



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA

Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª. Câmara de Julgamento

**RESOLUÇÃO Nº 462/00 A**

**SESSÃO** : 189ª Sessão Ordinária de 10 de Novembro de 2.000

**PROCESSO DE RECURSO Nº**: 1/3075/95 ---- AI: 1/317585

**RECORRENTE**: Célula de Julgamento de 1ª. Instância

**RECORRIDO**: Companhia Nacional de Abastecimento

**RELATOR**: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

**Retorno do Processo a 1ª Instância**

**EMENTA**: – Nulidade - **Retorno do Processo à 1ª Instância**. preliminar rejeitada. Não se instaura a relação contenciosa quando dos procedimentos de rotina 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 (no decorrer da fiscalização) ou em qualquer das instâncias que antecedem ao julgamento. 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 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. Vê-se do p. processo a *Ordem de Serviço* para que o *Auditor do Tesouro Estadual* designado executasse tarefa de fiscalização. Em cumprimento ao ato designatório, referida autoridade fiscal lavrou o *Termo de Início*, no qual assinalou prazo inferior a cinco dias para entrega da documentação. Eis o cerne da questão.
2. Encerrado o **procedimento** (que não se confunde com o processo), deste resultou na formalização do **processo** administrativo tributário e, cumprido o expediente necessário, veio os autos ao *Contencioso Administrativo Tributário*, para fins de julgamento que, em 1ª instância resultou na decisão de nulidade, sob o fundamento da não observância, no Termo de Início, do prazo já referido.
3. A decisão [de nulificar todo o trabalho de fiscalização] foi fundamentada no art. 32 da Lei nº 12.732/97, considerando o agente do Fisco impedido para a prática do ato, por vedação legal.
4. Em assim decidir - contrário à Fazenda Estadual -, recorreu-se de ofício, ao *E. Conselho de Recursos Tributários*, não encontrando acolhida na manifestação da *Consultoria Tributária*, adotada pelo representante da *Procuradoria Geral do Estado*.

É o breve relatório.

ARGB

## VOTO DO RELATOR

### Considerações Preliminares

Calha produzir algumas considerações antes que tenha por submetido ao exame do eminentes Conselheiros, a Decisão exarada, na instância singular, DECLARATÓRIA DE NULIDADE do feito fiscal, tese com a qual, desde algum tempo já não me inclino em considerar, "data venia", em face de aprofundamento propedêutico pessoal decorrente da análise sistêmica dos institutos jurídicos processuais sintonizados com laboriosa doutrina que se desenvolve em sede de discussão acadêmicas junto aos operadores do Direito. A propósito, lembro o que Hugo de Brito Machado, prefaciando a 5ª edição do seu "Curso de Direito Tributário", asseverou: em Direito, a cada dia mais se fortalece em nós a convicção de que as divergências são inevitáveis.

Assim, a situação ora enfocada se nos apresentava e traduzíamo-nos, em princípio, com razão e contornos de nulidade, posto que sua subsistência delineava evidente, ante à ausência de exaurimento do prazo - o de 05 (cinco) dias -, posteriores à emissão do *Termo de Início de Fiscalização*, para que, somente após, pudesse, o agente do Fisco, proceder em continuidade à designação para executar a tarefa de fiscalização.

Frizo em considerar que, no debate das idéias, o fluir do convencimento derivado do produto cognoscitivo revela postura que se justifica na apresentação de novos postulados jurídicos, de elementos obtidos na razão consciente da dialética, mormente da ciência jurídica, onde a cada momento, o esforço e a maturidade pessoal, a par de fundamentação que norteiam e justificam o novo pensar, afastam o agir contraditório e espanca quaisquer especulação ou sutileza daí derivadas.

Arguir sobraçando fundamentos, produtos de aprendizagem consciente, mas que senso ético, vincula postura pela qual não nos bastam os olhos de ver, nem ouvidos de audição. Nesse jaez, preexistem fartos exemplos legado por membros de tribunais superiores e de grandes doutrinadores que cultuam a ciência do Direito que alteram convicções, em teses antes consideradas razoáveis, confrontada a outra com maior dosagem ou densidade de razão ou de razoabilidade, passando a adotá-la. Exemplo bem recente nos foi legado por DAMÁSIO DE JESUS, consagrado mestre do Direito Penal, em publicar trabalho intitulado "Teoria do Domínio do Fato no Concurso de Pessoas" onde revisita sua opinião, passando a adotar essa teoria. Ele que, por décadas, sustentou a tese da exigência do nexos de causalidade, partidário da teoria restritiva na modalidade objetivo-formal. Expressa, o mestre, com elevado espírito crítico sua nova posição a respeito da matéria dizendo que seu posicionamento "não é mera mudança de opinião, mas sim fruto do amadurecimento alicerçado em muito estudo e meditação."

É a consciência da aprendizagem, produto da reflexão, que dá origem a novo pensar, e de per si justifica em meio a transformação do Mundo e das Pessoas.

Nesse intento, calha considerar que o entender jurídico comporta refletir mudança de um mundo em constantes transformações. Pensar o direito é ir além da legalidade, alcançar a verdadeira extensão da licitude dos atos praticados, por delegação social, no exercício consciente de cidadania, em atividade que não comporta rigidez ou radicalismo, mormente sob a augura do Estado de Direito - o qual, mais que anseio, é o ideal de todos nós. (Alfredo Rogério Gomes de Brito)

## A ATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO

" Um texto, depois de ter sido separado de seu emissor e das circunstâncias concretas de sua emissão, flutua no vácuo de um espaço infinito de interpretações possíveis. Por consequência, nenhum texto pode ser interpretado de acordo com a utopia de um sentido autorizado definido, original e final. A linguagem, diz sempre algo mais do que o seu inacessível sentido literal, que já se perdeu desde o início de sua emissão textual." (HUMBERTO ECO, *Les Limites de L'interpretation*, 1992, p.8)

Na parte da ciência do Direito denominada *hermenêutica*, deparamo-nos com a teoria dos chamados *Métodos de Interpretação*, para os quais deve atentar os que desenvolvem atividade de determinar o significado da norma, declarando o seu alcance, quando da sua aplicação (inclusive no âmbito administrativo).

Dentre tais *Métodos*, referimo-nos essencialmente ao *Sistemático* [deixando ao lado o Gramatical, Histórico, Teleológico] para tão-somente realçar a lembrança de que, por este, nenhum dispositivo legal deve ser interpretado isoladamente, mas no contexto em que esteja inserido.

Também, merece lembrar que devemos estar vigilante sobre o valor, às vezes absoluto, que volta-e-meia se tem equivocadamente emprestado a alguns dispositivos, não se lhe percebendo a relativamente diante dos demais.

Vê-se que até os direitos fundamentais previstos no texto constitucional encontram limites nos demais dispositivos da própria Carta. Comete equívoco quem os interpretando considera-os insuscetíveis de restrição.

Da forma como cada um dos direitos fundamentais previstos no CF/88 deve ser interpretado com uma dose de relatividade, em harmonia com outros direitos nela assegurados, idêntica forma, devemos proceder em relação aos demais institutos jurídicos - leis e decretos - em quais dos entes que formam a Federação.

Por isso clamo para que não se possa dar natureza absoluta ao artigo 831 do Decreto nº 24.569/97 que é o Regulamento ICMS do Estado, ao grafar prazo de cinco dias para a entrega da documentação requerida, aos que estão submetidos à fiscalização. Não se pode isoladamente e absolutamente, dissociá-lo do que prevê o mesmo Regulamento, n'outro dispositivo bem próximo, - o Art. 903 -, pelo qual, **nenhum documento, pertinente ao ICMS, poderá ser recusado pelo Fisco.**

Quando nem o Poder Constituinte Originário atribuiu valor e alcance absoluto a um dado direito, logo também se pode cogitar em relação ao legislador infraconstitucional, inclusive o de âmbito estadual.

Mais ainda, considerando tenha sido exíguo o tempo assinalado no Termo de Início e no prazo de fiscalização - em regra, 60 dias, se não tiver sido prorrogado por mais 30 dias - se tais documentos constituírem prova suficiente capaz de ilidir a autuação, quando do oferecimento de Impugnação, serão plenamente considerados no Julgamento de 1ª Instância, e se nesta também não for, em 2ª Instância, o Recurso Voluntário instruído com tais elementos, resultará por desconstituir a imputação infracional.

### CONTRADITÓRIA E AMPLA DEFESA PROCESSO E PROCEDIMENTO

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.

Para que fique clara e assente a distinção, fê-la VITTORIO CASSONE indicando 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."



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*, - ato designatório -, o procedimento de fiscalização vai se materializar pela emissão do *Termo de Início* pelo qual os 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.

Em firmando comparação com o inquérito realizado pela policia judiciária, é este um instrumento de instrução. Há de se ter por deflagrado o processo e suas garantais 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:

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?

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 *irreductibilidade*.

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 -, dispondo:

" 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.

**Por prazo dilatatório, 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 expandido 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.



**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.



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 HOUVER 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.

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”, 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 ocorrido cerceamento de defesa, manifesto-me, consentâneo com o *Princípio da Razoabilidade*, opinando 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 realização de novo julgamento. Logo, conheço do recurso oficial, dou-lhe provimento, rejeitando a decisão Declaratória de Nulidade, exarada em 1ª Instância, sintonizado com o entendimento expressado pela Consultoria Tributária que também o adotou o representante da D. Procuradoria do Estado.

É o voto

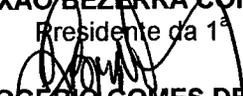
ARGB.

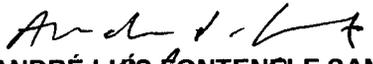
## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos - Proc. nº 1/3075/95 e AI nº 1/317585 -, em que é recorrente a Célula de Julgamento de 1ª Instância e recorrido COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO, **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 único voto contrário ao do Relator o do eminente Conselheiro Dr. Marcos Antonio Brasil, que se manifestou pela manutenção da decisão recorrida. Ausente à Sessão o Conselheiro André Luís Fontenele Santos.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS EM Fortaleza, em 16 de Novembro de 2.000.

  
DR. FRANCISCO PAIXÃO BEZERRA CORDEIRO  
Presidente da 1ª Câmara

  
DR. ALFREDO ROGERIO GOMES DE BRITO  
Conselheiro-Relator

  
DR. ANDRÉ LUÍS FONTENELE SANTOS

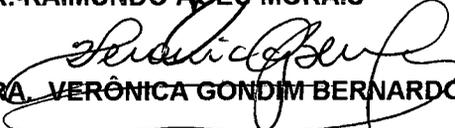
DR. ELIAS LEITE FERNANDES

  
DR. MARCOS ANTONIO BRASIL

DR. MARCOS SILVA MONTENEGRO

  
DR. RAIMUNDO AGEU MORAIS

  
DR. ROBERTO SALES FARIA

  
DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO

FOMOS PRESENTES:

  
DR. MATTEO VIANA NETO  
Procurador Geral do Estado

Assessor Tributário