



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 355/2013
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 10/04/2013

PROCESSO Nº 1/0047/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2006.24275

RECORRENTE: PÉ MANIA CALÇADOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA. Acusação de que a empresa vendeu mercadoria sem a devida documentação fiscal. **Artigos infringidos:** 92 parágrafo oitavo da Lei nº 12.670/96. **Penalidade:** art. 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96, com alterações da Lei nº 13.418/2003. Auto de Infração **NULO**, em face de que não restou provado nos autos a incriação fiscal cometida pelo autuante. Entendimento acolhido pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Recurso voluntario conhecido e provido. Decisão por **MAIORIA DE VOTOS.**

RELATÓRIO

Consta do relato do Auto de Infração ora julgado, que a autuada vendeu mercadorias sem emitir a nota fiscal correspondente, referente a *déficit* financeiro, conforme levantamento da Contas Financeira (fls. 07 – Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa-DESC do período de 01//2005 a 10/2005).

Esclarece, ao final, o fato de que a receita total auferida no exercício não foi suficiente para honrar as despesas do mesmo período, foram apropriadas receitas no caixa/omissão de vendas de mercadoria, na importância de R\$ 118.423,66 (cento e dezoito mil, quatrocentos e vinte e três reais e sessenta e seis centavos).

Em sua manifestação defensiva a autuada alega o seguinte:

a) que deixou de receber a Ordem de Serviço nº 2006.32191 e as informações complementares ao Auto de Infração;

b) que houve a incompetência do agente fiscal, responsável pela ação fiscal, pois é possuidor do cargo de Auditor Adjunto do Tesouro Estadual, conforme art. 813 do Decreto nº 24.569/1997, pois a omissão de receita não se enquadra dentre as hipóteses de atribuições específicas previstas no artigo acima citado;

c) que, enquanto no relato do A. Infração, foi informado que fora praticado omissão de receita no valor de R\$ 118.423,66, no termo de conclusão de fiscalização, foram cientificados da cobrança do estoque no valor de R\$ 31.503,87;

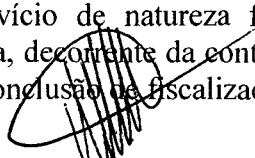
d) que apesar da insistência do representante da empresa, o agente autuante, quando da ação fiscal, recusou-se a receber o Relatório de Contas a Pagar, referente às compras efetuadas no período de junho a setembro de 2006, elaborado em 25 de outubro de 2006, em anexo.

No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora decidiu pela procedência da ação fiscal por considerar provado nos autos que houve a omissão de receitas. Afirma que os argumentos defensivos da empresa autuada são insubsistentes, pois o contribuinte não apresentou nenhuma prova do que alegou. Rejeita as nulidades arguidas pelo autuado, confirmando que a divergência existente no relato do auto de infração e a do relato do termo de conclusão não invalida a ação fiscal, pois o encerramento da ação fiscal se dá com a lavratura do auto de infração, e neste o relato de uma omissão de receitas está correto.

Por fim, aduz que o auditor adjunto é competente para realizar a ação fiscal em debate.

Inconformada com a decisão singular, a autuada dela recorre, conforme Recurso Voluntário que repousa nas fls. 73 *usque* 77 do p. processo, alegando que o auto possui vícios de nulidade absoluta, como a incompetência do Auditor Adjunto do Tesouro Estadual, que dentre as atribuições específicas de fiscalização, não consta a que possibilita a fiscalização decorrente de omissão de receitas.

Assevera, por fim, um vício de natureza formal, motivador da nulidade absoluta por cerceamento do direito de defesa, decorrente da contradição entre os dados constantes no relato do auto de infração e no termo de conclusão de fiscalização.



A Consultoria Tributária opinou pela NULIDADE da ação fiscal entendendo que não restou provado nos autos a increpação fiscal cometida pelo autuante.

No dia 23 de Janeiro de 2012, o processo foi submetido a julgamento, porém convertido em diligência, conforme Ata da 11ª (décima primeira) sessão ordinária, com vistas para que fosse averiguado a existência de disponibilidade inicial e final e obter do autuante informação acerca do que seria o ICMS diferido para o período seguinte.

Assim sendo, o Conselheiro Relator emitiu despacho solicitando, da Célula de Perícias e Diligências, o seguinte:

- 1) seja averiguada a existência de disponibilidade inicial e final;
- 2) obter do autuante informação acerca do que seria o ICMS diferido para o período seguinte.

Em face do exposto, o responsável pela perícia emitiu o seguinte Laudo Pericial, vejamos:

“Considerações iniciais

Em atenção ao Despacho exarado às fls. Nº 86 e 87 do presente processo formulado pelo Conselheiro Cíero Roger Macedo Gonçalves, da Primeira Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Contencioso Administrativo Tributário, temos a informar o que segue:

Em análise ao Sistema de Cadastro Geral da Secretaria da Fazenda – CGF, verificamos que o reclamante Pé Mania Calçados Ltda., CGF – 06.670.566-5, encontra-se em situação “ATIVO” (doc. anexo ao processo).

A perícia informa que todos os termos enviados ao contribuinte/representante legal **FORAM RECEBIDOS**.

Dos Quesitos

Quesito 1

“Seja averiguada a existência de disponibilidade inicial e final”.

Resposta

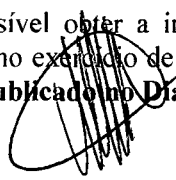
Intimamos o contribuinte, através de seu representante legal, a apresentar as Duplicatas referentes ao período de fiscalizado (01/01/2005 a 18/10/2006), que foram pagas posteriormente (com a devida comprovação do pagamento), o Livro Caixa referente ao período fiscalizado, bem como os extratos bancários com o saldo inicial e final de bancos referente ao período fiscalizado. A intimação foi feita em 30/07/2012, com ciência em 03/08/2012, e até a presente data a documentação solicitada NÃO FOI APRESENTADA A ESTA CEPED, ficando impossibilitada a realização do trabalho pericial.

Quesito 2

“Obter do autuante informação acerca do que seria o ICMS diferido para o período seguinte”.

Resposta

Informamos que não foi possível obter a informação requisitada do fiscal autuante, pois o mesmo não se encontra mais no exercício de suas funções na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, conforme Edital publicado no Diário Oficial do Estado nº 016, de 23/01/2012, em anexo.



Quesito 3

“Acrescentar quaisquer outras informações necessárias ao deslinde da questão”.

Resposta

Informamos que a reclamante, apesar de estar “ATIVA” no Cadastro da SEFAZ-CE, não realiza mais atividades comerciais, conforme informado pelo contador da empresa, o senhor Marcelo da Costa Mota.

Conclusão

Informamos que até a presente data a documentação solicitada NÃO FOI APRESENTADA A ESTA CEPED, ficando impossibilitada a realização do trabalho pericial.

Encerramento

Procedemos à entrega do presente Laudo Pericial ao Contribuinte, Sócio e/ou Representante Legal através do Termo de Entrega de Laudo Pericial anexo ao processo. Isto posto e nada mais havendo a relatar, considera-se encerrado o presente Laudo Pericial, composto de 02 (duas) páginas de texto, sendo 01 (uma) rubricada e esta última assinada.”

Em síntese, este é o relatório.

VOTO DO RELATOR

Relatados os fatos e a versão das partes, cabe agora decidir a questão. Para tanto, se faz necessário discorrer sobre a acusação. Aduz a peça vestibular dos presentes autos que o autuado incorreu no ilícito fiscal, melhor dizendo, a empresa acima identificada vendeu mercadorias sem a emissão da nota fiscal correspondente.

De pronto cabe destacar dois fatos para o deslinde do julgamento. O primeiro: no relato do auto de infração, o auditor manifesta seu entendimento alegando que o contribuinte *omitiu receita* em razão da venda de mercadoria desacompanhada de documento fiscal. O segundo: no Termo de Conclusão nº 2006.28191, o agente do Fisco relata que a conclusão da ação fiscal resultou na cobrança do estoque no valor de R\$ 31.503,87.

Como se depreende, inicialmente, há uma contradição entre o relato do auto de infração e o termo de conclusão, conforme visto acima.

Neste caso, urge trazer à baila a discussão a respeito do cumprimento das formalidades em que se deve valer o agente fiscal no momento da autuação e das provas as quais deverão consubstanciar a autuação.

A exegese acerca dos requisitos fundamentais de validade do crédito tributário encontra-se inserta no Decreto 25.468/99, transcrito “ad litteram”.

“Art. 36. O processo de apuração do crédito tributário formaliza-se na repartição fazendária do domicílio do autuado, **mediante juntada dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário**, organizando-se com folhas numeradas e rubricadas.” (Grifos acrescidos).

O procedimento administrativo de lançamento tributário, para ser considerado válido e eficaz (produzir os efeitos legais) deve estar sob o pálio do princípio da estrita legalidade, sendo plenamente vinculado (arts. 3º e 142 do CTN). O entendimento aqui esposado é agasalhado pelo Código Tributário Nacional, veja-se:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A **atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.” (Grifos nossos).

A matéria em tablado encontra albergue igualmente no art. 33, XI do Decreto 25.468/99, que enumera alguns requisitos elementares que devem consubstanciar o auto de infração, “in verbis:”

“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 do auto de infração, ou ainda, **fotocópia de documentos comprobatórios da infração;**” (Grifos acrescidos).

O lançamento e conseqüentemente a lavratura do auto de infração são procedimentos originários do Ato Administrativo. Neste, alguns doutrinários já emitiram valiosos entendimentos, vejamos. Para José Cretella Junior, ato administrativo nada mais é que a expressão da vontade do Estado.

Do Ato Administrativo

A manifestação de vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, frações de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa.

¹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 196.

Celso Antônio Bandeira de Mello², em suas considerações iniciais sobre ato administrativo, assevera o seguinte.

O ato administrativo é um ato jurídico, pois se trata de uma declaração que produz efeitos jurídicos. É uma espécie de ato jurídico, marcado por características que individualizam no conjunto dos atos jurídicos. Se não apresentasse sua própria especificidade deste gênero não haveria razão alguma para que a doutrina se afadigasse em formular seu conceito, pois bastaria o conceito de ato jurídico.

Elementos do Ato

Na doutrina discute-se a forma de se tratar como elemento do ato ou requisitos do ato administrativo. Importa que de uma forma ou outra, os elementos do ato administrativo é existência, validade e aplicabilidade. Para o doutrinador Cretella Júnior³, quanto à elemento e requisito.

Quanto à diferença entre elementos e requisitos, ele diz que os primeiros dizem respeito à existência do ato, enquanto são indispensáveis para a sua validade. Nesse caso, agente, forma e objeto seriam elementos de existência do ato, enquanto os requisitos seriam esses mesmos elementos acrescidos de caracteres que lhe dariam condições para produzir efeitos jurídicos: agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei.

Os elementos dos atos administrativos são os seguintes: *sujeito*, para Di Pietro chamado de agente, *objeto*, *forma*, *finalidade* e *motivo*. Hely Lopes Meirelles, quanto aos elementos do ato administrativo, leciona.

O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: *competência*, *finalidade*, *forma*, *motivo* e *objeto*. Tais componentes, pode-se dizer constituem a infraestrutura do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de mérito ou de gestão.⁴

Forma

A forma do ato, na verdade é condição de existência e validade do mesmo. Não há dúvida de que a inobservância da forma (formalidades) do ato prevista na lei, determinam a sua invalidade, pois se assim não fosse o agente público poderia agir a seu bel prazer na forma que lhe convir.

No tocante a forma de como o ato deve acontecer, Hely Lopes Meirelles, ensina com grande clareza.

² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 371.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 204.

⁴ MEIRELLES, Hely Lopes, Eurico de Andrade Azevedo, e Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Direito Administrativo Brasileiro. 21ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990. p. 134.

É o revestimento exteriorizado do ato administrativo e constitui requisito vinculado e imprescindível à sua perfeição. Enquanto a vontade dos particulares pode manifestar-se livremente, a da Administração exige procedimentos especiais e forma legal para que se expresse validamente. Daí podemos afirmar que, se, no Direito Privado, a liberdade da forma do ato jurídico é regra, no Direito Público é exceção.⁵

A forma prescrita do ato constitui garantia jurídica do mesmo é o que leciona Di Pietro⁶.

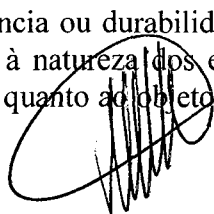
No Direito Administrativo, o aspecto forma do ato é de muito maior relevância do que no direito privado, já que a obediência à forma (no sentido estrito) e ao procedimento constitui garantia jurídica para o administrado e para a própria Administração; é pelo respeito à forma que se possibilita o controle do ato administrativo, quer pelos seus destinatários, quer pela própria Administração, quer pelos demais Poderes do Estado.

Neste azo, é ofuscante o entendimento da legislação supracitada, onde toda a documentação que vai instruir o Processo Administrativo Fiscal deve conter *provas* inequívocas, concisas, que comprovem de maneira satisfatória a relação de causalidade entre os três momentos da geração do crédito tributário, quais sejam: a infração cometida, *o fato gerador da obrigação e a constituição do crédito tributário*.

Ao cabo dessas considerações acerca do lançamento deve-se entender que para o auto de infração ser válido, conterà, necessariamente, todos os requisitos essenciais. A este propósito, comentando o alcance dos princípios essenciais que devem compor o auto de infração, Pontes de Miranda tece, com muita argúcia, preciosas considerações que se aplicam com grande rigor à questão aqui levantada. Diz o renomado Mestre:

Defesa e Direito Público Subjetivo – Tanto o direito fiscal, quanto os outros ramos do direito administrativo, inclusive o direito relativo às contribuições de empregados e empregadores, têm de atender ao **princípio da possibilidade de defesa**. Quem quer que encontre infração tem, logicamente, de encontrar ato que infringe lei; portanto, há de saber e dizer qual a lei e qual o ato, para que o apontado como fator possa apreciar a **comunicação de conhecimento**, que se faz, e defender-se, ou com a alegação de que a comunicação de conhecimento, o **statement of fact**, é falso ou com a alegação de que não há a regra jurídica, que se invoca no auto de infração, ou que a regra jurídica, que se invoca, é contrária à lei, ou que, ainda quando a lei, é contrária à Constituição. É preciso que o acusado de infringir possa discutir as arguições quer implicam **quaestiones facti**, quer impliquem **quaestiones juris**.

A certeza, é atributo que deve reunir a todo o ato administrativo, para que não esteja inquinado de vício que ameça a existência ou durabilidade do ato. “A vontade manifesta tem de visar efeitos jurídicos precisos quanto à natureza dos efeitos, as pessoas, as coisas, às próprias circunstâncias de tempo e lugar – isto é, quanto ao objeto propriamente dito e aos pressupostos que lhe estejam ligados.”



⁵ MEIRELLES, Hely Lopes, Eurico de Andrade Azevedo, e Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Direito Administrativo Brasileiro. 21º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1990. p.135.

⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 210.

Apreciando a matéria, SEABRA FAGUNDES⁷ assim se verbaliza:

“o ato administrativo inclui cinco elementos básicos: *competência, motivo, objeto, finalidade e forma*. (...) A autoridade administrativa, no entanto, quando pratica ato discricionário escolhe o motivo e o objeto do ato administrativo. Este referente ao conteúdo do ato e aquele relativo a razões de oportunidade e conveniência, caracterizando assim o chamado mérito administrativo.”

A Questão da Prova no Processo Administrativo Tributário

Diante de tudo o que foi exposto, é de curial importância acentuarmos que os princípios que regem a Administração Pública devem ser seguidos rigorosamente pelos agentes públicos, não podendo se desviá-los sob pena de praticar ato inválido ou nulo.

Neste sentido, analisando os fólios processuais, por ocasião do julgamento realizado neste colegiado, conforme aludido acima, observou-se que existe uma premissa a ser considerada nesta contenda, posto que existe uma carência de prova, ou seja, o autuante não trouxera aos autos os documentos fiscais exigidos pela norma em comento, no sentido de exprimir provas robustas e inequívocas do ilícito cometido.

Neste escopo, impende fazer menção ao antigo brocardo jurídico "allegare sine probare et non allegare paria sunt" - alegar e não provar é o mesmo que não alegar. Apenas a existência de meros indícios ou presunções não pode servir de alicerce seguro a caracterização do crédito tributário. A falta do requisito primordial para assegurar a certeza e liquidez do crédito tributário decorrente do lançamento de ofício, realmente não se faz presente aos autos, desconstituindo-se a materialidade da infração tipificada.

Este é o entendimento da ilustre tributarista Maria Rita Ferragut⁸, vejamos:

“(...)Aquele que não tem como provar seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse. Se a ocorrência fenomênica do evento descrito no fato não puder ser suficientemente provada, ele não existirá juridicamente. São as provas jurídicas, e tão-somente elas, que propiciam o conhecimento dos acontecimentos relevantes para o mundo jurídico.”

Alexandra Dabul⁹, versando de forma singular sobre presunções, já tratado acima, “assim pondera:

“... a razão por que não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir

⁷ “in” O controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 2ª ed., J. Tronfino, Rio de Janeiro, 1950, pág. 88.

⁸ Presunções no Direito Tributário – Maria Rita Ferragut – Ed. Dialética – pg. 45

⁹ Livro "Da Prova no Processo Administrativo Tributário, " de autoria da renomada Mestra Alexandra Dabul, pág.82.

que mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal - de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador".

Cabe, portanto, à autoridade fazendária demonstrar sua existência, provar a ocorrência do fato gerador da imposição. O caso é merecedor de uma reflexão mais aprofundada, vejamos alguns entendimentos doutrinários acerca da presunção e do ônus da prova:

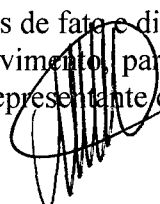
"Excetquando-se as presunções legais, o ônus da prova dos fatos tributários e das condutas irregulares pertencem exclusivamente ao fisco, descabendo exigi-las do fiscalizado. Neste sentido, observa Alberto Xavier que: "... o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumba à Administração fiscal de modo que em caso de subsistir a incerteza, deva abster-se de praticar o lançamento ou deva praticar com um conteúdo quantitativo inferior resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever de prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar.

Neste mesmo diapasão:

"Ninguém crê mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que esse atributo exonera a administração de provar os fatos que afirma".¹⁰

Diante do exposto, conclui-se que a denúncia posta no auto de infração não pode prosperar, uma vez que não se coaduna ao caso em exame, pois no caso, não se tem o elemento probante motivador da existência do ilícito descrito no libelo fiscal acusatório, minguando, assim o procedimento, cuja materialidade, é da substância do fato que se prova. Além do mais, o fato de um vício insanável levantado pelo nobre representante do Estado, em que sustentou, conforme Parecer nº 604/2011, em anexo, que na ação fiscal procedida pelo agente fiscal, tal suposta irregularidade não ficou provado, haja vista que o autuante sequer escreveu informações ao auto, e teve como suporte tão somente uma planilha que carece de maiores esclarecimentos, o que cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Isto posto, com esteio nas razões de fato e direito ora evidenciadas voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento, para em grau de preliminar declarar a nulidade do presente processo, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.



¹⁰ Paulo Celso Bergstron Bonilha, A Prova no Processo Administrativo Tributário pág. 92.

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **PÉ MANIA CALÇADOS LTDA** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

RESOLVEM, os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para por maioria de votos, reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, declarando em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, nos termos do voto do Relator, conforme com Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Edilson Izaías de Jesus Junior que se manifestou contrário à nulidade por entender que, no presente caso, o vício conduz à improcedência da autuação.

SALA DAS REUNIÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 28 de MAIO de 2013

Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE


Edilson Izaías de Jesus Junior
CONSELHEIRO


Anneline Magalhães Torres
CONSELHEIRA

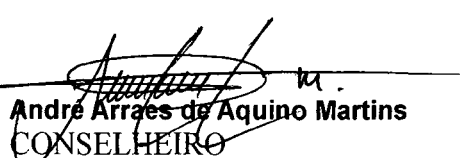

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO

José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO


Francisco Ivanildo Almeida de França
CONSELHEIRO


Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRO


Antônio Gilson Aragão de Carvalho
CONSELHEIRO


André Arraes de Aquino Martins
CONSELHEIRO


Matheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

Igor de Rosalmeida Dantas
CONSULTOR(O)A TRIBUTÁRI(O)A