NA APURAÇÃO DOS FATOS OU NA DECISÃO DA CAUSA. "

A regra da Lei acima transcrita é quase reprodução integral do art. 566 do Código de Processo Penal, - Dec. Lei nº 3689/41. " **Art. 566.** Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa."

Encerra-se aqui o PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS PROCESSUAIS que leciona: Se os atos processuais têm como fim a realização da justiça, são consideradas sanadas as nulidades de atos praticados por outra forma, se o ato tiver atingido o seu fim. Logo, o ato é válido se atingiu o seu objetivo.

Não paira dúvida que pudesse ter transcorrido qualquer alteração substancial, decorrente da fluência do prazo.

Quanto ao exame do ato, parece-nos por não se amoldar no entendimento de que este esteja eivado de nulidade, sob a escora de que fora praticado por autoridade impedida, por vedação legal.



"EX POSITIS", Consentâneo com o *Princípio da Razoabilidade*, enseja-se que, em fazendo retornar o processo à 1ª Instância, seja dado azo a reabertura de prazo, se não fora revel, na instância inicial, o contribuinte, para que agora, disponha de todo o tempo necessário para carrear provas, apresentar os livros e documentos fiscais os quais não pode reunir, na solicitação inicial, com o fito de ilidir a imputação fiscal.

Então resta-me em face de todas as observações efetuadas, no que tange à apreciação da matéria, e entendendo, como de fato passo a entender, como não transcorrido o cerceamento de defesa, manifestar, como ora manifesto-me, em votar pelo RETORNO do processo à instância inicial, tendo por convicção, o entendimento de que o vício detectado não é insanável, pelo que se repararia na reabertura de prazo, se necessário.

Daí, inclino-me pelo conhecimento do Recurso Oficial, dar-lhe provimento, rejeitando-se a nulidade declarada em 1ª Instância, determinando-se o retorno do processo à Instância originária para se proferir novo julgamento, sintonizando-me com os entendimentos expressados pela Consultoria Tributária e o representante da Procuradoria Geral do Estado.

ARGB.



## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente a Célula de Julgamento de 1ª Instância e recorrido MARION'S CONFECÇÕES LTDA.,. **RESOLVEM**, os membros da 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de voto, após rejeitar a preliminar de nulidade arguida pela 1ª Instância, determinar, *incontinenti*, o retorno do processo à instância monocrática, para proferir novo julgamento, nos termos do voto do Relator e do Parecer da Douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto contrário o do Conselheiro Marcos Antonio Brasil que se manifestou pela manutenção da decisão declaratória de Nulidade exarada na instância singular.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS EM Fortaleza, em 10 de Outubro de 2.000.

*Francisco Paixão Bezerra Cordeiro*  
DR. FRANCISCO PAIXÃO BEZERRA CORDEIRO  
Presidente da 1ª Câmara

*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
DR. ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
Conselheiro-Relator

DR. AMARÍLIO CAVALCANTE JUNIOR  
Conselheiro

*André Luis Fontenele Santos*  
DR. ANDRÉ LUIS FONTENELE SANTOS  
Conselheiro

DR. VITOR QUINDERÉ AMORA  
Conselheiro

*Marcos Antonio Brasil*  
DR. MARCOS ANTONIO BRASIL  
Conselheiro

*Raimundo Azeu Morais*  
DR. RAIMUNDO AZEÚ MORAIS  
Conselheiro

*Roberto Sales Faria*  
DR. ROBERTO SALES FARIA  
Conselheiro

*Verônica Gondim Bernardo*  
DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO  
Conselheira

FOMOS PRESENTES:

DR. MATTEUS VIANA NETO  
Procurador do Estado

Assessor Tributário