



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 674 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

177ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 14/09/09

PROCESSO Nº. 1/1058/2000

AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 1/200002492-4

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDA: LUBTROL COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES E REPRESENTAÇÕES
LTDA

AUTUANTE: João Saraiva de Araújo

MATRÍCULA: 005.647-1-0

RELATOR: Conselheiro João Fernandes Fontenelle

REVISORA: Conselheira Maria Elineide Silva e Souza

EMENTA: ICMS – 1. **OMISSÃO DE COMPRAS** – 2. A demanda noticia a infração de aquisição de mercadorias sem o devido documento fiscal, detectada através de *Sistema de Levantamento de Estoque – SLE*. Recurso oficial conhecido e não provido. 3. Auto de infração julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, tendo em vista o trabalho pericial, reduzindo o montante da base de cálculo e a aplicação de penalidade mais benéfica, nos termos do art. 106, II, alínea “c” do CTN. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, em conformidade com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da dita Procuradoria Geral do Estado. 4. Infringência ao art. 139 do Decreto 24.569/97. 5. Penalidade inserta no art. 123, III, alínea “a” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

RELATÓRIO

O processo em referência é oriundo da lavratura do auto de infração por *omissão de entradas*, detectado através do *Sistema de Levantamento de Estoques – SLE*, referente ao mês de dezembro/97 com base de cálculo no montante de R\$ 32.607,24. O ilícito supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2000.00478, objetivando executar **projeto profundidade normal**, referente ao período de 01/01/97 a 31/12/97, junto à empresa *Lubtrol Comércio de Lubrificantes e Representações Ltda*, que exerce atividade de *comércio atacadista de lubrificantes*, consoante informação obtida no sítio da



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Receita Federal. Auto de infração lavrado em 02/03/00, com fulcro no art. 139 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada de forma pessoal em 07/01/00, através do termo de início de fiscalização nº. 2000.00088 acostado às fls. 05 dos autos, oportunidade em que foi intimada a apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº.1/2000.02492-4, informações complementares de fls. 03, ordem de serviço nº. 2000.00478, termo de início de fiscalização nº. 2000.00088, termo de conclusão de fiscalização nº. 2000.01731, *Relatório da Posição do Inventário em 31/12/96, Relatório da Posição do Inventário em 31/12/97, Relatório de Entradas de Mercadorias, Relatório de Saídas de Mercadorias e Relatório Totalizador do Levantamento Quantitativo de Mercadorias*. O fiscal atuante relatou, *ad litteram*:

“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. A EMPRESA DEU ENTRADA EM SEU ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS O MONTATE DE R\$ 32.607,24, CONFORME RELATAMOS NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES.”
(sic).

Às informações complementares, o atuante elucidou que, após o confronto dos estoques finais apresentados pela contribuinte e os quantitativos de entradas e saídas de mercadorias realizadas durante o período constante da ordem de serviço, constatou que a contribuinte deu entrada em seu estabelecimento de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, no montante de R\$ 32.607,24 durante o exercício de 1997.

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 878, III, alínea “a” (redação original) do Decreto 24.569/97, isto é, o pagamento de multa equivalente a 40% do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Base de Cálculo	R\$ 32.607,24
Alíquota	17,00%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (40%)	R\$ 13.042,90
TOTAL	R\$ 13.042,90

A ciência do auto de infração foi realizada, de forma pessoal, em 03/03/00, conforme se comprova assinatura aposta no próprio auto.

A defendente veio aos autos às fls. 532, onde requereu dilação do prazo para apresentação de defesa, o que de plano foi deferido, em conformidade com despacho proferido às mesmas folhas, sendo prorrogado até 07/04/00.

A empresa, exercitando seu direito de *jus postulandi*, apresentou defesa às fls. 536/542, onde discorreu acerca do instituto da substituição tributária, afirmando que a venda de produtos lubrificantes, operação realizada pela empresa, está sujeita a esse regime de recolhimento. Nesse contexto, argumentou ser incabível a cobrança de tributos baseada em fatos futuros. Destacou que, no presente caso, não há qualquer dúvida de que todos os produtos foram adquiridos pela autuada com notas fiscais, cujo ICMS relativo às operações subseqüentes, por ela realizadas, foi de forma antecipada recolhido na forma de regime especial de substituição tributária, enfatizando que a responsabilidade da retenção do ICMS antecipado é do remetente, consoante art. 470 do RICMS, portanto, constata-se que a empresa jamais poderia receber os produtos sem a retenção do imposto. Salientou que a Sefaz possui uma fiscalização muito eficiente e se mostra incoerente imaginar o transporte de mercadorias dos Estados do sul do país, por exemplo, Rio de Janeiro e São Paulo, locais onde a empresa compra os produtos para revender, sem que fossem detectados pelo aparato fiscal de todos os Estados por onde o transporte é efetuado. Alegou, ainda, que ocorreu erro por parte do autuante, quando da digitação dos documentos emitidos, pois a nota fiscal de aquisição, na maioria das vezes, vem com a unidade em caixa e quando é vendida é transformada em unidade. Aduziu sobre a necessidade de realização de diligência fiscal, visando a veracidade dos fatos, enfatizando que propôs ao autuante que este refizesse a fiscalização, porém o agente fiscal alegou que não haveria tempo suficiente para isso, configurando abuso de poder. Por fim, requereu que seja julgado **IMPROCEDENTE** a ação fiscal, ou, caso entenda de forma diversa, que seja convertida para diligência fiscal. Ademais, com o fim de ilustrar sua tese defensiva colacionou às fls. 543/556 o conjunto probatório respectivo.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

O julgador de 1ª instância, considerando a necessidade de maiores esclarecimentos para se efetuar um julgamento preciso, determinou a realização de exame pericial objetivando averiguar as divergências apontadas pela contribuinte no demonstrativo por ela elaborado, apenso aos autos às fls. 554/556, exclusivamente em relação às mercadorias ali indicadas, relativamente a Estoques Inicial e Final, Entradas e Saídas e, caso se constate ter havido equívocos, refazer o Quadro Totalizador. Solicitou, ainda, que seja indicado o novo valor da omissão de compras, se for o caso. Por fim, requereu que seja anexada aos autos toda a documentação relacionada ao trabalho pericial e que sejam prestadas quaisquer outras informações necessárias à elucidação da lide.

O *Termo de Intimação de Perícias e Diligências Fiscais*, acostado às fls. 563, foi dado ciência pessoal em 22/08/08, oportunidade em que foi intimada a apresentar no prazo de 05 (cinco) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

O laudo pericial foi aposto às fls. 560/562, no qual o perito elucidou que intimou a contribuinte a apresentar relatório analítico de entradas e de saídas de cada item por ele elaborado e apenso aos autos às fls. 554/556, como também a documentação envolvida. Após análise nos *Livros de Inventário* dos anos de 1996 e 1997 e fichas de controle de estoque, constatou diferenças entre as quantidades registradas no estoque inicial, entradas e saídas pelo fiscal e as demonstradas pela contribuinte. Apontou, às fls. 560/562, as correções realizadas, enfatizando que se baseou no trabalho do autuante e no relatório entregue pela contribuinte, pois nenhum documento fiscal, que seriam os documentos hábeis como prova, foi apresentado. Emitiu um novo *Relatório Totalizador*, às fls. 565/580, que apresentou uma *omissão de entradas* no valor de R\$ 24.528,56. Ao final, juntou aos autos nota de esclarecimento fornecida pela contribuinte afirmando que não foi possível entregar as notas fiscais solicitadas porque foram incineradas, embasada na tabela CIESP e no art. 173 do CTN. Acostou documentos às fls. 563/616.

O *Termo de Entrega de Laudo Pericial e Abertura de Prazo*, acostado às fls. 615 foi dado ciência pessoal em 25/09/08, oportunidade em que foi intimada a se manifestar, no prazo de 10 (dez) dias, a respeito do laudo pericial, conforme art. 27, II, alínea "b" da Lei 12.732/97, contudo a empresa nada apresentou nos autos.

A julgadora monocrática, após análise dos fólios processuais, concluiu, a partir dos artigos 139, 169, I, III e 174, IV do Decreto 24.569/97, pela obrigatoriedade da emissão da nota fiscal, sendo esta imprescindível à circulação da mercadoria e, em caso de o remetente escusar-se de emití-la, reverte-se ao destinatário a obrigação de sua exigência. Ratificou o enquadramento da infração na penalidade prevista no art. 878, III, alínea "a" do Decreto



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

24.569/97, no entanto, aplicando-se com a redação dada pelo Decreto 27.487/04, por se tornar mais benéfica para a contribuinte, em estrita observância ao art. 106, II, alínea "c" do CTN. Reduziu o crédito tributário para R\$ 11.528,41 em face das correções descritas no laudo pericial, cujos valores são, respectivamente, R\$ 4.169,85 e R\$ 7.358,56, a título de imposto e multa. Ressaltou que, embora nos Relatórios Totalizadores Anuais do Levantamento de Mercadorias, elaborados tanto pelo autuante quanto pelo perito, constarem os valores das omissões na coluna referente à tributação normal, no auto de infração o crédito tributário foi destacado levando em consideração que os produtos listados estariam sujeitos à substituição tributária. Por fim, concluiu pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, intimando à autuada a recolher aos cofres fazendários, o valor de R\$ 11.528,41, com os devidos acréscimos legais, no prazo de 20 (vinte) dias da ciência da decisão ou em igual prazo interpor recurso junto ao *Conselho de Recursos Tributários*. Por ser decisão contrária em parte aos interesses da Fazenda Pública Estadual, recorreu de ofício em cumprimento ao disposto no art. 44, I da Lei 12.732/97. Por tais fatos, foi produzida a demonstração abaixo relacionada.

Base de Cálculo	R\$ 24.528,56
Alíquota	17,00%
ICMS (principal)	R\$ 4.169,85
Multa	R\$ 7.358,56
TOTAL	R\$ 11.528,41

A intimação da decisão monocrática de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal foi enviada para o patrono judicial da empresa autuada, por via postal, em 29/05/09, em observância aos preceitos legais inerentes ao ato, conforme se comprova por AR e termo de juntada apostos às fls. 624/625.

A *Célula de Consultoria e Planejamento - CECOP*, por intermédio do Parecer 255/09, manifestou-se pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, no sentido de manter a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** proferida em instância originária. A consultora tributária entendeu existirem provas da materialidade da acusação fiscal, detectada através de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, meio de prova que permite a comprovação da omissão de compras.

Os autos foram encaminhados para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer que repousa às fls. 627/628.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A *Célula de Suporte ao Processo Administrativo Tributário*, através de despacho às fls. 630, informou erro de numeração do processo, havendo intervalo entre as folhas 312 e 314, assim como entre a 465 e 467, porém foi autorizada a digitalização do mesmo da forma em que se encontrava.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso oficial interposto por **CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** em face de **LUBTROL COMÉRCIO DE LURIFICANTES E REPRESENTAÇÕES LTDA**, objetivando, em síntese, a reforma da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **1/200002492-4**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *omissão de compras*, referente ao exercício de 1997, detectada através do *Sistema de Levantamento de Estoque - SLE*, no montante de R\$ 32.607,24.

Não há preliminares a serem examinadas, uma vez que não foram suscitadas pela contribuinte, bem como não existem matérias cognoscíveis de ofício a serem argüidas; motivo pelo qual passo a conhecer diretamente do *meritum causa*.

O caso em tela cuida de uma obrigação tributária principal que surge com a ocorrência do fato gerador, tendo como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se no mesmo momento em que se extingue o crédito dela decorrente, consoante dispõe o § 1º do art. 113 do *Código Tributário Nacional*.

Objetivando ilustrar o cerne da questão, cabe recordar o conceito de obrigação tributária, aqui prelecionado por *Cláudio Borba*, *ad litteram*:

“A relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular e a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

em fazer alguma coisa no interesse do fisco ou ainda em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei”.

Vale destacar que a empresa adquirente de mercadoria tem a obrigatoriedade de exigir as notas fiscais de quem deve emití-las, conforme art. 139 do RICMS, senão vejamos:

Art. 139. Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais.

A fiscalização detectou a infração tributária, através do *Sistema de Levantamento de Estoque - SLE*, ocasião em que ficou constatada que o estoque inicial de mercadorias, acrescido das compras do período, totalizou em quantidade inferior às vendas realizadas no período, acrescida do estoque final. Noutro dizer, significa dizer que a empresa efetuou uma quantidade superior de vendas, ao que o estoque escriturado suportava, ou seja, ocorreu a presunção de aquisições de mercadorias sem os devidos documentos fiscais - *omissão de compras*. Nessa linha de raciocínio, imprescindível elucidar que nessa sistemática de fiscalização, o agente fazendário, de posse dos livros fiscais, arquivos magnéticos e notas fiscais entregues pela contribuinte, alimenta o sistema disponibilizado pela Sefaz, denominado SLE, produzindo ao final o *Relatório Totalizador Anual do Levantamento de Mercadorias*, ou seja, o referido relatório se consubstancia em um conjunto de dados e preços constantes na escrita e arquivos fiscais da contribuinte. Cumpre ressaltar que na inserção dos dados, cabe à autoridade lançadora observar uma uniformidade na nomenclatura dos produtos, para que não ocorra divergência nas entradas, saídas ou inventário.

Neste diapasão, cabe observar que na técnica fiscalizatória em comento, quando a contribuinte procede com uma saída de mercadorias em quantidade superior a que deram entrada no estabelecimento e estavam regularmente escrituradas, afigura-se uma presunção *juris tantum* de *omissão de entrada* de mercadorias sem o pagamento do imposto correspondente.

Contudo, a ora recorrente não apresentou provas incontestáveis que tivessem o condão de elidir o feito fiscal; ou seja, não obstante se tratar de presunção *juris tantum*, em que, admite prova em contrário, a autuada não apresentou nos autos prova robusta que possibilitasse a mudança do curso do processo. Neste escopo, cumpre fazer menção ao antigo



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

brocardo jurídico "*allegare sine probare et non allegare paria sunt*" - alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

A análise do caso em comento conduz ao entendimento da ocorrência de *omissão de entradas* caracterizada pela aquisição de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. O *Relatório Totalizador do Levantamento Quantitativo de Mercadorias* discrimina de forma as mercadorias, apontando quais apresentam omissão de entradas. A contribuinte autuada transgrediu a legislação do ICMS, descumprindo o que dispõe e disciplina o art. 139 do Decreto 24.569/97.

No caso vertente, mister se faz elucidar que quando a fiscalização constata alguma irregularidade na ação fiscal, não poderá o agente fazendário se omitir, conforme preconiza o dispositivo legal do RICMS transcrito *in verbis*:

Art. 871. Sempre que for identificada infração a algum dispositivo da legislação tributária, o agente do Fisco deverá adotar as providências legais acautelatórias dos interesses do Estado e, se for o caso, promover a autuação do infrator, sob pena de responsabilidade por omissão ao cumprimento de dever.

Ocorre que o exame pericial solicitado pela julgadora de 1ª instância, constatou diversos equívocos da autoridade fiscal quando da elaboração do Relatório Totalizador. Diante disso, o perito realizou ajustes e correções que resultaram na redução da base de cálculo, ou seja, não obstante restar caracterizada a infração imputada, infere-se que cabe a parcial procedência em virtude da exclusão dos referidos valores decorrentes de erros do atuante.

Importante ainda destacar que, tendo em vista ser mais benéfica para a contribuinte e em estrita observância ao disposto no art. 106, II, alínea "c" do CTN, deve ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, II, alínea "a" da Lei 12.670/96, em sua redação alterada pela Lei 13.418/03, qual seja:

EMENTA

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

III - relativamente à documentação e à escrituração:



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

a) entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias, prestar ou utilizar serviços sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação.

Neste azo, indiscutível é o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, pois restou provada a omissão de entradas de mercadorias, conforme demonstrado no *Relatório Totalizador do Levantamento Quantitativo de Mercadorias*. A contribuinte comprou mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais, descumprindo as disposições constantes na diretriz legal citada alhures, portanto não merece reforma o decisório monocrático, uma vez que se encontra alicerçado em provas substanciais previstas no regulamento do ICMS.

Ex positis, VOTO pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida na instância singular, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Base de Cálculo	R\$ 24.528,56
Alíquota	17,00%
ICMS (principal)	R\$ 4.169,85
Multa (30%)	R\$ 7.358,56
TOTAL	R\$ 11.528,41

É o VOTO.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda


**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**


DECISÃO


Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **LUBTROL COMÉRCIO DE LUBRIFICANTES E REPRESENTAÇÕES LTDA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do relator e parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, a Conselheira Magna Vitória de Guadalupe.

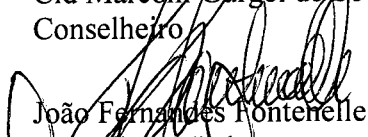
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 03 de 11 de 2009.

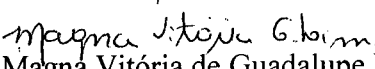

Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTA

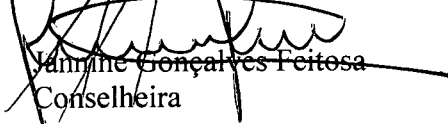

Alfredo Rogério Gomes de Brito
Conselheiro



Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro


Maria Eline de Silva e Souza
Conselheira Revisora

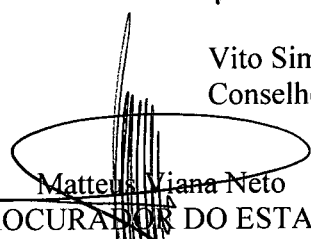

João Fernandes Fontenelle
Conselheiro Relator


Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins
Conselheira


Yamline Gonçalves Feitosa
Conselheira


José Sidney Valente Lima
Conselheiro

Vito Simon de Moraes
Conselheiro


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO