



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 601/2009 - 171ª. **SESSÃO ORDINÁRIA DE:** 09/09/2009
PROCESSO Nº 1/0370/2008 **AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2007.16043-7**
RECORRENTE: MARIA DE LIMA RODRIGUES
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: OSVALDO DOS SANTOS SILVA
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO
Conselheiro-Revisor: Cid Marconi Gurgel de Souza

EMENTA: - **Omissão de Receitas - DRM - Presunção "juris tantum"**. Admissibilidade de prova em contrário (as quais não vieram aos autos). A Demonstração do Resultado com Mercadorias conduz à fixação da base de cálculo da autuação. 1. A DRM, no caso concreto, tem-se por equivalente a omissão de vendas ou de saídas. 2. Constatou-se no procedimento fiscal que, em planilha de dados e provas acostadas a aferição de situação que suporta autuação fiscal. Recurso voluntário conhecido e improvido. 3. Auto de Infração julgado procedente, por unanimidade de votos. Rejeitada a preliminar de nulidade e confirmada a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, conforme manifestação do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da d.. Procuradoria Geral do Estado. 4. **Infringido:** Art. 169, 174, I e 827, § 8º, IV, do Dec. nº 24.569/97. **Penalidade:** Art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96.

RELATÓRIO

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

"Omissão de receita identificada através do levantamento financeiro/fiscal/contábil, sem emissão de documentos fiscal. Deixou de emitir notas fiscais de saídas para mercadorias sujeitas ao regime de normal de tributação no montante de R\$ 821.896,92 referente ao período de 01/01/2006 a 28/02/2007, conforme demonstrativos e informações complementares em anexo".

Nos autos, o costumeiro documento denominado *Informações Complementares ao Auto de Infração* ratifica a autuação, instruído com os seguintes documentos:

- 1) *Ordem de Serviço;*
- 2) *Termo de Início de Fiscalização;*
- 3) *Termo de Conclusão de Fiscalização;*
- 4) *Planilha de Demonstração e Apuração do Crédito Tributário de 2004;*
- 5) *Recibo de Entrega de documentos;*
- 6) *Cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS exercício de 2006 e DIEF 2007;*
- 7) *Relação das Notas Fiscais de entradas não lançadas na DIEF;*
- 8) *Cópia das Notas Fiscais não lançadas na DIEF;*
- 9) *Relação do Estoque existente em 28;02/2007.*

O autuante consignou como infringido o art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

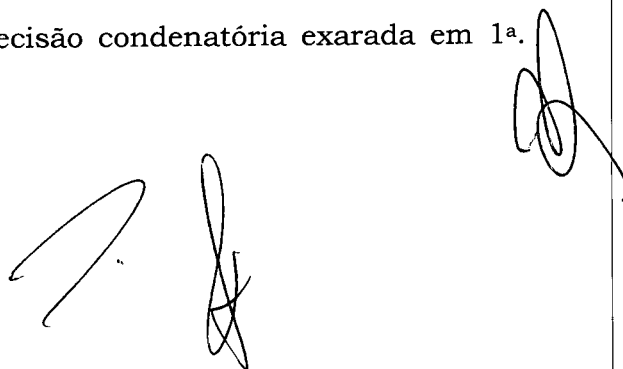
Intimada [*pessoalmente*] para proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, impugnar a autuação, assim procedeu, e, formalizado o processo, este tramitou do *Núcleo Setorial de Alimentos ao Contencioso Administrativo Tributário* onde o feito foi julgado procedente em 1ª Instância.

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

O *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu o conhecimento do recurso interposto, negando-lhe provimento e confirmando a decisão condenatória exarada em 1ª Instância.

É o mui breve relatório.

ARGB



VOTO DO RELATOR

As razões recursais estão alinhadas nas seguintes vertentes:

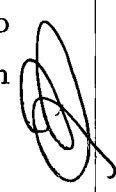
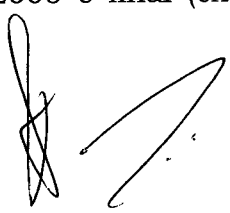
1. O Fisco não emitiu o Termo de Conclusão de Fiscalização - TCF - sobre o Auto de Infração - AI - em comento. A lei exige que para cada AI deve corresponder um TCF;
2. Há admissibilidade de presunção na elaboração da base de cálculo pelo Auditor Fiscal por não apresentar razões ou provas suficientes para comprovar o crédito devido;
3. O agente deveria ter efetuado o levantamento analítico do estoque;
4. A constituição do crédito tributário está vinculada a sua existência de fato e deverá ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento.

ANÁLISE (DAS RAZÕES RECURSAIS):

Rigorosamente não há como prosperar o primeiro argumento que requer seja emitido um TCF para cada auto de infração, quando este tendo sido emitido, repousa neste processo às fls. 10 e, nos demais processos, grafa-se em cópia, no qual se vê, inclusive, denotando sua eficácia, a aposição da rubrica, decorrente da ciência pessoal, demonstrando o conhecimento do autuação, que se fez não somente ali (no documento) guerreado, mas inclusive no próprio auto de infração.

O procedimento fiscal resultou em três autuações e, constituiu-se em três processos, em cada qual, fez-se juntar a cópia do TCF que assinala e identifica a correspondente autuação, tudo em acordo com as formalidades contidas no art. 822 do Regulamento ICMS - Decreto nº 24.569/97.

Trata-se da execução de auditoria fiscal com atualização de estoque tendo por termo inicial o período de 01/01/2006 e final (exercício aberto) fixado em 28.08.2007.



Em princípio, temos nas Informações Complementares ao Auto de Infração que:

"Verificamos através de análise nos livros e documentos fiscais que a empresa, no período (o acima assinalado) deixou de emitir notas fiscais para acobertar saída de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação" no montante assinalado no auto de infração.

Com efeito, aplica-se ao caso vertente as disposições do art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96, tendo o crédito tributário sido apurado através de planilhas (*Demonstração das Entradas e Saídas de Mercadorias - DRM*) e demonstrado em planilha anexa, que se denomina **Composição do Débito**.

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, o que não veio aos autos, senão de modo lacônico ou genérico para simplesmente afirmar que todas as saídas o foram com emissão de documentos.

O autuante, em elaborar a Demonstração das Entradas e Saídas de Mercadorias - DRM -, com suporte na disposição legal acima examinada assinala a existência de um fato provável, que admite 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.

Ora, 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), tornando-se imperiosa a aplicação da sanção tributária que se amolda também ao caso vertente na disciplina regulamentar - art. 169 do RICMS/CE - Decreto nº 24.569/97:

**"Art. 169. Os estabelecimentos (...) emitirão Nota Fiscal (...):
I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem".**

Demonstra o agente do Fisco que:

"A empresa, no período fiscalizado, adquiriu no mercado interno, mercadorias para revenda no montante de R\$ 2.019.259,19 e não declarou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF) que se vê em relatório anexo".

Reafirma-se:

O caso vertente se amolda à previsão estatuída em norma tributária. 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."

Por pressuposto, temos que a falta de emissão de documentos fiscais também é justificada pelas informações contidas na DIEF do exercício de 2006 e 2007, onde apresenta movimento de entradas no valor de R\$ 751.066,76 (equivalente a 27% do total das aquisições) e saídas no total de R\$ 30.628,00 (9% do total das compras) induzindo à conclusão de tratar-se claramente da falta de emissão de notas fiscais que dá ensejo também à falta de apuração e recolhimento do imposto/ICMS.

O levantamento do autuante - a apuração do imposto -, foi elaborada considerando o custo da mercadoria vendida, previsto na legislação tributária, a teor do art. 827, § 8º do Decreto nº 24.568/97, *in verbis*:

"Art. 827. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil em que serão considerados o valor das entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos."

Vale salientar que a utilização do método, pelo agente fiscal (autuante) tem por objeto verificar o resultado obtido pelo contribuinte em suas operações mercantis, através da apuração do custo de vendas das mercadorias.

Se este for inferior ao valor das vendas auferidas no período, a empresa operou com lucro. Se ocorrer situação inversa, às mercadorias foram vendidas com prejuízo, abaixo do custo de aquisição, o que se torna, à primeira vista, inadmissível, sendo esta situação regulada na disposição acima destacada (em negrito).

Examinando os documentos às fls. 594 a 601 (exercício 2006) e 602 a 609 (período de janeiro a agosto de 2007) dos autos, verifica-se que o autuante tomou por base, para compor a conta mercadorias, toda a documentação fiscal da empresa com os estoques iniciais e finais de mercadorias e, que, após a sua elaboração, o resultado, no período auditado, foi negativo, no valor de R\$ 821.896,91 revelando que teria havido omissão de vendas no respectivo período.

Cabe salientar, ainda, que o procedimento adotado encontra respaldo legal, não sendo, por conseguinte, o de levantamento de estoques, mas de técnica contábil autorizada, capaz de constatar omissão de vendas, prática que decorre da não contabilização ou registro de vendas efetivamente efetuadas.

A PRESUNÇÃO LEGAL E SEU CARÁTER EM SEDE DE AUTUAÇÃO FISCAL

Pelo que se deduz, o resultado obtido em sede de autuação encontra azo e fora realizado sob fundamento de previsão legal, muito embora, no caso em que se funda, seja de natureza relativa (e não absoluta) ou “*juris tantum*” e não “*juris et de jure*”, logo, admite prova em contrário.

Por tal consideração, Cândido Rangel Dinamarco em seu livro “*A Instrumentalidade do Processo*, 12^a. 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.

Atualíssima é a lição de Alfredo Augusto Beker (in “*Teoria Geral do Direito Tributário*”, 2^a. 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 lição 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.

Quanto ao argumento que remete à declaração de inconstitucionalidade da norma que autorizou a cobrança de multa, não é demais enfatizar que a matéria não pode vir a ser objeto de discussão administrativa, pois falece competência ao exame da questão, senão ao Poder Judiciário, por mecanismo específico.

Temos, neste jaez, por inteiramente afastadas as razões que suplicam pela nulidade do processo administrativo em liça, porque estas não se coadunarem com as normas que assinalam tais providências.

De plano, não há porque se cogitar, a teor das razões recursais examinadas, inexistindo qualquer mácula ou ofensa a princípio constitucional que se albergue nos ditames da Ampla Defesa e do Contraditório: Nada conduz, à luz dos autos, ao ensejo de cerceamento ou preterição do direito de defesa.

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.

Vê-se pela transcrição dos levantamentos que o autuante trouxe aos autos resultado elaborado sob a esteira da presunção legal, ante as provas que evidenciam o resultado, aquilatando-o como sendo o que lhe emprestou validade para fixar a base de cálculo da autuação para o exercício de 2006 e 2007 nos quadros a seguir delineados:

2006 - DEMONSTRAÇÃO DAS ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS - DRM

DÉBITOS

Contas	Tributadas
Estoque inicial	R\$ 65.000,00
Compras	R\$ 568.757,78
ICMS s/ as compras	
Transferências recebidas	
ICMS s/ transferências recebidas	
Devoluções de vendas	
ICMS s/ devoluções de vendas	
Subtotais	R\$ 633.757,78
Lucro Bruto	
TOTAIS	R\$ 633.757,78

CRÉDITOS

Contas	Tributadas
Estoque final	R\$ 407.953,03
Vendas	R\$ 17.360,05
ICMS s/ as vendas	
Transferências expedidas	
ICMS s/ transferências expedidas	
Devoluções de compras	
ICMS s/ devoluções de compras Simples federal	R\$ 937,44
Subtotais	R\$ 424.375,64
Diferença	R\$ 209.382,14
TOTAIS	R\$ 633.757,78

COMPOSIÇÃO DO DÉBITO - 2006

OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTADAS

Base de Cálculo	R\$ 209.382,14
ICMS (17% da base de cálculo)	R\$ 35.594,96
Multa (30% da BC (art.123, III, b))	R\$ 62.814,64
Total = ICMS + Multa	R\$ 98.409,61

2007 - DEMONSTRAÇÃO DAS ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS - DRM

DÉBITOS

Contas	Tributadas
Estoque inicial	R\$ 407.953,03
Compras	R\$ 311.892,26
ICMS s/ as compras	
Transferências recebidas	
ICMS s/ transferências recebidas	
Devoluções de vendas	
ICMS s/ devoluções de vendas	
Subtotais	R\$ 719.845,29
Lucro Bruto	
TOTAIS	R\$ 719.845,29

C R É D I T O S

Contas	Tributadas
Estoque final	R\$ 94.778,98
Vendas	R\$ 13.268,00
ICMS s/ as vendas	
Transferências expedidas	
ICMS s/ transferências expedidas	
Devoluções de compras	
ICMS s/ devoluções de compras Simples federal	R\$ 716,47
Subtotais	R\$ 107.330,51
Diferença	R\$ 612.514,78
TOTAIS	R\$ 719.845,29

COMPOSIÇÃO DO DÉBITO - 2006

OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTADAS

Base de Cálculo	R\$ 612,00
ICMS (17% da base de cálculo)	R\$ 104.127,51
Multa (30% da BC (art.123, III, b))	R\$ 183.754,43
Total = ICMS + Multa	R\$ 287.881,95

Destes esboços, temos em síntese:

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO	ICMS	MULTA	CRÉDITO TOTAL
2006	209382,14	35594,96	62814,64	98409,61
2007	612514,78	104127,51	183754,43	287881,95
TOTAL	821896,91	139722,47	246569,07	386291,56

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".

Demonstrativo do Crédito Tributário

Base de cálculo.....R\$ 821.896,91
ICMS (17%).....R\$ 139.722,47
Multa (30%).....R\$ 246.569,08
Total.....R\$ 386.291,56

“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 na instância inicial, 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, em grau de preliminar, rejeitar a nulidade suscitada e, no mérito, decidir pela procedência e assim confirmar o Parecer da Consultoria Tributária, e a *Decisão* condenatória de 1ª. Instância, em acorde também com a manifestação, do representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

ARGB



DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **MARIA DE LIMA RODRIGUES** 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, após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, confirmar a decisão condenatória - procedência -, exarada em 1a. Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos ..10. de09..... de 2009.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
CONSELHEIRA

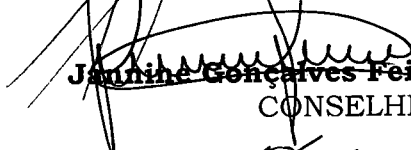

José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Cid Marconi Gurgel de Souza
CONSELHEIRO-REVISOR


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO


Jaqueline Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Vito Simon de Moraes
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO