



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª. Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 272/16 - 068ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 05/08/2016
PROCESSO Nº 1/4050/2012 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201208814
RECORRENTE: COMERCIAL SANTA CRUZ DE ALIMENTOS LTDA
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: IAN RODRIGUES DO AMARAL/ MATRÍCULA: 497598-1-9
RELATORA: CONS. ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ

EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE SAÍDAS.DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS.DIEF X SPED. Impossibilidade de aferir com segurança o valor correto da diferença encontrada pelo agente fiscal. Constatação de falhas no Relatório Dief e no SPED. Toda a ação fiscal deve basear-se em fatos concretos cuidadosamente demonstrados e comprovados, para que à luz do Direito se verifiquem as suas implicações tributárias. E dado o caráter essencialmente escrito do Processo Administrativo Tributário, a legislação condiciona a prova de determinado fato ou circunstância a documentos específicos, daí a prova documental ser a de maior importância no âmbito administrativo tributário. **LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NULO** em face da ausência de documentação irrefutável que comprove efetivamente a ocorrência da ilicitude ao fato jurídico tributário, preterindo ao contribuinte o direito pleno de defender-se, maculando, assim, os princípios do contraditório e da ampla defesa assegurados constitucionalmente, bem como, obstaculizando a convicção do julgador(a) na formação de seu livre convencimento. Ausência de uma comprovação material incontestável, irrefutável do ilícito apontado na peça inicial. Decisão por **MAIORIA DE VOTOS** e em consonância com a manifestação oral da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em análise possui o seguinte relato: "As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por Regime de Substituição Tributária cujo imposto já tenha sido recolhido. O contribuinte apresentou, segundo cálculo

de Demonstração de Mercadoria em anexo, Omissão de Saídas, pois deixou de emitir documento fiscal para mercadorias vendidas/transferidas”.

A penalidade sugerida pelo agente fiscal fora à inserta no art.126 da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03. Período da infração: 01/2009 a 12/2011. Auto de Infração lavrado na Célula de Execução da Admin.Tributária Sobral.Núcleo de Auditoria Fiscal em Sobral.

O crédito tributário foi constituído por:

Base de Cálculo	
MULTA	R\$ 52.318,55
TOTAL	R\$ 52.318,55

Em impugnação, fls.20 a 27, a empresa autuada traz, em linhas gerais, os seguintes argumentos:

- Que a acusação fiscal de omissão de receitas defluiu de uma presunção legal; (art.92,§8);
- Que o auto de infração não declarou a alegada omissão de receita por ter constatado vendas de mercadorias sem nota fiscal. Apenas o fez por presumir, diante de um quadro de insolvência (despesas maiores que receitas);
- Que a defendente apresentou na verdade transferências de mercadorias de uma para outra unidade da mesma empresa, pois possui matriz na cidade de fortaleza e filial em sobral (local da autuação), o que fez com que houvesse mudança de estoques em cada unidade;
- Que para se dizer que houve omissão de receita seria necessário analisar o inventário de ambas as unidades, para que se pudesse demonstrar que o estoque estaria sendo manipulado indevidamente;
- Que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não caracteriza fato gerador do ICMS;
- Requereu: A insubsistência do auto de infração.

Julgamento às fls.23 a 27 pela procedência.

- Que a matéria em questão encontra-se claramente disciplinada nos arts.169,i e 174, i do decreto 24.569/97;
- Que o método utilizado é absolutamente legitimo e está em conformidade com as disposições contidas no art.827 do Dec.24.569/97
- Que diante do resultado, qual seja, o crédito menor que o débito;
- Conclui que a empresa contribuinte efetuou saídas de mercadorias sem notas fiscais;
- Destaca ainda o preceito da autonomia dos estabelecimentos (arts.13 da lei 12.670/93, arts 19 e 263 do Decreto 24.569/97;
- Que a autuada ateve-se apenas a negar a omissão de receitas sem trazer aos autos elementos de prova que comprovem sua regularidade;

-Assim decide pela procedência.

RECURSO ORDINÁRIO

- A empresa ingressa com recurso, fls.29 a 34, aduzindo o seguinte:
- Que a omissão foi declarada por presunção
- Que houveram saídas de mercadorias, entretanto estas foram realizadas tão somente para outra unidade da empresa e não à caráter de venda, ocorrendo tão simplesmente uma mudança de estoque entre as unidades, operação normal entre empresas que possuem filiais;
- Que o simples fato de haver sido constatada receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos não pode ser considerado, uma omissão de emissão de notas fiscais, com a consequente omissão de vendas;
- O que aconteceu foram transferências de mercadorias de uma para outra unidade da mesma empresa, visto que o contribuinte é filial possuindo matriz na cidade de fortaleza, o que fez com que houvesse tão simplesmente uma mudança de estoques entre unidades;
- Que o método deveria ter sido realizado entre todas as unidades desta empresa para que se pudesse demonstrar que o estoque estaria sendo manipulado indevidamente;
- Que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte;
- Que não poderia o fisco efetuar a cobrança do ICMS diante da ausência de fato gerador do referido imposto. Conclusão que só poderia ser tirada após verificado o inventário da empresa, ou seja matriz e filiais e não somente o estoque de uma filial. Visto que possuem inventários distintos;
- Requer: a insubsistência do auto de infração, visto que, a conclusão tirada por aquele tão somente poderia ser fundamentada diante da elaboração do método DRM em todas as unidades desta empresa, reformando-se a decisão de primeira instância e declarando-se extinto o crédito tributário.

As fls.39 o consultor tributário solicita perícia nos seguintes termos:

- Que a DRM foi elaborada com base em informações econômico-fiscais declaradas nos sistemas Dief E SPED;
- Que nem sempre tais informações são coincidentes com o que consta na DRM como exemplo, o valor das operações de transferência recebidas em 2010;
- Que entre Dief e o SPED há informações divergentes sobre a mesma operação;
- Que o agente fiscal não juntou aos autos a fonte de onde extraiu as informações para o preenchimento da DRM.

-Assim requer perícia:

LAUDO PERICIAL - Fls.45 A 46 - A perícia não foi realizada por falta de apresentação dos documentos fiscais pelo contribuinte. Contribuinte devidamente intimado.

Através do Parecer Nº80/2016 /FLS.59 A 61 destacamos os pontos centrais:

- O agente fiscal não anexou ao processo os relatórios do sistema DIF e SPED (sistema público de escrituração digital) que serviram de base para o preenchimento da DRM;
- Que consultando os sistemas constatam-se informações divergentes acerca das mesmas operações, razão pela qual solicitou a realização de exame pericial nos documentos fiscais da empresa autuada para verificar qual dos citados sistemas refletia o real valor das operações;
- Na mesma ação fiscal foram lavrados os seguintes autos: AI Nº 201208818-7 - acusação: lançamento em julho de 2011 de notas fiscais eletrônicas em duplicidade em sua DIF, assim como lançamento no SPED de janeiro a maio de 2012 valores divergentes dos registrados nas notas fiscais eletrônicas emitidas para acobertarem operações de entrada e de saída de mercadorias, razão pela qual lhe foi imputada a multa prevista no art.123, VIII, "l", da lei 12.670/96;
- Auto de infração nº2012.08819-9 que acusa a empresa autuada de ter deixado de lançar 30 notas fiscais de aquisição no exercício de 2009 a 2011; Há falhas no relatório DIF quanto no SPED. Quais deles considerar para efeito de cálculo do resultado com mercadorias?
- Não cabe ao julgador optar por este ou aquele relatório, até porque caberia ao agente fiscal percebendo divergências existentes entre eles ter feito uma análise mais profunda nos documentos fiscais disponibilizados pela empresa, não se detendo apenas nas informações constantes da DIF e do SPED que antecipadamente sabia haver divergência em relação aos documentos fiscais, tanto que lavrou os autos de infração acima referidos;
- Some-se a isso o fato dos estoques inicial e final terem sido divididos em operações normais e substituição tributária com base em percentuais de venda no período, quando o correto seria analisar cada produto inventariado, de acordo com o seu regime de tributação e fazer a devida separação.
- Que os elementos de prova juntadas ao processo pelo agente fiscal não permitem avaliar com segurança o valor correto da diferença que porventura haja na apuração do resultado com mercadorias nos exercícios de 2009 e 2011.

Eis, em linhas gerais o relatório.

VOTO:

O auto inicial aponta a infração, que teria sido praticada pelo recorrente a saber: As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por Regime de Substituição Tributária cujo imposto já tenha sido recolhido. O contribuinte apresentou, segundo cálculo de Demonstração com Resultado de Mercadoria em anexo, Omissão de Saídas, pois deixou de emitir documento fiscal para mercadorias vendidas/transferidas.



Ora, é do conhecimento de todos que as infrações à legislação são formalizadas através do Auto de Infração. Este, no entanto, deve guardar certas formalidades que consistem em observância à própria legislação tributária.

Concernente aos requisitos básicos e essenciais à lavratura do Auto de Infração, o art.33 do Dec.25.468/99, dispõe o seguinte:

“Art.33- O Auto de Infração será numerado e emitido por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, sem rasuras, entrelinhas ou borrões e deverá conter os seguintes elementos:

XI- descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo ao auto de infração, ou ainda, fotocópia de documentos comprobatórios da infração”.

“Art.828 - Todos os documentos livros, impressos, papéis, inclusive arquivos eletrônicos que serviram de base à ação fiscal devem ser mencionadas na informação complementar e anexados ao auto de infração, respeitada a indisponibilidade dos originais, se for o caso.

53º. Os anexos utilizados no levantamento de que resultar autuação deverão ser entregues, mediante cópia ou arquivo magnético, ao contribuinte, juntamente com a via correspondente ao Auto de Infração e ao Termo de Conclusão de Fiscalização que lhes couber”. (RICMS)

Da análise do artigo acima transcrito que dá o comando sobre o Auto de Infração, flui cristalinamente o entendimento de que é imprescindível que o Auto de Infração esteja bem instruído com os documentos comprobatórios da acusação. O processo apresenta falha insanável, posto a infração não se encontrar bem esclarecida.

O cerne da questão é que a DRM foi elaborada com base em informações econômicos-fiscais declaradas nos Sistemas DIF E SPED. No entanto, há divergências entre esses dois sistemas acerca da mesma operação.

Existem falhas tanto no Relatório da DIF quanto do SPED, os valores não condizem. Qual deles considerar para efeito de cálculo do Resultado com Mercadorias?

Não podemos simplesmente optar por este ou aquele sistema. Pairam dúvidas!

Caberia ao agente do fisco percebendo inconsistências realizar uma análise mais apurada nos documentos fiscais disponibilizados pela empresa, não se atendo exclusivamente as

informações constantes na DIEF e no SPED. A acusação fiscal deve ser clara e precisa e devidamente demonstrada.

Excesso de formalismo? Para muitos seria. Ocorre que, a inobservância da forma vicia essencialmente o ato, tornando-o passível de invalidação, desde que necessário à sua perfeição e eficácia.

Lembramos, a propósito, de que no Processo Administrativo Tributário a prova documental é a de maior importância e por sua feição peculiar há a predominância da mesma em tal área. Os documentos representam, assim, o primordial meio de determinação do lançamento. E dado o caráter essencialmente escrito do Processo Administrativo Tributário, a legislação condiciona a prova de determinado fato ou circunstância a documentos específicos. Daí, o prejuízo pela falta da mídia que seria essencial à fiscalização.

Assim, que Moacyr Amaral Santos na acepção de prova conceitua "documento como a coisa representativa de um fato e destinada a fixá-lo de modo permanente e idôneo, reproduzindo-o em juízo".

É a "demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega como fundamento do direito que se defende ou que se contesta". (Plácido e Silva).

José de Albuquerque Rocha em sua conhecida obra Teoria Geral do Processo, 4ª edição, fls.271, ensina que "Prova em sentido amplo é a verificação da verdade das afirmações das partes formuladas no processo, feita através dos meios de prova existentes nos autos, a fim de formar a convicção do julgador".

Vê-se então, que se faz necessária uma apreciação das provas para que a autoridade julgador(a) possa formar o seu convencimento. Na ausência destas a verdade material fica prejudicada, tanto para o julgador como para a empresa autuada que fica tolhida, cerceada em seu direito de defesa.

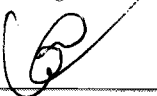
Deve a ação fiscal basear-se em fatos concretos cuidadosamente demonstrados e comprovados, para que à luz do Direito se verifiquem as suas implicações tributárias.

Qualquer ato de autoridade, para ser irrepreensível deve conformar-se com os ditames legais, sem o qual estará exposto a nulidade.

Por conseguinte, verificou-se vício de nulidade absoluta nos termos do art.53 do Dec.25.468/99, "in verbis":

"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".

Por ser a atividade administrativa plenamente vinculada ao Direito Positivo não pode o agente público fugir aos ditames da Lei, conforme nos esclarece o sempre grande mestre

6


doutrinador Hely Lopes Meirelles, "in Direito Administrativo Brasileiro", 22ª. edição, Págs.101/102, Editora Malheiros, verbis:

"Poder vinculado ou regrado é aquele que o Direito Positivo - a lei - confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização. Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto.

Daí se dizer que tais atos são vinculados ou regrados, significando que, na sua prática, **o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações.... O Princípio da legalidade impõe que o agente público observe fielmente todos os requisitos expressos na lei, como da essência do ato vinculado.**"

Destacamos, ainda, que conforme renomados doutrinadores "O interesse superior do Estado é realizar a ordem jurídica. A este não pode o fisco superpor a arrecadação maior ou a punição de alguém. O contribuinte não pode pretender pagar menos do que o que decorrer da fiel aplicação da Lei ao fato impositivo, nem o Fisco pode exigir a mais".

Diante do exposto, e não se podendo admitir como válido ato praticado à margem da lei e tendo em vista que o processo administrativo-tributário pautar-se-à, também, pelos princípios da celeridade, simplicidade, economia processual, **verdade material, contraditório e ampla defesa**, têm-se que a presente ação fiscal é nula de pleno direito.

VOTO:

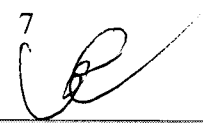
Voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário dando-lhe provimento a fim de reformar a decisão condenatória de primeira instância, declarando em grau de preliminar a nulidade processual, em razão das falhas e divergências presentes no levantamento fiscal, cerceadores do direito à ampla defesa e ao contraditório.

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE COMERCIAL SANTA CRUZ DE ALIMENTOS LTDA RECORRIDO CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência do Dr. Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, após conhecer do recurso ordinário, por maioria de votos, dar provimento ao recurso interposto, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, em razão das falhas e divergências presentes no levantamento fiscal, cerceando o direito de defesa, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Leilson Oliveira Cunha e Matheus Fernandes Menezes.

7


SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS
TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de 09 de 2016.


DR. MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO
PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA



MATHEUS MANA NETO
PROCURADOR DO ESTADO

14/09/16.


ELIANE RESPLANDE F. DE SÁ
CONSELHEIRA RELATORA


FELIPE PINHO DA COSTA LEITÃO
CONSELHEIRO


VALTER BARBALHO LIMA
CONSELHEIRO


JUSSARA DIAS SOARES
CONSELHEIRA


LEILSON OLIVEIRA CUNHA
CONSELHEIRO


MATHEUS FERNANDES MENEZES
CONSELHEIRO