



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 354 /2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

54ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM: 24/09/10

PROCESSO Nº.: 1/2284/2008

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200806223-0

RECORRENTE: F M MOREIRA ATACADO

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: Paulo Albuquerque Costa

MATRÍCULA: 006231-1-3

RELATORA: Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa

REVISOR: Conselheiro Abílio Francisco de Lima

**EMENTA:** ICMS – 1. **OMISSÃO DE RECEITAS** – 2. A autoridade fazendária, através da *Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM*, detectou omissão de saídas, decorrente da falta de emissão de documento fiscal em operações com mercadorias sujeitas à tributação normal. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de infração julgado **NULO**, por unanimidade de votos, em razão do impedimento da autoridade que expediu a ordem de serviço que deu continuidade à ação fiscal, conforme a manifestação oral reduzida à termo do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Reformada a decisão condenatória prolatada no juízo originário. 4. Decisão amparada no art. 53, § 2º, II do Decreto 25.468/99 c/c Instrução Normativa nº. 06/05.

## RELATÓRIO

A presente demanda refere-se ao auto de infração lavrado por *omissão de vendas*, relativas a saídas de mercadorias, sem a emissão de documento fiscal, sujeitas ao regime de tributação normal, detectada através da Conta Mercadoria, referente ao exercício de 2005, no valor de R\$ 124.259,78, consoante *Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM* de fls. 14. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2008.03041, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

01/01/05 a 21/12/06, junto à empresa *F M Moreira Atacado*, enquadrada no CNAE na atividade de *comércio atacadista de produtos alimentícios em geral*, estabelecida nesta capital. Auto de infração lavrado em 16/05/08, com fulcro nos artigos 127, 169, 174 e 177 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 18/02/08, de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de início de fiscalização nº. 2008.02764 de fls. 06, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (*dez*) dias os livros e documentos fiscais descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200806223-0, informações complementares às fls. 03/04, ordens de serviço nº.s 2008.03041 e 2008.13003, termos de início de fiscalização nº.s 2008.02764 e 2008.10811, termo de conclusão de fiscalização nº 2008.12216 às fls. 09, *Dados Cadastrais do Contribuinte e dos Sócios e Contabilista* às fls. 10, *Relatório de Entradas e Saídas de Mercadorias* às fls. 11/12, *Relatório de Apuração do ICMS* às fls. 13, *Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM* às fls. 14, *Composição do Débito* às fls. 15, recibo de devolução de documentos fiscais e contábeis às fls. 16, termo de juntada às fls. 17, cópia de AR às fls. 18, termo de revelia e despacho às fls.19. O auto, em epígrafe, relatou *in verbis*:

“FALTA DE EMISSAO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERACAO OU PRESTACAO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A E/OU SERIE “D” E CUPOM FISCAL APÓS ANALISE DA DEMONSTRACAO DO RESULTADO COM MERCADORIAS – DRM, DO ANO DE 2005, CONSTATAMOS A EXISTENCIA DE VENDAS SEM A EMISSAO DE DOCUMENTOS FISCAIS, CONFORME COMPROVAMOS NAS INFORMACOES COMPLEMENTARES AO PRESENTE AUTO DE INFRACAO E SEUS ANEXOS.”  
(*sic*).

Às informações complementares, o autuante informou que a fiscalização do estabelecimento foi iniciada através do cumprimento a ordem de serviço nº. 2008.03041. Entretanto, salientou que como não foi possível a conclusão dos trabalhos no prazo previsto, fora emitida uma nova ordem de serviço de nº. 2008.13003. Desta forma, realizou uma análise criteriosa da Conta Mercadoria, constatando que no ano de 2005 a contribuinte omitiu



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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

vendas através dos documentos fiscais no valor de R\$ 124.259,78. Ressaltou que a partir das informações obtidas nos lançamentos fiscais da empresa, elaborou a equação da soma do estoque final com as entradas (nas mercadorias com tributação normal do ICMS, excluindo-se o imposto) fazendo o relacionamento com o estoque final mais as saídas (também sem o ICMS) deduzindo o SIMPLES Federal. Assim sendo, encontrou as diferenças da seguinte forma: R\$ 124.259,78 de mercadorias tributadas pelo ICMS na operação direto do tributo. Observou que na Conta Mercadoria individualizada das mercadorias sujeitas a sistemática de Substituição Tributária, não foram encontradas irregularidades, constatando-se somente nas mercadorias com sistema de tributação normal do ICMS. Por fim, concluiu os trabalhos com a indicação da irregularidade apontada comprovada de forma inquestionável o débito através de todos os documentos acostados aos autos. Demonstrou ainda o cálculo referente às mercadorias com a sistemática de apuração do ICMS normal.

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, III, alínea "b" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$124.259,78</b>
Alíquota	17,00%
ICMS (principal)	R\$ 21.124,16
Multa (30%)	R\$ 37.277,93
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 58.402,09</b>

A ciência do auto de infração foi realizada em 20/05/08 por via postal, consoante se depreende da cópia do AR e termo de juntada de fls.17/18 a teor do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99, oportunidade em que foi intimada a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias defesa contra suas infrações identificadas.

A autuada protocolou em 12/06/08 um pedido de dilatação de prazo, sendo, por sua vez, deferido, com alteração do prazo para o dia 19/06/08, consoante se depreende às fls. 24. Desta feita, tornou o presente termo de revelia sem efeito, tendo em vista a fixação do novo prazo.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A defesa da ora impugnante fora apresentada tempestivamente às fls. 26/36, instruída com documentos de fls. 37/47, onde após breve sinopse fática, alegou que houve presunção da falta de emissão de documentos fiscais, baseada em levantamento financeiro. Nesse sentido elucidou que o tributo decorre de lei e somente quando a lei o estabelece pode ser exigido, havendo ainda que se provar a ocorrência de seu fato gerador. Assim sendo, referenciou alguns entendimentos doutrinários acerca da presunção e do ônus da prova. Discorreu ainda, sobre a correta aplicabilidade como prova da figura da presunção nas operações sujeitas ao ICMS, a verdade as provas e a competência de comprová-las na relação processual tributária, a verdade e as provas, o conteúdo semântico do vocábulo prova e o ônus da prova na relação processual tributária. Em seguida argumentou a ausência de elementos documentais que prejudicaram o princípio da ampla defesa e do contraditório, tendo em vista que o contribuinte deve tomar conhecimento do que está sendo acusado, sendo-lhe apresentadas as provas de acusação, para que possa, exercer uma reação na defesa de seu direito. Aduziu que a diferença encontrada, de modo isolado, sem conexão com outros elementos colhidos dos documentos fiscais da empresa não comprovam com segurança a caracterização da infração apontada, uma vez que fora utilizada uma simples equação matemática, levando-se em conta alguns dados, como: estoque final com as entradas. Nesse azo, colacionou resolução de nº. 217/07 da 2ª Câmara deste Conselho que julgou este fato improcedente. Acerca da técnica de fiscalização utilizada, alegou que esta não serve para comprovar o ilícito fiscal, bem como constatou equívoco na elaboração da planilha *Demonstração do Resultado com Mercadorias*. Asseverou que o agente fiscal deixou de verificar os itens previstos no art. 827 do RICMS, como também ofendeu os primados da motivação do ato administrativo, do dever de investigação e da ampla defesa. Ressaltou que a fiscalização não esgotou todos os meios cabíveis para averiguar a dita diferença apontada, como a possibilidade de ter ocorrido devolução, subtração, extravio ou perecimento de mercadorias. Ante o exposto, corroborou jurisprudências administrativas preconizadas nas Resoluções de nºs. 366/04 e 149/04. Por fim, requereu que o presente processo seja julgado IMPROCEDENTE, tendo em vista todos os argumentos acima referendados.

A julgadora singular, após breve relato dos fatos, discorreu que a Conta Mercadoria explicando que é um método bastante utilizado pelo fisco estadual e tem amparo legal no art. 827 do RICMS. Salientou que essa técnica contábil não contempla a especificação das mercadorias, mas apenas a especificação de valores referentes às operações com mercadorias, tais como: estoques, compras, vendas, impostos, etc. Desta forma, esse método é plenamente aceitável como meio de prova para confirmação da infração de omissão de vendas, e não apenas um mero indício de infração. Nesse aspecto, ressaltou que toda e qualquer prova



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

comporta refutação, desde que a defesa seja feita com base em dados concretos. Considerou não haver cerceamento ao direito de defesa e do contraditório, pois a ausência do conhecimento do tipo de mercadoria vendida sem nota, não influi para Conta Mercadoria. Saliu que os dados: devolução, subtração, extravio e perecimento de mercadorias são relevantes para compor a Conta, uma vez que se referem as operações com mercadorias e podem interferir no resultado final. Nesse aspecto, constatou que a defendente não apresentou documentação para contestar os dados outrora apresentados na conta mercadoria, acatando o levantamento elaborado pelo fiscal atuante. Assim sendo, restou caracterizado o ilícito, devendo ser acolhido o levantamento elaborado pelo fiscal atuante, cujo resultado aponta pela venda de mercadorias sem emissão de documentos fiscais no valor de R\$124.259,78. Nesse sentido, transcreveu os artigos 169, I, 127, I e II e 174, I todos do Decreto 24.569/97, com a finalidade de evidenciar a infração denunciada no processo, aplicando a contribuinte à penalidade prevista no art. 123, III, alínea "b" da Lei 12.670/96. Diante do exposto, julgou o feito fiscal **PROCEDENTE**, determinando a intimação da contribuinte para recolher aos cofres do Estado, no prazo de 20(vinte) dias, a importância descrita na inicial, ou interpor recurso, em igual prazo, ao Conselho de Recursos Tributários.

A autuada foi comunicada pelos correios, em 15/03/10 da publicação do Edital de nº. 16/10 onde consta a decisão do julgamento que declara **PROCEDENTE** a ação fiscal e estabelece o prazo de 20 (vinte) dias para recolhimento ao erário estadual ou interposição de recurso em igual prazo, nos termos do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99, tendo em vista encontrar-se 'baixada de ofício'.

A impugnante, irresignada com a decisão singular, interpôs recurso voluntário às fls. 60/69, instruída de documentos as fls. 70/78, onde referendou todos os argumentos defensórios já apresentados na defesa, de outro lado, não acrescentou nenhum dado novo ou informação capaz de mudar o curso do processo.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 252/10, proferiu seu entendimento favorável à manutenção da decisão de 1ª instância, afastando o argumento recursal trazido pela autuada, tendo em vista que não se verificou a ocorrência de nenhum vício formal que pudesse macular o trabalho desenvolvido pela fiscalização. Diante o exposto, sugeriu o conhecimento do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória proferida em 1ª instância Assim sendo, ressaltou que a conduta do contribuinte enquadra-se na penalidade constante do art. 123, III, alínea "b" da Lei 12.670/96, com nova redação da Lei 12.418/03.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 81/84.

É o relatório.

**VOTO DA RELATORA**

Trata-se de recurso voluntário interposto pela **FM MOREIRA ATACADO LTDA** em face da **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a reforma da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200806223-0. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *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*, após análise da *demonstração do resultado com mercadorias – DRM*, do ano de 2005, ficou constatada a existência de vendas sem a emissão de documentos fiscais, conforme se depreende nas informações complementares.

**1. Das Preliminares**

Esquadrinhando cuidadosamente as peças processuais constantes nos autos, percebemos que se faz imperioso ressaltar um vértice preliminar que aflora e macula a relação processual em epígrafe, qual seja, o agente competente para dar reinício às atividades de fiscalização, conforme passamos a expor.

**2. Dos Atos Designatórios**

A ordem de serviço é o instrumento processual da seara administrativa que autoriza e legitima o auditor fazendário a fiscalizar aquele determinado contribuinte, em espaço de tempo determinado. Entretanto, este documento consiste em um



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

desdobramento *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.

Dessa maneira, a ordem de serviço nº. 2008.03041, às fls. 05, está em conformidade com as exigências processuais, uma vez que fora emitida por autoridade competente, isto é, pela supervisora da célula *Sr. Rúbio Sávio B. dos Santos*, consoante o que dispõe o art. 821, §5º, I do Decreto 24.569/97, *in verbis*:

*Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:*

*(...)*

*§ 5º Consideram-se autoridades competentes para designarem servidor fazendário para promover ação fiscal:*

*I - O Secretário da Fazenda, um dos Coordenadores da Coordenadoria de Administração Tributária - CATRI, os Coordenadores da Coordenadoria Regional de Fortaleza - COREF e Coordenadoria Regional do Interior - COREI, e o Orientador da Célula de Execução e Administração Tributária - CEXAT e o Supervisor de Auditoria Fiscal. (grifos acrescidos)*

Contudo, a ação fiscal não fora esgotada no prazo previsto para a supracitada ordem de serviço, ocorrendo à lavratura de outra ordem de serviço nº. 2008.13003, às fls. 07, sendo esta última a que ensejou a lavratura do presente auto.

### 3. Da Continuidade da Ação Fiscal

Neste azo, uma vez esgotado o prazo de fiscalização da ação fiscal, a legislação prevê que a mesma deverá ser reiniciada mediante solicitação do agente fiscal, que será aprovada pelo orientador da *Célula de Execução*, por designação de um dos Coordenadores da Catri, consoante dispõe o art. 1º, §2º da Instrução Normativa 06/05, *in verbis*:

*Art. 1º O agente do Fisco terá os prazos a seguir indicados para conclusão dos trabalhos, contados da ciência ao sujeito passivo:*

*(...)*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

§ 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 da autoridade designada, 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.

Entretanto, depreende-se dos autos, que na emissão da segunda ordem de serviço, utilizada para dar continuidade ao trabalho fiscal, consta a autorização do supervisor de célula Sr. Rúbio Sávio B. dos Santos, conforme análise da ordem de serviço nº. 2008.13003 às fls. 07.

Neste azo, conforme disposto no dispositivo legal supracitado, o supervisor da célula é incompetente para dar continuidade à ação fiscal. Assim sendo, a ordem de serviço que deu continuidade à ação fiscal foi emitida por autoridade incompetente, já que a legalmente designada para tal seria a coordenadora de célula.

#### 4. Da Jurisprudência

Preservando a segurança jurídica, que norteia a relação Fisco-contribuinte, deve-se o Fisco obedecer as Normas Complementares, uma vez que elas exteriorizam o entendimento da Administração Tributária. De modo que, a 1ª Câmara de Julgamento já vem declarando em casos semelhantes, a **NULIDADE** processual da ação fiscal, em razão do impedimento do autuante, nos termos do art. 53, §2º, II do Decreto 25.468/99 c/c Instrução Normativa nº. 06/05, conforme manifestação oral reduzido á termo do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, *in verbis*:

*“Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente CHALANA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS 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, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, e declarar, também por unanimidade de votos, a NULIDADE da ação*





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

*fiscal, conforme voto do relator que acatou a alegação da parte, que o Ato de Continuidade da ação fiscal não foi autorizado por autoridade competente, conforme a Instrução Normativa nº. 06/2005, art. 1º, § 2º, e com precedente da 2ª Câmara de Julgamento deste CONAT, no julgamento do Processo nº. 1/2469/2006, na sessão ordinária nº. 134, de 13/07/2009, de acordo o Parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, oralmente modificado e reduzido a termo nos autos." (Decisão Processo nº. 1/2233/2007 – Relator: Cid Marconi Gurgel de Souza – Julgamento: 17/06/10)*

Desse modo, comprovado que os agentes feriram aos princípios da legalidade e da impessoalidade, ensejando uma relação processual eivada de vícios insanáveis, resta configurada a **NULIDADE** do auto de infração nos termos do art. 32 da Lei 12.732/97, *in verbis*:

*Art. 32. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora. (Grifos acrescidos).*

## 5. Do Voto

*Ex positis*, VOTO pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para acatar a nulidade, reformando a decisão proferida pela 1ª instância, conforme parecer do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.




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

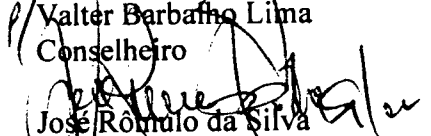
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

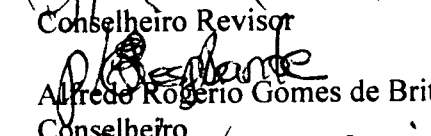
**DECISÃO**

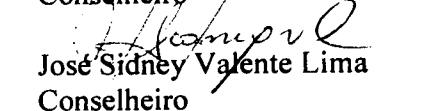
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **F.M MOREIRA ATACADO**, recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, por inobservância ao disposto no art.1º parágrafo 2º da Instrução Normativa nº 06/2005, nos termos do voto relator, conforme manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterado em Sessão mediante despacho reduzido a termo nos autos.

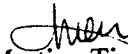
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos ~~27~~ <sup>24</sup> de ~~setembro~~ <sup>novembro</sup> de 2010.

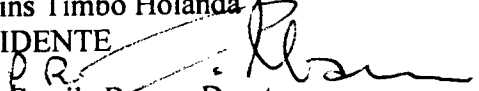
  
Valter Barbaño Lima  
Conselheiro

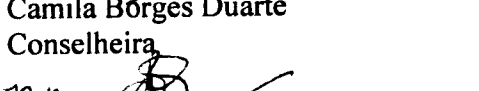
  
José Rômulo da Silva  
Conselheiro Revisor

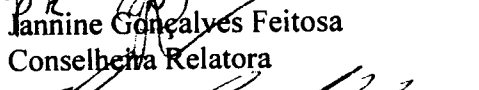
  
Alfredo Rogerio Gomes de Brito  
Conselheiro

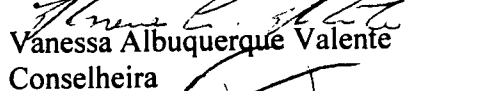
  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Ana Maria Martins Timbó Holanda  
PRESIDENTE

  
Camila Borges Duarte  
Conselheira

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira Relatora

  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro

  
Mateus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO