



**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **22/2022**

Sessão: 9ª Sessão Ordinária Virtual de 24 de março de 2022

Processo Nº 1/3484/2019

Auto de Infração Nº: 1/201818141-2

Recorrente: A B DE OLIVEIRA CONSTRUÇÕES ME

CGF: 06.396.094-0

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

**EMENTA: ICMS. Omissão de Saídas. Falta de Emissão de Documentos Fiscais. Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa Mensal (DESC-M). Operações sujeitas à substituição tributária. Inexistência de Informações Complementares ao Auto de Infração. Cerceamento do direito de defesa. Nulidade.**

1. Acusação fiscal de omissão de saída de mercadorias, no exercício de 2017, sem documentação fiscal. 2. Técnica fiscal com amparo no *caput* do art. 92 da Lei nº 12.670/96. 3. Operações sujeitas à substituição tributária. 4. Recurso Ordinário conhecido e provido, para julgar nulo o lançamento em virtude de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, dada a inexistência de Informações Complementares ao Auto de Infração. 5. Decisão por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, contrária ao parecer da Assessoria Processual Tributária, adotada pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavra Chave:** ICMS. Omissão de Saídas. Falta de emissão de documento fiscal. Cerceamento do direito de defesa. Nulidade.

## RELATÓRIO

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO TRIBUTADA POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OU AMPARADA POR NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO INCONDICIONADA.

O contribuinte omitiu receitas de mercadorias sujeitas à substituição tributária no valor de R\$ 663.212,51, referente ao período de 01/01/2017 a 31/12/2017, razão pela qual lavro o presente auto de infração.”

Trata-se de Auto de Infração com imposição de multa no valor de R\$ 66.321,25 (sessenta e seis mil, trezentos e vinte e um reais e vinte e cinco centavos). Período da infração: de 01 a 12/2017. Dispositivo infringido: art. 92, § 8º, da Lei nº 12.670/96, e penalidade nos termos do art. 123, III, “b”, item 2, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 16.258/17. Base de Cálculo: R\$ 663.212,51 (seiscentos e sessenta e três mil, duzentos e doze reais e cinquenta e um centavos).

Anexos aos autos encontram-se os seguintes documentos: Auto de Infração nº 201818141-2; Mandado de Ação Fiscal nº 2018.06860, para executar auditoria fiscal restrita em relação ao contribuinte, no período de 01/01/2015 a 31/12/2017; Termo de Início de Fiscalização nº 2018.09505, tendo sido o contribuinte intimado para apresentar notas fiscais de entrada e saída, Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), arquivos de SPED/DIEF; relação de despesas e receitas, livro caixa, livro Registro de Entradas e Registro de Inventário, alusivos ao período considerado; Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2018.14454; Consulta ao CFOP totalizado (DIEF 2017); DEFIS Simples Nacional (2017); Planilha de Fiscalização de Empresas Optantes do Simples Nacional para uso no SEFISC (receitas declaradas pelo estabelecimento fiscalizado na DASN ou PGDAS-D, despesas efetivamente pagas nos períodos de apuração, saldos iniciais e finais mensais das contas fornecedores, clientes e disponível - livro caixa ou livro razão, demonstração de entradas e saídas de caixa mensal – DESC-M).

O contribuinte autuado interpôs impugnação ao feito fiscal, aduzindo que “o levantamento de estoque e financeiro de mercadorias feito não tem fundamento legal, pois não tem obediência às normas legais, pois a substituição tributária no valor acima não é devida”.



A autoridade julgadora de 1ª instância decidiu pela procedência do feito fiscal, reconhecendo a omissão de receitas, constatada mediante a Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa Mensal (DESC-M), resultado da venda de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, com esteio nos arts. 169, I, 174, I e 177, do Decreto nº 24.569/97, fixando penalidade nos termos do art. 123, III, b, item 2 da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 16.258/17.

Irresignada com a decisão da julgadora singular, a autuada interpõe tempestivo Recurso Ordinário (fls. 50/60) onde, resumidamente, consigna que:

a) a autoridade julgadora de 1ª Instância não levou em consideração a inexistência de generalidade no Auto de Infração, limitando-se a afirmar, genericamente, o atendimento aos requisitos legais;

b) nulidade em razão da tipificação genérica da infração;

c) violação à ampla defesa e à busca da verdade material dos fatos;

d) “em razão de modificação do sistema interno utilizado pela empresa, houve a alteração nos Códigos de identificação de diversas mercadorias, o que ocasionou a inconsistência apontada no auto. Anexou-se à impugnação ao auto CD, contendo planilha que demonstra, dentre outras informações, uma comparação entre os códigos, entretanto, essa não foi sequer mencionada na decisão de primeira instância.”

e) requer a realização de prova pericial para demonstrar que não houve omissão de entrada de mercadorias;

f) necessidade de o auto de infração estar acompanhado de todas as provas e fatos imputados ao contribuinte;

g) Ao final, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Ordinário, no sentido de reformar a decisão singular, para fins de desconstituir o crédito tributário originalmente lançado, com declaração da improcedência do auto de infração.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se pela procedência do feito fiscal, nos termos da decisão singular.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## VOTO DO RELATOR

Versa a presente autuação fiscal sobre omissão de receitas em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, resultante de levantamento econômico-financeiro, utilizando-se de Demonstrativo das Entradas e Saídas de Caixa – DESC-M. Convém ressaltar que a técnica empregada pela auditoria constitui metodologia fiscal das mais utilizadas, com o fito de se verificar vendas desprovidas de notas fiscais (omissão vendas) e fartamente de reconhecida eficácia, corroborada por inúmeras decisões exaradas nas câmaras de julgamentos do Contencioso Administrativo Tributário do Ceará.

Tal metodologia encontra amparo nos termos do *caput* e § 8º, VI, do art. 92 da Lei nº 12.670/96. Vejamos o que nos informa o aludido dispositivo normativo:

Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

(...)

§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

(...)

VI - déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas.

Contudo, em observância aos princípios da celeridade, simplicidade e economia processual, dispostos no art. 46 da Lei nº 15.614/14, e considerando a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil - CPC ao processo administrativo-tributário, nos termos do art. 117 da Lei nº 15.614/14, impõe-se,



nos termos do art. 55 do CPC, a conexão dos processos nº 1/3493/2019 (AI 201818122-8), 1/3488/2019 (AI 201818130-7), 1/3485/2019 (AI 201818137-1) e 1/3484/2019 (AI 201818141-2), que possuem identidade de objeto e causa de pedir, devendo ser julgados simultaneamente, a fim de evitar decisões contraditórias.

Destaque-se que a metodologia disposta no art. 92 da Lei nº 12.670/96 é voltada à detecção de omissões de saídas de mercadorias através do fluxo de caixa, adotando os procedimentos determinados pela Instrução Normativa nº 08/2010, mediante levantamento de infrações das empresas do Simples Nacional através de uma planilha com todos os dados do faturamento, compras, despesas, receitas, saldos de contas do período fiscalizado.

Deste modo, possível estouro de caixa deve ser constatado pelo valor do saldo de caixa negativo detectado no período, conforme planilha de Demonstração de Entradas e Saídas de Caixa Mensal (DESC-M) e planilhas anexas. O resultado final apresentou saldo negativo dos valores das mercadorias sujeitas à substituição tributária no montante de R\$ 663.212,51 (seiscentos e sessenta e três mil, duzentos e doze reais e cinquenta e um centavos), sendo que tal resultado refletiria, em tese, uma omissão de receita com amparo no art. 92 da Lei nº 12.670/96 e no art. 827 do Decreto nº 24.569/97.

Quanto ao mérito, infere-se que a acusação fiscal, materializada no Auto de Infração nº 201818141-2, restou desprovida de elementos que possibilitem ao contribuinte a exata aferição e compreensão das circunstâncias materiais caracterizadoras da infração à legislação tributária. Assim, verificou-se que o Auto de Infração lavrado não foi instruído de Informações Complementares, relatórios, documentos e planilhas que viabilizem ao contribuinte o regular exercício do direito de defesa, em observância aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, aplicáveis ao processo administrativo tributário.

A legislação tributária é precisa ao prescrever que o auto de infração, além dos elementos intrínsecos, previstos no *caput* do art. 41 do Decreto nº 32.885/18, deve ser instruído com elementos informativos e documentos capazes de possibilitar ao contribuinte o exercício do direito de defesa, sob pena de nulidade. Nesse tocante é o disposto nos art. 5º, LIV, LV, da CF/88; art. 828, § 3º, do Decreto nº 24.569/97; e nos arts. 41, § 2º e 55, § 3º do Decreto nº 33.885/18, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade,



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

nos termos seguintes:

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

-----  
-----  
Art. 828. **Todos os documentos, livros, impressos, papéis, inclusive arquivos eletrônicos, que serviram de base à ação fiscal deverão ser mencionados na informação complementar e anexados ou vinculados eletronicamente ao auto de infração, conforme o caso, respeitada a indisponibilidade dos originais, se for o caso.**

(...)

§ 3.º **Os anexos utilizados no levantamento de que resultar autuação deverão ser disponibilizados eletronicamente ao contribuinte, juntamente com o auto de infração e o Termo de Conclusão de Fiscalização que lhes couber.**

-----  
-----  
Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos:

(...)

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, **fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive.**

(...)

Art. 55. **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.**

(...)

**§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa qualquer circunstância que inviabilize o direito ao contraditório e a ampla defesa do autuado.** (destacou-se)

Por oportuno, cabe destacar que o art. 1º da Norma de Execução nº 03/2000 determina que o auto de infração deverá conter, além do carimbo e assinatura dos fiscais autuantes, o visto com identificação do supervisor de Célula ou, na sua ausência ou inexistência, do diretor do competente Núcleo de Execução (atualmente, Célula de Execução da Administração Tributária).

De fato, infere-se que o autuante não anexou ao auto de infração elementos probatórios suficientes a constituir a acusação fiscal, agindo em desacordo com a distribuição do ônus da prova que lhe compete, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, nos termos do art. 117, da Lei nº 15.614/14, *in verbis*:

**Art. 373. O ônus da prova incumbe:**

**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;**

**II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.**

---

**Art. 117. Aplicam-se, supletivamente aos processos administrativo-tributários as normas do Código de Processo Civil, excetuando-se as modalidades recursais neste previstas e as regras que lhe são pertinentes. (grifos nossos).**

Portanto, à mingua de elementos trazidos pela autuante capazes de possibilitar o regular exercício do direito de defesa do contribuinte, no sentido de desconstituir a acusação fiscal, ante a inexistência de Informações Complementares ao Auto de Infração e de acervo probatório disponibilizado à ciência da autuada, impõe-se, contrariamente ao decidido por ocasião do julgamento singular, e à manifestação da Assessoria Processual Tributária, pela nulidade da presente autuação fiscal, dado o nítido prejuízo à defesa do

contribuinte, nos termos do art. 5º, LIV, LV, da CF/88; dos arts. 828, § 3º, do Decreto nº 24.569/97; e dos arts. 41, § 2º e 55, § 3º do Decreto nº 33.885/18.

Ante o exposto, e o que mais consta nos autos, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso ordinário, julgando nulo o auto de infração, em razão de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É como voto.

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, para declarar a NULIDADE da ação fiscal, por cerceamento do direito de defesa da autuada, em virtude da ausência das informações complementares ao auto de infração, nos termos do voto do conselheiro relator, contrário aos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado. Os representantes legais da parte os advogados Dr. José Ferreira Matos e Dra. Maria Villalba Abreu de Matos, formalmente intimados, não compareceram à sessão para sustentação oral do recurso.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de março de 2022.*

Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior  
Presidente

MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372

Assinado de forma digital por  
MATTEUS VIANA NETO:15409643372  
Dados: 2022.04.01 14:54:01 -03'00'

Matteus Viana Neto  
Procurador do Estado

RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR

Assinado de forma digital por RAIMUNDO FRUTUOSO DE OLIVEIRA JUNIOR  
Dados: 2022.03.29 16:38:19 -03'00'



Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia  
Conselheiro Relator

MARCUS VINÍCIUS DE VASCONCELOS MAIA  
- CPF 77666623372

Assinado de forma digital por  
MARCUS VINÍCIUS DE VASCONCELOS MAIA - CPF  
77666623372  
Dados: 2022.03.29 16:38:19 -03'00'