



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº:** 469/00

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

**PROCESSO DE RECURSO Nº:** 1/001326/97

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 1/9703511

**RECORRENTE:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INTÂNCIA

**RECORRIDO:** ÁUDIO SOM REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO LTDA.

**RELATOR:** RAIMUNDO AGEU MORAIS

**EMENTA**

Na Instância Singular, proferiu-se decisão pela nulidade da ação fiscal, em face de impedimento do agente autuante, uma vez que no Termo de Início de Fiscalização foi concedido prazo inferior a 05 (cinco) dias para que o contribuinte apresentasse a documentação necessária ao exame fiscal. À vista de uma análise sistemática da legislação e em nome do princípio da finalidade, há de se conhecer e prover o recurso oficial, no sentido de rejeitar a referida decisão de nulidade recorrida, determinando-se, por conseguinte, o retorno do processo à Primeira Instância para a realização de novo julgamento, nos termos do art. 43 da Lei nº 12.732/97. Decisão por maioria de votos.

*AD*

## RELATÓRIO

Consta deste processo a *Ordem de Serviço* para que seja realizada tarefa de fiscalização por autoridade fiscal competente, a qual emitiu Termo de Início, onde assinalou prazo inferior a cinco dias para entrega da documentação. Eis o móvel da decisão Declaratória de Nulidade pelo julgamento em 1ª instância.

A decisão retro tem fulcro no artigo 32 da Lei nº 12.732/97, pelo qual estaria a autoridade fiscal impedida para a prática do ato, por vedação legal.

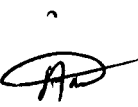
Tendo sido a decisão contrária à Fazenda Estadual, restou em recurso de ofício a este *Conselho de Recursos Tributários*.

A manifestação da *Consultoria Tributária*, a qual foi adotada pelo representante da *Procuradoria Geral do Estado*, foi contrária a decisão de 1ª instância, sugerindo o retorno do processo para novo julgamento.

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

**CONSIDERANDO QUE** nas 189ª e 190ª Sessões Ordinárias estiveram em pauta para julgamento 27 (vinte e sete) processos, todos grafando idêntica situação, qual seja, NULIDADE, em face do prazo contido no Termo de Início da ação fiscal;



**CONSIDERANDO QUE** esta Câmara tem decidido, pela maioria de seus membros, que tal decisão - **Preliminar de Nulidade** - não deve ser acatada, devendo o feito retornar a Instância inicial para que seja proferido novo julgamento;

**CONSIDERANDO QUE** na 189ª Sessão, do dia 10 de novembro de 2.000, antecedeu-me em relatar o Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito, e por terem, os seus processos, a mesma identidade com os que me caberiam também efetuar o relato, dado que comportam idêntica situação fática e legal, lanço mão do voto do nominado Conselheiro-Relator, o qual acompanhei, em votar, nos seus respectivos processos, para que seja o voto proferido aqui anexado, servindo a este, por ser expressão de minha concordância.

É como voto, pois.

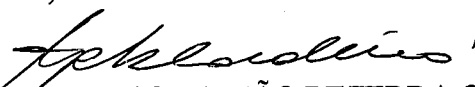
AD


**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e recorrido ÁUDIO SOM REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO LTDA.,

RESOLVEM os membros da 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do recurso oficial, dar-lhe provimento, no sentido de rejeitar a decisão de preliminar de nulidade exarada em 1ª Instância, para determinar o retorno do processo àquela Instância para que seja submetido a novo julgamento, nos termos do voto do Relator e do Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto contrário o do conselheiro Marcos Antônio 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 20 de novembro de 2.000.

  
DR. FRANCISCO PAIXÃO BEZERRA CORDEIRO  
Presidente da 1ª. Câmara

  
DR. RAIMUNDO AGEU MORAIS  
Relator

  
DR. ROBERTO SALES FARIA

  
DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO,

  
DR. ALFREDO ROGERIO GOMES DE BRITO

  
DR. ELIAS LEITE FERNANDES

DR. MARCOS SILVA MONTENEGRO

  
DR. ANDRÉ LUÍS FONTENELE SANTOS

  
DR. MARCOS ANTÔNIO BRASIL

Fomos presentes:

  
DR. MATHEUS VIANA NETO  
Procurador do Estado

## VOTO DO RELATOR

### A ATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO

#### Considerações Preliminares

"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'interprétation*, 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.

A título de exemplo, basta que se traga à lume o disposto na Constituição Federal - artigo 5º, inciso XXII, ao dispor que:

**"É garantido o direito de propriedade."**

Sirvo-me deste exemplo para demonstrar que, embora se encarte no *Título* que assegura *Direitos e Garantias Fundamentais*, ainda assim, tal norma não é absoluta. Não pode o proprietário arvorar-se diante de uma garantia ilimitada.

Examinando o mesmo texto, a mesma Constituição verificamos que "a *propriedade atenderá sua função social* (art. 5º XXIII), que poderá ocorrer a "*desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social*" (art. 5º XXIV) com indenização justa e ainda, ser expropriada, sem indenização. É o caso de terem sido localizadas culturas ilegais e plantas psicotrópicas (Veja-se o disposto no art. 243 da Carta Magna).

O aludido é para demonstrar a relatividade dos dispositivos e a real possibilidade de incorrerem em grave erro na aplicação da norma quando tencionamos fazer interpretação estanque, isolada.

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.

Logo, a relatividade salta aos olhos, e todo o equívoco só o comete os detentores de falta de visão sistemática. Os dispositivos não colidem. Não há hierarquia, se integrantes de uma mesma norma. A missão do intérprete é de harmonizar, combinar os dispositivos, de forma a evitar o sacrifício absoluto de um em face de outro, reduzindo, às vezes, o alcance de tais dispositivos, para assegurar a verdadeira finalidade da norma, a sua unidade e harmonia.

Em termos práticos, precisa ser entendido que, em regra, a fiscalização transcorre em um lapso de sessenta dias, sendo, maioria das vezes, prorrogado por mais trinta dias, alcançando o somatório de tais prazos. No transcorrer desse período, nenhum documento que não fora entregue no prazo assinalado no **Termo de Início** poderá ser entregue e não recusado pelo agente do Fisco - somente a recusa comprovada possibilitaria operar em cerceamento de defesa.

Ora, ainda assim, em se recusando o agente fiscal designado em dar recebimento de livros e papéis que lhe tenciona entregar, o contribuinte, fora do prazo do Termo de Início, poderá, o contribuinte, entregá-lo, preferencialmente no órgão - Núcleo de

Execução da Administração Tributária/Nexat - de sua circunscrição, no entanto, podendo fazê-lo [ entregá-lo] em qualquer repartição do Fisco 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.



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."

Quando só se tem o procedimento, não existe ainda o processo, - se este nem ao menos se instaurou -, também não se pode cogitar de que haja cerceamento de direito.

### FASE CONTENCIOSA

Admite-se a contraditório, pela apresentação de prova documental, de livros e papéis de interesse fiscal, porque é sobre estes que se efetua o levantamento para fins de lançamento.

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."*

A possibilidade de que, em curto lapso temporal, a indisponibilidade momentânea de apresentação dos documentos e livros ensejaram na autuação, e se estes fazem prova em seu favor, deve o contribuinte trazê-los ao processo, com os mesmos exercitar o contraditório e produzir defesa [ampla e legítima] assegurada constitucionalmente.

Como alhures nos referimos, decerto, de tais provas não deixará de considerar o Julgador, de qualquer das instâncias.

## 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 consequente. 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*, - 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.

Processo nº 1/002666/97  
Al nº 1/9707361

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:

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 -, 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.

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 dilatatório, 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 dilatatórios e peremptórios*" que sintetiza:

**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.



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 fazer referência e de considerar os argumentos relevantes abordado em defesas ou recursos, mesmo intempestivos, produzidas fora do prazo.

A rigor, e efetivamente, e neste presente processo, o prazo concedido fora inferior a cinco .

A premissa de que é insuficiente ao contribuinte não dispor do exato tempo mínimo de 05 dias para reunir os documentos e livros fiscais solicitados, caracteriza óbice constitucional, **DESDE QUE** não mais pudesse fazê-lo, 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 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.