



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 150 / 2007

1a. CÂMARA

SESSÃO DE: 13 / 11 / 2006

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2738/2003

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200308451

RECORRENTE: BARRETO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CGF: 06.970729-4

RELATORA CONS.: CONS. DULCIMEIRE PEREIRA GOMES

**EMENTA:** – **OMISSÃO DE VENDAS** – Decorrente da existência na conta bancária da autuada, de ingressos de numerários originários de cobranças de duplicatas. Ação fiscal declarada **EXTINTA**, sem julgamento do mérito, por falta de condições da ação, haja vista não haver possibilidade jurídica diante da ausência de comprovação do alegado. Decisão por maioria de votos, amparada no art. 54 inciso I, "b", da Lei 12.732/97 que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário.

## RELATÓRIO

Acusa a inicial que a empresa autuada, durante o período de março a dezembro de 1999, omitiu vendas no valor de R\$ 2.775.559,87 (dois milhões, setecentos e setenta e cinco mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e oitenta e sete centavos). Fato constatado em virtude de ter sua conta bancária sem comprovação da origem de numerário. Afirma que todas as vendas do período ocorreram a vista com os recursos entrando diretamente pelo caixa, conforme faz prova a conta caixa, demonstrações financeiras e notas fiscais.

Foram considerados infringidos os art. 127, 169, 174 e 827, § 8º do Dec. 24.569/97, e sugerida a penalidade do art. 878 inc. III "b", do mesmo diploma legal.

Complementando a inicial, o Auditor Fiscal ratificou seu teor, e esclareceu que em diversos momentos do período fiscalizado o contribuinte teve sua conta corrente junto a Caixa Econômica Federal, creditada por conta de cobrança de duplicatas que foram colocadas à disposição daquele banco para tal fim. Fato que foi atestado pelo próprio autuado quando solicitou o relatório analítico de duplicatas colocadas para cobrança (borderôs), inclusive sua quitação. Tal solicitação ocorreu em face da intimação que lhe foi enviada pela fiscalização, com o objetivo de verificar se as cobranças bancárias tinham relação com as operações registradas através das notas fiscais emitidas pela autuada, inobstante todas as suas vendas efetuadas terem sido à vista.

Todavia, acrescentou o Auditor, que os borderôs não estavam mais disponíveis por aquele banco, que não gerou backup dos "Relatórios SICOB", e nem pelo próprio contribuinte que incinerou a citada documentação.

Aduz que a autuada carece de documentação comercial – fatura, nota fiscal-fatura e duplicata para comprovar a origem dos recursos creditados em sua conta corrente junto a Caixa Econômica Federal, em face da cobrança de duplicatas, porém, na sua contabilidade está evidenciado que todas as operações de vendas foram contabilizadas a débito da conta "CAIXA" e a crédito da conta "VENDAS À VISTA". Em relação a contabilização dos créditos SICOB, junto a sua conta corrente, o autuado os registrou como se fora depósitos efetuados pelo "CAIXA".

Instruem o presente processo cópias da portaria designatória da ação fiscal, de termo de intimação, dos termos de início e de conclusão de fiscalização, comunicação expedida tanto pela autuada como pela agência bancária acerca da inexistência de documentos referentes a conta corrente, cobrança de duplicatas. Consta ainda relação dos créditos SICOB elaborada pelo Agente Fiscal, cópias de extratos bancários, do livro razão, do livro Registro de Apuração do ICMS e do livro Registro de Saídas de Mercadorias da autuada.

Como razões de defesa, preliminarmente foi alegada a nulidade da ação fiscal por diversas razões: primeiro, por inexistência de termo de conclusão, segundo, por falta de motivação da portaria determinante da ação fiscal, e terceiro, porque o auto de infração foi lavrado com base na movimentação financeira da empresa, a qual encontrava-se protegida pelo sigilo bancário.

No mérito, a autuada pleiteia a improcedência do feito porque os produtos vendidos estão sujeitos ao regime de substituição ou antecipação tributária, fato não observado pelo autuante que não deduziu o valor do imposto pago. Uma perícia poderia constatar que não ocorreu a falta de recolhimento do imposto. Alerta que o ICMS é



imposto que incide sobre a circulação de mercadorias, não sobre o faturamento da empresa e que não tem sentido cobrar ICMS sobre depósitos bancários.

Ao ser analisado em 1ª Instância, o julgador, após afastar as nulidades argüidas, decidiu pela improcedência do feito por inexistência de provas, tendo em vista que os extratos bancários que fundamentaram o Auto de Infração encontram-se protegidos pelo sigilo bancário.

Mesmo diante da decisão que lhe foi favorável, a autuada apresentou recurso voluntário, no qual ratifica a questão da nulidade da autuação e no mérito, reforça a decisão de improcedência do feito trazendo jurisprudência na qual depósitos bancários não são acatados como prova de fator gerador do imposto de renda, assim como jurisprudência e doutrina firmando entendimento de que o sigilo bancário é garantia constitucional do administrado, somente podendo ser violado por determinação do Poder Judiciário. Insiste que não há imposto a recolher, uma vez que comercializa produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, cujo imposto já havia sido pago.

A Procuradoria Geral do Estado manifestou-se pela procedência da acusação, tendo em vista que as informações bancárias foram fornecidas pelo próprio autuado.

Esta 1ª Câmara, em sessão de 12 de dezembro de 2003, decidiu, por voto de desempate da presidência, pela procedência da acusação.

A decisão acima foi alvo dos recursos especial e extraordinário.

O primeiro deles, o recurso especial foi admitido, e, por maioria de votos, foi confirmada a decisão condenatória proferida pela 1ª Câmara e o recurso extraordinário, após ser admitido, o Conselho Pleno determinou o retorno dos autos à Câmara, para apreciar questão referente ao recolhimento do imposto sob o regime de substituição tributária alegada pela defesa.



## VOTO DA RELATORA

O Auto de Infração sob análise acusa a empresa em tela de omissão de vendas originária da constatação da existência na sua conta corrente bancária, de crédito referente a descontos de duplicatas, uma vez que observou que todas as vendas ocorreram à vista.

Atendendo determinação do Conselho Pleno deste Conat, esta 1ª Câmara de Julgamento volta a analisar o presente processo, com a recomendação de que se aprecie questão referente ao recolhimento do ICMS sob o regime de substituição tributária.

Durante a sessão de julgamento nesta Câmara, tendo se realizado com a sustentação oral do representante legal da autuada, foi por ele sustentado a falta de informações capazes de comprovar a acusação fiscal.

Apesar das diversas decisões contidas nos autos, a questão ainda merece uma análise mais acurada, no sentido da correta e relevante aplicabilidade dos princípios norteadores do processo administrativo tributário, em especial os da legalidade e tipicidade, que, como se sabe, são informados pelos ideais de justiça e de segurança jurídica.

Segundo esses princípios, o fato gerador da obrigação tributária há de ser prescrito em lei (legalidade) devendo conter todos os elementos imprescindíveis à sua perfeita identificação (tipicidade).

Em função desses princípios, os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência e mais, são defesos os lançamentos tributários pautados em suposições.

Desse modo, não basta ao Auditor Fiscal supor que um ato tenha acontecido ou que a materialidade tenha se efetivado, ele, (o Fisco), não pode substituir a verdade pela presunção. Para conferir legitimidade à exigência tributária é necessário que a ação fiscal seja acompanhada das provas para que sobre ela seja formada a convicção de que a situação se encaixa na moldura jurídica considerada infringida.

Não se pode negar, todavia, a existência de presunções em matéria tributária, se a presunção se originar do legislador, tem-se a chamada presunção legal, aquela que segundo assinala Luiz Rodrigues Wambier, "...a própria lei prevê que, diante da comprovação de determinado fato, se presume a existência ou inexistência de outro fato". (Curso Avançado de Processo Civil)



Merece destaque também sobre o assunto pesquisa realizada na Internet, no site "Jus Navigandi", na qual o doutrinador Rodrigo Antonio Alves Araújo afirma que "a presunção nada mais é que o resultado de um processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável"

Sobre a prova, o Professor Doutor Wambier na sua obra já referida, cita Humberto Theodoro Júnior de cuja lição se extrai: "...assevera que tudo o quanto se alega no processo tem origem em fatos. Em razão disso, ensina, será do exame dos fatos invocados pelo autor e pelo réu, e de sua conformação ao direito, que o magistrado 'extrairá a solução do litígio que será revelada na sentença'. Dessa maneira, afirma Theodoro Júnior, não é o bastante a alegação dos fatos. É necessário que o magistrado se certifique da veracidade do quanto se alegou, o que se faz por meio de provas."

Em face do que se apontou sobre prova e presunção, extrai-se que indubitavelmente, o processo administrativo tributário deve pautar-se no princípio da segurança jurídica, devendo a administração pública, através do seu órgão julgador, ao apurar possíveis irregularidades, e se for o caso penalizar, lançar mão do seu dever indeclinável de fazer valer a aplicação da lei que descreve o tipo tributário, e diligenciar no sentido de, quando da concretização do lançamento, que este seja bem fundamentado, de modo a alcançar a certeza e liquidez do tributo cobrado permitindo assim que a Administração Fazendária chegue a uma decisão jurídica justa.

Do contrário, ou seja, não sendo observado o devido processo legal, estar-se-ia se fazendo tábua rasa de princípios constitucionais como os da legalidade, tipicidade e da segurança jurídica, obrigando o interessado a recorrer ao Judiciário.

Portanto, a fiscalização no ato da lavratura do auto de infração, deve fundamentar de fato e de direito a acusação, para só assim permitir que se exerça um juízo de certeza e não apenas semelhante à verdade.

Voltando ao fato concreto, o autor da ação fiscal acusou de omissão de vendas todas as operações constantes do extrato de conta corrente da autuada, emitido pela Caixa Econômica Federal – CEF-, creditadas por conta de cobrança de duplicatas que foram colocadas à disposição desse banco para tal fim, tendo em vista não mais existir comprovantes da origem desses recursos, nem junto a instituição bancária e nem junto ao contribuinte. Tal dedução deveu-se também a circunstância de haver, no período em referência, somente registros de vendas à vista. Concluiu o digno Auditor Fiscal que todos os recursos que a autuada obteve decorrente do sistema de cobrança daquele banco foi resultado de vendas à prazo sem a correspondente emissão de documentos fiscais.



Data vênia, com toda a facilidade se nota que apenas o fato de haver operações com duplicatas não são suficientes para comprovar que a empresa deixou de emitir notas fiscais referentes às suas vendas à prazo. Não se pode negar que é um indício mas não autoriza o Auditor Fiscal a fazer o lançamento como se o fato infringente estivesse perfeitamente delineado. Mormente quando se sabe que é facultado à empresa emitir duplicatas nas vendas à vista, as quais representam para ela (empresa) mais uma garantia do pagamento do negócio. Não há nenhuma incompatibilidade com a regra legal sobre o assunto, como se vê do art. 3º, § 2º, da Lei nº 5.474 - DE 18 DE JULHO DE 1968 – Lei das Duplicatas a seguir transcrito:

*“Art. 3º....*

*...  
§ 2º A venda mercantil para pagamento contra a entrega da mercadoria ou do conhecimento de transporte, sejam ou não da mesma praça vendedor e comprador, ou para pagamento em prazo inferior a 30 (trinta) dias, contado da entrega ou despacho das mercadorias, poderá representar-se, também, por duplicata, em que se declarará que o pagamento será feito nessas condições”.*

Vale registrar que a recorrente, garimpou e conseguiu junto a seus clientes cópias de algumas duplicatas com suas respectivas quitações e as notas fiscais correspondentes, onde se constata que referem-se a pagamentos em prazo inferior a 30 (trinta) dias, procedimento que se coaduna com a legislação de regência, bem como se verifica que tais notas fiscais são as mesmas que foram lançadas na contabilidade da recorrente como se fosse vendas de mercadorias à vista.

Percebe-se, diante desses fatos, ser infundada a lógica utilizada pelo Auditor Fiscal, que presumiu a ocorrência da citada infração, faltou-lhe envidar maiores esforços para comprovar que efetivamente ocorrera a irregularidade que denunciara. Lançou a acusação com base em indícios, sem se aprofundar com a apuração da verdade, invertendo, destarte, o ônus da prova.

Não se desconhece que assim como no processo civil, também no processo administrativo tributário o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito cabe a quem o alega.

Analisando o fato no âmbito da presunção, verifica-se que para ter valor probante, há de existir tipificação na lei (presunção legal), pois como se sabe, não se pode exigir imposto fundamentado em uma presunção que não esteja delineada em uma lei.



---

Com efeito, o autor da ação fiscal em sua fundamentação legal citou o § 8º do art. 827 do Decreto 24.569/96 – RICMS-CE, entretanto mencionado ordenamento enumera as hipóteses de ocorrência de omissão de receita, contudo nele não consta a situação ora analisada. Senão vejamos:

*“Art. 827...*

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

*I – suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário;*

*II – saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*III – diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;*

*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;*

*V – diferença a mais entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário;*

*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.*

*VII – A diferença apurada no confronto do movimento diário do caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos”.*

Muito bem analisada a questão pelo brilhante, então conselheiro à época, Alfredo Rogério Gomes de Brito, que, ao proferir seu voto em apartado, constante às fls. 405/409 dos autos, não hesitou em enfrentar a controvérsia sem rodeios, para admitir que o método utilizado pela fiscalização não encontra amparo na legislação que rege a espécie, cujo oportuno comentário merece ser transcrito: “...*Em percorrendo a cada um dos incisos, não há um, sequer, com inferência a conta-corrente bancária. Todos,*



---

*indistintamente, prevêem situações que se amoldam no entorno dos livros contábeis, com expressa menção do livro Caixa, e mais notadamente de situações em que se possa estabelecer confronto e comparações entre os registros contábeis e fiscais. Bastante e suficiente é a leitura de cada um dos incisos (do I ao VII) para se verificar”.*

Foi visto que o lançamento tributário é ato vinculado à lei, o agente administrativo não pode agir diferente do que estabelece a lei. Também o lançamento é revisível. A revisão tem como objetivo a administração rever a correspondência do lançamento ao teor das leis.

Assim, diante da falha técnica constante da autuação, praticada pela autoridade fiscal, conforme acima explanada, de fundamental importância para a análise da matéria, constata-se que o processo, na forma como foi constituído, carece de possibilidade jurídica, tendo em vista que o Auditor Fiscal, ao deixar de juntar provas da acusação, agiu em desacordo com o ordenamento jurídico vigente, motivo que conduz a extinção do feito sem julgamento do mérito, nos termos do art. 54 inciso I, “b”, da Lei 12.732/97, que dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário.

Em vista do exposto,

V O T O para que, em grau de preliminar, seja declarada a extinção do processo, diante da impossibilidade jurídica do mesmo, motivada pela falta de elementos probatórios.





**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente BARRETO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

Dando cumprimento a disposição do Recurso Extraordinário que determinou o retorno dos autos para novo julgamento, a 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, em grau de preliminar e por maioria de votos, declara a **EXTINÇÃO** processual, nos termos do voto da relatora e contrariamente ao parecer da douda procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os dos conselheiros Abílio Francisco de Lima e Maria Elineide Silva e Souza, que se manifestaram pela realização de perícia, conforme sugestão do representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente para apresentação de defesa oral, o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Cintra.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 21 março de 2007.

  
Ana Maria Martins Timbo Holanda  
PRESIDENTA

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
CONSELHEIRA RELATORA

  
Frederico Hosanan Pinto de Castro  
CONSELHEIRO

  
Maria Elineide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

  
Maryana Costa Canamary  
CONSELHEIRA

  
Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO

José Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRO

  
Magna Vitória de Guadalupe L. Martins  
CONSELHEIRA

  
Fernanda Rocha Alves do Nascimento  
CONSELHEIRA

  
Matheus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO