



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

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

RESOLUÇÃO Nº 75 /2016
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
194ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 04/12/2015
PROCESSO Nº 1/2048/2010
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201004993-1
RECORRENTE: MARISA LOJAS S/A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DA 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Silvio Roberto M. Maia
MATRÍCULA: 0361460-1-1
RELATORA: Conselheira Agatha Louise Borges Macedo

EMENTA: ICMS – 1. OMISSÃO DE ENTRADAS. 2. A empresa autuada adquiriu mercadorias sem a devida documentação fiscal, no exercício de 2007, no montante de R\$719.063,09. **3.** Recurso Ordinário conhecido e não provido. **4.** Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**, por restar configurado nos autos o cometimento do ilícito fiscal, por unanimidade de votos, consoante decisão de primeira instância, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. **5.** Decisão amparada no art. 139 do RICMS. **6.** Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea “a” da Lei nº 12.670/96.

RELATÓRIO

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: “AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. LEVANTAMOS O ESTOQUE DE MERCADORIAS, ATRAVÉS DO ARQUIVO ELETRÔNICO RECEBIDO DO CONTRIBUINTE, CONSTATAMOS DIFERENÇA DE ESTOQUE, CARACTERIZANDO OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR E RELATÓRIOS ANEXOS.”

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, III, A da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03.

Anexos aos autos estão os seguintes documentos:



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

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

- OS nº 2009.28515 e 2010.07448;
- Termo de Início nº 2009.23333 e 2010.05777;
- Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2010.08980;
- Relatório Totalizador Omissão de entrada;

O autuado apresentou defesa as fls. 29 a 41.

O julgador singular proferiu decisão pela **PROCEDÊNCIA** do auto de infração, por considerar restar provado nos ilícito fiscal ora imputado.

Irresignada com a decisão singular, o contribuinte interpôs recurso ordinário, alegando em síntese:

- Nulidade do Auto de Infração em virtude de haver vício no ato designatório. A ordem de serviço foi emitida por autoridade incompetente;
- Não ocorrência da infração cuja prática foi imputada a recorrente. A ausência de prova da ocorrência da infração;
- Debilidade dos elementos probatórios utilizados pela autuante;
- Importância da prova pericial para desenlace da presente questão. Apresenta quesitos às fls. 75 dos autos.

DO PARECER DA CONSULTORIA TRIBUTÁRIA:

Através de Parecer de Nº 234/2014 a Consultoria Tributária opinou pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento, no sentido de manter o julgamento proferido na instância singular de **PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso ordinário interposto por **MARISA LOJAS S.A** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** concernente ao auto de infração sob o nº. 1/201004993-1, através do qual, a recorrente se insurgiu contra a decisão proferida pela julgadora singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *aquisição de mercadorias sem documentação fiscal*, no exercício de 2007, no montante de R\$719.063,09.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria de Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Em análise aos fólios processuais, se depreende a existência de matérias cognoscíveis de ofício a serem questionadas, motivo pelo qual passo a conhecer diretamente da matéria preliminar.

1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO DO ATO DESIGNATÓRIO

Em sede de preliminar a recorrente suscitou a nulidade da ação fiscal, por considerar que o Orientador da Célula de Auditoria ou da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos não tem competência para determinar qualquer tipo de ação fiscal, seja ela de profundidade ou específica, por não estar contemplado como uma das autoridades designantes.

Ocorre que o Conselho de Recursos Tributários já se pronunciou sobre essa temática em caso similar, em recente decisão exarada na 147ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento, no sentido de afastar a preliminar de nulidade arguida pela parte, vejamos trecho do voto de desempate do Presidente, in verbis:

“ Diversas regulamentações ao derredor do tempo foram editadas para redenominar órgãos integrantes da estrutura organizacional, mas com a devida “vênia”, entendendo que não ocorreu restrição nem ampliação de competência para os ocupantes das funções de Orientador, no contexto da edição do Dec. nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, que aprovou o Regulamento da Secretaria da Fazenda, e redenominou a CEAUD para CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos que estabelece no art. 24, inciso I que: “Art.24. Compete à Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos: I - determinar a realização de auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nas setoriais econômicas correspondentes, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente”. Com efeito, a legislação tributária específica poderia, com melhor técnica legislativa, observar as alterações sucessivas em face da natureza organizacional que ocorreu ao passar dos anos. Desse modo, o atual Regulamento do ICMS – Dec. nº 24.569/97 – faz referência a nomenclaturas já redenominadas que mantiveram atribuições e competências. Por conclusivo, vislumbro que servidores que ocuparam e ocupam o cargo de Orientador da CESEC, como de cargos de direção de órgãos redenominados, que tinham originariamente competência, remanescem competentes para designar as ações dos servidores lotados nas unidades por eles administradas, nos moldes em



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

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

que fazia, por exemplo, quando esta se denominava CEAUD - Célula de Auditoria Fiscal, cujos orientadores e supervisores estão indicados no RICMS. Não me quedo em dúvida quanto a este aspecto, de que após a edição de Decreto redenominando uma unidade administrativa, automaticamente, o gestor que da unidade continua a deter a competência para determinar ou editar os atos necessários que lhe são cometidos, desde a origem, em face, inclusive, do Princípio da Continuidade do serviço público, de modo que se torna desnecessário e dispensável em repetir, imediatamente, um novo ato regulamentador para indicar, em repetição, as mesmas autoridades competentes para designar agentes ao cumprimento de ação fiscal.”

2. DA AUSÊNCIA DE PROVA DA OCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO

No caso vertente, vislumbrou-se a *omissão de entradas*, através da elaboração do *Relatório Totalizador Anual do Levantamento de Mercadorias* referente ao exercício supracitado, bem como através do inventário das mercadorias, que fora utilizado como estoque inicial e final.

Nessa linha de raciocínio, imprescindível elucidar que na sistemática de fiscalização utilizada pelo agente fazendário, este de posse dos livros fiscais, arquivos magnéticos e notas fiscais entregues pelo contribuinte alimenta o sistema disponibilizado pela Sefaz, denominado *Sistema de Levantamento de Estoque - 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 do 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.

Portanto, a metodologia utilizada no processo em destaque consistiu no *Sistema de Levantamento de Estoque - SLE*, que é uma das variadas técnicas de que dispõe o Fisco para acompanhar a circulação de mercadorias em determinada empresa, permitindo concluir pela regularidade ou não dos lançamentos efetuados. Referido método consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado. A técnica em análise é agasalhada pela legislação estadual vigente, que determina expressamente no RICMS, *verbo ad verbum*:



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

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

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 de 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. (Grifos acrescidos).

Contudo, entende-se pelo afastamento dessa nulidade, tendo em vista tratar-se de uma metodologia com estrita observância as regras de levantamento fiscal.

3. DA PROVA PERICIAL

Por fim, a empresa arguiu a importância da prova pericial para o desenlace da presente questão.

Ocorre que, não cabe ao recorrente apenas requerer, mas sim demonstrar a existência de erros no trabalho elaborado pelo agente atuante por meio de documentação idônea.

Nesse sentido, tendo em vista não ter sido apresentado nenhum dado relevante capaz de descaracterizar, de ilidir o levantamento em tela, entendemos pelo indeferimento da providência.

4. DO MÉRITO

Vencida, pois, as preliminares levantadas, tem-se como presentes os pressupostos para a apreciação e o desate do mérito da *quaestio juris*.

Na seara meritória, o cerne da questão *ex lege*, no que se refere à análise do mérito, conduz ao entendimento da ocorrência de omissão de entradas caracterizada pela compra de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal. Cabe observar ainda, que quando o contribuinte não registra na sua escrita fiscal as aquisições de mercadorias consignadas em notas fiscais, afigura-se uma presunção *juris tantum* de omissão de entradas de mercadorias, sem o pagamento do imposto correspondente, consubstanciada no artigo 139 do RICMS, veja-se:



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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.

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

Desta feita, depreende-se restar caracterizada nos autos a infração apontada na inicial, posto que a empresa descumpriu o art. 139 do Dec. 24.569/97.

Ex positis, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negar-lhe provimento, confirmando a decisão de PROCEDÊNCIA proferida na instância singular, consoante Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É o VOTO.

DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 719.063,09
Multa (30%)	R\$ 215.718,93
TOTAL	R\$ 215.718,93

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 a **MARISA LOJAS S.A** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. **Deliberações ocorridas na 171ª Sessão Ordinária, de 19 de dezembro de 2014**: “Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários conhecer do Recurso Ordinário, e: **1) Quanto à preliminar de nulidade por vício no Ato Designatório, sob a alegação de que a Ordem de Serviço nº 2010.12247 foi emitida por autoridade incompetente (Orientador da Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos - CESEC).** **Decisão:** Afastada, por voto de desempate do Presidente, que em sua manifestação considerou que havia decisão de sua lavra, a que havia proferido em sede de processo com registro na Ata da 147ª Sessão Ordinária, de 13 de setembro de 2012, cujo teor é o seguinte: “Quando integrante, na condição de Conselheiro deste Egrégio Conselho, à época, na 1ª Câmara de Julgamento, nos manifestamos em Resolução de nossa lavra, a qual aproveitei para destacar alguns aspectos constante no referido instrumento, a saber: Habitamos em definir, na forma dos resumos doutrinários, Competência como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”. Em contrário senso, a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições do agente que o praticou. Exceder os limites da competência significa excesso de poder. Cilha salientar, no estudo do tópico – competência – na teoria dos atos administrativos, notadamente aos seus elementos e especialmente, ao sujeito (aquele a quem a norma atribui à prática do ato), este deve estar dotado de capacidade, além da titularidade do exercício do direito e obrigações, para exercer por si ou por outrem. Mas ao sujeito (primeiro dos elementos dos atos administrativos, os outros são: objeto, forma, finalidade e motivo), não é bastante a capacidade, posto que competência é atributo essencial para a prática do ato. Em princípio, somente ao ente com personalidade jurídica cabe a titularidade de direito e obrigações, logo, às pessoas públicas políticas – União, Estados e Municípios. Ocorre que, se torna necessário distribuir competência a órgãos administrativos (ministérios, secretarias e subdivisões) e dentre estes, entre seus agentes, pessoas físicas. Sob o crivo da Lei Maior – A Constituição (Federal e a dos Estados e DF), bem como as Leis Orgânicas dos Municípios, atribui competência aos respectivos chefes do Poder Executivo para organizar o funcionamento da administração pública (federal, estadual, distrital e municipal). Sem inferência à Teoria dos Poderes Implícitos, vai-se concluindo que os que têm o poder de organizar, têm também o de estabelecer competências, estas, por vezes, mediante decretos que editam, tal como veio a ocorrer no âmbito do Estado do Ceará. Desse modo, a Lei (nº 12.670/96) dispõe no parágrafo único do art. 80, que: “Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento”. E no art. 132 da referida Lei consta: “O Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta lei”. Cumprindo a disposição legal (em sentido estrito) evocada, foi editada, pelo Chefe do Poder Executivo, o Dec. nº 24.569/97 - RICMS e, neste, estabelecido o rol de autoridades [competentes] para designar servidor fazendário para promover ação fiscal (art. 821, § 5º, I). Diz Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Curso de Direito Administrativo, Atlas, 23ª ed., 2010, p. 204) que “Quando à previsão da competência em lei, há que se lembrar à possibilidade de omissão do legislador quanto à fixação da competência para a prática de determinados atos. A rigor, não havendo lei, entende-se que competente é o Chefe do Poder Executivo, já que ele é a autoridade máxima da organização administrativa, concentrando em suas mãos a totalidade





GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria de Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

das competências outorgadas em caráter privativo a determinados órgãos”. Cilha salientar, entretanto, que no mesmo decreto regulamentador - RICMS – sob o nº 24.569/97, o Chefe do Poder Executivo estabeleceu: “Art. 904. O Secretário da Fazenda, mediante ato expresso, poderá: I – expedir as instruções que se fizerem necessárias a fiel execução do presente Decreto”. Isso ocorre porque o Decreto, para fiel execução da Lei, poderá necessitar de normas outras, como as instruções normativas, atos editados pelos auxiliares do Chefe do Poder Executivo, “in casu”, o Secretário da Fazenda, adstritos aos limites dos respectivos decretos autorizadores. A distribuição da competência pode levar em conta vários critérios, como observa Di Pietro (obra citada, p. 205/206), dentre os quais, em razão do grau hierárquico, segundo o maior ou menor grau de complexidade; Em razão do tempo (atribuições exercidas em períodos determinados); E em razão do fracionamento, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agências. Instrução Normativa, em tese, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispõe de modo específico que, em caso determinado transcorre a competência para a designação, consoante, “data vênia”, expressa a Instrução Normativa nº 49, de 29 de dezembro de 2011, também traçou o tema ao dispor que: § 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas: III - Orientador de Célula de Execução da Administração Tributária ou de Célula de Gestão Fiscal. Diversas regulamentações ao redor do tempo foram editadas para redenominar órgãos integrantes da estrutura organizacional, mas com a devida “vênia”, entendo que não ocorreu restrição nem ampliação de competência para os ocupantes das funções de Orientador, no contexto da edição do Dec. nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, que aprovou o Regulamento da Secretaria da Fazenda, e redenominou a CEAUD para CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos que estabelece no art. 24, inciso I que: “Art.24. Compete à Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos: I - determinar a realização de auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nas seções econômicas correspondentes, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente”. Com efeito, a legislação tributária específica poderia, com melhor técnica legislativa, observar as alterações sucessivas em face da natureza organizacional que ocorreu ao passar dos anos. Deste modo, o atual Regulamento do ICMS – Dec. nº 24.569/97 – faz referência a nomenclaturas já redenominadas que mantiveram atribuições e competências. Por conclusivo, vislumbro que servidores que ocuparam e ocupam o cargo de Orientador da CESEC, como de cargos de direção de órgãos redenominados, que tinham originariamente competência, remanescem competentes para designar as ações dos servidores lotados nas unidades por eles administradas, nos moldes em que fazia, por exemplo, quando esta se denominava CEAUD - Célula de Auditoria Fiscal, cujos orientadores e supervisores estão indicados no RICMS. Não me quedo em dúvida quanto a este aspecto, de que empós a edição de Decreto redenominando uma unidade administrativa, automaticamente, o gestor que da unidade continua a deter a competência para determinar ou editar os atos necessários que lhe são cometidos, desde a origem, em face, inclusive, do Princípio da Continuidade do serviço público, de modo que se torna desnecessário e dispensável em repetir, imediatamente, um novo ato regulamentador para indicar, em repetição, as mesmas autoridades competentes para designar agentes ao cumprimento de ação fiscal. Em respeito aos que professam entender distintamente, vislumbro fundamentos na Teoria do Órgão adequada a presente análise, eis que





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

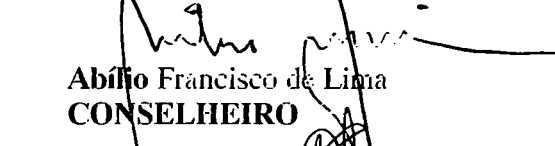
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

são as pessoas que se manifestam, em vontade, por meios dos órgãos aos quais integram. Por todo o exposto, manifesto-me, contrariamente a tese recursal alusiva a nulidade processual." Foram votos vencidos, favoráveis à nulidade, os Conselheiros Samuel Aragão Silva, Agatha Louise Borges Macedo, Filipe Pinho da Costa Leitão e Cícero Roger Macedo Gonçalves." Deliberações ocorridas nesta 194ª Sessão Ordinária, de 04 de dezembro de 2015: Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do CRT, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Ordinário, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual-Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Thiago Mattos.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de 02 de 2016.



Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA


Valter Balthazar Lima
CONSELHEIRO


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO


Lúcia de Fátima Galvão de Araújo
CONSELHEIRA

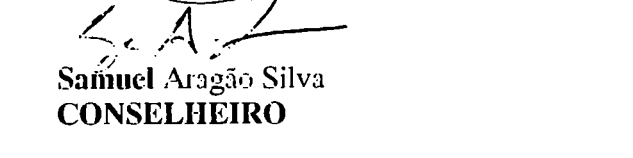

Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Antônio Luiz do Nascimento Neto
CONSELHEIRO


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Agatha Louise Borges Macedo
CONSELHEIRA


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO