



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA**

RESOLUÇÃO N.º: 234 /2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

78ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 21/05/12

PROCESSO N.º: 1/5548/2007

AUTO DE INFRAÇÃO N.º: 1/200711881

RECORRENTE: EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA.

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

AUTUANTES: Fábio Renato Arruda Coelho e João Batista de Araújo

MATRÍCULA: 105.859-1-0 e 105.813-1-1

RELATOR: Conselheiro José Gonçalves Feitosa

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE VENDAS. 1. Venda de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária sem emissão de documento fiscal. **2.** Auto de Infração lavrado em virtude do Contribuinte ter dado saída do seu estoque de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas da documentação fiscal (Nota Fiscal modelo 1 ou 1A e/ou série “D” e cupom fiscal). **3.** Infração aos artigos 127; 169; 174 e 177 do Decreto nº 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123, III, b da Lei 12.670/96 (com alterações pela Lei 13.418/03). **4.** **NULIDADE** processual, em razão de inobservância do art. 1º parágrafo 2º, da Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização, nos termos do parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da dita Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

Nos autos do processo administrativo tributário em epígrafe, foi apurado pela Fiscalização que o Contribuinte EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA. praticou a seguinte infração:

“FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO U PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU LA E/OU SÉRIE “D” E CUPOM FISCAL. O CONTRIBUINTE DEU SAÍDA DO SEU ESTOQUE DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESACOMPANHADAS DA PERTINENTE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, NO MONTANTE DE R\$ 82.321,60, NO PERÍODO DE 10.10.2005 A 31.12.2005, CONFORME DEMONSTRADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EM ANEXO.”

Diante do exposto, foi constituído o crédito tributário através da lavratura do Auto de Infração nº 2007.11874-5, decorrente da Fiscalização designada através da Ordem de Serviço nº 2007.14997 exarada em 10 de maio de 2007, e da Ordem de Serviços nº 2007.22641 exarada em 09 de agosto de 2007, ambas com o objetivo de executar auditoria fiscal com atualização de estoque junto ao Contribuinte epigrafado, relativamente ao período com início em 10/10/2005 até o àquele momento (exercício em aberto).

Com base Ordem de Serviço nº 2007.14997, inicialmente foi expedido o Termo de Início de Fiscalização nº 2007.12736, em 11/05/2007, solicitando que o Contribuinte apresentasse em 10 (dez) dias os seguintes documentos fiscais/contábeis:

- Registro de Entradas;
- Registro de Apuração de ICMS;
- Registro de Inventário;
- Registro de Utilização Documentos Fiscais Termo de Ocorrência;
- Notas Fiscais de Entrada;
- Notas Fiscais de Saída;
- GIM/GIDEC/GICUF

Além do mais foi especificado que outros livros ou documento (Fiscais ou Contábeis) adiante descritos:

- 1) Movimento de entradas, saídas e inventários (por item de mercadoria), de acordo com o lay-out Sintegra;
- 2) Livros de registro de entradas, saídas e apuração em arquivo magnético TXT;
- 3) Livros Contábeis: Diário e Razão, ou Caixa.

A ciência ocorreu ainda em 14/05/2007.

Já com base na Ordem de Serviço nº 2007.22641, foi expedido o Termo de Início de Fiscalização nº 2007.19863, em 09/08/2007, solicitando que o Contribuinte apresentasse os mesmos documentos da Ordem de Serviço nº 2007.14997, desta vez apenas especificando que o Livro de Registro de Inventário, contendo os inventários levantados em 31/12/2005 e 31/12/2006.

A Fiscalização ao encerrar seu trabalho através do Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2007.24203, lavrando o presente Auto de Infração, também anexou ao processo administrativo ora requestado a seguinte lista de documentos: Cópia do relatório do quantitativo de estoque; Cópia do relatório de saída de mercadorias; Cópia do relatório de entrada de mercadorias; Cópia da nota fiscal nº 7045, cancelada no dia 14.05.2007 em virtude da contagem de estoque; Cópia da contagem de estoque parcial realizada em 14.05.2007.

É essencial expor as constatações da Agente Fiscal no desenvolvimento da Fiscalização:

(...)

*Após análise minuciosa da documentação e tendo sido feito o levantamento do estoque através do Sistema de Levantamento de Estoque (SLE) da Secretaria da Fazenda, em virtude da contagem PARCIAL do estoque realizada no dia 14.05.2007 e tendo como base os arquivos das saídas e entradas e meio magnético, fornecidos pela empresa, detectamos que a empresa deu saída do seu estoque de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas da pertinente documentação fiscal, no montante de R\$ 88.321,60, no período de 10.10.2005 a 31.12.2005. Informamos também, que a empresa não apresentou Registro de Inventário em 31.12.2005, portanto, o inventário final, conforme solicitado através do Termo de Início de Fiscalização nº 2007.19863. Em virtude do exposto, lavramos o competente Auto de Infração nº 2007.11881-2, cuja penalidade está prevista no Art. 123 Inciso III letra 'b' da Lei 12.670/1996, alterado pela Lei 13.418/2003, sendo enquadrado como **FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1ª E OU SÉRIE "D" E CUPOM FISCAL.***

(...)

Portanto, foi apurado pela Fiscalização que o Contribuinte infringiu os artigos 127, 169 E 174 do Decreto nº 24.569/97 e em face da mencionada conduta infratora, foi aplicada a penalidade prevista no art. 123, III, b da Lei 12.670/96.

Consta o Termo de Revelia à fl. 108.

A Julgadora de 1ª Instância, após breve relato dos fatos, depreendeu de forma assertiva que o levantamento técnico, demonstrado no Quadro Totalizador do levantamento de Mercadoria de fls. 24/98 demonstra que houve saída de mercadorias sem que houvesse a emissão do documento fiscal acobertador da operação,

tendo em vista que a saída real foi superior às saídas acompanhadas de documentação fiscal.

Portanto, concluiu acolhendo o feito fiscal em sua totalidade, propondo o julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal.

O Contribuinte, após tomar ciência da decisão de 1ª Instância Administrativa, protocolou regular e tempestivo Recurso Voluntário, encaminhado à esta 1ª Câmara para fins do julgamento de 2ª Instância Administrativa.

Em suas razões de recurso o Contribuinte acrescentou aos argumentos já apresentados na fase de impugnação administrativa, os seguintes argumentos:

“(...)

I – DOS FATOS DESIGNATÓRIOS

a) DA ORDEM DE SERVIÇO Nº 2007.22641

É bem verdade que a Instrução Normativa nº 06/2005, prevê a possibilidade de ampliar o referido prazo, através de reinício da ação fiscal nos casos em que o contribuinte ainda não fora cientificado da conclusão dos trabalhos de fiscalização e desde que a autoridade designada para a execução dos trabalhos, a solicite mediante pedido circunstanciado, ou seja motivado, o qual deverá ser aprovado pelo Orientador da Célula de Execução, mediante Ordem de Serviço.

(...)

Não foi contudo o que se sucedeu no caso em comento. Decorrido o lapso temporal previsto no Termo de Início de Fiscalização nº 2007.12736 e passados mais 28 (vinte e oito) dias, a Ordem de Serviço nº 2007.22641 foi emitida sem que fossem explicitados os motivos do reinício da ação fiscal: a segunda Ordem de Serviço embora se prestando a reiniciar a ação fiscal designada pela primeira Ordem, é cópia literal desta.

(...)

b) DA INCOMPETÊNCIA DAQUELE QUE ASSINARA OS ATOS DESIGNATÓRIOS

Conforme se pode verificar, as ordens de serviço não trouxeram a identificação do Orientador da Célula, a autoridade que no uso de suas atribuições legais estaria designado os auditores fiscais para executar a

auditoria fiscal sob supervisão de Irene da Paz Rocha Pessoa (Mat.: 104.304-1-0).

(...)

II – DO CERCEAMENTO AO DIREITO CONSTITUCIONAL À AMPLA DEFESA

a) DOS RELATÓRIOS DE ENTRADA E SAÍDA POR DOCUMENTO

No caso em comento, os inventários do exercício anterior ao fiscalizado e do exercício fiscalizado não constam nos autos, tendo sido tomado o marco zero como estoque inicial e final daquele período. As entradas e as saídas de mercadorias, documentadas por documento fiscal, foram sistematizadas, respectivamente, através do Relatório de Entradas por Documento, às fls. 12/17, e Relatório de Saída por Documento, às fls. 18/23.

Uma vez que o estoque inicial e o final, das entradas e as saídas são essenciais a elaboração do Relatório Totalizador, é imprescindível a comprovação de seus valores nos autos do processo a fim de que se possa exercer controle sobre dados constantes naquele documento, e sempre que não restarem comprovados esses valores, configurado está o cerceamento ao direito de defesa do autuado.

(...)

b) DA METODOLOGIA EMPREGADA E DO ESTOQUE INICIAL E FINAL

É evidente que o estoque inicial e o final da Recorrente no período fiscalizado não são zero, pois a Recorrente não iniciara suas atividades nesse ano e é quase impraticável que um comerciante venda todo o seu estoque ao final de cada exercício.

O arbitramento desse valor para os estoques inicial e final distorce consideravelmente a verdade material, uma vez que diminuiu os valores de Estoque Total (ET) dos produtos então relacionados, haja vista que esse valor é alcançado através da soma do Estoque Inicial (EI) e as Entradas (E), bem como os valores do Saldo Total (ST) de mercadorias, posto que esse valor é a soma das Vendas (V) com Estoque Final (EF).

(...)

III – DO MÉRITO

a) DO RELATÓRIO TOTALIZADOR

O Relatório Totalizador que instrui a presente acusação fiscal possui irregularidades que influenciam diretamente no resultado das diferenças de entrada e de saídas de mercadoria.

A priori frise-se que neste relatório foram relacionados cerca de 4000 (quatro mil) produtos, número excessivamente alto para um estabelecimento de mercado cearense especializado na comercialização de gêneros alimentícios, material de limpeza e bebidas.

(...)”

Portanto, ao seu entender, IMPROCEDÊNCIA do auto de infração, ou subsidiariamente NULIDADE da Ação Fiscal.

À fl. 145 dos autos foi determinada a realização de perícia, tendo o Contribuinte sido intimado para apresentar documentos em 04/08/20010.

O Contribuinte protocolou em 13/08/20010, adendo ao Recurso Voluntário.

À fl. 171 dos autos, a Orientada da CEPED/CONAT (Eliane Lopes Moreira – Mat.: 10750814) despachou no processo basicamente para indagar sobre a necessidade da realização do trabalho pericial, uma vez que foi inobservado dispositivo que tem sido motivo de nulidade absoluta pelo Conselho de Recursos Tributários.

A Consultoria Tributária, através do Parecer 51/2012, ressaltou que *Procedidas vistas no conteúdo dos autos, verificamos que se encontra caracterizado nos autos, questão prejudicial à análise do mérito, motivada pela inobservância da legislação processual para a constituição do lançamento do crédito tributário, concluindo por não haver dúvidas quanto à nulidade do feito fiscal, em razão de falha insanável.*

Diante do exposto, opinou ao final que se conheça do Recurso Voluntário, para ao final dar-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão monocrática, para declarar a nulidade do auto de infração.

O Parecer 51/2012 foi encaminhado, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita à fl. 175.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo Contribuinte **EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA.** em face da **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao Auto de Infração sob o nº **2007.11881-2**, para que com isso a autuação seja julgada por **IMPROCEDENTE**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a recorrente foi autuada pela *falta de emissão de documento fiscal, em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1a e/ou série "d" e cupom fiscal. O contribuinte deu saída do seu estoque de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária desacompanhadas da pertinente documentação fiscal, no montante de R\$ 82.321,60, no período de 10.10.2005 a 31.12.2005, conforme demonstrado nas informações complementares em anexo*, fato que foi demonstrado através das informações complementares e documentos anexados no bojo deste processo administrativo.

Ocorre, que o procedimento administrativo, como se sabe, é um conjunto de formalidades que devem ser obrigatoriamente seguidas pela Administração Pública para a prática e validade de certos atos administrativos.

Sendo assim, todo e qualquer procedimento de fiscalização tributária consiste em procedimento administrativo, onde a observância de todas as formalidades legalmente estabelecidas consubstancia verdadeira expressão da segurança jurídica e da proteção à liberdade dos administrados.

Inclusive, no Estado do Ceará o Processo Administrativo Tributário é regido pela Lei nº 12.732/1997 (com alterações posteriores), a qual dá base ao Decreto nº 25.468/1999 (com alterações subsequentes), sendo tais normas vinculantes para toda a Administração Tributária Cearense, conforme art. 3º do CTN^[2].

Nesse sentido, o legislador cearense preocupou-se em particularizar todos os elementos que devam constituir e integrar a ação fiscal da Secretaria da Fazenda, dentre eles os requisitos indispensáveis para lavratura do Termo de Início de Fiscalização, consoante prescreve o art. 321 do RICMS/CE:

Art. 321. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

(...)

§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos,

[
[2] Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.

De forma a regulamentar o disposto no supracitado §2º do art. 821, o Secretário da Fazenda, no uso de suas atribuições, proferiu a Instrução Normativa nº 06/2005, alterada pela Instrução Normativa nº 38/2005.

Esta instrução, em seu artigo 1º, descreveu detalhadamente o prazo legal a ser observado pelo agente fiscal, de acordo com o enquadramento em seu texto, observe:

Art. 1º O agente do Fisco terá os prazos a seguir indicados para a realização da ação fiscal, contados da ciência ao sujeito passivo:

(...)

II - quando o estabelecimento estiver enquadrado no regime normal com atividade de:

c) comércio atacadista e emita, no exercício fiscalizado:

1. até 10.000 (dez mil) documentos fiscais - até 60 (sessenta) dias;

Ainda em observância a IN 06/2005, no art. 1, §2º estão previstos os requisitos para reinício do termo de fiscalização, vejamos:

§ 2º Esgotado o prazo previsto no inciso II do art. 1º, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, a ação fiscal poderá ser reiniciada, mediante solicitação circunstanciada do agente fiscal, aprovada pelo Orientador da Célula de Execução, por designação de um dos coordenadores da Catri, podendo, neste caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado.

(negritos acrescentados)

Ora, basta uma breve observação nas Ordens de Serviço nº 2007.14997 exarada em 10 de maio de 2007, e nº 2007.22641 exarada em 09 de agosto de 2007, ambas relativas ao presente Auto de Infração, para que se verifique que está ausente exatamente o elemento obrigatório da solicitação circunstanciada do agente fiscal.

In casu, o reinício da Fiscalização não teve como base qualquer circunstancia, ou motivo, e muito menos aprovação pelo Orientar da Célula de Execução, mediante Ordem de Serviço.

Portanto, deixou o agente fiscal de observar os dispositivos legais infringidos, bem como a solicitação circunstanciada no caso concreto, conforme prescreve o art. 821 do RICMS c/c art 1º, §2º da IN 006/2005.

A observância de tais formalidades é indispensável para se manter sob controle a atividade fiscal, a fim de evitar arbitrariedade pelo agente que a exercita. O contribuinte necessita conhecer e ver se tais formalidades limitadoras da função estão sendo obedecidas. Caso contrário, em que todas as formalidades não foram cumpridas, não é possível a validade de tais atos administrativos.

Neste sentido, invoca-se o que reza o art. 30 c/c art. 53, ambos do Decreto nº 25.468/99 (PAF):

Art. 30. Além dos princípios elencados no art. 37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo-tributário pautar-se-á, também, pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, verdade material, contraditório e ampla defesa.

(...)

Art. 53. 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.

(Negritos acrescentados)

Ademais, destaca-se que a atividade do Agente Fiscal é plenamente vinculada à lei, devendo adequar-se a esta perfeitamente. Para melhor entender-se essa vinculação, destaca-se as palavras de Hugo de Brito Machado, em sua obra Direito Tributário, 19ª edição:

“Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com o seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação subjetiva, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para as pratica dos atos e o conteúdo que estes devem ter.”

(grifos nossos)

Portanto, sendo vinculada a atividade do agente fiscal à lei, e se esta determina formalidade legal a ser atendida, inclusive expressamente determinando que a Autoridade Julgadora declare nulo o Auto de Infração em que tais formalidades sejam desconsideradas, é lógica a necessidade de que essas normas procedimentais, isto é, o §2º do art 1º da IN 06/2005, serem inteiramente respeitadas.

Neste sentido, o Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário – CONAT do Estado do Ceará vem proferindo decisões declarando a nulidade de atos que infringem as disposições da IN 06/2005, alterada pela IN 38/2005, vejamos a ementa do Processo Administrativo nº 1/000650/2008:

EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE EMISSÃO DE LEITURA DA MEMORIA FISCAL AO FINAL DE CADA PERÍODO. 2. O Contribuinte não apresentou as memoriais fiscais de cada período de apuração do ICMS, referentes aos exercícios de 2004 e 2005. Recurso voluntário conhecido por unanimidade de votos, e, por maioria, provido. 3. Auto de infração julgado NULO, tendo em vista a incompetência do agente designante para o reinício da ação fiscal. Reformada a decisão condenatória exarada em 1ª instância, nos termos do parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 4. Decisão com supedâneo no art. 1º, § 2º da Instrução Normativa 38/05.

Do voto da Conselheira Relatora extrai-se:

“A ordem de serviço é o instrumento processual da seara administrativa que autoriza e legitima o auditor fazendário a fiscalizar aquele determinado contribuinte, naquele espaço de tempo determinado. Porém, este documento consiste em um desdobraimento do Princípio da Impessoalidade, uma vez que, não fica à discricionariedade do agente fiscal qual estabelecimento auditar, ou mesmo autorizar as continuidades dos procedimentos, devendo o agente obedecer restritivamente às previsões legais.”

Assim, é de se indicar o inafastável defeito quando do reinício da fiscalização, como se vê nos presentes autos, o que implica, por si só, na total desconsideração da peça punitiva objurgada, em virtude de **nulidade absoluta**, pois o referido termo não está revestido da forma prescrita em Legislação Tributária, tudo nos moldes do Decreto nº 25.468/99, arts. 30 e 53.

Diante disto, observo que frente ao conjunto probatório, a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é no sentido de reformar a decisão monocrática, para declarar em grau preliminar a **NULIDADE** processual da ação fiscal, com base no que dispõe a Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização.

É o VOTO.

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **EMPRESA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA LTDA.** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.** A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, para dar-lhe provimento, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, com base no que dispõe a Instrução Normativa nº 06/2005, por tratar-se de norma específica para os casos de reinício de fiscalização, nos termos do voto do relator, conforme parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 11 de 07 de 2012.

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTA

Alexandre Mendes de Sousa
P/ Conselheiro

Anelma Magalhães Torres
Conselheira

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro

José Gonçalves Feitosa
Conselheiro Relator

Ana Mônica Filgueiras Meneses
Conselheira

Vanessa Albuquerque Valente
Conselheira

Francisco José de Oliveira Silva
Conselheiro

Pedro Eleutério de Albuquerque
Conselheiro

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO