



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

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

Resolução Nº 227 /2017

Sessão: 59ª Sessão Ordinária de 26 de setembro de 2017

Processo Nº 1/3219/2009

Auto de Infração Nº: 1/200908596

Recorrente: INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

EMENTA: ICMS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. CUSTO DO PRODUTO VENDIDO (CPV) MAIOR QUE TOTAL DE RECEITA LÍQUIDA. APURAÇÃO MENSAL REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2005 E 2006.

1. CARACTERIZA OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL A DIFERENÇA A MAIOR DO CUSTO DO PRODUTO VENDIDO (CPV) EM RELAÇÃO À RECEITA LÍQUIDA CONFORME DISPOSTO NO ART. 92, § 8º, IV DA LEI 12.670/96, 2. AFASTADAS PREMINARES DE NULIDADES PELO CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA E DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA EMISSÃO DA ORDEM DE SERVIÇO DE REINÍCIO DE FISCALIZAÇÃO 3. FEITO FISCAL SUBMETIDO À PERÍCIA. 4. DISPOSITIVOS INFRINGIDOS: ART. 127, 169, 174 E 177 DO DEC. 24.569/97. 6. PENALIDADE NOS TERMOS DO ART. 123, III, "b" DA LEI 12.670/96. 7. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 8. **AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL PROCEDENTE** POR UNANIMIDADE CONFORME VOTO DO RELATOR E MANIFESTAÇÃO ORAL EM SESSÃO DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO, CONTRÁRIO A DECISÃO SINGULAR. E DO PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA.

PALAVRA CHAVE: ICMS. OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. CPV. RECEITA LÍQUIDA. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCIAL PROCEDENTE.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato:

FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTACAO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A E/OU SERIE "D" E CUPOM FISCAL.

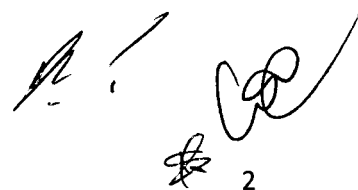
INFRACAO DETECTADA PELO MONTANTE DA RECEITA LIQUIDA INFERIOR AO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS NOS MESES: JANEIRO A NOVEMBRO/2005, FEVEREIRO, MARÇO, MAIO, SETEMBRO E OUTUBRO/2006, CONFORME DETALHAMENTO CONTIDO NAS INFORMACOES COMPLEMENTARES AO PRESENTE.

Autuação com imposição de IMPOSTO em R\$ 935.832,55 (novecentos e trinta e cinco mil, oitocentos e trinta e dois reais e cinquenta e cinco centavos) e MULTA de R\$1.651.469,22 (um milhão, seiscentos e cinquenta e um mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e vinte e dois centavos). Dispositivos infringidos: ART. 127, ART. 169, ART. 174. ART. 177 e ART. 827 § 8º, INCISO IV, todos do Decreto 24.569/1997.e penalidade disciplinada no ART. 123, III, "B" da Lei 12.670/96. Período da Infração: 01/2005 a 11/2005; 02, 03, 05. 09 e 10/2006. Base de Cálculo no montante de R\$ 5.504.897,40.

Nas informações complementares a autoridade fiscal consigna que fora constatado omissão de receitas resultante do C.P.V maior que o montante das Saídas Líquidas nos meses: janeiro a novembro/2005, fevereiro e março/2006, maio/2006, setembro e outubro/2006 (Art. 827 Parágrafo 8º Inciso IV do Decreto 24.569/1997), conforme pode-se verificar pela análise dos Quadros Demonstrativos do confronto C.P.V e saídas líquidas 2005 e 2006. Aduz que o levantamento fiscal foi realizado considerando as informações por C.F.O.P constantes no Livro Registro de Apuração do ICMS, concernentes aos movimentos fiscais dos exercícios: 2005 e 2006, das entradas e saídas de matéria-prima, material secundário, material de embalagem e produto acabado, todos os valores líquidos de ICMS, I.P.I, PIS/Cofins, os estoques mensais informados no Quadro Demonstrativo dos Estoques de Matérias-primas e Produtos Acabados declarados (anexo) e os custos mensais, também informados no referido Demonstrativo, apurados e reconhecidos nos grupos Mão-de-obra Fabricação, Gastos Gerais de Fabricação e Arrendamento Mercantil, através da apuração do Custo do Produto Vendido e confrontando-o com as saídas líquidas de ICMS, I.P.I e PIS/Cofins.

O contribuinte autuado interpõe impugnação em que de forma sucinta consigna:

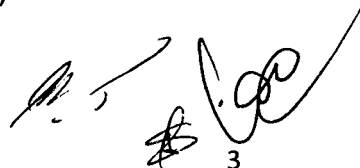
- a) Preliminar de nulidade em face da manifesta preterição ao direito de defesa: os demonstrativos de apuração do C.P.V e das saídas líquidas, demonstrativos dos Estoques de Matérias-primas e Produtos Acabados declarados e relação dos Custos Apropriados - exercícios 2005 e 2006, não foram devidamente apresentados. Que é necessário total do conhecimento dos cálculos e como se chegou ao resultado apreciado no valor de R\$5.504.897,40 como Base de Cálculo como se comprova no relatório Informações Complementares do Auto de Infração;



2

- b) O agente fiscalizador não atendeu aos princípios básicos da legislação vigente que determina o envio de anexos ao Relatório Informações Complementares;
- c) Que se verifica por parte do agente fiscalizador o total não cumprimento da legislação vigente no Estado do Ceará no que se refere á feitura do auto de infração e seus respectivos detalhamentos;
- d) O Auto de Infração deve ser lavrado de forma clara e precisa, assim como determina o Decreto 14.445/81;
- e) O legislador cearense teve o objetivo de obrigar o fiscal autuante a explicar minuciosamente todos os dados que embaraçaram o lançamento consubstanciado na peça por ele lavrado;
- f) Com efeito, clareza e precisão na feitura do Auto de Infração não dizem respeito apenas ao aspecto redacional da peça, mas significam, sobretudo, detalhamento e explicação dos elementos qualificativos do lançamento, sem os quais não pode o contribuinte autuado exercer, em toda sua plenitude, o seu indiscutível direito de defesa;
- g) Que o agente do fisco tem o dever de aclarar toda a fundamentação fática e jurídica da exação, de sorte a poder o autuado contradizer a increpação fiscal que sobre ele recai;
- h) Não se dignou o fiscal autuante a aclarar os critérios técnicos que fundamentaram sua acusação, não elaborando as informações complementares de forma correta, peça que deveria ter sido entregue juntamente com a via do auto de infração;
- i) Que está comprometida a precisão do feito fiscal pela ausência de precisão e clareza, inclusive no campo Relato da Infração e outras Informações;
- j) Pela ausência de elementos, configurados está sem dúvida a preterição do direito de defesa, donde nulo é o ato dessa forma praticado por força do disposto no art. 36 da Lei nº12.670/97.

Em julgamento singular, a julgadora monocrática decide pela procedência do feito fiscal em que, resumidamente, atina em relação à preliminar de nulidade de que os demonstrativos de apuração do C.P.V e das saídas líquidas - exercícios: 2005 e 2006, os demonstrativos dos Estoques de Matérias Primas e Produtos Acabados declarados e a relação dos Custos Apropriados nos exercícios 2005 e 2006, não foram devidamente apresentados, sendo necessário total do conhecimento dos cálculos e como se chegou ao resultado apontado como Base de Cálculo, com ainda, de que o agente fiscal não havia atendido aos princípios básicos da legislação vigente que determina o envio de anexos ao Relatório Informações Complementares, não as acolhe tendo em vista que os relatórios de fls 10/13 demonstram claramente a apuração do CPV com o agente autuante anexando inúmeros documentos concernente ao lançamento. Ademais, aduz a julgadora que nas Informações Complementares, fls.03/04, há a informação de que fora remetido por AR: Ordem de Serviço; Termo de Início de Fiscalização; Termo de Conclusão; Quadro Demonstrativo da Apuração do C.P.V e das Saídas Líquidas - exercícios de 2005 e 2006; Quadro Demonstrativo dos Estoques de Matérias Primas e Produtos Acabados declarados; Relação de Custos Apropriados - exercícios 2005 e 2006; Cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS (2005); Cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS (2006); Livro Razão (2005) e Livro Razão (2006). Apuração do ICMS (2006); Livro Razão (2005); Livro Razão (2006). Bem como às



3

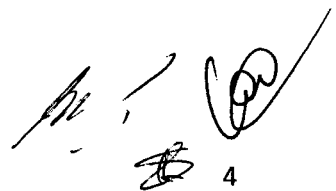
fls.2447 consta o AR com o recebimento dos Autos de Infração, Informações Complementares, Termo de Conclusão e demais anexos.

Complementa que o CONAT por reiteradas vezes tem tido o entendimento de que os demais documentos entregues ao contribuinte e que dada a limitação de espaço do campo do AR, não podem ser discriminados. O fato que ratifica a entrega dos documentos à autuada é que após uma solicitação feita pela empresa, fls.2460, de remessa da cópia dos autos e todos os seus elementos o auditor fiscal informou que além de terem sido remetidos todos os anexos relacionados nos processos por ocasião da postagem do envelope com AR N° RO 297592817 BR também foram disponibilizados via e-mail todos os demonstrativos, planilhas e quadros explicativos que embasaram a lavratura dos autos de infração em epígrafe, conforme informação prestada ao contribuinte.

No mérito, assevera que estando o auto de infração claro, preciso e as informações complementares foram comprovadamente recebidas, aduz pela procedência do feito fiscal com esteio no § 2º c/c caput do art. 827 do RICMS, aludindo que a impugnante nada contestou sobre dados, valores de apuração do Custo do Produto Vendido, não especificando ou contraproduzindo nada, centrando sua argumentação exclusivamente a nulidades.

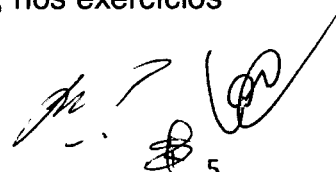
Irresignado com a decisão singular o contribuinte interpõe Recurso Ordinário em que em apertada síntese se expõe abaixo:

- a) Que a Administração Tributária houve por bem editar a Instrução Normativa nº 06/2005, a qual, no parágrafo 2º do seu artigo 1ª torna obrigatória a motivação dos atos de reinício de fiscalização. Ora, no caso da diligência fiscal originadora do auto de infração de que se cuida, o ato designatório que embasou a lavratura do segundo Termo de Início de Fiscalização, além de não dizer que se tratava de um "reinício de fiscalização", foi materializado de forma imotivada, uma vez que silenciou quanto às razões determinantes de sua expedição, ou seja, quanto aos motivos que impossibilitaram a conclusão dos trabalhos fiscais no prazo máximo originariamente assinalado no primeiro Termo de Início de Fiscalização;
- b) Ainda que a motivação não seja levada ao conhecimento do contribuinte no momento da expedição do ato designatório do reinício da ação fiscal, essa motivação deve existir e se fazer presente nos autos do processo administrativo - o que, para a Recorrente, parece não ter ocorrido no presente caso;
- c) Que não se alegue que não há previsão legal que tome forçoso dar conhecimento ao contribuinte dos motivos que ensejaram o reinício da ação fiscal. Nesse particular, a Recorrente pede licença para invocar os princípios regentes da Administração Pública e do Processo Administrativo consagrados em nosso ordenamento jurídico, especialmente aqueles de índole constitucional, entre os quais estão o da legalidade, da moralidade, da publicidade, da finalidade, do devido processo legal e, enfim, o da motivação;
- d) A própria Administração Fazendária exige, por força da Instrução Normativa nº 06/2005, a motivação do ato que autorize o reinício de uma ação fiscal. Portanto, é absolutamente nulo o feito fiscal de que se cuida;



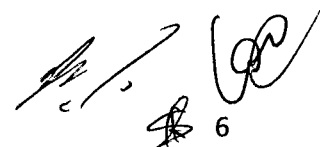
4

- e) No mérito, afirma que se trata de lançamento tributário baseado em presunção de omissão de receita, sendo que só se pode entender por omissão de receita no campo do ICMS a ocultação de operações havidas na seara da materialidade da hipótese de incidência desse imposto da competência estadual, representada, tão-somente, pela ocorrência de operações relativas à circulação de mercadorias e de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- f) Não é qualquer receita supostamente omitida que, por presunção, autoriza a cobrança do ICMS, da competência impositiva estadual;
- g) A mais abalizada doutrina pátria e a jurisprudência da nossa mais alta Corte de Justiça (STF) já rechaçaram essa falaciosa tese fiscalista de querer cobrar ICMS com base em suposta omissão de vendas, concebida, tão-somente, em face da constatação do chamado "estouro de caixa";
- h) Tivesse o ilustre Autuante levado em consideração o conjunto das atividades econômicas desenvolvidas pela empresa fiscalizada, por certo o levantamento por ele realizado teria sido feito de outra maneira, e não de modo a levar em consideração apenas as receitas provenientes de operações com mercadorias saídas do estabelecimento a título de venda, inclusive confrontando essas receitas com um CPV apurado de forma equivocada (incorreta), porquanto nele computando valores agregados a operações outras, diversas daquelas relacionadas com a produção de mercadorias destinadas à venda;
- i) A Recorrente é uma sociedade empresária, que na consecução de seus objetivos sociais, além da fabricação de artefatos de material plástico, desenvolve outras atividades não relacionadas com a produção e venda de mercadorias, tais como a industrialização por encomenda de terceiros; a manutenção e reparação de máquinas e aparelhos para indústria de plástico; a manutenção e reparação de outras máquinas e equipamentos para usos industriais, assim como serviços de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais, atividades essas expressamente elencadas, dentre outras, na certidão simplificada emitida pela Junta Comercial do Estado do Ceará;
- j) Circunstância essa que, por si só, invalida por completo o levantamento que embasou as planilhas que deram suporte material à lavratura do auto de infração de que se cuida, sobretudo porque, ainda que tivesse ocorrido omissão de receita, essa poderia originar-se da ocultação de operações havidas fora do campo de incidência do ICMS, daí a manifesta precariedade do critério de identificação de omissão de receita adotado pelo eminente, criterioso e competente Auditor Fiscal responsável pela lavratura do AI;
- k) Muitas das atividades desenvolvidas pela Recorrente se dão à margem da cobrança ou da própria incidência do ICMS. À margem da cobrança temos o caso da industrialização por encomenda de terceiros, cujas operações de remessa e de retorno das mercadorias ocorrem ao abrigo do diferimento previsto no artigo 687 do RICMS. À margem da incidência do ICMS temos o caso dos serviços de usinagem, de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos, de recondicionamento de motores, dentre outros congêneres, alcançados que são pela incidência do ISS, da competência impositiva municipal, por força de expressa disposição da Lei Complementar nº 116/2003,
- l) A incidência do ICMS dá-se apenas em relação a "peças e partes empregadas", o que significa dizer que toda a parcela da receita pertinente ao serviço prestado não é alcançada pelo ICMS, parcela essa que, nos exercícios



- de 2005 e 2006, atingiu a cifra de R\$ 3.986.142,94, valor contabilizado como venda de serviços porém não levado em conta pelo autuante;
- m) Outro fato contábil causador de distorções na apuração do CPV feita pelo Autuante é o que diz respeito a "materiais de terceiros", no valor de R\$ 728.492,12 (estoque lançado na folha 604 do Razão), materiais esses utilizados na produção pertinente à industrialização por encomenda de terceiros, não podendo o valor a eles relativo, por conseguinte, ser considerado - como erroneamente o foi pelo Autuante - como parcela integrante do custo dos produtos vendidos;
 - n) Não foram computados nas planilhas elaboradas pelo autuante, a título de "devoluções de compras", os valores R\$ 64.372,03 (ref. abril/2005); R\$ 963,15 (ref. agosto/2005); R\$ 2.656,50 (ref. junho/2006) e R\$ 1.958,30 (ref. julho/2006), fato ocasionador de distorções na apuração dos estoques e dos impostos e, conseqüentemente, na formação do CPV;
 - o) Que na linha referente a "(-) Materiais Diretos", constante da planilha "APURAÇÃO DO CPV E DAS SAÍDAS LÍQUIDAS", os valores lançados pelo Autuante são iguais nos exercícios de 2005 e 2006, o mesmo ocorrendo nas linhas referentes a "(+) Compras p/ Revenda" e "(-) Impostos Ind. s/ Receita", lançamentos esses que, pela estranha e inexplicável coincidência de números, evidenciam os enganos cometidos pelo Autuante, os quais, obviamente, provocaram distorções na apuração do CPV;
 - p) Distorção expressiva na apuração do CPV também se deu na apropriação dos valores concernentes à mão de obra direta e à energia elétrica, contas que, nos dois exercícios fiscalizados, movimentaram a vultosa cifra de R\$4.708.374,93;
 - q) Com efeito, vimos que a atividade econômica desenvolvida pela Recorrente não se limita à fabricação de artefatos plásticos para a venda, operando ela, também, na industrialização por encomenda de terceiros e na prestação de diversos outros serviços, atividades essas que, de modo departamentalizado, absorvem mão de obra e energia elétrica em proporções significativas, circunstância essa não levada em consideração pelo ilustre Autuante, uma vez que, na apuração do custo de fabricação dos produtos vendidos, computou o total o desses dispêndios, não excluindo as parcelas dos gastos com mão de obra e com energia elétrica despendidos na execução da industrialização por encomenda dos serviços prestados a terceiros, fato esse que distorceu, demasiadamente, a apuração do CPV, contribuindo, de modo expressivo, para a elevação do seu resultado final;
 - r) Ressalta que tudo o que foi alegado é perfeitamente passível de comprovação por meio de um exame mais acurado dos documentos e livros fiscais e contábeis da empresa, os quais, desde já, ficam à disposição desse órgão judicante para a realização de quaisquer diligências ou perícias porventura consideradas necessárias ao deslinde da questão em foco;
 - s) Ao final, requer nulidade do feito fiscal, e no mérito, caso rejeitada a preliminar de nulidade, a improcedência do feito fiscal.

Às fls. 2526 a assessora processual tributária encaminha à perícia o feito fiscal com intuito de verificação das possíveis inconsistências alegadas às fls. 2516 a 2520 pela recorrente e caso confirmadas, de se refazer o levantamento fiscal realizado pelo auditor do fisco.



6

Às fls 2532 o perito conclui seu laudo asseverando que houve correção dos valores do material direto na planilha do período 2005 que influenciou no valor custo do produto vendido diminuindo o valor em todos os meses do período. Houve a correção dos valores de impostos incidentes sobre receitas também em todo o período de 2005 ficando alterado o valor das saídas líquidas deste período. Também foi alterado o valor das compras para revenda no período de 2005. Ao final foi incluído no levantamento o valor das "receitas de serviços", pelo total, no período de 2005, pela impossibilidade da inclusão mensal, dado o estorno realizado pelo contribuinte nessa conta ao final do período, sendo que o valor incluído refere-se ao transportado para o resultado do exercício que importa em R\$1.867.744,54. No período de 2006 os valores das "receitas de serviços" foram incorporados mês a mês.

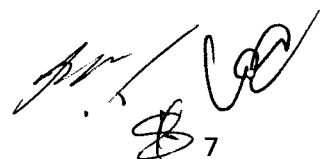
Após as correções a nova base de cálculo do auto de infração passou para R\$ 6.638.341,89 (seis milhões seiscentos e trinta e oito mil, trezentos e quarenta e um reais e oitenta e nove centavos).

Às fls. 2541 e 2548 constam a indicação pela recorrente de seus assistentes técnicos junto à Célula de Perícia.

Às fls 2550 se evidencia manifestação sobre laudo pericial pela recorrente em que consigna que a perícia repetiu o equívoco cometido pela autuação razão de um método de levantamento inadequado ao conjunto de atividades desenvolvidas pela autuada, que seria aplicável se a empresa fosse exclusivamente industrial.

A Assessoria Processual Tributária, inicialmente aduz que inexistente a nulidade suscitada em razão de falta de motivação para o reinício da ação fiscal, tendo em vista que não há previsão legal que obrigue o fiscal a expor para o contribuinte as razões que o levam a um reinício de fiscalização, sendo este um ato interno da administração pública fazendária. Isto é, gerada internamente pelo agente designado nos termos do que dispõe o art. 4º da IN nº 7/2004 e posteriormente o art. 1º e 2º da IN nº 6/2005. Ou seja, o reinício previsto no inciso II do art. 1º da IN nº 6/2005, mediante solicitação circunstanciada da autoridade designada, aprovada pelo Orientador de Célula de Execução é um ato administrativo que não demanda motivação, apenas confere ao administrador uma forma de controle com a possibilidade de analisar acerca das razões de fato que levaram a solicitação de reinício por parte do agente fiscal. Não havendo necessidade da concordância da empresa fiscalizada já que a mesma tomará ciência do reinício a partir da emissão de um novo Termo de Início de Fiscalização constando o número de um novo ato designatório para dar continuidade à ação fiscal, inexistindo impedimento do agente autuante. Última a assessora que, em assim sendo, não há porque tornar nulo o processo em questão eis que não foi evidenciada nenhuma ilegalidade na formação do ato administrativo.

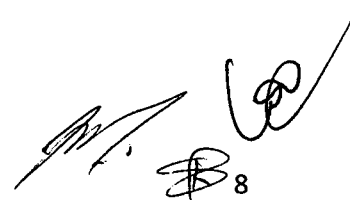
No mérito, combinando o § 2º do art. 827 com o inciso IV do § 8º do art. 827, todos do RICMS, e atinando que o laudo pericial esclarece justamente os questionamentos da autuada no tocante ao argumento de não ter sido levado em consideração as outras atividades desenvolvidas pela empresa fiscalizada e não somente as receitas provenientes de operações com mercadorias saídas a título de venda e realizadas as devidas correções contábeis no levantamento pela perita, findando em base de cálculo maior que o apontado pelo auditor fiscal, decide pela procedência do feito fiscal no montante apontado no auto de infração, consignando que o valor de imposto

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page. The signature appears to be 'B. 7' with a large flourish above it.

a ser cobrado em face da diferença a maior na base de cálculo apontada pela perita, fora objeto de decadência nos termos do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

Parecer da Assessoria Tributária acolhido pela douta Procuradoria Geral do Estado – PGE.

Em apertada síntese, é o que se relata.



Handwritten signature and initials, possibly including the number 8.

VOTO DO RELATOR

A presente lide encontra amparo em acusação fiscal de omissão de receitas resultante do C.P.V (Custo do Produto Vendido) maior que o montante das Saídas (receitas) Líquidas nos meses: janeiro a novembro/2005, fevereiro e março/2006, maio/2006, setembro e outubro/2006 conforme apontado nas planilhas de apuração do CPV e saídas líquidas referentes aos exercícios de 2005 e 2006.

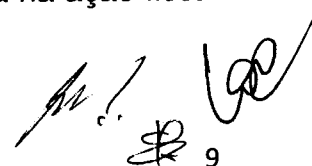
Importa antes de se adentrar no mérito da questão em exame, tecer considerações acerca de preliminares de nulidades aventadas pela parte autuada de cerceamento de direito de defesa e do contraditório, e em segundo plano de falta de motivação para emissão da Ordem de Serviço de Reinício de Fiscalização.

Quanto a primeira preliminar, tenho que não deve ser acolhida tendo em vista que as provas acostadas aos autos e a redação delineada no corpo do auto de infração e das informações complementares permitiram ao sujeito passivo autuado a perfeita compreensão da imputação lhe imposta, bem como de contestar a veracidade dos elementos e dados contidos nas planilhas elaboradas pelo auditor do fisco permitindo a oportunidade de seu amplo direito de defesa e de contraditório, restando observado, pois, os ditames fixados no art. 33, XI do Dec. 25.468/97.

No tocante à segunda assertiva de pretensa nulidade em face de ausência de motivação para emissão da Ordem de Serviço de Reinício de fiscalização, de igual modo não merece acolhimento em face de não previsão legal para tanto e conforme o que se aduz a seguir.

Nesse sentido, convém realçar que a doutrina se divide quanto à obrigatoriedade da motivação de todos os atos administrativos – a exposição por escrito com os fundamentos de fato e de direito. A divisão se faz em que, para uns reside obrigatoriedade de motivação a qualificar todo e qualquer ato administrativo como garantia de legalidade do administrado e da própria Administração Pública, pois a motivação é que permitiria a averiguação da legalidade a qualquer momento do ato praticado. Outros alegam que a imposição somente se aplicaria aos atos administrativos vinculados dado que nestes casos a Administração deve demonstrar se o agir estatal está em conformidade com os motivos presentes na lei. Há juristas, todavia, no tocante aos atos vinculados que inadmitem a motivação em vista de que esta ocorre quase que automaticamente a aplicação da lei inexistindo espaço para discricionariedades subjetivas do agente estatal, e nessa situação se apresenta implícita a motivação. Para outros a obrigação de motivação se prescreve aos atos discricionários, sob a ideia de que neste caso implica espaço para subjetivismos, discricionariedade para prática do ato, e, portanto, se faz necessária a motivação de modo a permitir o controle de simetria entre a justificativa de agir e os fatos ensejadores da ação de vontade administrativa, vale dizer a compatibilidade de motivação e motivo.

Nessa linha de ideias, vê-se que há várias posições doutrinárias prescritoras da necessidade ou não de motivação dos atos administrativos, entre os quais se torna exemplo atos administrativos de mandados de fiscalização. Assim, pois, nos parece de melhor doutrina aquela que delineia a prescindibilidade de motivação para o ato administrativo oficial designatório de procedimentos fiscalizatórios, seja na ação fiscal



Handwritten signature and initials, possibly indicating the author of the report.

originária ou, bem assim, nas ações derivadas daquela (Reinício de Fiscalização), dado que nestes casos a emissão de tais atos administrativos decorre diretamente de previsão contida em normas instituidoras e/ou regulamentadoras de tributos, de sorte a estabelecer comandos que disciplinam os procedimentos de investigação e averiguação pelas autoridades fiscais competentes das operações praticadas pelo sujeito passivo no cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, dispensando-se a presença motivacional explícita naquele ato oficial. Vale dizer, no exercício do poder de polícia fiscal, cujo fundamento primeiro encontra guarida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, a motivação como razão de ser já é ínsita e decorrente da observância dos comandos legais previstos. Passa-se então que, o controle social do ato administrativo se torna plausível razão da averiguação de simetria dos elementos identificadores das condutas dos agentes públicos (emissão da ordem de fiscalização, competência das autoridades fiscais designante e designada, objeto da fiscalização a ser empreendida, tributo e período fiscalizados, etc.), decorrente das ordens fiscalizatórias, às hipóteses normativas em face do princípio da legalidade e, de igual modo, da legitimidade de consentimento do ato pelo administrado. Nesse sentido, não há que se fazer correção aos procedimentos fiscalizatórios ensejados porquanto em perfeita sintonia com as previsões estabelecidas no art. 4º da IN nº 7/2004 como ainda nos arts. 1º e 2º da IN nº 6/2005, não havendo previsão alguma de motivação para emissão do ato administrativo de reinício de ação fiscal, assim mesmo incorrendo irregularidades na formação e na execução da citada ordem fiscalizatória.

Realizando-se anotações quanto ao mérito da acusação, convém de início destacar que o método de fiscalização adotado pelas autoridades fiscais encontra amparo legal nos termos do caput e § 2º do art. 827 do RICMS, ademais a regra de regência prescreve a constatação de omissão de receitas nos termos do art. 92, § 8º, IV da Lei 12.670/96, regulamentado no § 8º, IV do acima citado art. 827. Portanto, evidencia-se presunção legal de natureza "juris tantum" cabendo ao contribuinte, quando de sua ocorrência, a contraprova com vista a desfazê-la, desconstituir o dispositivo presuntivo assentado em lei.

Nessa senda, como já mencionado, colha-se que a dicção do inciso II do § 8º do art.92 da Lei 12.670/96 determina, de forma irrefutável, a caracterização de omissão de receita na situação subsumida ao caso *sub examine*. Vejamos:

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:

(...)

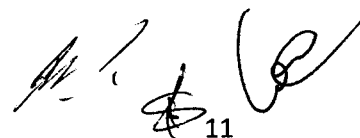
IV - montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado;

Note-se que no caso vertente, o contribuinte exercitando seu lícito direito de ampla defesa e contraditório, realizou contraposições materiais em sua peça recursal acusando inconsistências ao feito fiscal, requisitando análise pericial nesse sentido. Às fls. 2526 observa-se que a assessora processual tributária encaminhou à Célula de Perícia o levantamento fiscal com intuito de verificação de possíveis inconsistências, alegadas pelo contribuinte, fixadas às fls. 2516 a 2520, e estando confirmadas tais impropriedades o de estabelecer o refazimento das planilhas fiscais com as devidas correções já realizadas.

Nesse caminho, às fls. 2532, o laudo pericial atesta incorreções adensadas pelo auditor fiscal nas planilhas de fiscalização que serviram de suporte fático à autuação, conforme alegado pelo contribuinte, no entanto, tendo sido outras refutadas razão de inexistências de erros ou inconsistências aduzidas pela defendente. Realizadas as devidas correções, aponta o laudo exarado haver tido majoração da base de cálculo originária de omissão de receita inculpada no lançamento de ofício, transmudando-se do valor originário de R\$ 5.504.897,40 (cinco milhões, quinhentos e quatro mil, oitocentos e noventa e sete reais e quarenta centavos) para novo montante de R\$ 6.638.341,89 (seis milhões seiscentos e trinta e oito mil, trezentos e quarenta e um reais e oitenta e nove centavos).

Feitas essas considerações sobre a perícia realizada, e analisando-se as planilhas elaboradas pela perita, importa ressaltar a ocorrência de erro material encetado pela perita pertinente à apuração da omissão de receita relativo ao exercício de 2005, precisamente no mês de julho quando de preenchimento de dado inerente à rubrica MATERIAIS DIRETOS. Abaixo se reproduz a coluna referente ao mês de julho do exercício de 2005, contrapondo-se a realizada pela perita e a confeccionada por este relator evidenciando-se o erro material e a devida correção da qual resultará nova base de cálculo para o presente levantamento fiscal.

APURAÇÃO DO C.P.V E DAS SAÍDAS LÍQUIDAS (*) JULHO 2005			
	PERÍCIA	RELATOR	
MATÉRIA PRIMA/ MATERIAL EMBALAGEM/ MATERIAL SECUNDÁRIO			
ESTOQUE INICIAL	3.514.340,09	3.514.340,09	
(+) COMPRAS	432.259,15	432.259,15	
(-) MATERIAIS DIRETO	3.946.599,24	17.874,60*	* FLS. 11 (PLANILHA
(-) DEVOLUÇÕES	0,00	0,00	CUSTOS APROPR.)
(-) ESTOQUE FINAL	3.052.784,12	3.052.784,12	
(=) TRANSF PRODUÇÃO	4.840.414,36	875.940,52	
PRODUTOS EM PROCESSO			
ESTOQUE INICIAL	0,00	0,00	
(+) ENTRADA P/PRODUÇÃO	4.840.414,36	875.940,52	
(+) CUSTO M.O.DIRETA	127.589,09	127.589,09	
(+) G.G FABRICAÇÃO	205.920,35	205.920,35	
(+) ARRENDAMENTO MERCANTIL	23.811,11	23.811,11	
(-) ESTOQUE FINAL	0,00	0,00	
(=) TRANSF. PROD. ACABADO	5.197.734,91	1.233.261,07	


11

PRODUTO ACABADO			
ESTOQUE INICIAL	481.044,28	481.044,28	
(+) PRODUÇÃO PERÍODO	5.197.734,91	1.233.261,07	
(+) COMPRA P/REVENDA	5.112,80	5.112,80	
(+) DEVOLUÇÕES DE VENDA	265,98	265,98	
(-) ESTOQUE FINAL	476.038,12	476.038,12	
(=) CUSTO.PROD.VENDIDO (CPV)	5.208.119,85	1.243.646,01	
SAÍDAS LÍQUIDAS ICMS	802.675,61	802.675,61	
(-) IMPOSTOS INCID.S/RECEITAS	88.882,32	88.882,32	
(=) SAÍDA LÍQUIDA TOTAL	713.793,29	713.793,29	
(=) RESULTADO DO PERÍODO	-4.494.326,56	-529.852,72	

Do exposto, tendo em vista que no tocante ao exercício de 2006 não se vislumbram erros ou inconsistências na planilha elaborada pela perícia, e realizando-se a correção na planilha da perita referente ao mês de Julho de apuração do CPV e Saídas Líquidas de 2005, e em face da inclusão de receitas de serviços e a dedução de impostos nelas incidentes (conforme outras atividades econômicas realizadas pela empresa) que não foram observados pelo auditor fiscal no levantamento original referente ao exercício de 2005, corretamente acrescentados pela perita, temos que a diferença apurada (base de cálculo da omissão de receitas) por este relator passa a ter seguinte configuração.

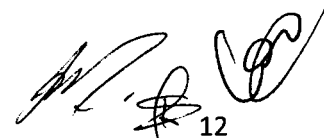
Exercício 2005

	PERÍCIA	RELATOR
Diferença apurada Planilha:	R\$ 7.924.351,51	R\$ 3.959.877,40
Receita de Serviços :	(R\$ 1.867.744,54)	(R\$ 1.867.744,54)
ISS	(R\$ 85.164,13)	(R\$ 85.164,13)
Diferença Real (BC Omissão)	R\$ 5.971.442,84	R\$ 2.066.968,73

Assim considerado, somando-se a diferença verificada pela perícia referente ao exercício de 2006, obtém-se o montante global de Base de Cálculo da Omissão de Receita para os dois períodos conforme abaixo:

2005 – BASE DE CÁLCULO (OMISSÃO DE RECEITAS): R\$ 2.066.968,73
2006 – BASE DE CÁLCULO (OMISSÃO DE RECEITAS): R\$ 666.899,05
TOTAL: R\$ 2.733.867,78

Com efeito, apurada e corrigida a planilha elaborada pela perícia, decorrente de erro na digitação de dados concernentes a rubrica material direto no mês de julho de 2005, este relator, ainda em análise ao levantamento fiscal efetuado, verificou que o auditor fiscal laborou, ainda, em equívoco na confecção da planilha tendo em vista que o mesmo deduziu todo o imposto (ICMS) incidente sobre as vendas de produtos, olvidando que a autuada é beneficiária de diferimento de do citado imposto em face de usufruto dos benefícios do Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), o qual autoriza, como já dito, diferimento do imposto no momento da apuração. Consequência contábil disto, é que não há que se deduzir os impostos diferidos do



total de receitas com vendas produtos, porquanto imposto adiado. Assim, pois, jurídica e contabilmente não se configura hipótese de abatimento da venda realizada, dado que justamente objeto de incidência à posteriori, para além dos exercícios fiscalizados. A par disso, torna-se curial, prudente, deduzir das diferenças calculadas nos dois exercícios os valores consignados, a título de ICMS diferido/FDI, nos meses que registraram diferenças que deram suporte as omissões de receitas lançadas no presente auto de infração.

Em vista de que, a dedução incorretamente realizada pelo auditor fiscal do ICMS diferido resultou na diminuição das Saídas Líquidas, e por consequência no aumento da diferença (base de cálculo da omissão de receita) quando cotejado ao C.P.V, desnecessita, pois, de se refazer as planilhas dado que a dedução do total anual do imposto diferido diretamente das referidas bases de cálculos das omissões resulta em mesmo efeito do refazimento das citadas planilhas anuais.

Nesse passo, abaixo transcreve-se os valores referentes aos impostos diferidos por mês e ano, e realizada a totalização se realizou dedução respectiva da Base de Cálculo da Omissão de Receita dos exercícios de 2005 e 2006, ultimando-se o montante final da omissão na presente autuação.

ICMS diferido 2005 – (05/2005 – R\$ 2.953,16; 06/2005 – R\$ 9.858,11; 07/2005 – R\$ 14.469,28; 08/2005 – R\$ 19.296,36; 09/2005 – R\$ 3.837,10; 10/2005 – R\$ 13.727,99).
Total: R\$ 64.142,00

ICMS diferido 2006 – (02/2006 – R\$ 17.923,39; 03/2006 – R\$ 35.597,99; 05/2006 – R\$ 23.246,67; 09/2006 – R\$ 16.953,49 10/2006 – R\$ 30.712,68).
Total ICMS diferido: R\$ 124.434,82

Total ICMS diferido ref. aos meses com diferença de 2005/2006: R\$ 188.576,22

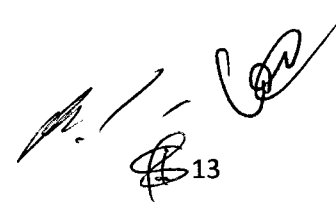
BC final da Omis. de Receita: R\$ 2.733.867,78 – R\$ 188.576,22 = R\$ 2.545.290,86

Com efeito, tenho como materializada a infração apontada na acusação fiscal em face do disposto no art. 92, § 8º, IV da Lei 12.670/96, regulamentado no § 8º, IV do acima citado art. 827, e de conseguinte sendo violado os arts. 127, 169, 174 e 177 do RICMS resultando na sanção imposta no art. 123, III, "b" da Lei 12.670/96.

Por tudo isso posto, conheço do Recurso para lhe dar parcial provimento retificando-se a decisão condenatória exarada em primeira instância, decidindo-se pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do presente lançamento de ofício nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO
BASE DE CÁLCULO: R\$ 2.545.290,86
ICMS: R\$ 432.699,45
MULTA: R\$ 763.587,26

É como voto.




DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, preliminarmente, em relação às nulidades arguidas pela recorrente: 1. cerceamento do direito de defesa por falta de clareza da acusação fiscal: preliminar de nulidade afastada por unanimidade de votos com base nos fundamentos constantes do parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado; 2. nulidade em razão de falta de motivação: preliminar de nulidade afastada, por maioria dos votos, com base nos fundamentos constantes no parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Filipe Pinho da Costa Leitão, que votou favoravelmente à nulidade suscitada. No mérito resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente acusação fiscal, retificando a planilha apresentada pela perícia, com base nos cálculos apontados pelo Conselheiro Relator, em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Ausente por motivo justificado, o Conselheiro José Gonçalves Feitosa. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, Dr. Ivan Lima Verde Júnior.

SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 23 de outubro de 2017.

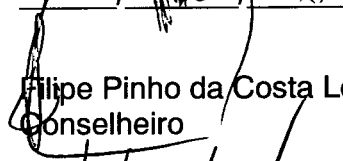

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente



Valtér Barbosa Lima
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Sousa
Conselheira


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Mateus Viana Neto
Procurador do Estado

23 / 10 / 2017

Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


José Gonçalves Feitosa
Conselheiro


Josepmi Loureiro Moreira de Oliveira
Conselheiro