



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

**RESOLUÇÃO Nº 309 /2004**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**SESSÃO DE 04.06.2004**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº 1139/2003**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200300710**  
**RECORRENTE: CENTRALFARMA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONS. RELATORA: ERIDAN REGIS DE FREITAS**

**EMENTA: OMISSÃO DE SAÍDAS, embasada na Conta Financeira.** Total das Receitas inferior ao total das Despesas: caracterização de venda de mercadoria sem a emissão de documentos fiscais, nas operações a serem acobertadas por NF1 ou 1 A e série D. Estabelecimento do ramo atacadista de produtos farmacêuticos. Mercadorias sujeitas à substituição tributária por ocasião da entrada. **Exercício de 2001.** Reforma da decisão condenatória exarada pela 1ª Instância para a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, em virtude do reenquadramento da penalidade. Decisão amparada no art. 827, § 8º, VI c/c arts.127, I, 169, I e 174, I do Decreto 24.569/97. Aplicação da penalidade mais benéfica - art. 126 da Lei 12.670/96, com redação alterada pela Lei 13.418/03, de 30.12.2003. Recurso voluntário conhecido e provido em parte. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A acusação versa sobre a falta de emissão de documento fiscal por ocasião das saídas de mercadorias no período de 01.01.2001 a 31.12.2001, no montante de R\$ 190.147,75.

ER

Para instruir o processo foi acostado o Demonstrativo da Análise Financeira, acompanhado da Relação das Entradas, Relação das Duplicatas Pagas e a Pagar e Relação das Despesas efetuadas no exercício fiscalizado.

Nas Informações Complementares é ressaltado que a omissão de receitas é demonstrada através do levantamento financeiro, onde foram considerados as compras para comercialização, as despesas efetuadas no período, os fornecedores do exercício de 2000 pagos em 2001 e o disponível final e, por outro lado, foram considerados as vendas efetuadas no período, os fornecedores de 2001 pagos em 2002 e o disponível inicial, resultando numa diferença entre receita e despesas, traduzindo a saída de mercadorias sem documentação fiscal

Tempestivamente a ação fiscal foi impugnada, alegando que a conta financeira é insuficiente para comprovar a omissão e que a multa é confiscatória.

O julgador singular não acatou os argumentos da defesa pois os mesmos não estão acompanhados dos elementos probatórios e decidiu pela Procedência do feito, com a aplicação da penalidade do art. 878, III, "b" do RICMS.

A empresa inconformada recorreu da decisão de 1ª Instância, alegando a insuficiência probatória do auto de infração e que não deve ser aplicada a regra presuntiva da omissão de receita e, ainda, que a multa é confiscatória, pois trata-se de infração de caráter formal, já que o imposto foi recolhido por substituição tributária, não resultando em prejuízo ao Erário.

O Parecer da Consultoria Tributária, adotado pela douta Procuradoria Geral do Estado opina pela **manutenção da decisão de Procedência** exarada pela 1ª Instância, ressaltando que a infração foi demonstrada por método contábil, o qual verificando a ocorrência de gastos sem disponibilidade de caixa denuncia a omissão de saídas, consoante o art. 827, § 8º, VI do RICMS e que a multa se trata de sanção administrativa fiscal estabelecida pelo legislador infraconstitucional. Por fim sugere a aplicação da penalidade do art. 123, III, "b" da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03.

## VOTO

Após os trabalhos de apuração que redundou na confecção do Demonstrativo da Análise Financeira, através do confronto entre receitas e despesas foi constatada uma diferença no montante de R\$ 190.147,75, referente ao exercício de 2001, que implica na falta de emissão de documentos fiscais relativos às operações de saídas de mercadorias.

A acusação fiscal embasou-se no Demonstrativo de Fluxo Financeiro, que é uma técnica de apuração do movimento real tributável cujos valores são extraídos dos assentamentos fiscais e contábeis do contribuinte. Referida conta financeira deve levar em consideração todos os dados referentes a pagamentos e recebimentos de recursos pela empresa, devendo esgotar todas as possibilidades de aportes e de utilização de recursos durante o período auditado.

Na feitura do Demonstrativo da Análise Financeira constante do processo o agente do Fisco considerou todos os elementos colocados à sua disposição no momento da fiscalização e necessários à montagem da mesma. De mencionar que nesse regime de apuração o que deve ser levado em consideração é o "regime de caixa", onde constarão apenas os pagamentos e ingressos efetivamente praticados no período examinado.

A legislação define algumas sistemáticas de apuração do movimento para efeitos de constituição do crédito tributário e o autuante deve optar pelo meio de levantamento a ser utilizado - contagem de estoque, conta financeira, conta mercadoria etc. O capítulo V - do Levantamento Fiscal - do Decreto 24.569/97, dispõe acerca do assunto.

*In casu* o autuante optou pelo Levantamento Financeiro onde ficou demonstrado que as receitas foram inferiores às despesas, com isso evidencia-se a insuficiência de caixa gerando a presunção de que o contribuinte efetuou venda de mercadoria sem a emissão do competente documento fiscal, mormente quando não há a comprovação de outros aportes e utilizações de recursos, senão os indicados pela autoridade fiscal, tudo de acordo com o art. 827, § 8º, VI do RICMS.

O fato constatado pelo autuante é um exemplo de presunção legal, posto que a própria legislação no citado dispositivo define como omissão de receita a ocorrência de "*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.*".

Há presunção do tipo *juris tantum* e do tipo *juris et de jure*, sendo que esta última não admite prova em contrário, o fato é descrito na lei, por isso é tido como verdade absoluta e definitiva, dispensando a produção de prova, ou seja, a presunção legal estabelece como verdade os fatos presumidos. É o exemplo do § 8º do art.827 do Decreto 24.569/97.

Segundo Alfredo Augusto Becker *“A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos”*.

No que tange à imputação feita ao interessado, somos sabedores que ocorrendo 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 e, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, fica caracterizada a omissão de receitas, advinda da venda de mercadoria sem documentação fiscal, conforme preceitua o inciso VI do § 8º do art. 827 do RICMS.

Inicialmente cabe mencionar que o Comércio Atacadista de Produtos Farmacêuticos, como sói acontecer com a autuada, é o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto substituição tributária, devido nas operações subseqüentes de saídas internas, por ocasião da entrada de produtos farmacêuticos em seu estabelecimento.

O citado regime foi disciplinado pelo art. 546/548 do RICMS até 31.07.2001, o qual voltou a vigor após 30.06.2003. Senão vejamos:

**“Art. 546** – *Fica atribuída ao destinatário das mercadorias arroladas no final desta Seção, a responsabilidade, na condição de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes a serem promovidas em território cearense.”*

Já a partir de 01.08.2001 até 30.06.2003 a referida sistemática foi regida pelo Decreto 26.447/01 e suas respectivas alterações, nos seguintes termos:

**“Art. 2º** – *Em substituição à sistemática prevista nos arts. 546 a 548 do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, o estabelecimento atacadista ou distribuidor de produtos farmacêuticos, na condição de substituto tributário, poderá optar pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subseqüentes, por ocasião das saídas realizadas neste Estado, com os produtos constantes da relação de mercadorias arroladas na Seção XXI do Capítulo II do Título I do Livro Terceiro do referido Decreto.”*

Para efeito de cálculo do crédito tributário a autoridade fiscal aplicou somente a multa sobre o montante obtido a título de omissão, deixando de efetuar o lançamento do tributo, uma vez que devido ao regime de substituição tributária, quando da entrada dos produtos farmacêuticos com documento fiscal, o imposto respectivo já foi recolhido pelo contribuinte.

Inobstante a peça recursal não conter a assinatura da advogada que a subscreveu, as razões ali esposadas devem ser apreciadas, todavia as mesmas não têm como ser acatadas, inicialmente por que, como bem frisa o consultor tributário, os relatórios elaborados pelo autuante tomaram por base os dados colhidos na própria empresa, os quais são provas suficientes para embasar a autuação, posto que após o confronto entre receitas e despesas, exsurge uma diferença relativa à saída de mercadorias sem o respectivo documento fiscal.

No que tange ao argumento de que a multa é confiscatória, por tratar-se de infração de caráter formal, já que não resultou em prejuízo ao Erário, o mesmo não merece prosperar posto que o fato possui penalidade específica, não podendo a autoridade fiscal nem o julgador deixar de aplicar a norma legal.

No mérito da lide, cabe mencionar que a Nota Fiscal é o documento hábil para acobertar a circulação de mercadoria, haja vista que a nossa legislação tributária impõe a obrigatoriedade de sua emissão por ocasião de saída da mesma, com o fito de permitir o conhecimento e o controle deste tipo de operação. A mesma legislação é peremptória ao afirmar que o estabelecimento vendedor da mercadoria está obrigado a emitir o documento fiscal relativo à operação de saída. É o que determina o RICMS em seus arts. 227, I, 169, I e 174, I.

No que tange à tipificação constante da peça inaugural, há de ser efetuado o reenquadramento da penalidade, em virtude do abaixo exposto:

a) a penalidade do art. 878, III, "b" do Decreto 24.569/97 aplicada pelo autuante, na razão de 40% do valor da operação, possui redação idêntica a do art. 123, III, "b" da Lei 12.670/96;

b) referida lei teve sua redação alterada pela Lei 13.418, em 30.12.2003, que tipifica referido ilícito como sujeito à sanção de 30% do valor da operação, a qual foi sugerida pelo julgador singular;

c) em princípio esta seria a penalidade cabível à espécie, ocorre que a mesma lei em seu art. 126, após a alteração, passou a conter uma penalidade específica para as operações tributadas pelo regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido recolhido;

d) considerando-se que na omissão de saídas com produtos sujeitos à substituição tributária, o imposto já foi devidamente recolhido, tanto assim o é que o autuante não lançou o referido tributo, entendo que há de ser aplicada a sanção constante do art. 126, equivalente a 10% do valor da operação;

e) citada sanção é mais benéfica para o contribuinte, portanto é a que deve prevalecer, em obediência ao princípio interpretativo insculpido no art. 106 do CTN - Código Tributário Nacional - que determina que ao contribuinte deve ser aplicada a norma mais favorável;

**“Art. 106 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**

*... omissis ...*

**II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:**

*... omissis ...*

**c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”**

f) eis a lição do ilustre Luciano Amaro *in* Direito Tributário Brasileiro - 4ª edição, 1999 - Ed. Saraiva, pág. 212: “Deve-se atentar para o fato de que a interpretação benigna (art. 112), a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, II), é aplicável em matéria de infrações e penalidades.”

g) dessarte, em razão da legislação superveniente que trata das penalidades ser mais benéfica ao contribuinte, esta é que deve ser aplicada *in casu*.

**“Art. 126 – As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.”**

Por fim, voto para que se conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento em parte, para que seja **reformada a decisão condenatória** exarada em 1ª Instância, para a **Parcial Procedência** do feito em virtude do reenquadramento da penalidade para o art. 126 da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei 13.418/03, em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO**

|                     |            |                  |
|---------------------|------------|------------------|
| BASE DE CÁLCULO     | R\$        | 190.147,75       |
| MULTA (10% DO ICMS) | R\$        | 19.014,77        |
| <b>TOTAL .....</b>  | <b>R\$</b> | <b>19.014,77</b> |

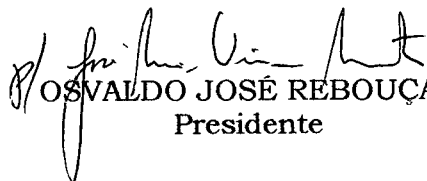
É o voto.

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente TRANSFARMA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**RESOLVEM** os membros da 2ª Câmara de Conselho de Recursos Tributários por maioria de votos conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento em parte no sentido de **reformar** a decisão condenatória prolatada em 1ª Instância para a **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da ação fiscal em virtude do reenquadramento da penalidade para o art. 126 da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei 13.418/03, nos termos do voto da Relatora e em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os conselheiros RODOLFO LICURGO T. DE OLIVEIRA e VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE que se manifestaram pela aplicação da penalidade inserta no art. 878, I, "d" do Decreto 24.569/97.

Sala das Sessões da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributário do Estado do Ceará, em 17 de junho de 2004.

  
OSVALDO JOSÉ REBOUÇAS  
Presidente



  
ERIDAN REGIS DE FREITAS  
Conselheira Relatora

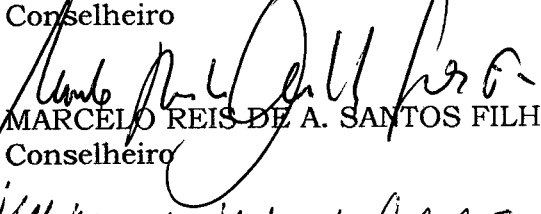
  
DULCIMEIRE PEREIRA GOMES  
Conselheira

  
ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ  
Conselheira

  
REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA  
Conselheira

  
VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE  
Conselheira

  
RODOLFO LICURGO T. DE OLIVEIRA  
Conselheiro

  
MARCELO REIS DE A. SANTOS FILHO  
Conselheiro

  
ILDEBRANDO HOLANDA JUNIOR  
Conselheiro

UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE  
Procurador do Estado