



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento



**Resolução Nº** 15 /2005

**Sessão:** 1ª Plenária de 31 de Janeiro de 2005

**Processo de Recurso Especial Nº:** 1/0025/2003

**Auto de Infração Nº:** 1/200208275

**Recorrente:** Cometa Distribuidora de Alimentos Ltda.

**Recorrido:** 2ª Câmara de Julgamento do CRT

**Relatora designada:** Ana Maria Martins Timbó Holanda

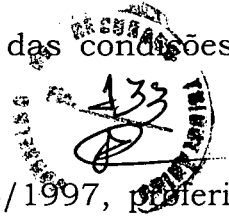
**EMENTA:** ICMS – Omissão de venda. Procedimento fiscal amparado em levantamento específico e quantitativo de mercadoria. Recurso Especial. Decisões colegiadas divergentes. Recurso Especial conhecido e não provido. Nulidade rejeitada. Validade da intimação. Acolhimento da Teoria da Aparência. Confirmação da sentença condenatória proferida pela 2ª Câmara de Julgamento do CRT. Decisão por voto de desempate do presidente do C.R.T.

**RELATÓRIO:**

**Da interposição do Recurso Especial**

A empresa Cometa Distribuidora de Alimentos Ltda., inconformada com a decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, vem, a esse Egrégio Conselho, interpor Recurso Especial, amparada

no que dispõe o artigo 67 do Decreto 24.568/99, que trata das condições de admissibilidade do Recurso ora interposto.



Expõe a recorrente que as Resoluções 205/2000 e 548/1997, proferidas pela 2ª Câmara de Julgamento, divergem da decisão recorrida.

Assevera que, o procedimento fiscal em comento, se encontra eivado de várias nulidades, que maculam por completo a pretensão do fisco estadual.

Afirma que, a ação fiscal não se inicia com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, na verdade, "perfectibiliza-se com a assinatura do contribuinte", uma vez que, sem o seu ciente, o referido termo não tem qualquer efeito.

Alega a existência de precedentes da própria 2ª Câmara de Julgamento ao exigir o cumprimento da formalidade questionada, indicando a Resolução 205/2000, que decidiu por unanimidade, em sentido diametralmente oposto ao declarar a nulidade da ação fiscal, por entender que, "somente o titular da firma ou pessoa legalmente habilitada poderia dar ciência nos atos expedidos pelo fisco, não válida a intimação firmada por terceiro que não detenha poderes para realizar tal mister".

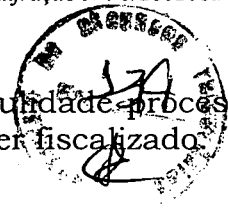
Diz que, o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento para o caso presente é inaceitável, porque deixa de aplicar os dispositivos legais que obrigam o agente atuante a seguir um procedimento, cujas regras, se descumpridas, implicam em nulidade, isto é, "sem a assinatura do intimado não há intimação, ou seja, o ato não se realizou".

Entende a recorrente, que a assinatura do contribuinte no Termo de Início de Fiscalização é "condição necessária" para o início da ação fiscal, sem o qual restou inteiramente prejudicada.

Argumenta, ainda, que a decisão recorrida entendeu que o contribuinte não sofreu qualquer prejuízo aparente, não sendo, portanto, necessária a decretação da nulidade.

Na hipótese ora questionada, a recorrente, assegura que o prejuízo da empresa atuada é evidente, pois não teve como realizar as diligências necessárias ao eficaz atendimento à solicitação do agente fiscal.

Colaciona, também, a Resolução 548/97 que trata de nulidade processual em virtude de não constar na Ordem de Serviço, o exercício a ser fiscalizado.



Justifica que, o período fiscalizado não está indicado no Termo de Início de Fiscalização nem no Termo de Conclusão, residindo aí, a divergência e o nexo de identidade entre a decisão recorrida e a resolução acima indicada.

Ao final, pugna pela admissibilidade do Recurso Especial, e a declaração de nulidade do auto de infração presente, em face das inúmeras irregularidades apontadas no procedimento fiscalizatório. Alternativamente, requer seja mantida a redução da multa, objeto do julgamento de 1ª Instância.

### **Do exame de admissibilidade**

O exame dos presentes autos, mostra às fls. 127/130 despacho fundamentado do Presidente do CRT onde afirma reconhecer a divergência na apreciação de matéria semelhante e, diante dos pressupostos de admissibilidade previstos na legislação - artigo 45 da Lei 12.732/97, defere o Recurso Especial ora interposto.

Da apreciação dos fatos contidos nos presentes autos, a Douta Procuradoria Geral do Estado, representado pelo Dr. Matheus Viana Neto, em pronunciamento verbal, concorda com o despacho do presidente do CRT, quanto à admissibilidade do Recurso Especial; manifestando-se pelo afastamento da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

### **Da acusação fiscal**

Trata-se, neste caso, de auto de infração que acusa a empresa autuada de venda de mercadoria sem cobertura documental.

Tempestivamente, a empresa acusada apresenta contestação ao feito fiscal.

Na instância singular, a ação fiscal foi julgada procedente com a aplicação da penalidade inserta no artigo 123, III "b", da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03, por ser mais benéfica que a vigente à época da infração.

Insatisfeita com a decisão monocrática, a empresa autuada interpõe recurso voluntário, afirmando que o Termo de Início de Fiscalização não fora assinado pelo contribuinte ou por seu representante legal. Argumenta que, por se tratar de intimação pessoal (art. 26, I, da lei 12732/97) a ciência no Termo de Início teria que ser comprovada pela assinatura do contribuinte ou por seu representante legal e, que a ausência da assinatura na forma prescrita na lei motiva a nulidade do feito fiscal.

Assevera que, não consta no Termo de Conclusão de Fiscalização qualquer indicação do período fiscalizado, como também não há a indicação dos dispositivos infringidos, da base de cálculo e da alíquota a ser aplicada para a apuração do imposto devido, falhas que contrariam no entender da recorrente, o disposto no art. 822 do RICMS, ensejando a nulidade da ação fiscal.

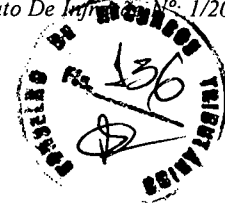
Afirma que, dentre todas as nulidades apresentadas, a mais absurda é a que se refere à falta de indicação na Ordem de Serviço do período fiscalizado, especificamente quanto ao término da ação fiscal.

Ao final do arrazoado, requer em sede de preliminar, a nulidade da ação fiscal e, alternativamente, não sendo acolhidas as nulidades argüidas, que seja mantida a redução da multa punitiva consoante decisão singular.

A Consultoria Tributária, em parecer referendado pela douta Procuradoria Geral do Estado, opina pela manutenção da sentença exarada na instância de primeiro grau.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em sessão realizada aos 12 dias do mês de Julho do ano de 2004, consoante resolução de nº 555/04, tendo como relator o conselheiro José Maria Vieira Mota, decide, por unanimidade de votos e em consonância com o parecer do Procurador do Estado, conhecer do Recurso Voluntário negar-lhe provimento confirmando a decisão singular.

Ê o relatório.



## **VOTO DA RELATORA DESIGNADA:**

### **Da Admissibilidade do Recurso**

Importante, de princípio, mencionar o despacho exarado pelo Exmo. Sr. Presidente do Conselho de Recursos Tributários, às fls 127/130 dos presentes autos, que diante da presença dos pressupostos de admissibilidade previstos na legislação e considerando o disposto no artigo 45 da Lei nº 12.732/97, conclui pelo deferimento do Recurso Especial ora interposto.

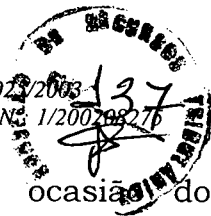
Com efeito, idêntico entendimento manteve esse Colendo Conselho que, por unanimidade de votos, decidiu por ocasião da 1ª sessão plenária realizada aos 31 dias do mês de janeiro do ano de 2005, pela admissibilidade do Recurso Especial interposto pela empresa Cometa Distribuidora de Alimentos Ltda, haja vista a implementação pela recorrente das condições previstas no artigo 45 da Lei nº 12.732/96 ao trazer à colação as resoluções de nºs. 205/2000 e 548/97 – da 2ª Câmara de Julgamento, que decidiram de forma diversa no tocante as preliminares de nulidade apontadas pela recorrente.

### **Das preliminares de nulidade suscitadas no Recurso Especial**

O exame atento dos autos, mais precisamente as peças que compõem a defesa da empresa, a impugnação, o recurso voluntário e o recurso especial, vê-se com clareza que a autuada afasta-se do mérito da lide, buscando em sede de preliminar, a nulidade do auto de infração, dando ênfase aos seguintes pontos: falta de intimação do contribuinte quanto ao Termo de Início de Fiscalização e ausência de elementos essenciais; falta de elementos essenciais no Termo de Conclusão de Fiscalização; ordem de serviço nula pela ausência de indicação do período fiscalizado.

Contrariando o que afirma a recorrente, observa-se que o Termo de Início de Fiscalização nº 2002.05428, traz a indicação da ciência do contribuinte firmada em 24.04.2002.

No tocante a afirmativa da empresa acusada em todas as suas manifestações defensórias de que a assinatura constante no citado termo não pertence ao contribuinte ou ao seu representante legal, conveniente esclarecer que a assinatura que consta no Termo de Início é encontrada também no recibo



de devolução de documentos fiscais, documento firmado por ocasião do encerramento dos trabalhos de fiscalização.

Cumpre afirmar, diante do caso presente, que o contribuinte ou alguém na empresa, passando-se pelo titular, assumiu de forma incontestada todos os procedimentos relativos à entrega e recebimento dos documentos necessários ao exame fiscal pelo auditor designado para tal mister.

É sabido que o exame fiscal em profundidade, envolve documentação ampla e diversificada, tais como: livros fiscais e contábeis, documentação relativa a entrada e saída de mercadoria, obrigações acessórias, comprovantes de recolhimento do imposto, uma gama de documentos e informações que só podem ser prestados pelo contribuinte ou por quem se apresente nesta condição.

Nesse sentido, os órgãos de julgamento do CONAT em 1ª e 2ª instância, firmaram entendimento com base na Teoria da Aparência, de aceitar como responsável pela empresa alguém que assim se apresente. Importante ressaltar que, durante o trabalho da fiscalização, que se estendeu por 77 dias, não houve qualquer manifestação contrária ao desenvolvimento da ação fiscal por parte do sujeito passivo capaz de anunciar qualquer anormalidade ocorrida no estabelecimento autuado.

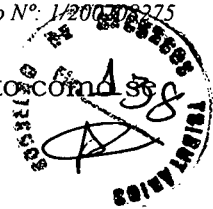
Oportuno, trazer aos autos, manifestações de doutrinadores acerca da chamada Teoria da Aparência ou Teoria do Direito.

Ângelo Falzea conceitua a aparência do direito como sendo uma “situação de fato que manifesta como real uma situação jurídica não real. Este aparecer sem ser coloca em jogo interesses humanos relevantes que a lei não pode ignorar”. (Ângelo Falzea – Enciclopédia Del Diritto – Vol. II)

Aspectos objetivos e subjetivos envolvem a aparência do direito. Para Vicente Ráo, os requisitos objetivos e subjetivos são segundo o seu magistério:

“São seus requisitos essenciais objetivos: a) uma situação de fato cercada de circunstâncias tais que manifestamente a apresentem como se fora uma situação de direito; b) situação de fato que assim possa ser considerada segundo a ordem geral e normal das coisas; c) e que, nas mesmas condições acima,

apresente o titular aparente como se fora titular legítimo, ou o direito como se realmente existisse”.



“São seus requisitos subjetivos essenciais: a) a incidência em erro de quem, de boa fé, a mencionada situação de fato como situação de direito considera; b) a escusabilidade desse erro apreciada segundo a situação pessoal de quem nele incorreu”. (Vicente Ráo – Ato Jurídico- São Paulo)

Efetuando uma síntese dessas idéias, Álvaro Malheiros assim conceitua a aparência de direito:

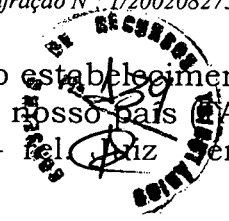
“Podemos, agora tentar descrever e dar um conceito mais preciso da aparência de direito. Nela, um fenômeno materialmente existente e imediatamente real, manifesta um outro fenômeno - não existente materialmente nem imediatamente real - e o manifesta de modo objetivo, através de sinais, de signos aptos a serem apreendidos pelos que dele se acercarem; não através de símbolos, mas pelos próprios fatos e coisas, com base num comportamento prático, normal. Manifesta-o como real, conquanto não o seja, porque essa base de relações e de ações, abstratamente verificável na generalidade dos casos, vem a falhar no caso concreto”. (Revista de direito Civil, Imobiliário, Agrário e Comercial n° 6)

Destarte, perfeitamente aceitável a aplicação da Teoria da Aparência para o caso *sub judice*, porquanto, a situação destacada nos autos é indicativa da boa fé do agente fiscal em considerar o titular aparente como se legítimo fosse, para dar ciência no Termo de Início de Fiscalização e no recibo de devolução dos documentos fiscais.

Os tribunais vêm aplicando a Teoria da Aparência em diversas situações, com mais ênfase nos casos de notificação, aviso ou citação.

"CITAÇÃO -GERENTE DA EMPRESA.  
Se a citação é feita dentro da sede da empresa, a um preposto seu, que por ela se apresenta como responsável, não há como se negar a validade do ato, mormente se esse preposto, mesmo depois de cientificado de que estava recebendo citação judicial, manteve sua condição de responsável. É a teoria da aparência, pela qual

presume-se mandatário comercial aquele que se acha à testa do estabelecimento, cuja aceitação vem se impondo, mais e mais, pelos tribunais do nosso país (ARJ - Ac. unân. da 6ª Câm. de 16.5.89 - Ap. 3.244; reg. 2497 - rel. Juiz Sergio Cavalieri Filho)"



"CITAÇÃO - MANDATO APARENTE- PESSOA JURÍDICA

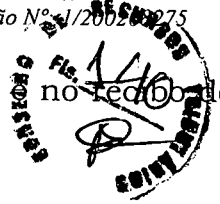
Quando alguém, sem ter recebido poderes para tanto, age em nome de uma sociedade como se fora seu administrador, importa saber-se, em tais circunstância, se pode recorrer à noção de aparência para justificar a responsabilidade da sociedade pelos atos praticados por esse falso administrador. Na prática, dificilmente ocorrerá a hipótese sem que os responsáveis pela sociedade dêem sua aquiescência, assim entendida a passividade diante dessa anormalidade. Quando, porém, se verifique e o falso diretor, ou falso gerente se comporte aos olhos de todos e para com terceiros como se realmente estivesse a exercer, por título legítimo, a administração da sociedade, motivo não há para se repelir a aplicação dos princípios concernentes à aparência, porquanto se conjugam todos os elementos considerados indispensáveis à sua configuração técnica. Evidentemente, torna-se necessário que o comportamento do falso administrador incite o de terceiros levando-os à crença de que tratam com alguém que exerce legitimamente a função (TASP - Ac. do 1º Gr. de Câms. de 9.11.79 - E. Infr. 254.058 - rel Juiz Rapahael Gentil)"

Outro ponto abordado pela recorrente diz respeito à indicação incompleta na Ordem de Serviço do período a ser fiscalizado. Com efeito, o procedimento fiscal implementado pela SEFAZ junto à empresa autuada conforme determinado na Ordem de Serviço de nº 2002.08340 indica ação fiscal em profundidade com ênfase na atualização de estoque, decorrendo daí, a ausência na indicação do período final, porquanto, a concretização deste, somente ocorre por ocasião da contagem física dos estoques das mercadorias existentes no estabelecimento auditado.

Com referência a ausência de elementos no Termo de Conclusão de Fiscalização considerados pela recorrente como indispensáveis, estão todos eles presentes no auto de infração, documento que formaliza o lançamento do crédito tributário. É clara a identificação da base de cálculo, alíquota aplicável, período da infração, dispositivos legais: infringidos e penalidade, e a composição do crédito tributário, razão pela qual não deve ser acolhida a preliminar de nulidade questionada pela recorrente. Assim, perfeitamente aceitável a aplicação da Teoria da Aparência para o caso *sub judice*, porquanto, a situação destacada nos autos é indicativa da boa fé do agente fiscal em considerar o titular aparente como se



legítimo fosse, para dar ciência no Termo de Início de Fiscalização no sentido de devolução dos documentos fiscais ao término da ação fiscal.



Quanto ao mérito da acusação fiscal, vejo como perfeitamente acertada a resolução recorrida, haja vista inexistir qualquer manifestação contrária da parte no tocante ao mérito da lide. Concluo, assim, sem nenhuma dúvida, que deve ser mantida a sentença proferida pela 2ª Câmara de Julgamento do CRT.

Isto posto, acosto-me à manifestação da douta Procuradoria Geral do Estado e voto no sentido de que se conheça do Recurso Especial, porque, cabível, negando-lhe provimento para que afastada as preliminares de nulidade abordadas pela empresa recorrente, no mérito, seja mantido o entendimento da resolução recorrida.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO .....	R\$ 413.143,01
ICMS.(17%).....	R\$ 70.234,44
MULTA.(30%).....	<u>R\$ 123.943,14</u>
TOTAL.....	R\$ 194.177,58

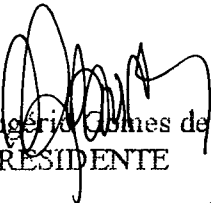
**DECISÃO:**


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que e recorrente Cometa Distribuidora de Alimentos Ltda., e recorrida a 2ª Câmara de Julgamento.

Depois de aprovada por unanimidade de votos a admissibilidade do presente recurso, o Conselho Pleno, por maioria de votos, rejeita o pedido de realização de diligência suscitado pela recorrente e, por voto de desempate da Presidência, resolve conhecer do recurso interposto, negar-lhe provimento para manter a decisão condenatória proferida pela 2ª Câmara, nos termos do voto da relatora designada, Conselheira Ana Maria Martins Timbó Holanda e do parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Contrários à realização da diligência suscitada pela recorrente os conselheiros Fernanda R. Alves do Nascimento, Frederico Hozanan de Castro, Ildebrando Holanda Júnior, Marcelo Reis de Andrade Santos Filho, Rodolfo Tertuliano de Oliveira, Vanessa Albuquerque Valente, Aristóbulo Sousa Fontenele, Fernando Cezar Caminha Aguiar Ximenes, Helena Lúcia Bandeira Farias e José Maria Vieira Mota. Na apuração de mérito, foram votos vencidos os dos Conselheiros José Gonçalves Feitosa, Fernanda Rocha Alves do Nascimento, Frederico Hosanan de Castro, Vito Simon de Moraes, Ildebrando Holanda Júnior, Marcelo Reis de Andrade Santos Filho, Rodolfo Tertuliano de Oliveira e Vanessa Albuquerque Valente, que se manifestaram pela nulidade processual.

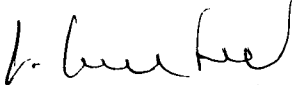
**SALA DAS SESSÕES DO CONSELHO PLENO**, em Fortaleza, aos \_\_\_\_\_ de Março de 2.005.

  
Moacir José Barreira Danziato  
PRESIDENTE

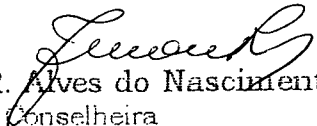
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
1º VICE-PRESIDENTE

  
Osvaldo José Rebouças  
2º VICE-PRESIDENTE

  
Ana Maria Martins Timbó Holanda  
Conselheira Relatora

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

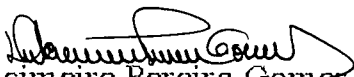
  
Aristóbulo Sousa Fontenele  
Conselheiro

  
Fernanda R. Alves do Nascimento  
Conselheira

Fernando Cezar C. A. Ximenes  
Conselheiro



Helena Lúcia Bandeira Farias  
Conselheira

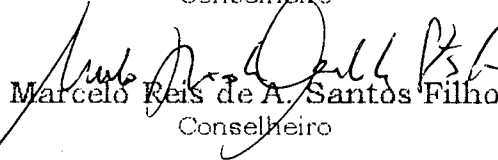


Dulcineire Pereira Gomes  
Conselheira

Frederico Mozanan Pinto de Castro  
Conselheiro

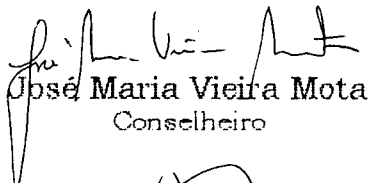
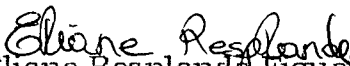


Vito Simon de Moraes  
Conselheiro



Marcelo Reis de A. Santos Filho  
Conselheiro

Eliane Resplando  
Eliane Resplando Figueiredo de Sá  
Conselheira

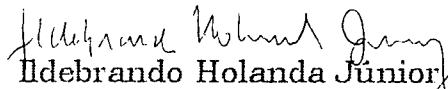


José Maria Vieira Mota  
Conselheiro

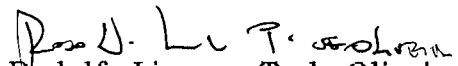
Regineusa de Aguiar Miranda  
Conselheira



Idebrando Holanda Junior  
Conselheiro



Rodolfo Licurgo T. de Oliveira  
Conselheiro



Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira



Matteus Viana Neto  
Procurador do Estado