



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 578 /2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

38ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA EM 20/10/2008

PROCESSO Nº: 1/2913/2004 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200406628

AUTUANTE: VACILIE MIHALIUC MATRICULA Nº: 009065-1-4

RECORRENTE: CÉLUAL DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA E RODRIGUES E SILVEIRA  
LTDA

RECORRIDO: AMBOS

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

**EMENTA:** ICMS-OMISSÃO DE SAÍDA. Infração constatada através do fluxo financeiro. Inadequação do referido método para verificar omissão de receitas em empresa que exerce atividade comercial e de serviço. Impossibilidade de saber se o ilícito fiscal foi originado da venda de mercadorias ou da prestação de serviços sem nota fiscal. Ausência de critério legal para definir a base de cálculo sobre a qual deverá incidir o ICMS e o ISS. Falta de liquidez e certeza acerca do crédito tributário constituído. EXTINÇÃO do processo nos termos do art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei nº 12.732/97. Recursos oficial e voluntário conhecidos e providos. Decisão Unânime.

## RELATÓRIO

Consta do auto de infração em lide a acusação de que a empresa acima identificada promoveu a saída de mercadorias sem nota fiscal nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, no montante de R\$ 111.334,66. A constatação do ilícito fiscal se deu através do levantamento da conta financeira.

Foram dados como infringidos os arts. 127, inciso I, 169, 174 e 177 do Dec. nº 24.569/97, com sanção prevista no art. 123, inciso III, alínea "b" da Lei nº 12.670/96.

Nas informações complementares ao auto de infração o agente fiscal indica o valor da omissão de saída constatada em cada exercício fiscalizado e esclarece o ajuste que procedeu no valor das vendas do mês de outubro de 2001, em razão das devoluções efetuadas neste período.

Instruem o processo a ordem de serviço nº 2004.10938, termo de início de fiscalização nº 2004.08716, termo de intimação nº 2004.10311, termo de conclusão nº 2004.14037, relação de receitas e despesas, cópia do livro registro de apuração do ICMS, demonstrativo de fluxo de caixa e suas respectivas planilhas, todos contendo informações atinentes aos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004.

A empresa autuada contestou tempestivamente a acusação fiscal.

Às fls. 375 consta aditamento à impugnação, requerendo a juntada de um parecer técnico-contábil elaborado por contabilista acerca do levantamento financeiro que serviu de suporte para exigência em tela.

No referido parecer, o contabilista alega a existência de falhas no trabalho fiscal e refaz o fluxo financeiro da empresa autuada no período fiscalizado.

Consta às fls. 387 dos autos documento comunicando a mudança do assistente técnico indicado na impugnação e desconstituição do Sr. José Carlos Vitoriano Lopes Júnior como advogado da empresa autuada.

Submetido o processo a julgamento de primeira instância, a julgadora requereu a realização perícia diante das alegações de erros informados na impugnação e também em virtude do parecer contábil que afirma ter havido incorreções na elaboração do fluxo financeiro.

Em resposta aos quesitos formulados pela julgadora singular, o perito designado ao caso, após a analisar a documentação fiscal da empresa autuada, concluiu o laudo pericial nos seguintes termos:

- 1) Que não foi colocada a sua disposição toda a documentação solicitada para a realização do trabalho pericial, faltando os originais de documentos e livros contábeis, das duplicatas entre outros documentos essenciais para a análise do fluxo financeiro.
- 2) Que os valores de compra e de venda utilizados pela fiscalização são exatamente os mesmos informados na GIM.
- 3) Que sem a apresentação de toda a documentação não é possível saber se só foi empregado o regime de caixa na construção do levantamento financeiro.

Observa, porém, que as despesas que analisou foram todas pagas dentro do período fiscalizado.

- 4) Que ajustou o valor das vendas do mês outubro de 2001, corrigindo também o valor de algumas despesas, consoante alertou o assistente técnico designado pela empresa atuada nos documentos de fls. 404/405.
- 5) Que diante da impossibilidade de identificação dos pagamentos relativos ao "outras despesas" decidiu excluí-las do levantamento fiscal.
- 6) Que a diferença verificada após os devidos ajustes foi de R\$ 63.769,08.

As fls. 411 consta procuração na qual a empresa atuada constitui o Sr. José Carlos Vitoriano Lopes como seu procurador.

Constam das fls. 413/764 dos autos cópias de livros e documentos fiscais que serviram de base para o exame pericial.

Na primeira instância, a julgadora decidiu pela parcial procedência da autuação, acatando os valores demonstrados no laudo pericial.

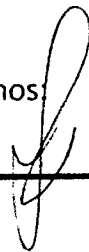
Consta às fls. 786 documentos assinado em 3 de agosto de 2007, comunicando a desconstituição do Ser. José Carlos Vitoriano Lopes como advogado da empresa atuada.

Em 18 de agosto de 2007, o sujeito passivo interpõe recurso voluntário, subscrito pelo Sr. José Carlos Vitoriano Lopes Júnior, por meio do qual requer improcedência da exigência fiscal com arrimo nos argumentos a seguir expostos:

- 1) Que o levantamento fiscal é deficiente e não se presta para provar nada do que alegou o atuante.
- 2) Que no julgamento de primeira instância houve duas grandes falhas, a saber:  
1) Que não houve motivação da negativa a sua solicitação de trazer aos autos cópia do processo administrativo relativo ao pedido da empresa de mudança no regime de pagamento. 2) Que no caso em tela deveria ser aplicado o princípio da presunção de legitimidade ou veracidade do fisco;
- 3) E, por derradeiro, requer a apresentação de aditivo contendo parecer elaborado por auditoria independente e, possivelmente, com a indicação de novo assistente técnico.

A Consultoria Tributária opina pela manutenção da decisão parcialmente condenatória de primeira instância.

As fls. 816/828 consta o aditivo ao recurso voluntário nos seguintes termos:



- 1) Que sócia da empresa autuada teria assinado as planilhas elaboradas pelo contador a pedido do agente atuante sem ter noção do seu conteúdo;
- 2) Que tem como provar que o digno atuante não analisou toda sua documentação fiscal e que partiu de premissas falsas para chegar a resultado contido no auto de infração;

Requer, ao final, a realização de novo exame pericial, já que desta feita a sua contabilidade encontra-se organizada e pronta para demonstrar os erros cometidos no levantamento fiscal. Neste sentido elabora os quesitos que entende necessários a elucidação da presente lide. Junta ao processo documentos novos como o parece de auditoria independente e cópia do processo administrativo em que foi deferido o pedido de mudança de regime de pagamento do ICMS de normal para EPP.

Consta às 829/850 parecer de auditoria independente e cópia do processo administrativo atinente a solicitação de mudança do regime de recolhimento de normal para EPP.

A recorrente, invocando os princípios ampla defesa e da verdade material, requer a juntada de parecer técnico elaborado pelo atual responsável pela sua escrita fiscal e contábil como forma de nortear os trabalhos periciais que porventura venham ser deferido pela Câmara de Julgamento, acrescentando ainda mais dois quesitos a serem apreciados pela perícia e que entende ser necessários para solucionar o presente caso. Anexa aos autos cópia dos termos de abertura e encerramento dos Diários de n°s 01,02, e 03, como também novo demonstrativo do fluxo de caixa, cópias das declarações de impostos de renda - pessoa física relativa aos exercícios 2006 e 2005 e formulário destinado a concessão de empréstimo.

É o relatório.



## VOTO DO RELATOR

Em ação fiscal realizada junto à empresa autuada, referente às operações efetuadas nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, constatou-se, através do levantamento financeiro, uma omissão de receitas no valor de R\$ 111.334,66.

O levantamento financeiro, como se sabe, retrata o fluxo de caixa da empresa em determinado período, demonstrando as entradas e saídas de numerários que foram efetuadas, levando em consideração o saldo inicial e final das disponibilidades.

Esta ferramenta contábil é utilizada pelo fisco estadual como meio de constatar a compatibilidade entre os recursos financeiros aplicados e as origens dos recursos gerados com a atividade operacional e não-operacional da empresa num determinado período de tempo.

Neste levantamento fiscal, a existência de diferença positiva ou negativa indica que algum pagamento ou recebimento não foi registrado pela empresa, já que o valor das origens deve ser igual ao valor das aplicações de recursos.

Se houver diferença positiva, ela resulta da falta de registro de algum pagamento, razão pela qual há uma sobra fictícia de caixa. Ocorrendo a situação inversa, revela-se o chamado "furo de caixa", que se caracteriza pela ocorrência de pagamentos em montante superior aos recursos disponíveis pela empresa. Isto significa dizer que algum pagamento foi efetuado com recursos financeiros não registrados pela empresa.

O legislador cearense considerou como omissão de receitas o déficit financeiro que resulta desta última hipótese, consoante dispõe o art. 827, § 8º, inciso VI do Dec. n° 24.569/97.

Trata-se, portanto, de uma presunção *juris tantum*, que remete a empresa autuada a tarefa de provar que não deixou de emitir notas fiscais por ocasião de suas vendas de mercadorias.

No presente caso, porém, a utilização do fluxo financeiro para a constatação de omissão de venda torna-se inadequada, tendo em vista que a empresa autuada exercia atividade sujeita ao ICMS e ao ISS, não sendo possível identificar se a diferença constatada pela fiscalização foi motivada pela venda de mercadorias sem nota fiscal ou pela prestação de serviço sem o registro fiscal.

Seria temerário afirmar que os pagamentos realizados sem respaldo escritural de caixa teria sido proveniente da venda de mercadorias sem nota fiscal, pois nos autos não constam elementos que levem a esta conclusão. Do mesmo modo, não se pode afirmar que o déficit financeiro se deu pela falta de emissão de nota fiscal de serviço.

Neste caso, entendemos também que não seja possível fazer o rateio da diferença proporcionalmente ao faturamento que cada atividade representou nas receitas totais auferidas no período, por inexistir previsão legal para adoção deste critério.

A empresa correria o risco de sofrer a mesma ação fiscal por parte do Fisco Municipal e este, utilizando-se da mesma ferramenta, concluir que o déficit financeiro seria oriundo das receitas de serviços não registradas. Neste caso, a empresa seria penalizada duas vezes pela mesma infração, já que o Município iria cobrar o ISS sobre a diferença encontrada, sem prejuízo da aplicação pena cabível, e o Fisco Estadual exigiria o ICMS e a multa de 30% sobre a mesma base de cálculo.

Costuma-se adotar o rateio quando a diferença revelada no fluxo financeiro é proveniente tão-somente de atividade sujeita ao ICMS e a empresa pratica operação com mercadorias sujeitas a diversos regimes de pagamento (normal, substituição tributária, isentas, etc).

Neste caso, por se tratar de operações sujeitas somente ao ICMS, a utilização do rateio no levantamento financeiro torna-se necessário como forma de minimizar as distorções ocasionadas pela própria técnica de fiscalização adotada, já que não é possível determinar quais operações saíram sem nota fiscal.

Diante da situação trazida aos autos, convém invocar o comando inserto no art. 112, inciso IV do CTN que assim dispõe:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

...  
IV- à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

No presente caso, existe dúvida quanto a graduação da penalidade a ser aplicada ao autuado, já que não é possível determinar a base de cálculo sobre a qual a multa será aplicada, devendo, portanto, ser aplicada a interpretação mais favorável.

A Procuradoria Geral do Estado, através de seu representante, comungando com este entendimento, retificou o parecer de fls. 815, manifestando-se da seguinte forma sobre a matéria discutida nos autos:

“No presente caso, a utilização do fluxo de caixa se mostra inadequado para identificação de omissão de venda de mercadorias, porque toma em consideração o fluxo global de receitas e despesas (débito e crédito).

Assim, em face da inadequação do fluxo de caixa como método de fiscalização para o caso, vê-se a iliquidez e certeza do crédito bem como a impossibilidade jurídica em face daquele”.

Dispõe o art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei n° 12.732/97 o que segue:

"Art. 54. Extingue-se o processo:

I - Sem julgamento do mérito:

b) quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual."

Na espécie, a impossibilidade jurídica decorre da falta de liquidez e certeza acerca do crédito tributário constituído, tendo em vista a dúvida quanto a origem do déficit financeiro detectado, se da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, sem nota fiscal.

Isto posto, voto pelo conhecimento dos recursos oficial e voluntário, dando-lhes provimento, para que a decisão de primeira instância seja reformada, decidindo-se pela EXTINÇÃO do processo, nos termos do art. 112, inciso IV do CTN combinado com o art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei n° 12.732/97, tendo em vista a ausência de critério legal para estabelecer, no fluxo financeiro, o percentual que cada atividade representou na diferença verificada pela fiscalização, entendimento este ratificado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, consoante manifestação reduzida a termo nos autos.

É o voto.



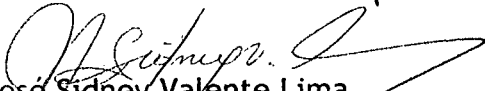
**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e RODRIGUES E SILVEIRA LTDA e recorrido ambos,

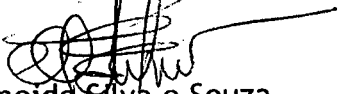
Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer de ambos os recursos, dar-lhes provimento, reformando a decisão parcialmente condenatória proferida pela 1ª instância, declarando em grau de preliminar e por decisão unânime a EXTINÇÃO processual, nos termos do voto do relator e de acordo com a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão mediante despacho reduzido a termo nos autos. Presente, para apresentação de defesa oral o representante legal da autuada, Dr. José Carlos Vitoriano Lopes, acompanhado da Sra. Maria Aldenir Silveira (sócia da autuada). Por ocasião da Sustentação Oral, o Dr. José Carlos Vitoriano Lopes, Advogado da autuada, declinou do pedido de perícia constante do recurso que repousa nos autos. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Vito Simon de Moraes.

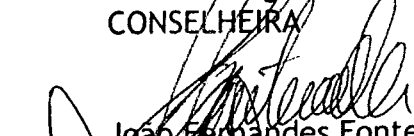
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de 12 de 2.008.

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

  
José Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO RELATOR


  
Camila Borges Duarte  
CONSELHEIRA

  
Maria Elineide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

  
João Fernandes Fontenelle  
CONSELHEIRO

  
Magna Vitória de Guadalupe L Martins  
CONSELHEIRA

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
CONSELHEIRO

  
Vito Simon de Moraes  
CONSELHEIRO

  
Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO