



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº. 449 /2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

147ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 13/09/12

PROCESSO Nº. 1/2046/2010

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201002284-2

RECORRENTE: OFICINA DA CEVADA LTDA

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: José Jomar C. de Queiroz

MATRÍCULA: 03562212

RELATOR ORIGINÁRIO: Conselheiro Samuel Aragão Silva

RELATORA DESIGNADA: Conselheira Agatha Louise Borges Macedo

**EMENTA: ICMS – 1. EMBARAÇO A FISCALIZAÇÃO – 2.** A empresa autuada deixou de apresentar à autoridade fiscal, os documentos fiscais solicitado no termo de início de fiscalização, caracterizando embaraço à fiscalização. Recurso voluntário conhecido e não provido. **3.** Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, após afastadas as nulidades arguidas, por maioria de votos, após anexada aos autos as conclusões decorrentes do pedido de vista do Conselheiro Francisco José de Oliveira Silva, conforme deliberado na 46ª Sessão Extraordinária, de 27 de agosto de 2012, conforme parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Confirmada a decisão condenatória prolatada no juízo originário. **4.** Infringência ao art. 815 do Decreto 24.569/97. **5.** Penalidade inserta no art. 123, VIII, alínea “c” da Lei 12.670/96, com majoração da base de cálculo prevista no art. 878, VIII, “c”, § 8º do Decreto 24.569/97.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre *embaraço à fiscalização*, em virtude de que a contribuinte não entregou a documentação solicitada pelo Fisco através do termo de início de fiscalização nº. 2010.02976. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal instaurada pela ordem de serviço nº. 2010.03409, objetivando executar trabalhos de *auditoria fiscal* no exercício de 2008, junto à contribuinte *Oficina da Cevada LTDA*, enquadrada



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

no CNAE como *comércio atacadista de alimentos para animais*. Auto de infração lavrado em 05/03/10, com fulcro no art. 815 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada por via postal em 10/02/10, consoante comprova a cópia do AR às fls. 07, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº. 1/201002284-2, ordem de serviço nº. 2010.03409, termo de início de fiscalização nº. 2010.02976, AR referente ao Termo de Início de Fiscalização às fls. 07, termo de intimação nº. 2010.05688, AR referente ao Termo de Intimação às fls. 09, cadastro de contribuintes do ICMS às fls. 10/14, termo de juntada e AR referente ao Auto de Infração às fls. 15/16, termo de revelia e despacho às fls. 17, termo de juntada concernente à defesa às fls. 18. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

**“EMBARAÇAR, DIFICULTAR OU IMPEDIR A AÇÃO FISCAL POR QUALQUER MEIO OU FORMA. A EMPRESA NÃO ENTREGOU A DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA ATRAVÉS DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO Nº 2010.02976, DE 09/02/10.” (sic).**

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, VIII, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente à 1.800 Ufirce’s. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>RS 0,00</b>
Alíquota	0%
ICMS	RS 0,00
Multa Ufirce’s	1.800
<b>Total a Pagar</b>	<b>1.800 ufirce’s</b>

Às Informações Complementares, o auditor fiscal informou que o contribuinte não entregou a documentação solicitada conforme intimação feita através do termo de início de fiscalização nº 2010.02976, e termo de intimação nº 2010.05688.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A contribuinte tomou ciência do auto de infração pelo correio em 07/06/10, consoante termo de juntada acostado aos autos às fls. 15, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99.

A contribuinte apresentou defesa intempestiva, às fls. 19/27, sem instrução de documentos, em que, após breve relato fático, inicialmente, constatou, de modo irretorquível, que o distinto autuante não esclareceu, objetivamente, e de modo individualizado, qual conduta adotada pela defendente acarretou o suposto “embaraço a fiscalização”. Contudo, alegou que em nenhum momento foi dito que documento eventualmente não foi disponibilizado pela impugnante. Então, em razão do descuido do ilustre agente fiscal, que agiu açodadamente, relatou que deve ser declarada a absoluta nulidade do auto de infração em epígrafe, por força da presença do inaceitável cerceamento ao direito de defesa nele encerrado. Adentrando-se à seara meritória, arrazoou que em momento algum a impugnante adotou conduta que tenha ocasionado prejuízo ao fisco cearense, no que diz respeito à criação de óbices ao desenvolvimento da ação fiscal originária deste processo. Todavia, destacou que o Ilustre julgador, se examinar a presente situação com as devidas cautelas, verificará, sem maiores esforços, que aquela distinta autoridade precipitou-se ao acusar a autuada do ilícito sob comento. Em primeiro lugar constatou que por um lado afirma a nobre autoridade fiscal que não foi entregue a documentação solicitada, mas o que se vê no Termo de Conclusão nº 2010.12574 é que foram lavrados outros Autos de Infração pelo nobre autuante, o que importa admitir que a referida autoridade teve sim acesso à documentação relativa ao ano fiscalizado. Ademais, salientou que a digna autoridade fiscal não lançou mão da faculdade prevista no art. 816 do RICMS, constatação que atesta mais uma vez que no presente caso não estava ela diante da criação de um verdadeiro embaraço à fiscalização. Porém, relatou que o conjunto de fatos até aqui expostos indicam a ausência do *animus* da Impugnante dirigido a atingir o resultado mencionado pelo distinto autuante (embaraçar a realização da ação fiscal), até mesmo porque as operações por ela realizadas sequer são oneradas pelo ICMS. Logo, concluiu que ao órgão responsável pelo controle da legalidade dos atos administrativos, no caso, o preclaro julgador singular, resta apenas declarar que a autuação *in examine* é improcedente. Diante do exposto, requereu que o Ilustre julgador se digne a declarar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 2010.02284 e que, por via de consequência, seja determinada a pronta extinção do crédito tributário nele consignado.

O julgador singular, após breve relato fático, afirmou que a empresa qualificada foi intimada através dos termos de início de fiscalização e termo de intimação, todos enviados por AR, devidamente assinados pelo contribuinte, e não atendeu, em tempo hábil, a solicitação inserida nos termos retromencionados, dificultando, desse modo, o agente do fisco a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

executar seu trabalho de fiscalização, fato este que ensejou a lavratura do presente Auto de Infração. Alegou que a autuada, em suas razões de defesa, argui a nulidade do Auto de Infração, sob a alegativa de cerceamento ao direito de defesa, é argumentação que não merece ser acolhida, uma vez que o Auto de Infração em epígrafe está perfeitamente formalizado, constando dos termos de início de fiscalização e de intimação, todos enviados por AR, devidamente assinados pelo contribuinte, não se verificando, destarte, a pretendida nulidade arguida pela autuada. Por outro lado, ao verificar os documentos apensos aos autos, destacou tais documentos solicitados pelo fisco estão claramente mencionados no termo de início de fiscalização e termo de intimação, fazendo referência ao exercício de 2008. Portanto, não se vislumbrou a declaração contida na peça inicial, tendo-se, pois, como configurada a situação prevista no artigo 815, inciso I do Decreto nº 24.569/97. Uma vez ferido tal preceito, incorre, o infrator, nas cominações do art. 123, inciso VIII, letra "c" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Diante do exposto, julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração em epígrafe. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

**DEMONSTRATIVO**

Multa	R\$ 1.800 UFIR
-------	----------------

A atuada foi notificada do julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal, pelos correios, em 10/06/2011, como se denota do termo de juntada acostado as fls.34, a teor do art. 34, § 3º, do Decreto 25.468/99, sendo intimada do prazo de 20 (vinte) dias para recolhimento ao Erário Estadual o valor da autuação ou interposição de recurso em igual prazo, nos termos do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99.

A autuada, irresignada com a decisão proferida pela instância singular, apresentou recurso voluntário às fls. 40/47, referendando todos os argumentos contidos na peça inicial, acrescentando que é preciso atentar para o fato de que o vício indicado pela recorrente quando do oferecimento da impugnação tem que ver com o fato de que na descrição da suposta infração praticada pela empresa, por ocasião da lavratura do Auto de Infração nº 2010.02284, a autoridade deixou de explicitar que eventuais documentos solicitados não foram entregues pela recorrente. Porém, relatou que ao não aludir a quais documentos não foram entregues, o agente fiscal impede que a recorrente examine se efetivamente procede a aduzida a acusação, ficando, portanto, comprovada a presença de intransponível óbice ao amplo exercício do direito de defesa. *In casu*, arrazoou que houve afronta ao art. 33, inciso XI, do Decreto nº 25.468/99, que impõe a obrigatoriedade de o AI conter descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo ao auto de infração, ou ainda, fotocópia de documentos comprobatórios da infração. Salientou que o referido comando normativo tem por objetivo assegurar que o autuado efetivamente disponha de plenas condições de saber do que ele está sendo acusado, com vistas à concretização dos princípios da ampla defesa e do contraditório. No que concerne ao mérito da ação fiscal, alegou que caso efetivamente tivesse ocorrido a não entrega de nenhum documento solicitado pela fiscalização, o autuante não teria condições de lavrar os autos de infração indicados no aduzido termo de conclusão. Por derradeiro, reafirmou que a infração descrita pela autoridade fiscal é daquelas que requer o elemento subjetivo (dolo) para a sua configuração. Na verdade, o tipo infracional “embaraço a fiscalização” requer a presença do dolo específico como elementar do tipo, porquanto não há como conceber a existência de embaraço culposo. Diante do exposto, requereu que esta E. Câmara de Julgamento conheça o presente Recurso Voluntário, dando provimento, de modo que o Auto de Infração em epígrafe seja declarado absolutamente **NULO** por preterição ao direito de defesa garantido à empresa. Caso seja possível decidir no mérito de modo favorável à autuada, roga-se que o Auto de Infração nº 2010.02284 seja julgado totalmente improcedente, com o afastamento da indevida cobrança dos valores nele exigidos.

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do Parecer 375/11, após breve relato fático, inicialmente, alegou que há de se rejeitar a nulidade suscitada pelo contribuinte, em razão da autoridade deixar de explicitar que eventuais documentos solicitados não foram entregues. Constatou outro equívoco da recorrente ao declarar que houve afronta ao art. 33, XI, do Dec. nº 25.468/99. Tomando por base a legislação que rege as normas processuais – em que a anulação de um feito fiscal tem como condão principal à previsão de sua iniquidade – vimos que o relato do AI está bastante claro, informando que, o contribuinte deixou de cumprir uma obrigação tributária, no qual o próprio CTN cuidou de conceituá-la, e o seu descumprimento torna-o passível de penalidade pecuniária. Tendo o autuante feito uma exposição dos fatos de modo a permitir uma ilação da infração ocorrida e conseqüentemente a sua defesa. Relatou que a peça basilar traz à baila a acusação de falta de entrega da documentação elencada às fls. 06 dos autos, caracterizando embaraço a fiscalização. De forma que, inferiu que no caso em tela foi formalizado o termo de início de fiscalização nº 2010.02976, cientificando o sujeito passivo, via AR, em 10/02/10 requerendo os documentos fiscais e contábeis ao contribuinte autuado, como não foram apresentados, configura embaraço a fiscalização, que é um ilícito tributário instantâneo, consumando-se de imediato após o esgotamento do prazo legal de 10 dias da intimação. Ressaltou que com a lavratura do termo de início está instaurado o procedimento fiscal. No objetivo de obter os documentos fiscais para serem examinados pelo agente autuante, para averiguar a existência ou não de infração tributária praticada pela empresa. Sendo, portanto, indispensáveis para proceder à



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

fiscalização, e que não foram entregues em sua totalidade pela empresa autuada. Desta forma, salientou que o contribuinte do ICMS, além de pagar o tributo, tem o dever de manter os livros fiscais no período de 05 anos, para que possa ser fiscalizado quando se fizer necessário. Asseverou que os contribuintes do imposto estadual sujeitam-se às normas contidas na legislação tributária vigente, devendo haver rigorosa observância aos ditames nela contidos. Não podendo ser aceito em nenhum a hipótese que suas normas sejam desconsideradas. Assim, concluiu que a fragilidade das razões da recorrente não invalida a ação fiscal, fica, portanto, correto o julgamento monocrático. Diante do exposto, opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que se mantenha a decisão singular.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 50/53.

É o relatório.

### VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto por **OFICINA DA CEVADA LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, concernente ao auto de infração sob o nº. **1/201002284**, através do qual, a recorrente se insurgiu contra a Decisão proferida pelo julgador singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *embaraço à fiscalização*, em virtude da não apresentação no prazo e nas formas regulamentares, dos documentos exigidos através do termo de início de fiscalização nº. 2010.02976.

### 1. Das Preliminares

Antes de adentrar no mérito da lide em comento, faz-se necessário o exame da matéria preliminar arguida pela contribuinte em grau de recurso.

A empresa alega que houve o cerceamento do direito de defesa em razão da obscuridade do relato na peça inicial por não informar quais documentos não foram



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

entregues à fiscalização. Tal argumentação não tem condão de obstar esta ação fiscal por entender que os documentos requisitados no termo de fiscalização estavam explicitados e discriminados individualmente sem haver qualquer obscuridade ou mesmo dúvida de quais seriam a documentação exigida.

No que se refere à nulidade por incompetência da autoridade que assinou a ordem de serviço por não figurar no rol das autoridades elencadas no art. 821, § 5º RICMS é pacífico que a instrução normativa nº 49 de 2011, ao tratar da competência dos atos designatórios do Mandado de Ação Fiscal, regulou que, nos termos do art. 821, § 5º do Decreto 24.569/97 o Orientador de Célula poderia sim expedir tal carta autorizando a Ordem de Serviço não havendo qualquer impedimento do servidor em apor sua assinatura autorizando a realização do ato.

Neste sentido o Princípio da Continuidade do Serviço Público aponta pra a solução, em consonância ao entendimento supra, de que é desnecessário que uma norma ulterior tenha que repetir texto de lei para indicar as autoridades competentes de uma ação fiscal, na medida em que são as pessoas que se manifestam por meios dos órgão aos quais integram conforme preconizado pela Teoria do Órgão.

Superadas as matérias cognicíveis de ofício passo a conhecer diretamente do *meritum causae*.

## **2. Do Mérito**

A situação ora ventilada remonta ao preceituado pelo legislador no art. 815 do Decreto 24.569/97, quando contempla a obrigação legal do contribuinte nos parâmetros nos que se seguem:

**Art. 815** – *Mediante intimação escrita, são obrigados a exhibir ou entregar mercadorias, documentos, livros, papéis ou arquivos eletrônicos de natureza fiscal ou comercial relacionados com o ICMS, a prestar informações solicitadas pelo Fisco e a não embaraçar a ação fiscalizadora:*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Sobre o tema, temos que, decorre do poder de império do Estado, a obrigatoriedade da prestação de informações por parte dos contribuintes que estão sujeitos à sua jurisdição. Tal obrigação tem como finalidade a facilitação da arrecadação do imposto e, conforme o caso, a aplicação da penalidade cabível às infrações cometidas.

De sorte que, se considera caracterizado o embaraço à fiscalização toda ação ou omissão voluntária, advinda dos contribuintes, de responsáveis ou terceiros, que importe em dificultar ou impedir o exercício regular da fiscalização. Ou seja, deixar de atender em tempo hábil a intimação expedida pela Fazenda Estadual, demonstra-se tipificado o ilícito de descumprimento de obrigação acessória por embaraço à fiscalização.

### 3. Da Procedência

Ao se insurgir contra a decisão condenatória da instância singular, a autuada, alegou que possui protocolos de entrega da documentação solicitada pela fiscalização, com as devidas confirmações de recebimento da SEFAZ/Ce. Entretanto, a autuada nada comprovou; ou seja, não obstante se tratar de presunção *juris tantum*, em que, admite prova em contrário, a autuada quedou-se em desídia e não apresentou nos autos nada mais que possibilitasse a mudança do curso do processo. Neste escopo, cumpre fazer menção ao antigo brocardo jurídico "*allegare sine probare et non allegare paria sunt*" - alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Pelo exposto, se depreende que a empresa contribuinte, devidamente cientificada, não cumpriu de maneira satisfatória a obrigação legal imposta por força do comando legal, desobedecendo à regra quanto ao atendimento da solicitação do Fisco, uma vez que, primeiramente, as documentações foram requeridas através do termo de início de fiscalização nº. 2010.02976, não observado pela contribuinte.

Ante toda a fundamentação esposada nesta decisão, não há que se compreender de outro modo, senão a verificação da ocorrência da conduta infracional reiterada pela empresa, razão pela qual se evidencia a procedência da presente ação fiscal, conforme entendimento já mantido nesta Câmara:

**EMENTA: ICMS – 1. ICMS - EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.**  
*Auto de infração PROCEDENTE. Não apresentação, pelo*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

*contribuinte, de livros e documentos fiscais dentro do prazo legal solicitado no termo de Início de Fiscalização e Termo de Intimação. Infringência aos arts. 814 e 815 d Decreto nº 24.569/97 – RICMS, com penalidade prevista nos termo do inciso VIII, “c” do art. 878, do aludido Diploma legal. Confirmada, por unanimidade de votos, a decisão condenatória de Instância singular, de acordo com o voto da relatora e Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. ( Resolução 278/02– 1ª Câmara – Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, em 14/05/02)*

**4. Do Voto**

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular **PROCEDENTE**, consoante parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$0,00</b>
Alíquota	0%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (Ufirce's)	1.800
<b>TOTAL (Ufirce's)</b>	<b>1.800</b>

É o VOTO.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente *OFICINA DA CEVADA LTDA* e recorrida *CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA*. Conforme consta dos registros da 101ª Sessão Extraordinária, realizada em 21 de agosto de 2009, ocorreram as seguintes deliberações: “A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário. **No tocante à preliminar de nulidade suscitada pela parte por cerceamento do direito de defesa**, em razão de obscuridade do relato do Auto de Infração, porquanto não relaciona quais documentos não foram entregues à fiscalização – Afastada, por maioria de votos, sob o fundamento que o Auto de Infração informa tratar-se dos documentos requisitados no Termo de início de Fiscalização, não existindo, portanto, a alegada obscuridade. Vencidos os votos dos Conselheiros Samuel Aragão Silva e João Carlos Mineiro Moreira. O Conselheiro Samuel Aragão Silva votou pela nulidade, porque não foram evidenciados de maneira clara e específica pela fiscalização, quais os documentos que não teriam sido entregues pelo contribuinte, a ponto de permitir a identificação e a possibilidade do exercício do contraditório. Em seguida, o advogado da parte arguiu preliminar de nulidade sob o argumento de que o designante da ação fiscal em questão não é autoridade competente para assinar a Ordem de Serviço pertinente a ação fiscal em questão, por não figurar no rol das autoridades elencadas no art. 821, § 5º do RICMS. Referida preliminar não foi posta em votação em razão do pedido de vista apresentado pelo Conselheiro Francisco José de Oliveira Silva e deferido pelo Presidente da Câmara, para melhor análise da questão arguida.” Em retorno ao exame e julgamento nesta sessão, após anexada aos autos as conclusões decorrentes do pedido de vista do Conselheiro Francisco José de Oliveira Silva, conforme deliberado na 46ª Sessão Extraordinária, de 27 de agosto de 2012, a 2ª Câmara resolve: **1) Com relação a preliminar de nulidade arguida pela parte**, sob o argumento de que o designante da ação fiscal em questão não é autoridade competente para assinar a Ordem de Serviço pertinente a ação fiscal em questão, por não não figurar no rol das autoridades elencadas no art. 821, § 5º do RICMS – Afastada, por voto de desempate do Presidente, que se manifestou nos seguintes termos: “Quando integrante, na condição de Conselheiro deste Egrégio Conselho, à época, na 1ª Câmara de Julgamento, nos manifestamos em Resolução de nossa lavra, a qual aproveite para destacar alguns aspectos constante no referido instrumento, a saber: 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 –



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

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). Sem inferência à Teoria dos Poderes Implícitos, vai-se concluindo 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. Desse modo, a Lei (nº 12.670/96) dispõe no 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 (art. 821, § 5º, I). Diz Maria Sylvania 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”. 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”. 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. 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



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

exercidas em períodos determinados); E em razão do fracionamento, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agentes. Instrução Normativa, em tese, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispôs de modo específico que, em caso determinado transcorre a competência para a designação, consoante, “data vênia”, expressa a Instrução Normativa nº 49, de 29 de dezembro de 2011, também tratou do tema ao dispor que: § 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas: III - Orientador de Célula de Execução da Administração Tributária ou de Célula de Gestão Fiscal. Diversas regulamentações ao redor do tempo foram editadas para redenominar órgãos integrantes da estrutura organizacional, mas com a devida “vênia”, entendo que não ocorreu restrição nem ampliação de competência para os ocupantes das funções de Orientador, no contexto da edição do Dec. nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, que aprovou o Regulamento da Secretaria da Fazenda, e redenominou a CEAUD para CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos que estabelece no art. 24, inciso I que: “Art.24. Compete à Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos: I - determinar a realização de auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nas setoriais econômicas correspondentes, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente”. Com efeito, a legislação tributária específica poderia, com melhor técnica legislativa, observar as alterações sucessivas em face da natureza organizacional que ocorreu ao passar dos anos. Desse modo, o atual Regulamento do ICMS – Dec. nº 24.569/97 – faz referência a nomenclaturas já redenominadas que mantiveram atribuições e competências. Por conclusivo, vislumbro que servidores que ocuparam e ocupam o cargo de Orientador da CESEC, como de cargos de direção de órgãos redenominados, que tinham originariamente competência, remanescem competentes para designar as ações dos servidores lotados nas unidades por eles administradas, nos moldes em que fazia, por exemplo, quando esta se denominava CEAUD - Célula de Auditoria Fiscal, cujos orientadores e supervisores estão indicados no RICMS. Não me quedo em dúvida quanto a este aspecto, de que empós a edição de Decreto redenominando uma unidade administrativa, automaticamente, o gestor que da unidade continua a deter a competência para determinar ou editar os atos necessários que lhe são cometidos, desde a origem, em face, inclusive, do Princípio da Continuidade do serviço público, de modo que se torna desnecessário e dispensável em repetir, imediatamente, um novo ato regulamentador para indicar, em repetição, as mesmas autoridades competentes para designar agentes ao cumprimento de ação fiscal. Em respeito aos que professam entender distintamente, vislumbro fundamentos na Teoria do Órgão adequada a presente análise, eis que são as pessoas que se manifestam, em vontade, por meios dos órgãos aos quais integram. Por todo o exposto, manifesto-me, contrariamente a tese recursal alusiva a nulidade processual. Foram votos vencidos, favoráveis à nulidade, os Conselheiros Samuel

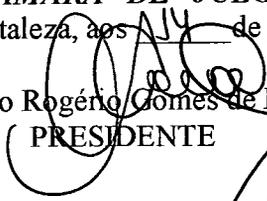


**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

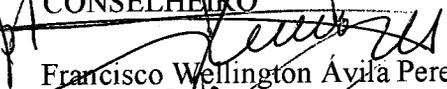
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

Aragão Silva, Agatha Louise Borges Macedo, Filipe Pinho da Costa Leitão e Cícero Roger Macedo Gonçalves. 2) **No mérito**, por maioria de votos, resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pela Conselheira Agatha Louise Borges Macedo, que ficou designada para lavrar a Resolução, e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 14 de novembro de 2012.

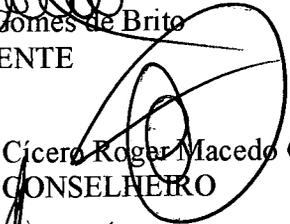
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE

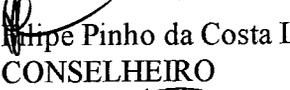
  
Aderbalino Tr. Siqueira  
CONSELHEIRO

  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
CONSELHEIRO

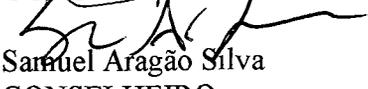
  
Mônica Maria Castelo  
CONSELHEIRA

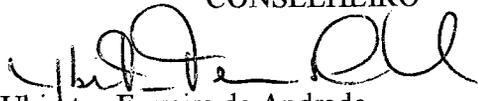
  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

  
Agatha Louise Borges Macedo  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Samuel Aragão Silva  
CONSELHEIRO

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO