



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 085 /2014  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
220ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 14/11/2013  
PROCESSO Nº.: 1/2179/2008  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200805100-9  
RECORRENTE: DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NAVE MÃE LTDA  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA  
AUTUANTE: Álvaro de Castro Freire  
MATRÍCULA: 064231-1-6  
RELATOR: Conselheiro João Rafael de Farias Furtado Nóbrega

**EMENTA:** ICMS – 1. OMISSÃO DE RECEITAS. 2. O contribuinte procedeu à venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, identificada através de levantamento financeiro/fiscal/ contábil, no montante de R\$ 85.710,12. Recurso Voluntário conhecido e parcialmente provido. 3. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, tendo em vista a alteração da penalidade imposta ao contribuinte, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. 4. Reformada a decisão proferida em primeira instância. 5. Decisão amparada nos artigos 92, § 8º da Lei nº 12.670/96, 871 e 139 do RICMS, artigo 460 do CPC, artigos 112, IV do CTN e no conteúdo probatório colacionado aos autos. 6. Penalidade inserta no art. 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

## RELATÓRIO

A peça fiscal submetida a exame possui o seguinte relato: *“Omissão de receita identificada através de levantamento financeiro/fiscal/contábil, sem emissão de documento fiscal. Constatamos através da demonstração das entradas e saída de caixa – DESC, referentes ao período analisado, que houve omissão de receitas com mercadorias tributadas, vide informações complementares e planilhas anexas.”* (sic)



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

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

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o art.123, inciso III, alínea "b" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. Neste sentido, o agente fazendário produziu o seguinte demonstrativo para o Auto de Infração em epígrafe:

**DEMONSTRATIVO**

Base de Cálculo	R\$ 85.710,12
ICMS (17%)	R\$ 14.570,72
Multa (30%)	R\$ 25.713,04
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 40.283,76</b>

Anexos aos autos estão os seguintes documentos:

- Informações Complementares ao Auto de Infração à fl. 03;
- Ordem de Serviço nº 2008.06016 à fl. 04;
- Termo de Notificação nº 2008.04084 à fl. 05;
- Registro/Resumo de Apuração do Imposto às fls. 07/14;
- Relação de Despesas e Receitas, DRM, DESC e Composição do débito às fls.; 15/22;
- Consulta de Arrecadação de um Contribuinte à fl. 23;
- Termo de Disponibilização de Livros e Documentos e AR às fls. 24/25;
- AR referente ao Auto de Infração à fl. 27;
- Termo de Revelia e Despacho à fl. 28;

A empresa apresentou defesa às fls. 29/45, ocasião em que alegou cerceamento do direito de defesa, haja vista que ao tentar dar baixa cadastral, o contribuinte não fora devidamente intimado a sanar qualquer irregularidade encontrada, gerando assim a nulidade do ato. Neste sentido, apresentou jurisprudência do CONAT, como forma de sustentar suas alegações ora afirmadas. Por fim, suscitou a ausência de conteúdo probatório acerca da acusação em tela. Assim sendo, a atuada requereu a **NULIDADE** do Auto de Infração.

Às fls. 52/57 temos o julgamento monocrático de nº 301/12, o qual decide pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, tendo em vista que o método de fiscalização adotado pelo agente fazendário encontra-se em conformidade com as disposições contidas no art. 827 do RICMS. Afastou a nulidade arguida, vez que o Termo de Notificação Nº 2008.04801 fora equivocadamente colacionado ao Proc. Nº 2180, da mesma ação fiscal, documento este probante da devida intimação do contribuinte a recolher a diferença encontrada. O termo foi recepcionado pelo sócio da empresa em 12/03/2008, sendo o Auto de Infração lavrado somente após o fim do

L



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

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

prazo limite. Eludiu que os argumentos levantados pelo contribuinte em sua peça impugnatória não foram capazes de desconstituir a formalização do crédito tributário. Ressaltou que as resoluções ora trazidas pelo contribuinte em sua peça defensiva não condiziam ao caso em análise. Por tais fatos elaborou o quadro demonstrativo abaixo:

**DEMONSTRATIVO**

Base de Cálculo	R\$ 85.710,12
ICMS (17%)	R\$ 14.570,72
Multa (30%)	R\$ 25.713,04
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 40.283,76</b>

O contribuinte, às fls. 69/89, apresentou recurso tempestivo, ocasião em que ratificou as preliminares suscitadas em primeira instância questionando a inexistência de parcialidade por parte da julgadora monocrática.. Buscou elucidar que caberia à julgadora monocrática somente verificar a inexistência do Termo de Notificação e declarar a nulidade por inobservância do princípio da espontaneidade. Desta forma posicionou-se pela desconsideração da juntada do Termo de Notificação realizada pela julgadora singular. Quanto ao mérito da lide, informou que a fragilidade da metodologia utilizada pelo agente fiscal em não considerar dados importantes para uma efetiva análise dos fatos. Ademais relatou que o agente fiscal deveria apresentar a razão da aplicação do método utilizado. Defendeu a regra contida no artigo 827 do RICMS, a qual estipula a omissão de receitas, como norma hierarquicamente inferior ao CTN e princípios tributários. Assim, concluiu que o somente as entradas e saídas de numerários não podem ser exclusivamente analisadas, tendo em vista que a atividade financeira não pode ser composta por dados constantes do levantamento fiscal unicamente. Por fim anexou planilhas e informações que prestam a elidir os cálculos e dados apresentados pelo autuante.

À fl. 99 a Célula de Julgamento de Primeira Instância encaminhou o processo à Célula de Perícias e Diligências Fiscais, com vistas a verificar se o valor do estoque inicial de mercadorias em regime normal de tributação, substituição tributária e isentas e não tributadas inseridas na DRM correspondem às mercadorias presentes no livro de inventário, levando em consideração o regime de tributação de cada, em caso de divergência devendo ser refeita a DRM.

O perito, através do laudo pericial acostado às fls. 100/104, aduziu que em análise ao CGF da autuada, fora verificado que a mesma se encontrava baixada a pedido. Ademais, em resposta ao primeiro quesito, informou que o inventário apresentado pelo contribuinte não segregou as mercadorias sujeitas a tributação normal, substituição tributárias e



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

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

isentas e/ou não tributadas. Após elaboração de planilha, a fim de evidenciar a posição do inventário de mercadorias por regime de tributação, fora constatada uma omissão de vendas no valor de R\$ 228.026,31, valor superior ao suscitado pelo autuante.

Por intermédio do Parecer de N° 454/2013 a Consultoria Tributária ratificou o entendimento pela ilicitude do ato do contribuinte, entretanto, observou a existência de erro na elaboração do levantamento fiscal por parte do autuante, uma vez que dividiu o valor de estoque inicial entre os vários regimes de tributação de acordo com o percentual de cada, deixando de averiguar os valores reais com base no livro de inventário. Afirmou que embora o trabalho pericial tenha evidenciado uma omissão de receita maior que a constatada a princípio, posicionou-se conforme o preconizado pelo artigo 460 do CPC, que veda a possibilidade de decidir em quantidade superior à demandada. Ademais, elucidou que a diferença constatada através do DRM pode ser obtida em duas maneiras distintas, seja por venda de mercadoria sem nota fiscal, ou venda de mercadoria com preço abaixo do custo de aquisição. Em face de dúvida entre qual foi o motivo da diferença, vê-se o fisco obrigado a optar pelo de pena mais branda, ou seja, pelo de venda com preço abaixo do mercado, art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96. Por fim, ratificou o posicionamento da julgadora monocrática quanto à nulidade apresentada, arguiu a inexistência de prejuízo para com a recorrente no que tange a troca de Termos de Notificação. Assim, opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento, no sentido de reformar a decisão de **PROCEDÊNCIA** proferida em primeira instância, em face da alteração da penalidade aplicada.

**DEMONSTRATIVO**

Base de Cálculo	R\$ 85.710,12
ICMS (17%)	R\$ 14.570,72
Multa	R\$ 14.570,72
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 29.141,44</b>

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**



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

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

Trata-se de recurso voluntário interposto pela **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NAVE MÃE LTDA** em face da **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a reforma da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **1/200805100-9** na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a recorrente foi autuada por *omissão de receita identificada através de levantamento financeiro/fiscal/contábil, sem a emissão de documento fiscal*, detectado na DESC da planilha de fiscalização.

**1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE**

O contribuinte suscitou nulidade do feito fiscal, tendo em vista que não fora devidamente notificado a sanar espontaneamente a irregularidade ora constatada pelo agente fiscal. Tal argumento não é capaz de prosperar, tendo em vista que, embora os Termos de Retenção tenham sido trocados e consequentemente anexados em processos distintos, não houve qualquer prejuízo ao contribuinte, haja vista que fora devidamente cientificado de ambos. Assim, o contribuinte tinha o pleno conhecimento da exação tributária, entretanto, o autuado não corrigiu as irregularidades apontadas pela autuação..

**2. DO MÉRITO**

No caso em deslinde, verifica-se que a fiscalização detectou a infração tributária através de levantamento financeiro/ fiscal/ contábil, ocasião em que ficou constatado que o contribuinte procedeu à venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, omitindo receitas no montante de R\$ 85.710,12 (oitenta e cinco mil, setecentos e dez reais e doze centavos).

Neste diapasão, cabe observar que na técnica fiscalizatória em comento, quando a contribuinte procede com uma saída de mercadorias em quantidade superior as 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, 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.*

Com efeito, quando a fiscalização constata alguma irregularidade na ação fiscal, não poderá o agente fazendário se omitir, conforme aduz o art. 871 do RICMS abaixo reproduzido:

*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. (grifos nossos).*

Convém ressaltar que o método de fiscalização utilizado pelo agente fazendário foi respaldado no que dispõe a Instrução Normativa nº 07/2004, posto que a ordem de serviço estabelecia a execução de auditoria fiscal, fato este que credencia o agente fiscal para realizar suas atividades fiscalizatórias de praxe, refletindo, portanto, a regularidade formal da ação fiscal em consonância com a acusação do auto de infração.

Neste azo, de acordo com a análise dos fólios processuais, o contribuinte vendeu mercadorias sem emitir a nota fiscal correspondente, conforme análise da Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC, com base na documentação fornecida pelo contribuinte, infringindo, assim, o disposto no artigo 92, § 8º da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

*Art. 92. 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.*

(...)



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

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

*§ 8º. Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:*

*I – suprimimento de caixa sem comprovação da origem do numerário;*

*II – saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*III – diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;*

*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;*

*V – diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário;*

*VI – déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas;*

*VII – a diferença apurada no confronto do movimento diário do caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos.*

Por meio do trabalho pericial, o qual foi solicitado pela Célula de Consultoria e Planejamento, obteve-se uma base de cálculo superior a constatada pela fiscalização, fixada em R\$ 228.026,31. Entretanto, o Código de Processo Civil, em seu artigo 460, é demasiadamente claro ao vedar a decisão de quantidade superior à demandada inicialmente, *ipsis litteris*:

*R*



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

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

*Art. 460 - É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.*

## **2.1 DA PARCIAL PROCEDÊNCIA**

Após a caracterização do ilícito tributário exposta acima, impende salientar o conteúdo exarado mediante a *Consultoria Tributária*.

A diferença ora constatada por meio do Demonstrativo do Resultado com Mercadoria pode ser resultado de duas operações distintas, são elas a venda de mercadorias sem nota fiscal (123, III, "b" da Lei 12.670/96) ou venda de mercadorias com preço abaixo do custo de aquisição (123, I, "c" da Lei 12.670/96). Assim, uma vez que o conteúdo probante nos autos não se encontra suficientemente claro quanto a real hipótese, resta a observância do que trata o art. 112, IV do CTN, *in verbis*:

*Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*(...)*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Diante destas considerações, vê-se que restou configurada a imputação fiscal feita ao recorrente, de tal sorte que este deverá sujeitar-se à penalidade inserta no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03, abaixo reproduzida:

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

*(...)*

*I - com relação ao recolhimento do ICMS:*

*(...)*

*c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e*

h





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

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

*nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e” deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto*

Frente à argumentação fática e jurídica exposta acima, observa-se que a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal consiste na reforma da decisão proferida em primeira instância para que prepondere a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, tendo em vista a alteração da penalidade imposta ao contribuinte.

### 3. DO VOTO

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento, para reformar a decisão de procedência proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIAL PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base no parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

#### DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 85.710,12
ICMS (17%)	R\$ 14.570,72
Multa	R\$ 14.570,72
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 29.141,44</b>

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 **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS NAVE MÃE LTDA** e recorrida a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e afastar a preliminar de nulidade nele suscitada, adotando os fundamentos constantes do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pela PGE. No mérito, por maioria de votos, resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar, em parte, a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os emitidos pelos Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira e Lúcia de Fátima Calou de Araújo, que se pronunciaram pela procedência, nos termos do julgamento singular. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Rafael Gonçalves Zidan. Registre-se a ausência em sessão, da representante legal da recorrente, Dra. Diana de Lima Machado, apesar de regularmente intimada para apresentação de sustentação oral, conforme solicitado nos autos. **SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 16 de 01 de 2014.

Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Presidente

Rafael Gonçalves Zidan  
Conselheiro

Francisco Wellington Ávila Pereira  
Conselheiro

Abílio Francisco de Lima  
Conselheiro

Lúcia de Fátima Calou  
Conselheiro

Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro

João Rafael de Farias Furtado Nóbrega  
Conselheiro Relator

Agatha Louise Borges Macedo  
Conselheira

Sandra Eli Araújo Ribeiro  
Conselheira

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado