



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 546/2011 - 83ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DE: 25/10/2011  
PROCESSO Nº 1/3007/2008 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2008.08124-8  
RECORRENTE: E & M INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: FRANCISCO AUDÍSIO BEZERRA ADRIANO  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

**EMENTA:** - ICMS: Omissão de Receitas/Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM. 1. O *Custo das Mercadorias Vendidas* (CMV) foi superior às vendas de mercadorias realizadas. A diferença apurada indica que o sujeito passivo, no período auditado, comercializou mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais. Presunção "*juris tantum*". Admissibilidade de prova em contrário (as quais não vieram aos autos). 2. Os resultados dos levantamentos, embora disformes, conduzem à fixação, para fins de base de cálculo, ao gravame de indicação fiscal, ao revés do obtido através do *Laudo Pericial*, porque este resultou maior gravame (*reformatio in pejus*). 3. No caso concreto, tem-se por equivalente a omissão de vendas ou de saídas. 4. Constatou-se no procedimento fiscal que, em planilha de dados, aferira-se a situação que suporta autuação fiscal. Recurso voluntário conhecido e não provido. 4. Auto de Infração julgado procedente, por unanimidade de votos. Mantida a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, conforme manifestação do representante da d. Procuradoria Geral do Estado. 4. Infringido: Art. 169, 174, I e 177 do Dec. nº 24.569/97. Penalidade: Art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96, c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003.

## RELATÓRIO

O *Auto de Infração* apresenta o relato básico a seguir transcrito:

"Omissão de receitas tributadas, constatada através da planilha DRM no valor total de R\$ 511.514,21, pelo que cobramos o ICMS de R\$ 86.957,42 com a multa de R\$ 153.454,26 através deste *Auto de Infração*, juntamente com os acréscimos legais".

O documento *Informações Complementares ao Auto de Infração* ratifica o cumprimento à *Ordem de Serviço* que ensejou na lavratura do *Termo de Início de Fiscalização*, pelo qual o sujeito passivo fora cientificado do procedimento de auditoria fiscal relativa ao exercício de 2005 e, após conferência nos seus livros e documentos fiscais, fora constatada a diferença da ***Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM***, conforme planilha, ensejando omissão de receitas tributadas no valor acima indicado (relato do AI).

A autuação consignou infringidos os arts. 127, 169, 174, 177 do Regulamento ICMS - Dec. nº 24.569/97, com aplicação da penalidade contida no art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96 (c/ redação dada pela Lei nº 13.418/2003).

Intimada [por *Aviso de Recepção - AR*] para proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, impugnar a autuação, assim o fez, restando formalizado o presente processo *Administrativo Tributário* onde o feito foi julgado procedente em 1ª Instância.

Intimado da decisão que se lhe apresentava desfavorável, o autuado interpôs junto ao *Conselho de Recursos Tributários* o recurso voluntário.

O *Parecer da Consultoria Tributária*, lastreada em *Laudo Pericial*, sugeriu o conhecimento do referido recurso interposto, negando-lhe provimento e confirmando a decisão condenatória exarada em 1ª Instância.

É o breve relatório.

ARGB



## **VOTO DO RELATOR**

A acusação fiscal em relevo é a inerente a omissão de receitas tributadas, correspondente à falta de emissão de documentos fiscais, constatadas através das planilhas que aludem à *Conta 'Mercadorias'*, no exercício de 2005.

Em síntese, o Recurso Voluntário assinala sejam consideradas as notas fiscais apresentadas pela recorrente cujos registros não constavam da escrita fiscal, sob o entendimento de que tal fato consiste em mero erro formal sanável e que se trataria apenas de descumprimento de obrigação acessória.

Reforçava a recorrente, em seu pro, que as mercadorias foram remetidas para beneficiamento e, no caso em tablado, referiam-se à suspensão, conforme o Regulamento do ICMS, o que não implicaria em falta de recolhimento do imposto, não trazendo qualquer prejuízo ao erário ao fim, requerendo fosse reformada a decisão singular por descumprimento de obrigação acessória.

Contraopondo-se a este aspecto, calha estabelecer o entendimento de que a apresentação de nota fiscal indicando a saída para beneficiamento não é bastante para diferir imposto para a saída subsequente ao retorno da mercadoria beneficiada, tanto que se não ocorrer o retorno da mercadoria, o imposto deverá ser recolhido no mês subsequente ao da remessa (da mercadoria), como de fato deveria ter ocorrido, em face de que entre a data da autuação e da emissão, em remessa, sem a comprovação do retorno, já transcorreria prazo superior a um semestre.

A auditoria levada a cabo, no procedimento de fiscalização, ao realizar o levantamento através da Conta Mercadorias, levava em consideração à movimentação das mercadorias no período, isto é, o valor do estoque inicial, das compras, das vendas e do estoque final.



■

Aludida sistemática, através de uma informação de natureza econômica, revelara o resultado bruto com mercadorias, indicando se houve lucro ou prejuízo nas operações de vendas do estabelecimento.

O Custo das Mercadorias Vendidas pode ser conhecido através da composição abaixo delineada. O Resultado Bruto decorre do confronto entre a Receita de Vendas e o Custo das Mercadorias Vendidas, podendo também ser analisado como oriundo da diferença entre Receita Líquida de Vendas o Custo das Mercadorias Vendidas.

### **SOBRE A OMISSÃO DE RECEITA**

Lei nº 12.670/96:

**Art. 92.**

...

§ 8º. 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;

Em se tratando de omissão de receitas, o comando insculpido no art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/96 admite a prova em contrário, e a que veio aos autos não produziu o efeito necessário.

Em casos tais, nem ao menos se torna invertido o ônus da prova, posto tratar-se de um comando presuntivo [*juris tantum*] albergado em Lei, de modo em procedeu e inferiu o autuante, ao elaborar a Demonstração da Conta Mercadorias - DRM, com suporte na disposição legal acima examinada que assinala a existência de um fato provável, embora seja admitida prova em reverso.

É a disposição legal ou o seu conteúdo, e não o agente fiscal que tem como verdadeira a omissão de receitas e a este se antecipa. Logo, a omissão de receita infere da inobservância de norma elementar assente no ordenamento jurídico-tributário que determina a emissão de documentos fiscais, como se infere, na Lei do ICMS-CE (nº 12.670/96), pelo art. 75, tornando-se imperiosa a aplicação da



sanção tributária que se amolda também ao caso vertente na disciplina regulamentar - art. 169 do RICMS/CE - Dec. nº 24.569/97:

"Art. 169. Os estabelecimentos (...) emitirão Nota Fiscal (...):

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem".<sup>1</sup>

O RCM é o resultado bruto do exercício de uma empresa comercial. Este resultado poderá ser lucro (lucro s/vendas ou Lucro Bruto) ou prejuízo (prejuízo s/ vendas).

<b>APURAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>	
<b>ESTOQUE INICIAL</b>	
( + )	Compras de mercadorias (brutas)
( - )	ICMS s/ compras
( - )	Devolução de compras (liquidas de ICMS)
( + )	Frete s/ compras
( - )	ICMS s/ frete
( + )	Transferências recebidas
( - )	ICMS s/ transferências recebidas
( - )	Transferências expedidas (liquidas de ICMS)
( - )	Descontos incondicionais obtidos
( - )	Estoque final
( = )	<b>CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS</b>

<b>DEMONSTRAÇÃO DA RECEITA LÍQUIDA</b>	
<b>Receita de Vendas</b>	
( - )	Devolução de vendas (líquidas de ICMS)
( - )	ICMS s/ vendas
( - )	PIS s/vendas
( - )	COFINS s/ vendas
( - )	Descontos incondicionais concedidos
( = )	<b>RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS</b>

<b>APURAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS</b>	
<b>Receita Líquida de Vendas</b>	
( - )	CMV
( = )	<b>Lucro ou Prejuízo</b>

<sup>1</sup> Assinala o Regulamento ICMS - Dec. citado - que:  
"Art. 174. A nota fiscal será emitida:  
I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem."



Ao refazer a Conta Mercadoria, o auditor fiscal designado constatou que a empresa apresentava uma diferença de R\$ 511.514,21. Portanto, o resultado negativo em que o CMV ultrapassara as vendas, retrata a ocorrência de saída de mercadorias sem documento fiscal.

É notória a existência de norma regulando a emissão de nota fiscal nas operações de vendas, não sendo facultada a obrigação em emitir documentos fiscais em saídas de mercadorias. É o que se depreende nas disposições regulamentes (arts. 174 e 177 do Dec. nº 24.569/97) que determinam a obrigatoriedade da emissão.

Oportuno ressaltar que a legislação tributária não admite a emissão de documento fiscal com preço de mercadorias inferior ao de aquisição (salvo nos casos autorizados previamente, pelas autoridades fazendárias).

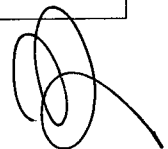
Com efeito, a metodologia empregada atende aos pressupostos legais evidenciados no Auto de Infração, onde se faz presente o arcabouço necessário a tornar possível tais autuações.

A tese recursal desenvolvida enfrenta outra vertente - a do descumprimento de obrigação acessória por falta de emissão de documento fiscal -, não sendo este o móvel da autuação.

Reafirma-se:

- O caso vertente se amolda à previsão. Não comporta dúvida. O ato, "de per si", remete à situação em que a legislação tributária estadual define como infração, na dicção do art. 117 da Lei nº 12.670/96.

**“Art. 117. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS.”**



■

Contudo, calha reparar, no cotejo de cálculos adotados na metodologia, cuja eleição ora se faz, de modo a cingir-se procedência da autuação que, na providência pericial realizada, obteve-se outro resultado, em razão da Impugnação que solicitara tal providência para o fim de examinar documentos fiscais de beneficiamento que trouxe em anexo à defesa intentada em sede de 1ª Instância.

Diz o **Laudo Pericial** que:

a) *A documentação fiscal trazida em defesa (somando R\$ 510.830,00), referente às saídas de mercadorias para beneficiamento está conforme as originais no bloco de notas fiscais de saídas. No entanto, não estão escrituradas no livro Registro de Saídas do sujeito passivo e por conseqüência, no seu livro Registro de Apuração do ICMS.*

b) *Que elaborou um novo levantamento no qual se constata apenas uma pequena alteração na base de cálculo (**PARA MAIOR**) com relação ao trabalho da auditoria que culminou na autuação, ressaltando que no levantamento, não foram incluídas as notas fiscais por não se encontrarem lançadas nos livros fiscais;*

c) *Que constatou no exercício de 2005, uma omissão de saídas de **R\$ 527.717,57.***

Inobstante o valor encontrado em Perícia (o acima apontado) tenha sido “a maior”, resta considerado o originário contido no auto de infração, ou seja, **R\$ 511.514,21.**

**“REFORMATIO IN PEJUS”**

**Art. 460.** É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.



As peças defensórias – impugnação e recurso – arguem que não pode prevalecer o levantamento realizado que solicitou, fosse realizado pela Perícia, tendo em vista o “*reformatio in pejus*” que, alcançado pela dicção constitucional, impede o agravamento do lançamento inicial.

Embora a tese defensiva – *reformatio in pejus* (**reformat para pior**) não seja pacífica no processo administrativo tributário, encontra albergue em parte da doutrina e o Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará tem por precedentes firmados, a premissa da aplicação nos termos do lançamento originário contido no Auto de Infração.

### **A PRESUNÇÃO LEGAL**

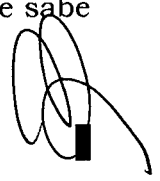
### **E SEU CARATER EM SEDE DE AUTUAÇÃO FISCAL**

Pelo que expomos acima, os resultados da auditoria fiscal e da perícia, embora distintos, foram realizados sob fundamento de previsão legal, mas de caráter presuntivo, e remete a que, o resultante maior, quando efetuado, apenas e tão-somente corrobora ou confirma o menor e, no caso em que se funda, é de natureza relativa (e não absoluta) ou “*juris tantum*” e não “*juris et de jure*”, logo, admite prova em contrário.

Por tal consideração, Candido Rangel Dinamarco em seu livro “*A Instrumentalidade do Processo*, 12ª. ed., pg 299) assinala que “a técnica das presunções relativas conduz à inversão do ônus da prova e não a soluções radicalizadas.”

Não se pode olvidar que é manifesto o risco de erro nas autuações por presunções que, de sorte, por admissão da prova em contrário, pode neutralizá-la. Inegável que se trata de meio excepcional, suscetível de injustiça e arbitrariedade, embora de estofo legal que atende aos reclamos de lógica.

É pertinente que os agentes do Fisco saibam distinguir a ficção da presunção legal, pois enquanto naquela o legislador dá por verdadeiro o que sabe





ser inexato, ou melhor, diz que determinado fato é igual a outro, para a produção das mesmas conseqüências, mas na verdade, os dois fatos são diversos.

Atualíssima é a lição de Alfredo Augusto Beker (in “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, 2ª. ed., pg. 463) ao lecionar que:

**“Na ficção**, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda certeza falso). **Na Presunção** a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro.”

Deduz-se desta memorável e irretorquível ensinamento que a verdade jurídica, imposta pela lei:

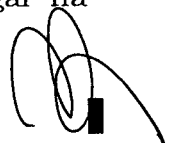
1. Quando provável (certa) a falsidade, é ficção legal;
2. Quando se fundamenta numa provável veracidade, é presunção legal.

No caso vertente, na construção indutiva da base de cálculo para fins de autuação, a presunção-prova formulada pela autoridade fiscal de valores distintos, pode dar prevalência, em sendo a de menor gravame, logo, há de se dar prevalência a de menor resultado.

Ao fixarmos como base de cálculo da autuação a metodologia de menor resultado delineado nos levantamentos fiscais, isto é, elegendo o resultado da autuação, amparamo-nos na lição de Paulo Celso Bonilha (“*Da Prova no Processo Administrativo Tributário*”, p. 116), de que:

**“No julgamento, somente com a convicção de presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e a procedência do lançamento.”**

**JULGAMENTO EXTRA E ULTRA PETITA:** Julgamento *extra petita* ocorre quando se julga pedido não formulado, quanto o *ultra petita* tem lugar na



hipótese em que se aprecia pedido formulado, porém emprestando-lhe maior extensão que a pretendida por quem o formulou. De qualquer sorte, ambas as hipóteses de vícios endógenos da sentença apenas acarretam a sua reforma e não a sua nulidade.

Como ressalta a doutrina (Valentim Carrion), “a sentença que julga *ultra petita* (além do pleiteado) e a que o faze *extra petita* (fora do que pretendeu o autor) são reformáveis mediante recurso.”

**A PENALIDADE APLICÁVEL:** A norma tributária que impõe a obrigação tributária regulamentar, cria para o Estado o direito material à pretensão punitiva, fruto da possibilidade de imposição de sanção consubstanciada na prática de ato antijurídico estatuído na Lei nº 12.670/96 nos moldes da redação dada pelo art. 123, III, “b”. “*Ex-positis*.”

**VOTO:** Configurando-se a situação em relevo a inobservância de norma legal e regulamentar, que dá ensejo e adequação típica dentre as hipóteses de infração à legislação tributária do Estado, logo, não merece reparo, por reforma a *Decisão* exarada em 1ª Instância, que resultou na procedência da autuação, em face do disposto no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96.

Por isso encontro azo para conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a procedência a que aludiu o julgamento singular, bem como o Parecer da Consultoria Tributária, adotado *in totum* pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

ARGB

**Demonstrativo do Crédito Tributário**

Base de cálculo...	R\$ 511.514,21
ICMS (17 %) .....	R\$ 86.957,42
Multa (30%).....	R\$ 153.454,26




**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **E & M INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA.**, e recorrido a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

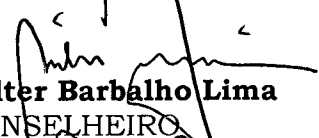
**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do *Conselho de Recursos Tributários*, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, julgando procedente a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e da manifestação em Sessão, pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado, que manteve as disposições do *Parecer* da Consultoria Tributária ao qual adotara.

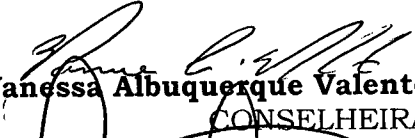
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 22 de 11 de 2011.

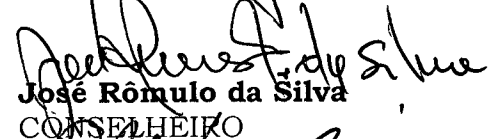
  
**Ana Maria Martins Fimbó Holanda**  
PRESIDENTE DA CÂMARA, em exercício

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**Anneline Magalhães Torres**  
CONSELHEIRA

  
f/ **Valter Barbalho Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Vanessa Albuquerque Valente**  
CONSELHEIRA

  
**José Rômulo da Silva**  
CONSELHEIRO

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Cícero Rogér Macedo Gonçalves**  
CONSELHEIRO

PRESENTE

  
**Mateus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO