



**ESTADO DO CEARÁ**  
SECRETARIA DA FAZENDA



*Contencioso Administrativo Tributário*  
*Conselho de Recursos Tributários*

**RESOLUÇÃO Nº 517/00**

**SESSÃO** : 214ª Sessão Ordinária de 12 de dezembro de 2.000

**PROCESSO DE RESTITUIÇÃO Nº**: 1/0004/2000 --- AI: 1/341051

**REQUERENTE**: COTEX COMERCIAL TEXTIL LTDA.

**RECORRIDO**: Célula de Julgamento de 1ª Instância

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

**Ementa**: RESTITUIÇÃO DE ICMS - Processo de Restituição: Recurso Indeferido. Inoportunidade de apreciação da nulidade suscitada. O pleito não se amolda no que dispõe o art. 165, I, II e III do Código Tributário Nacional. Legislação estadual impertinente. Recurso conhecido e improvido. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A requerente, empresa já baixada do Cadastro de Contribuintes do Ceará, por seu representante legal, maneja, em grau de recurso, requerimento a esta E. Câmara, pleiteando restituição de tributo - ICMS -, decorrente de pagamento de débito inscrito na Dívida Ativa Estadual, em sede de procedimento de fiscalização que resultara em auto de infração, invocando razões de nulidade que se lhe afigura e tenciona demonstrar.

O relato do referido Auto de Infração é de que o móvel da autuação fora a prática de subfaturamento. Teria a requerente promovido a saída de mercadorias com preços inferiores aos de aquisição.

Além de cópia do AI, apresenta as relativas aos Termos de Início e de Conclusão de fiscalização, assinalando, respectivamente 25.11.93 e 18.01.94, correspondente a 54 dias, período de todo o procedimento de fiscalização a que esteve submetida.

Busca apoio nalgumas resoluções de que a ausência do prazo, - em branco - no documento TI, para entrega de documentação, constituiria motivo ensejador de nulidade.

Dos autos, cópia autenticada do pagamento [documento impróprio, vez que deveria constar o DAE original] dá conta de que, o crédito derivado da autuação fora lançado por ocasião do encerramento do ato fiscalizatório, - em 18.jan.94 - tendo sido liquidado quase seis anos após - em 19.out.99 -, junto ao Núcleo de Execução da Dívida Ativa do Estado.

Logo pressupõe, para fins de inscrição, à vista de tal consideração, ter sido instaurado a relação contenciosa pelo competente processo administrativo tributário que resultara na procedência, total ou parcial, do feito.

O requerimento fora indeferido na instância inicial.

A Consultoria Tributária, em Parecer com aprovo da Procuradoria Geral do Estado, sugeriu a manutenção do entendimento.

Passo ao exame do recurso.



## **RAZÕES DO RECURSO**

**A recorrente fundamenta o pedido nos seguintes termos:**

1. *" O tributo deve ser recolhido e pago somente na hipótese de ser legal (...) O art. 165 do CTN pôs cobro à discussão sobre a repetição com base na lei civil, onde se devia provar o erro (...) Assim, no tocante ao equívoco cometido pelo agente fazendário na eleição do sujeito passivo, é pacífico o entendimento, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência e pelo próprio CTN (v. art. Art. 165, II) de que é devido a repetição do indébito nesta hipótese.*
  
2. *" A recorrente fora compelida ao pagamento de ICMS e Multa. A ação fiscal que propiciou a lavratura do Auto de Infração encontrava-se eivada de vício administrativo procedimental, posto que o direito líquido e certo do requerente não foi respeitado., pois o TI de Fiscalização não deu, como se pode observar, às fls 03, o prazo para apresentação dos livros e documentos necessários à fiscalização, quando se sabe, e é normatizado, que a lei prevê um lapso de cinco dias, sendo dessa forma cerceado o direito de defesa do contribuinte que poderia, se tivessem respeitado o seu prazo, ter a capacidade de propiciar a documentação que certamente iria elidir a autuação fiscal. "*



**É o relatório essencial. Passo a votar.  
ARGB**

## VOTO

*Com efeito, o caso presente, sem a pretensão de alargar a discussão, da ensancha a exame vinculado ao teor das considerações aduzidas pela requerente.*

*Vejamos:*

*- O pleito sob exame - restituição -, é decorrente, sem dúvida, de um processo administrativo tributário que logrou todo o seu trâmite, até a inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa Estadual, por ser improvável e impossível admitir seja Auto de Infração levado à inscrição [na Dívida Ativa], sem a constituição regular do processo - PAT.*

*E se assim operou, seria contraproducente admitir que tal processo tenha sido levado a cabo, até seu final, sem oportunidade de contraditório e ampla defesa.*

### Logo, impõe-se duas reflexão:

**Primeira:** É possível agora, sob o prisma de nulidade que se apoia em cerceamento da defesa, para fins de restituição, examinar o AI que, inscrito na DA, constituiu processo com trânsito em julgado?

**Segunda:** Permitimo-nos ainda, neste momento, em entrever o cerceamento da defesa, para fins de restituição, relativo a auto de infração, cujo processo administrativo se exauriu, por suas fases de impugnação e recurso, em duas instâncias, a discussão acerca da imputação fiscal?



**Objetivamente, admitir essa possibilidade, é ato inaugural para assegurar a insegurança de entendimento e de eficácia das decisões administrativas já proferidas neste CONAT.**

*Vou concluindo, neste mister, de plano, parece-me de todo inconsiderável o pedido, no âmbito administrativo.*

*No entanto, é cediço tecer, em rebate, considerações dos fundamentos do recurso, vazado nos seguintes termos:*

**Sobre as razões do recurso:**

*Não nos parece ter amealhado boa sorte a requerente em aduzir o inciso II do art. 165 do CTN, pelo que este dispositivo, ao tratar da restituição do indébito, o fez com supedâneo em equívocos de natureza material - **estritamente material** - tais como: erro na eleição do sujeito passivo, fixação da alíquota, quantificação do débito, na elaboração de conferência de documentos/papéis vinculados ao pagamento.*

*Tal fato ocorre, notadamente, com os tributos sujeitos ao lançamento por declaração.*

*Ao argumento do defendente de que " **O tributo deve ser recolhido e pago somente na hipótese de ser legal (...)**" poder-se-ia até emprestar entendimento da invocação do inciso I do art. 165 ao qual não se referiu a requerente.*

*Oportuno que nos termos do dispositivo verifica-se que a hipótese é de **erro [de direito ou de fato]**.*



*Seria, em primeiro plano, [erro de direito] o caso de legislação incompatível com o tributo recolhido, autorizando, assim, a restituição derivada de indevido recolhimento. Não é o caso.*

*Em plano secundário, (156, I, in fine) o erro de fato estaria caracterizado se a situação, pensada pelo contribuinte, não ensejasse o nascimento da obrigação tributária. Também não nos parece ser o caso.*

*Em não se adequando ao art. 165 do CTN, inciso I (erro de fato e de direito), nem ao inciso II (erro material), quando muito configurar-se-ia o inciso III em se tratando de casos de revogação, anulação ou reforma das decisões administrativas. Não se cogitando em discutir as mesmas decisões pelo Poder Judiciário que obriga e prevalece sobre a de natureza administrativa.*

*E também não fora o caso.*

*Mas se o exame da nulidade do AI agora requerido não comporta exame, permitimo-nos em alinhar uma dezena de digressões:*

1. A prova substancial da infração fora o SUBFATURAMENTO. Isto é, promover a saída por preço inferior ao de aquisição, cuja consequência não poderia resultar diferente, senão em autuação.
2. O contribuinte autuado, por mais de 50 dias esteve sob fiscalização, época em que poderia apresentar documentos que não lhe seria possível reunir em prazo inferior a cinco dias. Ademais, o fato de que não se grafou o prazo, dá azo em presumir, pari passu, que o mesmo, em não sendo fixado, também nunca se interrompeu por todo o tempo em que durou o procedimento, desde o Termo de Início até ao de lavratura do Termo de Conclusão.



3. Não há notícia nem prova de que o agente do Fisco tenha se recusado a receber documentos, para neles exercitar procedimento de fiscalização.
4. A ocorrência do fato em apreço é ressalvado na mesma legislação - o RICMS - de que, caso assim ocorresse, poderia fazê-la, protocolando a entrega de documentos, livros e papéis, em qualquer repartição fiscal, onde nenhum servidor poderia recusar o recebimento de documentos pertinentes ao ICMS, o que invariavelmente faria chegar ao exame do agente fiscal designado.
5. O momento do exercício do contraditório é no processo administrativo (e não no procedimento de fiscalização), no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário. Aqui é onde se exerce a relação contenciosa instaurada pela defesa ou pela revelia. Quando de um procedimento de fiscalização não se cogita de exercício de ampla defesa, em face de que, até então, nenhuma acusação se materializa. Esta decorre do Auto de Infração. A partir de então, abre-se tal fase, e em assim ocorrendo, os documentos são autuados, forma-se o processo, remete-se ao CONAT. Nada haveria mais a ser discutido no órgão da circunscrição. Somente no CONAT, em suas instâncias de julgamento.



6. Que prejuízo se pode auferir agora, após o lapso de oportunidades que se venceram. Ha razoabilidade invocar que nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para as partes. Assim, não basta a imperfeição do ato, pois para haver nulidade é mister que haja efeitos prejudiciais às partes. Nisto repousa o *Princípio do Prejuízo*.
  
7. E pela natureza da autuação - subfaturamento -, não vislumbramos como em não se grafar o prazo de cinco dias poderia influir na apuração da verdade substancial - o subfaturamento -, eis que é ínsito ao *Princípio da Instrumentalidade das Formas*, aduzido em legislação que "NÃO SERÁ DECLARADA A NULIDADE DE ATO QUE NÃO HOUVER INFLUÍDO NA APURAÇÃO DA VERDADE SUBSTANTICIAL."
  
8. E mais que, não haverá nulidade se o ato, ainda que praticado de forma diversa daquela prevista atingiu a sua finalidade (*Princípio da Finalidade*).
  
9. E defeso que a parte invoque a seu favor o reconhecimento de nulidade para a qual tenha concorrido, que se convalidaria em razão da prática de conduta incompatível com o desejo de ver reconhecido, por preclusão lógica e até temporal, pelo resultado do PAT, manifesta concordância com o seu resultado que operou a competente inscrição na Dívida Ativa.



10. Finalmente, não se pode perder de vista que há tributos que, pelas suas características, comportam, quando de sua restituição, transferência do respectivo encargo financeiro. Mas isso somente será possível a quem prove haver assumido tal encargo, ou no caso de ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-lo. Trata-se dos tributos indiretos, que recaem sobre o consumidor final, expresso no preço das mercadorias. Tal comportamento configura a natureza econômica da matéria que dá origem ao fenômeno da repercussão, em que exsurge o contribuinte de jure e o contribuinte de fato. O primeiro é o responsável pelo recolhimento. O segundo, é o consumidor final que suporta o ônus e a quem o contribuinte de jure transferiu o encargo, expressa ou implicitamente, na composição do preço da mercadoria. Como os Tribunais têm decidido, com pertinência ao tributo indireto, que a sua restituição somente se operará quando comprovado, pelo sujeito passivo, que não transferiu o ônus respectivo ao adquirente de seus produtos, tal entendimento vem reforçar seja inalterada a decisão recorrida, face inclusive, que a requerente se encontra baixada do Cadastro, e em não mais operando, difícil comprovar ou ter autorizativo para o mister invocado, não fosse a matéria já indiscutível, como alhures demonstramos.

*Por todo o exposto, indefira-se a restituição pleiteada.*

*É o voto.*

ARGB

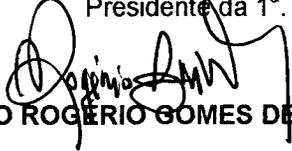


## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é requerente COTEX COMERCIAL TEXTIL LTDA., e recorrida a Célula de Julgamento de 1ª Instância, **RESOLVEM**, os membros da 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por votação **unânime**, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para o fim de confirmar a decisão de indeferimento do pedido de restituição, exarada em 1ª. Instância, nos termos do voto do Relator e do Parecer da Consultoria Tributária, adotado, pelo representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
EM Fortaleza, aos 13 de dezembro de 2.000.

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

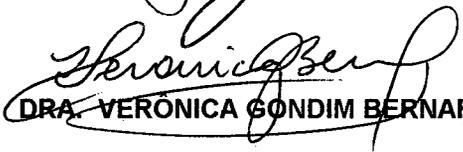
  
DR. ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
Relator

Conselheiros:

  
DR. MARCOS SILVA MONTENEGRO

DR. ELIAS LEITE FERNANDES

  
DR. RAIMUNDO AZEÚ MORAIS

  
DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO

FOMOS PRESENTES:

DR. MATTEUS VIANA NETO  
Procurador do Estado

  
DR. ANDRÉ LUIS FONTENELE SANTOS

  
DR. MARCOS ANTONIO BRASIL

  
DR. ROBERTO SALES FARIA

Consultor Tributário