



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

**RESOLUÇÃO N.º: 332/2000**

**SESSÃO DE**

**2.ª Câmara**

**PROCESSO DE RECURSO N.º 1/0729/95**

**A.I.: 1/357204**

**RECORRENTE: C. BATISTA FILHO**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1.ª INSTÂNCIA**

**RELATORA ORIGINÁRIA: WLADIA MA. PARENTE AGUIAR**

**RELATOR DESIGNADO: CONS. FRANCISCO JOSÉ DE OLIVEIRA SILVA**

**EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE VENDAS.** Mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração apurada mediante Totalizador do Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias. Autuação procedente. Recurso voluntário conhecido e não provido. Confirmação, da decisão condenatória exarada em 1ª Instância. Decisão, por maioria, com voto de desempate da Presidência.

**RELATÓRIO**

A infração descrita no auto de infração decorreu da venda de mercadorias, sem cobertura documental, no exercício de 1995, de 270 (duzentos e setenta) sacas de cimento, detectada mediante levantamento de estoque de mercadorias.

O fiscal autuante deixou de exigir o principal, uma vez que as mercadorias que ensejaram a autuação estavam sujeitas ao regime de substituição tributária.

A autuação está amparada pelos arts. 120, I, e 126, I, todos os Dec. 21.219/91, com sanção prescrita no art. 767, III, b, do referido decreto.

A documentação que embasou o levantamento está apensa às fls. 04 a 19 dos autos.

Autuado revel (fls. 20)

O processo foi julgado procedente na 1.<sup>a</sup> Instância (fls. 24/25).

O contribuinte inconformado com a decisão singular interpôs recurso aduzindo em seu:

1. Nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa;
2. Improcedência do lançamento, uma vez que a diferença encontrada decorreu de maneira aleatória, isto é, sem eobsedrvância às normas do art. 733 do dec. 21.219/91.

A Consultoria Tributária objetivando espancar quaisquer dúvidas acerca do recebimento dos documentos fiscais pertinentes ao lançamento sugeriu a conservsão do curso do processo em diligência

O pedido formulado pela Consultoria Tributária foi plenamente atendido, conforme informação de fls. 40.

A Consultoria após refutar a nulidade argüida opina pela manutenção da decisão singular.

O parecer *ut supra* foi referendado pela douta Procuradoria do Estado.

Por ocasião das discussões foram apresentadas duas teses, sendo a bancada classista defensora da aplicação, na presente hipótese, da sanção capitulada no art. 770 do dec. 21219/91, por considerar que a operação não era tributada, enquanto a bancada fazendária, requereu a manutenção da decisão recorrida.

A decisão se deu por voto de minerva do Presidente da Câmara, que se encontra apenso às fls. 47 a 50, tendo este aderido a tese abraçada pela bancada fazendária.

**É o relatório.**

### **VOTO DO RELATOR**

Tratam os autos da prática de infração denominada omissão de vendas apurada mediante levantamento do quantitativo de estoque de mercadorias.

Considerando que as mercadorias, móvel da autuação, estão sujeitas ao regime de substituição tributária o agente do fisco deixou de exigir o principal, desse modo, cominando ao contribuinte sanção correspondente a 40% (quarenta por cento) a título de multa, nos termos do art. 767, III, b do Dec. 21.219/91.

O recurso impetrado pelo recorrente não tem o condão de elidir a acusação descrita na inicial uma vez que as razões nele aduzidas de caráter administrativo, apenas revelam que o contribuinte não tinha um controle eficiente sobre seu estoque de mercadorias.

No entanto, o regime de recolhimento por substituição tributária das mercadorias vendidas sem cobertura documental fez surgir questionamentos acerca da penalidade aplicável quando da prática tal ilícito.

Assim, duas teses foram apresentadas, sendo a bancada classista defensora daquela que considera as operações subsequentes ao recolhimento do imposto por substituição tributária como não-tributada. Portanto, a sanção aplicável está tipificada no art. 770 do Dec. 21.219/91, que consiste na cominação de multa branda àqueles contribuintes que descumprirem obrigações acessórias relativas a operações ou prestações não tributadas ou contempladas com isenção incondicionada, haja vista os efeitos decorrentes não causarem prejuízo ao erário.

Já a bancada fazendária posicionou-se pela manutenção da sanção proposta pelo agente autuante, mesmo reconhecendo que esta, na atual conjuntura, é desproporcional aos efeitos advindos da venda de mercadorias sujeitas ao regime sob comento. Em defesa desta tese invoca o Princípio da Legalidade, o da especificidade, ainda o argumento, de as operações sujeitas ao recolhimento do imposto é tributada, uma vez que na omissão de compras o imposto é devido, nesta hipótese, inexistindo nenhuma controvérsia.

Os debates polarizaram-se nas duas teses, competindo ao Presidente da Câmara proferir voto, mediante adesão a uma das teses defendidas, na forma e prazo dispostos no Regimento Interno. De plano, o impasse foi solucionado mediante adesão à tese abraçada pelos conselheiros fazendários.

A polêmica instaurada tem suscitado grandes e demorados debates neste Egrégio Conselho, havendo, oscilação quanto à penalidade cabível.

Não resta dúvidas que ambas se sustentam-se em relevantes argumentos.

Entretanto, admitir que, na presente hipótese, cabível a sanção contida no art. 770 do RICMS, significa violar literal disposição de lei, que, no Processo Civil, torna a sentença passível de rescisão, ainda que esta tenha transitado em julgado. Entendo, que no Processo Administrativo Tributário opera-se idêntico efeito, estando, a Administração Pública, face a ausência de disposição legal, amparada na Súmula 473 do STF.

SÚMULA 473 A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou

oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial

A conclusão acima decorre da infração detectada - Omissão de saídas - isto é, a venda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais correspondentes, cuja penalidade está tipificada no art. 767, III, b, do Regulamento (Reprodução literal do art. 117, III, b da Lei 11.530/89), não tendo, o legislador ordinário, ressalvada a inaplicabilidade nas operações cujo imposto fora recolhido em razão da substituição tributária, daí, resulta que o fato se subsume àquela norma jurídica.

Na afirmativa acima, vislumbra-se o Princípio da Legalidade, próprio às normas restritivas de direitos, - de caráter constitucional, e guindado a cláusula pétrea (art. 5º CF/88) Deste, decorreram outros, sendo o da especialidade ou especificidade assecutória da aplicação das normas especiais em detrimento das normas gerais pertinentes a mesma matéria.

Aos argumentos acima deve-se acrescentar que na adoção do regime de recolhimento por substituição tributária, as operações subsequentes não podem ser consideradas como não-tributadas, *verba gratia*, na hipótese de aquisição de mercadorias sem cobertura documental.

Ademais, o instituto da substituição tributária - assim considerado por se encontrar sediado na CF/88, (art. 150, § 7º), instituído, de forma genérica, cabendo à lei complementar dele tratar- consiste no deslocamento da responsabilidade do sujeito passivo. Isto é, o substituto ocupa o lugar do contribuinte substituído, devendo cumprir a obrigação principal, subsistindo apenas o cumprimento das obrigações acessória para este último.

Em resumo, tem-se que a substituição tributária está vinculada a sujeição passiva e a responsabilidade tributária dos contribuinte que integram o ciclo das operações ou prestadas cujo imposto fora recolhido.

Por fim, brilhante foram as palavras do Ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, ao discorrer o tema no seu livro Aspectos Fundamentais do ICMS, Ed. Revista Dialética, pág. 227, no qual afirma:

“Em se tratando de operações com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, as infrações formais não podem ensejar a imposição de multas proporcionais ao imposto, ou ao valor da operação. Neste caso, basta que o contribuinte demonstre que o imposto foi cobrado pelo substituto, para que não se possa exigir multa proporcional.”

Presume-se que todas as operações subsequentes são tributadas, pois inclusas como fato gerador, mas, por ressalva legal, a obrigação tributária principal foi antecipada para o primeiro contribuinte que desencadeou o ciclo econômico.

Contudo, o ilustre tributarista arrematou seu pensamento exigindo do contribuinte substituído a demonstração do recolhimento do imposto pelo substituto legal. Fato que não restou provado.

Pelas considerações expostas e arrimado no parecer da Procuradoria voto pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário interposto, no sentido de que seja confirmada a decisão condenatoria prolatada em 1.<sup>a</sup> Instância.

**É o voto**

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presente autos, em que é recorrente C. Batista Filho e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1.ª INSTÂNCIA, RESOLVEM os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, com voto de desempate da Presidência, conhecer o recurso voluntário interposto, negar-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória de Primeira Instância, nos termos do voto do relator e em consonância com o parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os eminentes conselheiros Francisco das Chagas A. Albuquerque, Antônio Luis do Nascimento Neto, Fernando Airton Lopes Barrocas e Wlândia Maria Parente Aguiar (relatora originária) que se posicionaram pela Parcial Procedência. Designado relator o conselheiro Fco. José de Oliveira Silva, que proferiu o primeiro voto vencedor.

**SALA DAS SESSÕES DA 2.ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, 16 de outubro de 2.000.

Nabor Barbosa Meira  
**PRESIDENTE**

Francisco José de Oliveira Silva  
**RELATOR DESIGNADO**

José Mirtonio Colares de Melo  
**CONSELHEIRO**

José Maria Vieira Mota  
**CONSELHEIRO**

Eliane Maria de Souza Matias  
**CONSELHEIRA**

Fco. das Chagas Aragão Albuquerque  
**CONSELHEIRO**

Antônio Luis do Nascimento Neto  
**CONSELHEIRO**

Wlândia Maria Parente Aguiar  
**RELATORA ORIGINÁRIA**

Fernando Airton Lopes Barrocas  
**CONSELHEIRO**

Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**