



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 623 /2009- 171ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 09/09/2009
PROCESSO Nº 1/0368/2008 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: - **ICMS-ST/DRM (Omissão de Receita): Demonstração do Resultado com Mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária - Omissão de Receitas. 1.** Cogita-se da presunção "*juris tantum*" (admissibilidade de prova em contrário, mas estas não vieram ao exame, em impugnação ou recurso), prevalecendo a metodologia empregada (DRM) e utilizada para conduzir à fixação do valor da base de cálculo da autuação. **2.** DRM, no caso "sub examen", equivale a saída de mercadorias sem emissão de documentos fiscais (omissão de vendas). **3.** Restou constatado com a sistemática empregada no procedimento fiscal, pelas planilhas, levantamentos e provas acostadas (documentos fiscais) o suporte suficiente para inferir e aferir o cometimento da infração objeto da autuação. **4.** Recurso voluntário conhecido e improvido. **5.** Auto de Infração julgado procedente, por unanimidade de votos. Rejeitada a preliminar de nulidade e confirmada a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, conforme o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado. **6.** Infringido: Art. 169, 174, I e 827, § 8º, IV, do Dec. nº 24.569/97. Penalidade: Art. 126 da Lei nº12.670/96, c/ redação dada p/ Lei nº 13.418/2003.

RELATÓRIO

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

"(...) no período de 01/01/2006 a 28/08/2007 a empresa deixou de emitir notas fiscais de saídas para mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no montante de R\$ 1.859.675,91 conforme demonstrativos e informações complementares em anexo".

O documento *Informações Complementares ao Auto de Infração* ratifica a autuação, instruído com os seguintes documentos:

- 1) *A Ordem de Serviço;*
- 2) *Os Termos (o de Início e o de Conclusão de Fiscalização);*
- 3) *As Planilhas de Demonstração e Apuração do Crédito Tributário de 2004;*
- 4) *Recibo de Entrega de documentos;*
- 5) *Cópia do livro Registro de Apuração do ICMS exercício de 2006 e DIEF 2007;*
- 6) *A relação e as cópias das Notas Fiscais de entradas não lançadas na DIEF;*
- 7) *Relação do Estoque existente em 28/08/2007.*

O autuante consignou como infringido o art.126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Intimada [*pessoalmente*] para recolher o crédito tributário lançado ou, no prazo estabelecido, impugnar a autuação, procedeu impugnando-o.

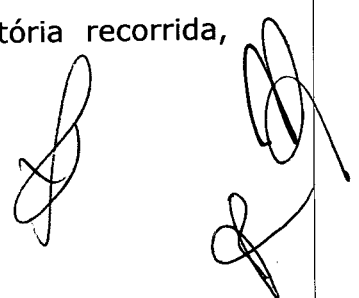
Formalizado o respectivo processo, este tramitou do *Núcleo Setorial de Alimentos* ao órgão de julgamento (*Contencioso Administrativo Tributário*) onde fora julgado procedente em 1ª. Instância.

Intimado da decisão retro, o autuado interpôs o recurso voluntário junto ao *Conselho de Recursos Tributários*.

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 recorrida, exarada em 1ª. Instância.

É o mui breve relatório.

ARGB



VOTO DO RELATOR

As razões recursais estão alinhadas nas seguintes vertentes:

1. ***Que o Fisco não emitira Termo de Conclusão de Fiscalização - TCF - para cada um dos Autos de Infração - AI's - lavrados;***
2. ***A base de cálculo fora constituída por presunção, por não apresentar razões ou provas suficientes para comprovar o crédito devido;***
3. ***O agente deveria e não o fez, 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.***
5. ***A multa aplicada é inconstitucional.***

ANÁLISE:

DAS RAZÕES RECURSAIS:

Não há como prosperar o argumento inaugural que requer seja emitido, para cada AI, um TCF, quando se pode facilmente verificar, neste e nos demais processos, a existência prova da emissão do referido documento, em cópias reprográficas, nas quais é possível identificar, inclusive, a ciência a autuada e recorrente, pela aposição de sua rubrica, denotando a eficácia do ato praticado.

O procedimento fiscal instaurado resultou em quatro autuações e, dentre os quatro processos assinalados, em cada qual, fez-se juntar cópia do TCF, tudo em conformidade com as disposições e formalidades assentadas no art. 822 do multicitado Decreto nº 24.569/97 - Regulamento ICMS.

Tratou o procedimento fiscal que resultou na presente autuação, da execução de auditoria fiscal com atualização de estoque tendo por termo inicial e final assinalados, a saber: De 01/01/2006 e 28.08.2007, resultando conclusivo no doc. 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 também através de planilha, 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;"

GRIFOS NOSSOS

Em se tratando de omissão de receitas, o comando insculpido nas disposições adrede reproduzidas admite a prova em contrário, o que não veio aos autos, senão de modo lacônico e mui genérico, por simplesmente arguir, sem provar, "que todas as saídas o foram com a emissão dos respectivos documentos".

O autuante, em elaborar a **Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM** -, o fez com suporte na disposição legal acima reproduzida, que assinala a existência de um fato provável. Logo, admitindo prova em reverso, pois 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), torna-se, ao agente fiscal atuante, 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".**

Demonstrara 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".

Reafirmamos:

O caso em espécie se amolda à previsão estatuída em norma do ordenamento tributário estadual, pois não comporta dúvida. De "per si", o ato remete à situação em que a legislação 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."

Inclusive temos condições em observar que a falta de emissão de documentos fiscais também é justificada pelas informações contidas e extraídas da DIEF, nos exercícios de 2006 (completo) e 2007 (incompleto), 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 (equivalente a 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."

Saliente-se 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 e, quando este for inferior ao valor das vendas auferidas no período, **a empresa operou com lucro.**

Se ocorrer em 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. 74 a 595 dos autos, verificamos que o autuante tomou por base, para compor a conta mercadorias, toda a documentação fiscal da empresa, considerados os estoques iniciais e finais de mercadorias e, que, após a sua elaboração, o resultado, no período auditado, revelando que teria havido omissão de vendas no respectivo período, foi o correspondente a R\$ 1.859.675,91 que constitui a base de cálculo da autuação.

Cabe salientar, ainda, que o procedimento adotado encontra respaldo legal, não sendo, por conseguinte, o de levantamento de estoques, como

entendera a recorrente, mas de técnica contábil autorizada, capaz de constatar omissão de vendas, prática que decorre da não-contabilização ou registro de saídas de mercadorias efetivamente efetuadas.

A PRESUNÇÃO LEGAL **E SEU CARÁTER EM SEDE DE AUTUAÇÃO FISCAL**

O caso em espécie se amolda à 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*", admitindo prova em contrário.

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 prova em contrário -, por registros contábeis ou fiscais, embora de estofo legal que atende aos reclamos de lógica, como assinala Cândido Rangel Dinamarco ("*A Instrumentalidade do Processo*, 12ª. ed., pg 29) "**a técnica das presunções relativas conduz à inversão do ônus da prova e não a soluções radicalizadas**".

A propósito, Alfredo Augusto Beker (in "*Teoria Geral do Direito Tributário*", 2ª. ed., pg. 463) leciona que:

"**Na ficção**, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda certeza falso) enquanto que, na **Presunção** a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro." Desta lição - verdade jurídica -, imposta pela lei, deduzimos:

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

Em relação ao argumento recursal que remete à inconstitucionalidade da norma que autorizou a cobrança de multa, não é demais enfatizar que a

matéria não pode vir a ser objeto de discussão nesta seara administrativa, pois falece competência examiná-la, podendo efetuar-lo, senão, ao Poder Judiciário, por mecanismo específico.

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

Não há porque se cogitar, também, a teor das razões recursais examinadas, de ofensa ao 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.

Pela transcrição dos levantamentos, o autuante trouxe aos autos o resultado com mercadorias, elaborado sob inculca 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:

| PERÍODO | BASE DE CÁLCULO | ICMS | MULTA |
|---------|-----------------|------|-----------|
| 2006 | 942982,32 | 0 | 94298,23 |
| 2007 | 946693,59 | 0 | 94669,36 |
| TOTAL | 1889675,91 | 0 | 188967,59 |

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 do art. 126, dada pela Lei nº 13.418, de 2003.

Demonstrativo do Crédito Tributário

Base de cálculo.....R\$ 1.889.675,91

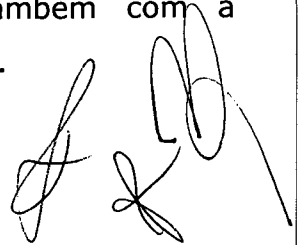
Multa (10%).....R\$ 188.967,59

VOTO

Por todo o exposto e 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. 126 da Lei nº 12.670/96. Logo, conheço do Recurso Voluntário, nego-lhe provimento para, em grau de preliminar, rejeitar a nulidade suscitada e, no mérito, decidir pela procedência, confirmando 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 ..05 de10..... de 2009.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR

P.R. Comício Borges Duarte
Cid Marconi Gurgel de Souza
CONSELHEIRO-REVISOR


Maria Elineide Silva e Souza
CONSELHEIRA


João Fernandes Fontenelle
CONSELHEIRO

Magna Vitória G. Lima
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
CONSELHEIRA


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

Vito Simon de Morais
CONSELHEIRO

PRESENTE:


Matheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO