



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 164 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

194ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 12/12/08

PROCESSO Nº. 1/1872/2006

AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 1/200604869-4

RECORRENTE: COMERCIAL DE ALIMENTOS BOA VISTA LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: José Alberto de Falconeri

MATRÍCULA: 037.864-1-2

RELATOR: Conselheiro Vito Simon de Moraes

REVISOR: Conselheiro Lúcio Flávio Alves

83

**EMENTA:** ICMS - 1. OMISSÃO DE VENDAS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - 2. O agente fiscal demonstrou através de levantamento da *Conta Mercadoria* que a empresa efetuou venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacompanhadas de documentos fiscais. Recurso voluntário conhecido e não provido. 3. Auto de infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, haja vista que a perícia ratificou os valores apontados na peça exordial. Confirmada a decisão condenatória exarada em 1ª instância, em conformidade com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 4. Infringência aos artigos 127, I; 169; 174, todos do Decreto 24.569/97. 5. Penalidade inserta no art. 126 da Lei 12.670/96, com alteração dada pela Lei 13.418/03.

## RELATÓRIO

O caso vertente refere-se à *omissão de saídas* referente ao período de 2004. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2006.08375, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/2003 a 31/12/2005, junto à empresa *Comercial de Alimentos Boa Vista Ltda*, cuja atividade econômica na no CNAE é minimercados. Auto de infração lavrado com fulcro nos arts. 4º, 5º e 6º do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 16/03/06 de forma pessoal, consoante comprova a aposição da assinatura do representante da empresa no



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

termo de início de fiscalização às fls. 06, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº 1/200604869-4, informações complementares, a ordem de serviço nº. 2006.08375, termo de início de fiscalização nº. 2006.07314, termo de conclusão de fiscalização nº. 2006.116847, planilhas de cadastros, *Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM*, entradas e saídas, cópia do GIEF exercício de 2006 - ano base 2004, cópia do *Livro de Registro de Apuração do ICMS*, cópia do *Livro de Registro de Inventário*, cópia do AR e termo de juntada. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

“AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS AMPARADOS POR NÃO-INCIDÊNCIA OU CONTEMPLADOS COM ISENÇÃO INCONDICIONADA. APÓS LEVANTAMENTO DA CONTA DE MERCADORIAS, REFERENTE EXERCÍCIO DE 2004, FICOU CONSTATADA UMA DIFERENÇA CARACTERIZADA COMO OMISSÃO DE SAÍDAS NO MONTANTE DE R\$ 478.529,01 CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR EM ANEXO.” (sic).

Às informações complementares, o autuante ilustrou que em cumprimento ao ato designatório nº. 2006.08375 examinou livros e documentos fiscais do contribuinte, oportunidade em que detectou a omissão de saídas sujeitas ao regime de substituição tributária no montante de R\$ 478.529,01.

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 126 da Lei 12.670/96, com alteração dada pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a 10% do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 478.529,01</b>
Alíquota	0,00%
ICMS	0,00
Multa (10%)	R\$ 47.852,90
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 47.852,90</b>



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A contribuinte tomou ciência do auto de infração pelo correio em 10/05/06, consoante termo de juntada acostado aos autos às fls. 52, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99.

Foi lavrado termo de revelia em 10/06/06, determinando encaminhamento dos autos para as devidas providências no CONAT. Ocorre que a autuada acostou aos autos, pedido de dilação de prazo protocolado em 29/05/06, sendo, por sua vez, deferido. Desta feita, tornou o presente termo de revelia sem efeito, tendo em vista a fixação do novo prazo para 09/06/06 (fls. 56) e o protocolo da impugnação efetivado em 08/06/06.

A contribuinte, decorrido novo prazo, apresentou defesa tempestiva de fls. 60/61, instruída com documentos de fls. 62/63, onde, requereu em sede de preliminar, a nulidade absoluta por cerceamento de defesa, primeiro em face ao erro de enquadramento dos artigos, pois foram apontados artigos diversos aos do regulamento. Segundo, haja vista que o Decreto 24.569/97 preceitua que, deve-se proceder ao levantamento unitário dos estoques de mercadorias, nota fiscal por nota fiscal, entretanto os autuantes fizeram de maneira diferente, de forma que elaboraram uma *Demonstração do Resultado do Exercício* relativo ao ano de 2004. Ocorre que a demonstração retro não foi observada nos autos, ato pelo qual reiterou a nulidade do presente feito. Esclareceu que as mercadorias em epígrafe são decorrentes de não tributação, ou seja, contemplada com não incidência ou isenção. Entrementes a autoridade administrativa entendeu que são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme disposto nas informações fiscais. Frente ao exposto requereu a **NULIDADE** da autuação fiscal e, em não sendo esta acatada, que seja declarada a improcedência por inexistência da infração noticiada.

A julgadora singular em análise as preliminares suscitadas esclareceu que não merecem ser acolhidas, vez que o auto de infração foi lavrado obedecendo a todas as formalidades legais, ao tempo que o contribuinte compareceu aos autos se defendendo da acusação que lhe foi imposta. De outra feita, afirmou que o argumento acerca do erro de enquadramento não pode ser acatado, posto que o contribuinte não se defende dos artigos de lei e sim dos fatos relatados no auto de infração, este indubitavelmente condizente com a infração cometida, qual seja a falta de emissão de documentos fiscais. Ressaltou que a legislação do ICMS não exige que seja utilizado um determinado método de levantamento, facultando ao autuante a utilização da técnica que mais lhe convier. Em sendo assim a autoridade fiscal utilizou o levantamento através da *Conta Mercadoria* em que constatou que as vendas registradas, foram efetuadas com valor inferior ao *Custo das Mercadorias Vendidas*. Por tais fatos, foi realizado o demonstrativo abaixo:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

CMV 2004	
Estoque Inicial	R\$ 75.852,35
Entradas (+)	R\$1.077.997,69
Estoque Final (-)	R\$ 152.344,56
<b>Total CMV</b>	<b>R\$ 1.001.505,48</b>

Conta Mercadoria 2004	
Vendas Efetuadas	R\$522.976,47
CMV Apurado	R\$ 1.001.504,48
<b>Total</b>	<b>(R\$ 478.529,01)</b>

Frente ao exposto, a julgadora singular constatou que o montante das vendas da autuada não superou o *Custo das Mercadorias Vendidas*, infringindo desta forma, o disposto no art. 25, § 8º do Decreto 24.569/97. Isto posto concluiu pela **PROCEDÊNCIA**, da ação fiscal, intimando a autuada a recolher aos cofres fazendários, no prazo de 20 (vinte) dias, a contar da ciência dessa decisão, a importância abaixo demonstrada, com os devidos acréscimos legais ou interpor recurso em igual prazo, ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A autuada foi notificada pelos correios, em 11/10/07, às fls. 74, do julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal e, querendo, da interposição de recurso voluntário ao *Conselho de Recursos Tributários*, sob pena de inscrição na dívida ativa e conseqüente execução do débito pela Procuradoria Geral do Estado.

No recurso voluntário às fls. 70/71, a contribuinte ratificou os argumentos expendidos na impugnação. Arrazou ainda que, o levantamento de estoque é feito por unidade, e outro método somente é permitido quando não o for o unitário. Todavia, não observou nenhuma prova de que não é possível fazer o levantamento unitário de estoque, motivo pelo qual asseverou que deve ser julgado improcedente, caso não seja acatado a preliminar. Frente ao exposto, requereu a **NULIDADE** da presente autuação fiscal, em face de erro de enquadramento do método utilizado.

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do parecer 661/07, alegou que não encontrou nos autos a omissão do agente do fisco que pudesse justificar a nulidade do feito por cerceamento ao direito de defesa. Observou que consta às fls. 47 a presença do demonstrativo elaborado pelo agente fiscal que serviu de base à acusação. Outrossim, independente de qualquer equívoco do autuante no enquadramento legal, teve a recorrente todas as condições de exercitar a ampla defesa. Ademais o agente fiscal não está restrito a realizar apenas o levantamento unitário de mercadorias, competindo-lhe decidir sobre qual procedimento



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

fiscalizatório revela-se mais adequado à situação investigada, consoante o disposto no art. 92 da Lei 12.670/96. Nessa consonância, opinou pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário, confirmando a decisão de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, exarada em primeira instância.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 76/78.

O processo em tela foi levado a julgamento no colegiado da 1ª Câmara do *Conselho de Recursos Tributários*, oportunidade em que o Conselheiro Relator *Vito Simon de Moraes* exarou despacho de fls. 81, encaminhando os autos à *Célula de Perícias e Diligências*, com a finalidade de refazer os relatórios da fiscalização empregando a técnica correta. Noutro dizer, solicitou a dedução do valor relativo à tributação incidente sobre as compras e as vendas de mercadorias realizadas pela empresa.

A *Célula de Perícias e Diligências* em atendimento ao pedido suscitado pelo Conselheiro Relator, após elaborar uma nova DRM, verificou que autoridade fiscal não deduziu o ICMS das operações sujeitas à tributação normal. Além do que, afirmou que o agente fiscal não demonstrou os valores do estoque inicial e final das mercadorias isentas e não tributadas. No tocante às mercadorias sujeitas à *substituição tributária*, elucidou que neste tipo de regime, o valor do ICMS compõe o custo do produto, desta forma não haverá crédito pelas entradas, tampouco débito pelas saídas. Desta feita, para as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a DRM encontra-se correta, concluindo com uma *omissão de saídas* no montante de R\$ 478.529,01.

O despacho às fls. 86 encaminha o processo em epígrafe à 1ª Câmara do *Conselho de Recursos Tributários* para que siga sua tramitação legal.

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por **COMERCIAL DE ALIMENTOS BOA VISTA LTDA** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, concernente ao auto de infração sob o nº. 1/200604869-4, através do qual, a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ

Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

recorrente, por intermédio de patrono judicial legalmente constituído, se insurge contra a Decisão proferida pela julgadora singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerida foi autuada por *omissão de saídas*, referente ao exercício de 2004, detectada através de levantamento da *Conta Mercadorias* no valor de R\$ 478.529,01. O trabalho fiscal foi amparado no cotejo entre as entradas e saídas de mercadorias (*livros fiscais*), bem como nos estoques iniciais e finais (*Livro Registro de Inventário*), restando constatada ao final, a omissão predita, consoante se depreende da *Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM* de fls. 47.

A autora suscitou a nulidade absoluta da ação fiscal, em face de erro de enquadramento do método utilizado, bem como por cerceamento de defesa em virtude de não ter sido anexado aos autos o *Demonstrativo do Resultado do Exercício*. No mérito, argumentou que as mercadorias em epígrafe são decorrentes de não tributação, ou seja, contemplada com não incidência ou isenção.

No que concerne a preliminar de nulidade suscitada, impende salientar que não merece prosperar, porquanto a legislação estadual vigente determina expressamente no RICMS, *verbo ad verbum*:

Art. 827. 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. (Grifos acrescidos).**

Como se vê, segundo preceitua o dispositivo legal transcrito, cabe a autoridade fiscal escolher a metodologia que melhor se ajuste ao caso concreto. Neste cenário, não merece prosperar as preliminares alegadas, como muito bem explanou a julgadora monocrática em sua decisão. Vencidas as preliminares, passo ao exame meritório da *quaestio juris*.

O caso em tela cuida de uma obrigação tributária principal que surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se no mesmo momento em que se extingue o crédito dela decorrente, consoante dispõe o § 1º do art. 113 do *Código Tributário Nacional*.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Objetivando ilustrar o presente o cerne da questão, cabe recordar o conceito de obrigação tributária, aqui prelecionado por Cláudio Borba, *in verbis*:

“A relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular e a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse do fisco ou ainda em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei”.

No tocante ao mérito, ou seja, à falta de emissão de notas fiscais de saídas, cabe observar que quando o contribuinte não registra na sua escrita fiscal as vendas de mercadorias consignadas em notas fiscais, afigura-se uma presunção *juris tantum* de omissão de saída de mercadorias sem o pagamento do imposto correspondente, consubstanciada no artigo 169 do RICMS, veja-se:

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

II - na transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, quando estes não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III - sempre que, no estabelecimento, entrarem mercadoria ou bem, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 180. (*grifos acrescidos*).

Não obstante se tratar de presunção *juris tantum*, em que, admite prova em contrário, a atuada quedou-se em desídia e não apresentou nos autos nenhuma prova que possibilitasse a mudança do curso do processo. Neste escopo, cumpre fazer menção ao antigo brocardo jurídico "*allegare sine probare et non allegare paria sunt*" - alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A fiscalização utilizou-se da metodologia do levantamento da *Conta Mercadorias Tributadas*, tomando por base os valores registrados nos livros fiscais e demais documentos da atuada, aplicando, por seu turno, a fórmula descrita abaixo e concluindo pela estimativa de vendas realizada no período.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

$$V = C + EI - EF$$

V = Vendas

C = Compras

EI = Estoque Inicial

O levantamento fiscal suso está devidamente albergado pelo disposto no art. 827 do Decreto 24.569/97, citado adrede.

Ocorre que no referido levantamento fiscal restou caracterizado a falta de escrituração de notas fiscais de vendas, que leva à aplicação da presunção legal de que as mercadorias procederam às saídas desacompanhadas de documento fiscal, totalizando R\$ 478.528,01. O referido valor foi encaminhado à perícia, sendo que, a atuação da perícia em nada alterou o resultado relativo às mercadorias sujeitas ao regime de *substituição tributária*. Logo, foi esse o valor utilizado para a determinação da base de cálculo da penalidade preceituada no art. 126 da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.

No caso vertente, mister se faz elucidar que quando a fiscalização constata alguma irregularidade no tocante a omissão de vendas, exigindo o imposto através de auto de infração, está devidamente amparada, conforme se observa do dispositivo legal do RICMS, *litteratim*:

Art. 827 – *Omissis*

(...)

§ 8.º **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; (*grifos acrescidos*).**

*In casu*, concluo que diante das considerações tecidas, infere-se ter ficado bem delineado, a constatação por parte de fisco de *omissão de saídas* no caso em tela.





**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**


porquanto não merece reformar o decisório monocrático, uma vez que se encontra alicerçado em provas substanciais previstas no regulamento do ICMS.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, afastamento a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, nego provimento ao recurso, para que seja confirmada a decisão **CONDENATÓRIA** exarada em 1ª instância, em conformidade com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 478.529,01</b>
Alíquota	0,00%
ICMS	0,00
Multa (10%)	R\$ 47.852,90
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 47.852,90</b>

É o VOTO.






**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

**DECISÃO**

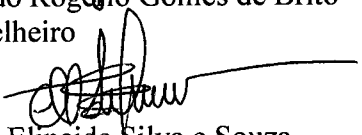
Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **COMERCIAL DE ALIMENTOS BOA VISTA LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, afastando a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente por motivo justificado, o Conselheiro João Fernandes Fontenelle.

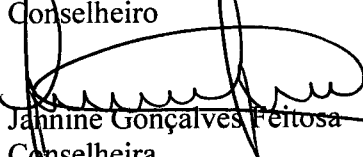
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 03 de 03 de 2009.

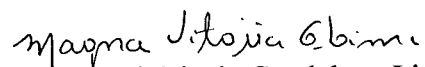
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

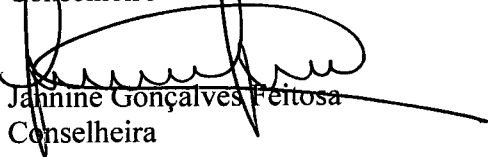
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

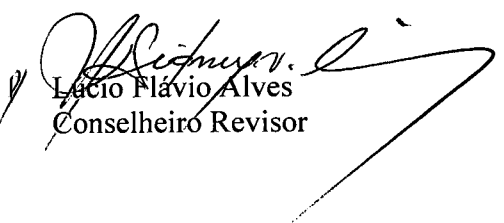
  
Camila Borges Duarte  
Conselheira

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro

  
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Lúcio Flávio Alves  
Conselheiro Revisor

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro Relator

  
Mateus Nizena Neto  
PROCURADOR DO ESTADO