



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO nº 064/2010

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

183ª SESSÃO ORDINÁRIA de 08/10/2009

PROCESSO DE RECURSO nº 1/3753/2005

AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/200509252

AUTUANTE: Marcelo Pereira de Andrade - mat. 104051-10-4

RECORRENTE: NORMATEL NORDESTE MATERIAIS LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Cons. Relator: José Rômulo da Silva

**EMENTA:** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL. Cerceamento do direito de defesa. Devolução documentação fiscal por via postal. Não há no âmbito do RICMS maior rigor para a devolução da documentação; dispõe apenas que encerrada a ação fiscal o contribuinte deverá retomar a documentação em até 05 (cinco) dias (art. 822, § 4º), todavia não impede que o agente fiscal tome a iniciativa de remetê-la por via postal, como foi feito. A devolução da documentação ao contribuinte é pressuposto do contencioso administrativo - fase distinta e inconfundível com a atividade de lançamento - sem o que, evidentemente, ficaria prejudicada a defesa do contribuinte; ainda assim, trata-se de defeituação perfeitamente sanável. Todos os elementos de prova que exigiram a lavratura no auto de infração se fazem presentes nos autos. E mais. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são admitidos como prova no âmbito do contencioso administrativo. Logo, não se admite que a atuada negligencie o ônus de se contrapor às provas sob o pretexto de que supostamente não lhe teria sido devolvida toda documentação fiscal. Argumento claramente falho por não guardar coerência com a natureza instrumental do contencioso administrativo tributário. O órgão julgante não pode simplesmente declarar *aprioristicamente* o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois significaria desprezar o conteúdo das provas existentes e a possibilidade de produção ou busca de provas complementares com vista a apurar a verdade dos fatos. Significaria ainda abdicar de sua função institucional de promover o contraditório e ampla defesa, que não é só para benefício do autuado, mas também da sociedade.

**Processo n° 1/3753/2005**  
**Auto de infração n° 2/200509252**  
**Cons. Relator: José Rômulo da Silva.**

Erros materiais retificados por meio de perícia. Montante estabelecido com base nos preços médios das mercadorias. Multa proporcional prevista na Lei n° 12.670/96. Infringência ao art. 139 da referida lei. Recurso provido. Reformada a decisão condenatória preferida em primeira instância, decidindo pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração. Decisão por unanimidade de votos.

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de Primeira Instância de procedência do auto de infração por aquisição de mercadorias sem documento fiscal em 2001 no montante de R\$ 7.598.964,15 (sete milhões quinhentos e noventa e oito mil novecentos e sessenta e quatro reais e quinze centavos) após levantamento unitário das mercadorias.

Nas informações o agente fiscal registra que por ocasião do procedimento de fiscalização não foram disponibilizados os arquivos magnéticos sob pretexto de que teria havido problema com a base de dados. Registra ainda que em face da disposição dos arquivos magnéticos o levantamento foi feito com base nos documentos fiscais que foram fornecidos pela empresa e, à medida que os arquivos magnéticos eram gerados, estes eram remetidos à empresa para análise, mas que não fez qualquer manifestação.

Ainda nas informações complementares fez constar o agente fiscal que os estoques inicial e final foram tirados dos livros fiscais e que foram aproveitados, para efeito de fixação de base de cálculo, os preços médios praticados pela empresa.

Em primeira instância o feito correu à revelia.

A decisão monocrática ficou amparada nos art. 139 do Dec. 24.569/97, e aplicada a penalidade do art. 123, III, "a" da Lei n° 12.670/96.

Por ocasião do recurso a empresa, devidamente representada, alega o cerceamento do direito de defesa, pois não recebera os livros documentos contábeis e fiscais antes enviados ao agente fiscal. Confirma que recebera pelos Correios doze caixas, que seriam a documentação entregue ao agente, no entanto solicitara, via requerimento, a presente deste, ou de outro servidor do fisco, para a verificação do conteúdo das caixas.

Segundo a recorrente, apesar de reiterado, o pedido fora ignorado. Registra, inclusive, que dois meses após o envio das doze caixas, foram-lhe devolvidos as segundas vias de vários documentos e um livro de registro de saídas de mercadorias do exercício de 2002.

Processo n° 1/3753/2005  
Auto de infração n° 2/200509252  
Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

Indaga em seu recurso qual seria o conteúdo das caixas e qual a segurança de que estaria ali toda documentação enviada ao agente fiscal. Sustenta, destarte, não poder realizar a verificação necessária ao deslinde da controvérsia fiscal ao tempo que não pode abrir os volumes lacrados que recebera sem a presença de um representante do fisco. Sustenta, por fim, que não pode aceitar que a entrega das caixas por funcionário dos Correios ao porteiro do estabelecimento possa configurar a completa e regular devolução de uma vasta e importante documentação contábil e fiscal, sobretudo quando parte dessa documentação, que já teria sido devolvida, posteriormente surge nas dependências da Cexat.

No mérito a recorrente aponta erros materiais, conforme planilhas acostadas às fls. 2.429/2.433, que se resumem a erros de nomenclaturas diversas para uma mesma mercadoria, erros de unidade de medida e erros quanto ao custo unitário das mercadorias.

Segundo a recorrente, o agente fiscal não poderia ter considerado, para efeito de cálculo do valor da omissão de venda, preços históricos o que significa juro a partir dos fatos geradores, quando seria a partir da lavratura do auto de infração. Ademais, sustenta que não haveria interesse em adquirir mercadorias sem documento fiscais, pois lhe causaria perdas no crédito do ICMS e da apropriação do custo na apuração do IRPJ.

Sustenta ainda não ser o caso de se aplicar multa proporcional ao valor da operação, porquanto não há imposto devido, até porque já recolhido; seria apenas descumprimento de formalidades para as quais não há penalidade específica (art. 123, VIII, "d").

Por outro lado, atribui a infração à pessoa do vendedor das mercadorias, pois que seria deste a obrigação de emitir o documento fiscal pela ocasião da venda.

Requer, por fim, a realização de diligencia e, posteriormente, de perícia.

Quando da manifestação pela Consultoria Tributária, resolve o nobre Consultor converter o curso do processo em perícia para a verificação dos erros materiais apontados pela recorrente.

O laudo dá conta que a perícia foi realizada com base na análise procedida junto aos arquivos magnéticos elaborados pelo Auditor Fiscal e

Processo n° 1/3753/2005


Auto de infração n° 2/200509252

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

nas planilhas trazidas pela recorrente às fls. 2391/2400, em que se contou com os esclarecimentos prestados pelo Assistente Técnico.

Dá conta ainda que após análise, e realizada pesquisa de mercado em alguns estabelecimentos do mesmo ramo de atividade da empresa e após vista a estabelecimentos da empresa em companhia do Assistente Técnico, ficou constatado que de fato há várias denominações para um mesmo produto. Outrossim, na ocasião foram feitas as devidas incorporações, conforme demonstrativo que segue em anexo; no entanto, houve produtos que apresentou omissão de compras, outros, omissão de saídas.

De acordo com o laudo, em relação aos quadros apresentados pelo contribuinte denominados 'Grupos 2, 3, 4 e 5' foi analisado cada produto de acordo com cada nota fiscal apresentada, tendo sido constatado que houve equívocos por parte do Auditor Fiscal em alguns produtos. Nesses casos foi providenciado a devida correção. Em relação à metodologia de cálculo foi usado preço médio. Em alguns produtos foram realizadas transformações das unidades em virtude das particularidades desses produtos, onde a empresa compra em uma determinada unidade e vende em outra.

De acordo ainda com o laudo um novo quadro totalizador quantitativo de mercadorias que foi disponibilizado, em 20/03/2008, à empresa através do seu procurador advogado Dr. Schubert de Farias Machado, para que o Assistente Técnico nomeado pela empresa procedesse com a devida análise e posteriormente encaminhasse Célula de Perícia. 

Importante dizer que após a participação da empresa, e feita as incorporações indicadas, foram gerados novos relatórios em o quadro totalizador final apresenta o laudo omissão de entradas no valor de R\$ 1.275.363,55 (um milhão, duzentos e setenta cinco mil, trezentos e sessenta e três reais e cinquenta cinco centavos).

Ao fim, ainda dá conta o laudo que outras junções de produtos constantes no relatório fornecido pela empresa não foram consideradas em virtude da não comprovação por documentos fiscais no tocante às nomenclaturas, como também em relação ao preço de compra e venda.

Exame das questões que envolvem o auto de infração exigiu trazer aos autos documentação oriunda do processo n° 1/3752/2005 referente ao auto de infração n° 2005.07820, lavrado por ocasião da mesma ação fiscal.

Nesse ponto, é importante dizer que quando do julgamento do referido auto, em 19/06/2006, pela Segunda Câmara, decidiu-se na oportunidade

Processo n° 1/3753/2005  
Auto de infração n° 2/200509252  
Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

pela nulidade do julgamento singular e dos atos praticados a partir da remessa dos volumes. Decidiu-se, outrossim, pela realização de diligência no sentido de que a Célula de Perícias e Diligências acompanhasse a abertura e fizesse a conferências dos volumes devolvidos pelo autuante ao contribuinte (Resolução n° 309/2006, anexada).

A diligência foi realizada, inclusive com levantamento fotográfico dos volumes devolvidos pelo agente do fisco. Em síntese, dá conta o relatório da diligência que os volumes, ou seja, a documentação, não se encontrava no estabelecimento da empresa autuada, mas em outro. Na ocasião as caixas, que encerravam os volumes, estavam amontoadas, misturadas entre outras caixas que acondicionavam documentos de natureza diversa da tributação. Parte das caixas, inclusive, estavam sem a fita adesiva identificadora da SEFAZ. Ao fim, dá conta o relatório da ausência do livro Registro de Saídas 2001, Registro de Saídas de janeiro/junho de 2002, Registro de Entradas de abril/junho de 2002, notas fiscais de entradas de mercadorias janeiro de 2001 e notas fiscais de saídas de mercadorias da primeira quinzena de junho de 2001 (doc. anexado).

Importante agora anotar que para por termo à questão levantada naquele processo, como também neste, de que parte da documentação teria sido entregue posteriormente, a presidência deste Contencioso chamou o feito à ordem e solicitou, através da Célula de Perícias e Diligências, esclarecimento ao agente do fisco encarregado da ação fiscal, o Sr. Marcelo Pereira de Andrade (doc. anexado).

Em resposta o agente assevera que a documentação fora entregue em uma única etapa, em 30/06/2006, por via postal com aviso de recebimento (AR) (doc. anexado).

Convém, por fim, anotar que em sessão o procurador da empresa reiterou a alegação de cerceamento do direito de defesa, apesar da abertura e conferência da documentação pela Célula de Perícias e Diligências.

É o relatório.

Voto

Entendo que razão jurídica aqui não assiste à impugnante.

Inicialmente, urge dizer que é estranha à legislação do ICMS a posição tomada pela autuada em se recusar a abrir os volumes ou caixas onde se encontrava a documentação que servira de base para a lavratura do auto de infração. Não há no âmbito do RICMS maior rigor para a devolução da


Processo nº 1/3753/2005

Auto de infração nº 2/200509252

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

documentação; dispõe apenas que encerrada a ação fiscal o contribuinte deverá retomar a documentação em até 05 (cinco) dias (art. 822, § 4º), todavia não impede que o agente fiscal tome a iniciativa de remetê-la por via postal, como foi feito.

Objetivamente, a devolução da documentação no término da ação fiscal não se qualifica como *requisito*, *pressuposto* ou *condição* de existência, validade ou eficácia do ato administrativo, do qual o lançamento tributário é espécie. Não é requisito de validade, mormente que não integra o conteúdo do lançamento, ou seja, não é parte integrante da regra-matriz do ICMS. Não é pressuposto de sua *existência* e *validade*, pois sequer antecede o lançamento como ato procedimental preparatório. Não obstante suceda o ato de lançamento, não é condição de sua *eficácia*, restrita que é à notificação do sujeito passivo. A devolução da documentação ao contribuinte é pressuposto do contencioso administrativo - fase distinta e inconfundível com a atividade de lançamento - sem o que, evidentemente, ficaria prejudicada a defesa do contribuinte; ainda assim, trata-se de defeituação perfeitamente sanável, razão porque decidiu a Segunda Câmara no julgamento do auto de infração nº 2005.07820 pela abertura e conferência dos volumes entregues contendo a documentação, com a anulação dos atos até então praticados e reabertura do prazo para a ouvida do sujeito passivo.

Já se podia aqui dar por vencida a questão não tivesse a impugnante, por seu representante legal, reiterado a alegação de cerceamento do direito de defesa, sob a premissa de que, conforme foi relatado, não teria havido a devolução total da documentação. 

Segue-se assim o exame da questão.

Ora, se era intenção da impugnante se resguardar de eventuais falhas oriundas da devolução da documentação feita por serviço postal, não cuidou para que não fossem violadas as caixas, como também não cuidou que a documentação permanecesse no estabelecimento autuado, donde se infere que nem de longe pode ser afastada aqui a *presunção de legitimidade e veracidade* do ato do poder público de que o auto de infração é espécie. Por outro lado, se era intenção se valer do benefício da dúvida, partiu então de uma premissa equivocada. Primeiro, pela própria *presunção de legitimidade e veracidade* do ato; depois, porque pela sistemática imposta pelo CTN o benefício da dúvida se restringe à interpretação de leis que definem infrações ou cominam penalidades (art. 112), e não quanto à *qualificação jurídica* do fato para deste extrair os efeitos jurídicos tributários.


Dúvida sobre se um determinado acontecimento se qualifica como fato gerador do tributo ou infração à legislação se dirime junto ao conteúdo das provas e não pelo critério supletivo da dúvida em favor do sujeito passivo.

Processo n° 1/3753/2005

Auto de infração n° 2/200509252

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

Nesse passo, compete ao fisco carrear aos autos os meios de prova que demonstrem a ocorrência do acontecimento cujos efeitos jurídicos estão previstos na legislação tributária, que seja o fato gerador do tributo ou infração à legislação. Ao sujeito passivo cabe, por meios idôneos, negar na totalidade ou em parte a sua ocorrência. Sobressai-se assim no âmbito do contencioso administrativo tributário regra comezinha de que ao autor compete provar os fatos constitutivos do seu direito; ao acusado ou réu, provar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (v. g. art. 333, I e II do CPC). Ou seja, o contencioso administrativo tributário não contempla o benefício da dúvida em relação ao acontecimento tributário, fato gerador ou infração; um ou outro permanecerá até onde alcança o conteúdo das provas carreadas, restando ao sujeito passivo, por meios idôneos, negá-lo na totalidade ou em parte.

A propósito, a ação fiscal tomou por método o levantamento unitário de mercadorias no exercício de 2001 através notas fiscais de entradas e saídas. Considerando a suposta ausência de documentação, importaria aqui a falta das notas fiscais de entradas do mês de janeiro de 2001 e das notas fiscais de saídas da primeira quinzena de junho do mesmo ano. No entanto a autuada é usuária, nos termos do art. 285, e seguintes, do RICMS, de *sistema eletrônico de processamento de dados* pelo qual não só emite os documentos, como também os livros fiscais, estando obrigada a conservá-los em meio magnético pelo prazo decadencial (art. 421). Justifica assim dizer que, ainda que na ausência da documentação, um simples exame nos registros fiscais mantidos, obrigatoriamente, em meio magnético pela autuada pode dirimir qualquer dúvida ou controvérsia acerca da ocorrência do fato imputado. 

Todavia, a empresa, conforme noticiou o agente fiscal, não disponibilizou os registros fiscais mantidos arquivos em meio magnéticos para a realização da ação do fisco o que o forçou, inclusive, a realizar o levantamento através das próprias notas fiscais. Ao que parece, desconhece a empresa a importância destes registros para o procedimento fiscal e a validade dos mesmos para sua defesa; o que revela uma postura contraditória que evidencia, não a impossibilidade ou cerceamento de sua defesa, mas a recusa em se defender.

Importante frisar que todos os elementos de prova que exigiram a lavratura no auto de infração se fazem presentes nos autos. E mais. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, são admitidos como prova no âmbito do contencioso administrativo. Logo, não se admite que a atuada negligencie o ônus de se contrapor às provas sob o pretexto de que supostamente não lhe teria sido devolvida toda documentação fiscal.

Das proposições feitas urge concluir que o argumento da impugnante é claramente falho por não guardar coerência com a natureza

Processo n° 1/3753/2005  
Auto de infração n° 2/200509252  
Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

instrumental do contencioso administrativo tributário. O órgão julgante não pode simplesmente declarar *aprioristicamente* o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois significaria desprezar o conteúdo das provas existentes e a possibilidade de produção ou busca de provas complementares com vista a apurar a verdade dos fatos. Significaria ainda abdicar de sua função institucional de promover o contraditório e ampla defesa, que não é só para benefício do autuado, mas também da sociedade.

No que tange dizer a impugnante que a infração seria de responsabilidade da pessoa do vendedor das mercadorias, pois que seria deste a obrigação de emitir o documento fiscal pela ocasião da venda, é olvidar o comando do art. 139 do RICMS que prescreve que *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.*

Por derradeiro, cabe dizer que para efeito estabelecimento do montante da omissão de entradas foi considerado o valor médio das mercadorias. Outrossim, a multa proporcional aplicada ao caso se encontra expressamente prevista no art. 120, II da Lei nº 12.670/96, pondo fim, dessarte, a controvérsia lançada pela impugnante de que o montante teria por base os valores históricos das mercadorias, ou ainda, que o caso não comportaria multa proporcional ao valor da operação ou prestação.

Desse modo, entendo por caracterizada a infração à legislação do ICMS por infringir a empresa o preceito do art. 139 do RICMS, conforme ratifica, em parte, o laudo pericial, dando ensejo à aplicação da penalidade do art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, que define multa de 30% (trinta por cento) do valor da operação.

Segue o demonstrativo do crédito:

Omissão de entradas, conforme laudo pericial: de R\$  
1.275.363,55.

Multa: .....R\$ 382.609,06  
Total.....R\$ 382.609,06

Tais as razões expedidas, voto para que se conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória preferida em primeira instância, decidindo pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração.

É como eu voto.




Processo n° 1/3753/2005  
Auto de infração n° 2/200509252  
Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

### Decisão

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente NORMATEL NORDESTE MATERIAIS LTDA e recorrida CÉLULA DE JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA,

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e com relação à *preliminar de nulidade suscitada pela parte*, sob a argumentação de cerceamento do direito de defesa, uma vez que sua documentação contábil e fiscal relativa ao período envolvido na ação fiscal não lhe foi regularmente devolvida; que a documentação efetivamente devolvida à recorrente é insuficiente para a realização da verificação necessária ao deslinde da controvérsia posta nos autos. - resolve afastá-la, por maioria de votos, nos termos da manifestação do Conselheiro Relator, que afirmou não ver cerceamento do direito de defesa no presente caso, ao alegar a empresa que não teria recebido toda a documentação fiscal enviada ao Fisco; primeiro porque quando da diligência feita à empresa para conferir as caixas sob sua guarda, que continham a documentação, ficou constatado que haviam sido violadas, o que, segundo o mesmo, lança dúvidas quanto ao não recebimento de toda a documentação. Depois, porque todos os elementos probantes e que exigiram a lavratura do auto de infração se fazem presentes nos autos, o que de já, possibilita a defesa da empresa autuada. Segundo o Conselheiro, o envio dos livros e documentos fiscais e dos anexos utilizados no levantamento do contribuinte não é pressuposto de validade do auto de infração, e sim do processo contencioso administrativo. O envio dos documentos é, evidentemente, para garantir o direito de defesa do autuado no Contencioso Administrativo. O nobre Órgão julgante nada mais é do que a porta de entrada para o contraditório e a ampla defesa e, portanto, não pode simplesmente acatar o cerceamento do direito de defesa sem fazer o cotejamento das provas produzidas, como se tem no presente caso. Se se quedar ao argumento da Defesa, o CONAT estará abdicando de sua função institucional, que é promover o contraditório e a ampla defesa, não só em benefício do autuado como também da sociedade. Para o Conselheiro não há no presente caso, cerceamento do direito de defesa, mas a recusa da empresa em querer se defender sob pretexto de que não teria recebido toda a documentação. Foram votos vencidos, favoráveis à nulidade, os Conselheiros Sebastião Almeida Araújo, José Moreira Sobrinho e Marcos Antonio Brasil. *No mérito*, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao recurso interposto, para modificar, em parte, a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar *parcialmente procedente* a acusação fiscal, acatando a Base de Cálculo apresentada no Laudo Pericial, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de




Processo n° 1/3753/2005

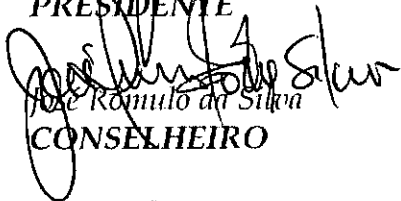
Auto de infração n° 2/200509252

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, em 11 de fevereiro de 2010.

  
José Wilmar Falcão de Souza  
**PRESIDENTE**

  
José Rômulo da Silva  
**CONSELHEIRO**

  
Alexandre Mendes de Sousa  
**CONSELHEIRO**

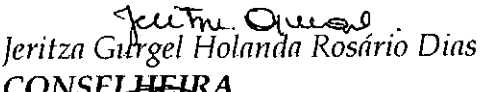
  
Silvana Carvalho Lima Petelinkar  
**CONSELHEIRA**


  
Daniela Sousa Gouveia  
**CONSELHEIRA**

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Marcos Antonio Brasil  
**CONSELHEIRO**

  
José Moreira Sobrinho  
**CONSELHEIRO**

  
Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias  
**CONSELHEIRA**

  
Sebastião Almeida Araújo  
**CONSELHEIRO**