



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª câmara de julgamento

RESOLUÇÃO N.º: 004 /2012
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO DE 22/09/2011 - (70ª SESSÃO)
PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/2407/08 AI N.º 1/200806553
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RECORRIDO: KARINA PELUCIO MOREIRA MACEDO
CONSª RELATORA: ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ

EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NULO. REINÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. ORDEM DE SERVIÇO. PRELIMINAR DE NULIDADE. Preconiza a legislação estadual que esgotados os prazos previstos na legislação, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, a ação fiscal poderá ser reiniciada, mediante solicitação circunstanciada da autoridade designada, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos Coordenadores da CATRI. O agente fiscal não observou aludida norma contrariando, assim, o que determina a legislação estadual. O ato de autoridade, para ser irrepreensível deve conformar-se com os ditames legais, sem o qual estará exposto a nulidade. Existência de questão prejudicial à análise de mérito. Fundamentação legal: art.1º, §2º da Instrução Normativa nº06/2005 e consoante Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **RECURSO OFICIAL CONHECIDO POR UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS.**

RELATÓRIO

O lançamento tributário tem o seguinte teor: “Falta de emissão de documento fiscal em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1 A e/ou série “D” e cupom fiscal. O contribuinte omitiu receita no montante de R\$35.014,50 proveniente do subfaturamento de preços nas vendas de mercadorias,

no exercício de 2005, com preços inferiores ao custo do inventário inicial em 31/12/2004, assim, como com preços posteriores menores do que o preço da venda anterior”.

Após indicar o dispositivo legal infringido a agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, III, “B” da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.

Os agentes fiscais acrescentam outras informações ao feito fiscal (fls.03/04).

A empresa não ingressou com instrumento impugnatório.

A julgadora monocrática, fls.19 a 23 decide-se pela NULIDADE cuja ementa tem o seguinte teor: Omissão de Receita. Auto de Infração julgado NULO. Reinício de ação fiscal. Incompetência da autoridade designante. Decisão em conformidade com a Instrução Normativa Nº06/2005. Art.53 do Decreto 25.468/99 e decisões firmadas pelas câmaras de julgamento. Autuado Revel.

A Consultoria Tributária através do Parecer de Nº 355/2011 opina pelo conhecimento e improvemento do Recurso Oficial, para confirmar a decisão absolutória proferida em 1ª Instância.

Eis, em linhas gerais o relatório.

VOTO:

A questão posta nos autos aponta a infração, que teria sido praticada pela empresa recorrida, a saber: “Falta de emissão de documento fiscal em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1 A e/ou série “D” e cupom fiscal. O contribuinte omitiu receita no montante de R\$35.014,50 proveniente do subfaturamento de preços nas vendas de mercadorias, no exercício de 2005, com preços inferiores ao custo do inventário inicial em 31/12/2004, assim, como com preços posteriores menores do que o preço da venda anterior”.

Ocorre que, a despeito ou não da caracterização de violação a legislação vigente, não poderemos entrar no mérito da questão sem antes verificarmos as formalidades legais que instruem um processo.

Logo, cabe arguir a nulidade do lançamento tributário por falha insanável.

O cerne da questão é o reinício da ação fiscal. Vejamos o que preconiza o §2º do art.1º da IN 06/2005, abaixo transcrito:

“Art. 1- (...)

§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 da autoridade designada, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos Coordenadores da CATRI, podendo, nesse caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado.” (GN)

Observou-se, no entanto, que a Ordem de Serviço de Nº200804724 (1ª Ordem de Serviço), fls.24, fora, posteriormente, reiniciada. Emitiu-se para o mesmo período de 01/01/2005 a 31/12/2005 a Ordem de Serviço de Nº2008.13887 em 07/05/2008 (Fls.05).

Ocorre que, a segunda Ordem fora emitida sob a supervisão de ANTONIO SAMPAIO FILHO e fora assinada pelo mesmo. Ou seja, pelo próprio Supervisor da Célula de Auditoria, quando deveria ser por um dos Coordenadores da CATRI, peremptoriamente.

O insigne conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito, no Processo Nº1/0660/2008, Auto de Infração Nº1/200715879-5, em brilhante voto, fez as seguintes considerações, onde pedimos vênias para transcrevermos em parte sua resolução:

Sobre o Ato Designatório: - Breves Considerações.

É o “Ato Designatório que credencia o agente do Fisco à prática do ato administrativo” inerente a ação ou procedimento fiscal, como assinala o parágrafo único do art. 80 da Lei nº 12.670/96.

O ato administrativo em tela representa o que denominamos de ‘ação fiscal’, efetivada sob a modalidade de diligência ou auditoria fiscal específica ou especial, entendida, a ação fiscal, como:

“Conjunto de procedimentos de natureza fiscal, contábil e financeira que tem por finalidade a verificação da

regularidade das obrigações tributárias, podendo incorrer no lançamento do crédito tributário e/ou aplicação de penalidade, em decorrência do não cumprimento de obrigação tributária.” (Art. 1º e § 3º da *Instrução Normativa nº 07/2004*).

Na *Lei (nº 12670/96)* a expressão em consideração está assente também no § 2º do art. 88, em referência à necessidade de emissão de novo ato designatório para a continuidade da ação fiscal.

No *Dec. nº 24.569/97 - RICMS*, a expressão está empregada no art. 820, *caput*, e art. 821, como se vê:

“Art. 820. Antes de qualquer ação fiscal, o agente do Fisco exhibirá ao contribuinte ou a seu preposto, identidade funcional e o ato designatório que o credencia à prática do ato administrativo”.

“Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

I - o número do ato designatório;*grifei*

Ato Designatório = Ordem de Serviço

Infere-se, nos autos, de situação em que mais de uma “Ordem de Serviço” (expressão genérica e comumente utilizada, que se vê, inclusive, grafada nos formulários integrantes do Sistema CAF/Controle da Ação Fiscal), fora emitida na mesma ação fiscal, e que tem o mesmo sentido de “Ato Designatório” (nomenclatura específica contida na legislação tributária).

Tal fato remete à verificação do exame da competência estabelecida na legislação, ensejando, se for o caso, em decisão *declaratória de nulidade*, quando restar configurado que a autoridade designante (que lavrar o Ato Designatório) não é aquela a quem a norma atribuiu a competência para fazê-lo.

Os Atos Administrativos:

Como enfatizamos alhures, como escora na lei que expressa “o Ato Designatório credencia o agente do Fisco à prática do ato administrativo”, o estudo, mesmo superficial da *Teoria dos Atos Administrativos* conduz à concepção de que estes (*atos*) são produtos da Administração Pública que os pratica como declaração estatal ou de quem a represente, sob regime de direito público, produzindo imediatos efeitos, mas estando sujeitos a controle interno sob escopo da legalidade, notadamente para fins de segurança jurídica de todas as relações que envolvem Administração e Administrado.

São compostos, - *os atos administrativos* -, segundo alguns doutrinadores, por elementos que lhe são essenciais à formação, mui embora, parte da doutrina considere que tais elementos são, a rigor, os requisitos (dos atos) sob pena de apresentarem vícios ou patologias que residem em sua constituição, cuja mácula pode resultar na sua invalidação.

Desse modo, são indicados como elementos do ato administrativo, o agente, o objeto, a forma, o motivo e o fim.

Mas distinguindo-se ‘*elementos*’ de ‘*requisitos*’, os primeiros são indispensáveis à validade e a existência dos Atos, enquanto que os segundos são caracteres acrescidos que lhes

são necessários a lhes darem suporte à produção de efeitos, tais destacamos abaixo:

- a) Agente capaz;
- b) Objeto lícito e
- c) Forma prescrita e não defesa em lei.

Quando do exame do primeiro dentre todos os elementos (agente) e seu requisito (capaz), [resultante na expressão “agente capaz”] somos conduzidos à verificação da competência como atributo para a validade do ato.

Logo e conclusivamente, se os elementos traduzem a existência do ato, seus requisitos inferem de sua validade. Daí porque se pode cogitar que o ato administrativo (designatório, por ex.), pode ser produzido e mesmo existente, de balde sua presunção, pode vir a ser declarado sem validade e assim, não produzir efeitos.

Tal pode ocorrer com atos fiscais, cuja patologia infere sejam declarados nulos, não produzindo efeitos e se nos apresentam sem validade jurídica. Examiná-los em maior profundidade, remete ao estudo da competência, como veremos, em forma resumida, na forma a seguir delineada.

COMPETÊNCIA

Habitamos em definir, na forma dos resumos doutrinários, *Competência* como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”.

Em contrário senso, a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições do agente que o praticou. Exceder os limites da competência significa excesso de poder.

Calha salientar, no estudo do tópico - competência - na teoria dos atos administrativos, notadamente aos seus elementos e especialmente, ao sujeito (aquele a quem a norma atribui à prática do ato), este deve estar dotado de capacidade, além da titularidade do exercício do direito e obrigações, para exercer por si ou por outrem.

Mas ao sujeito (primeiro dos elementos dos atos administrativos, os outros são: objeto, forma, finalidade e motivo), não é bastante a capacidade, posto que competência é atributo essencial para a prática do ato.

Em princípio, somente ao ente com personalidade jurídica cabe a titularidade de direito e obrigações, logo, às pessoas públicas políticas - União, Estados e Municípios. Ocorre que se torna necessário distribuir competência a órgãos administrativos (ministérios, secretarias e subdivisões) e dentre estes, entre seus agentes, pessoas físicas.

Sob o crivo da Lei Maior - A *Constituição* (Federal e a dos Estados e DF), bem como as *Leis Orgânicas* dos Municípios, atribui competência aos respectivos chefes do Poder Executivo para organizar o funcionamento da administração pública (*federal, estadual, distrital e municipal*).

Conclusivo que os que têm o poder de organizar, têm também o de estabelecer competências, estas, por vezes, mediante decretos que editam, tal como veio a ocorrer no âmbito do Estado do Ceará, como adiante demonstraremos, desde a *Lei do ICMS* (nº 12.670/96), o Decreto que a

regulamentou (*Dec. nº 24.569/97 - RICMS*) bem como a *Instrução Normativa (nº 06/2005)* que, sem atribuí-la a qualquer autoridade (não alargou o rol) competente à designação fiscal, apenas dispôs sobre o modo de seu exercício, em situação específica, como é o reinício, tudo sem malferir, com autorização e harmonia dos instrumentos normativos que lhe são hierarquicamente superiores, como se demonstra adiante.

Desse modo temos:

NA LEI (nº 12.670/96)

Dispõe o parágrafo único do art. 80, que:

“Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento”.

E no art. 132 da referida Lei consta:

“O Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta lei.”

Cumprindo a disposição legal (*em sentido estrito*) evocada, foi editado, pelo *Chefe do Poder Executivo*, o Dec. nº 24.569/97 - RICMS e, neste, estabelecido o rol de autoridades [*competentes*] para designar servidor fazendário para promover ação fiscal, a saber: o Secretário da Fazenda, um dos Coordenadores da CATRI, o Coordenador da COREF, o Orientador da CEXAT e o Supervisor de auditoria fiscal (art. 821, § 5º, I).

Diz Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Curso de Direito Administrativo*, Atlas, 23ª ed., 2010, p. 204) que:

“Quanto à previsão da competência em lei, há que se lembrar a possibilidade de omissão do legislador quanto à fixação da competência para a prática de determinados atos. A rigor, não havendo lei, entende-se que competente é o Chefe do Poder Executivo, já que ele é a autoridade máxima da organização administrativa, concentrando em suas mãos a totalidade das competências outorgadas em caráter privativo a determinados órgãos”. Grifos nossos

Calha salientar, entretanto, que no mesmo decreto regulamentador - RICMS - sob o nº 24.569/97, o Chefe do Poder Executivo estabeleceu:

“Art. 904. O Secretário da Fazenda, mediante ato expresso, poderá:

I - expedir as instruções que se fizerem necessárias a fiel execução do presente Decreto.” *Grifo nosso*

Isso ocorre porque o Decreto, para fiel execução da Lei, poderá necessitar de normas outras, como as instruções normativas, atos editados pelos auxiliares do Chefe do Poder Executivo, “in casu”, o Secretário da Fazenda, adstritos aos limites dos respectivos decretos autorizadores.

Da Instrução Normativa 06/2005

Nesse seqüencial, veio a ser editada pelo Secretário da Fazenda a *Instrução Normativa nº 06/2005*, com estreita observância do Art. 904 do Dec. nº 24.569/97 que, por sua vez, encontra azo no Art. 132 da Lei nº 12.670/96.

A distribuição da competência pode levar em conta vários critérios, como observa Di Pietro (*obra citada, p. 205/206*), dentro os quais, em razão do grau hierárquico, segundo o

maior ou menor grau de complexidade; Em razão do tempo (atribuições exercidas em períodos determinados); E em razão do fracionamento, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agentes.

A *Instrução Normativa* em alusão, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispôs de modo específico que, em caso determinado (como é o reinício da ação fiscal), a competência para a designação, é, dentre tais, *in casu*, de um dos Coordenadores da CATRI, a teor do art. 1º, § 2º, como se decalca:

Art. 1º. (...)

§ 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 da autoridade designada, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos Coordenadores da CATRI, podendo, nesse caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado. *Grifo nosso*

Desnecessário conhecer ou discutir as razões gerenciais (ou de controle) que levaram o Secretário da Fazenda definir que, em caso de reinício, só e somente só, a um dos Coordenadores da CATRI é dada a competência para outorgar o ato de designação.

Pode-se dispor que:

Solicitação circunstanciada da autoridade designada (esta é o agente fiscal designado a título inicial e originariamente), aprovada pelo Orientador da Celula (este pode ser o designante originário ou inicial), por designação de um dos Coordenadores da CATRI, (requer um novo ato de designação que deriva do reinício o qual, de modo específico, a quem compete, pode, neste ato, incluir outro agente ou substituir o originariamente designado).

Não se tem dúvida da possibilidade de que uma ação fiscal, ao fim do lapso temporal a que se lhe tenha sido fixado, poderá restar inconclusa, dada a quantidade de documentos e livros a serem examinados, natureza e complexidade das operações/prestações, ou ainda, pelo fato do agente ter sido também designado, no curso daquela ação, a outra tarefa de fiscalização a qual dedicou ou requereu-lhe a primazia da execução, ou ainda, em tese, por desídia ou inobservância de seus deveres funcionais.

Sabe-se mui bem que toda ação fiscal submete-se a prazo de realização, registrando-se o seu início e conclusão, por termo específico pelo qual se dá ciência dos resultados auferidos, ao sujeito passivo e, quando o prazo estabelecido esgotar sem que seja lavrado Termo, *in casu*, o de Conclusão indicando existir ou não irregularidade fiscal, caso tal assim não ocorra, dar-se-á margem para que a ação fiscal seja reiniciada.

É justamente quando há necessidade de que o agente fiscal designado se dirija a outro servidor, de maior hierarquia, com justificativa plausível. Mas a quem dirigir-se justificando e requerendo?

Já bem o dissemos: Ao Orientador da Célula (exclusivamente).

Por isso é que a norma estabelece:

“§ 2º. Esgotado o prazo (...), a ação fiscal poderá ser reiniciada mediante solicitação circunstanciada da autoridade designada, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução (...).” Grifos nossos

Concluído o prazo estabelecido para efetuar o procedimento de fiscalização, o ato de lançamento tributário de ofício (via autuação), caso efetuado após o prazo estabelecido, considerar-se-ia *extemporâneo*, dando ensejo à nulidade. Este é um dos aspectos de segurança jurídica que serve tanto ao Administrado como a Administração.

Reiniciar o ato inconcluso requer, seja a autorização para este ato, motivado, como é da natureza dos atos administrativos.

Logo, quem tenha sido designado à tarefa inconclusa estará impedido de dar-lhe continuidade, reiniciando-a, senão depois que, através de ‘solicitação circunstanciada’, (isto é, com motivação plausível) e, desde que autorizado, porque a solicitação poderá (ou não) ser aprovada, sendo esta providência atribuição cominada exclusivamente ao *Orientador da Célula de Execução*.

Cabe ao *Orientador* (e não a outrem) aprovar ou desaprovar o pedido para dar reinício do procedimento de fiscalização, mas a este mesmo, a norma, “*data vênia*”, não lhe autoriza lavrar o novo ato designatório para reiniciar o procedimento, embora tenha sido este o que tenha efetuado a designação inicial ou originária par dar curso à ação fiscal.

DO ENTENDIMENTO DA:**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**

Os eminentes representantes da *douta Procuradoria Geral do Estado*, que representam, no *Conselho de Recursos Tributários*, o Estado do Ceará, parte do processo administrativo tributário (no polo passivo está o Contribuinte), não sendo parte o auditor fiscal ou a própria Secretaria da Fazenda, no respectivo processo, como estabelece o art. 20 da Lei nº 12.732/97, quando da realização da sessão de julgamento, reduziram a termo fundamentos pelos quais alteraram os respectivos *Pareceres* que d'antes aprovaram, na forma que vai a seguir disposta:

Dr. Matteus Viana Neto	Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade
<p><i>"Consoante IN 38/2005, art. 1º, §2º, a competência para determinar o reinício da ação fiscal é de um dos coordenadores da CATRI. Da análise dos documentos vê-se que a determinação para o reinício da ação fiscal foi feita pelo supervisor, autoridade incompetente para tanto, razão pela qual a PGE retifica entendimento de fls. para que seja declarada a nulidade da ação fiscal por incompetência do agente designante." (Matteus Viana Neto, Procurador do Estado).</i></p>	<p><i>"Embora a nulidade suscitada pelo recorrente mereça uma reflexão mais aprofundada, em um primeiro momento nos parece plausível acatar a nulidade da ação fiscal (em face da desobediência ao art. 1º, § 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, tendo em vista que a ordem de serviço nº 20041006 não foi autorizada por autoridade competente, qual seja um dos Coordenadores da CATRI." (UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE, Procurador do Estado).</i></p>
<p>SESSÃO DE: 10/08/2010 PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/0660/2009 DE INFRAÇÃO Nº 1/200715879-5</p>	<p>SESSÃO DE: 13.07.2009 PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2465/2006 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200616934</p>

Esses são partes dos fundamentos expostos pelo nobre conselheiro.

Portanto, prejudicada está à ação fiscal.

Excesso de formalismo? Para muitos seria. Ocorre que, a inobservância da forma vicia essencialmente o ato, tomando-o passível de invalidação, desde que necessário à sua perfeição e eficácia.

A atividade administrativa é plenamente vinculada ao Direito Positivo e não pode o agente público fugir aos ditames da Lei. Logo, é imperioso admitir-se a existência de questão prejudicial à análise de mérito, para reconhecer a nulidade absoluta.

Ora, é lição comezinha que qualquer ato de autoridade, para ser irrepreensível deve conformar-se com os ditames legais, sem o qual estará exposto a nulidade.

Portanto, seguramente da forma como posta, essa acusação não pode nem deve prosperar. Deste modo, o processo está irremediavelmente prejudicado.

Por conseguinte, verificou-se vício de nulidade absoluta nos termos do art.53 do Dec.25.468/99, "in verbis":

"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".

Diante do exposto, e não se podendo admitir como válido ato praticado à margem da lei e tendo em vista que o processo administrativo-tributário pautar-se-á pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório e ampla defesa, tem-se que a presente ação fiscal é nula de pleno direito.

VOTO:

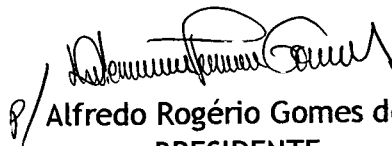
Pelo exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Oficial, negando-lhe provimento no sentido de confirmar a decisão absolutória proferida pela 1ª Instância, declarando a NULIDADE processual nos termos consignados nessa resolução e em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária adotado pelo insigne representante da douta Procuradoria Geral do Estadual.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA E RECORRIDO KARINA PELUCIO MOREIRA MACEDO

RESOLVEM, os membros da Primeira Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência do Dr. Alfredo Rogério Gomes de Brito, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Oficial, para por MAIORIA DE VOTOS, negar-lhe provimento, confirmando a decisão declaratória de NULIDADE proferida pela 1ª Instância, em razão da inobservância do art. 1º, parágrafo 2º da IN nº 06/2005, nos termos desse voto e conforme parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro José Rômulo da Silva que se manifestou contrário à nulidade, com fulcro no parágrafo 6º do art. 53 do Decreto 25.468/99 e por entender haver ausência de prejuízo à solução da lide.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS
TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 16 de Janeiro de 2012.


p/ Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE

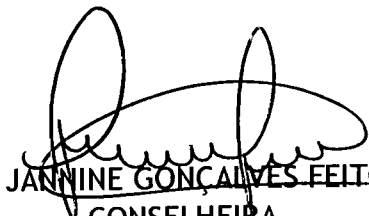

Mateus Viana Neto
Procurador do Estado

CONSELHEIROS


ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ
CONSELHEIRA RELATORA


ANNELINE MAGALHÃES TORRES
CONSELHEIRA


JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA
CONSELHEIRO


JANNINE GONÇALVES FEITOSA
CONSELHEIRA


WALTER BARBALHO LIMA
CONSELHEIRO


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE
CONSELHEIRA


JOSÉ RÔMULO DA SILVA
CONSELHEIRO


CÍCERO ROGER MACEDO GONÇALVES
CONSELHEIRO