



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 393 /2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

119ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 23/07/12

PROCESSO Nº. 1/3052/2005

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200505364-2

RECORRENTE: FRANCISCO GENIVAL DE LACERDA - EPP

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: Francisco Jacinto de Oliveira

MATRÍCULA: 10606810

RELATORA: Conselheira Ágatha Louise Borges Macedo

**EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A E/OU SÉRIE “D” E CUPOM FISCAL – OMISSÃO DE SAÍDAS. 2** Auto de infração lavrado em decorrência da omissão de saídas detectadas através da realização de conta financeira no exercício de 2004. Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido. **3.** Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, após afastada a preliminar de nulidade suscitada Reformada a decisão exarada em 1ª instância, haja vista o reenquadramento da penalidade, com nova redação da Lei 13.418/03, nos termos do parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **4.** Infringência aos artigos 127, 169, 174, 177 do Decreto 24.569/97. **5.** Penalidade inserta no art. 878, III, “b” do Decreto 24.569/97, com nova redação da Lei 13.418/03.

## RELATÓRIO

A presente demanda refere-se ao auto de infração lavrado por *falta de emissão de documento fiscal, em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1A e/ou série “D” e cupom fiscal – omissão de saídas*, detectada através de planilha de demonstração das entradas e saídas de caixa, referente ao período de 01/01/04 a 31/12/04. O contribuinte omitiu saídas de mercadorias no valor de R\$ 190.884,35. O ilícito fiscal originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2005.02350, objetivando executar



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*diligência fiscal específica*, relativamente ao período de 19/01/2004 a 31/12/2004, junto à empresa *Francisco Genival de Lacerda - EPP*, enquadrada no CNAE como *Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados*. Auto de infração lavrado em 13/04/05 com fulcro nos artigos 127, 169, 174, 177 do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 02/02/05, de forma pessoal, consoante assinatura do contribuinte ou do seu representante legal no termo de notificação nº 2005.01986 às fls. 05, oportunidade em que foi intimada a recolher no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro mencionado.

O processo foi instruído com o auto de infração nº. 1/200505364-2, informações complementares às fls. 03, ordem de serviço nº. 2005.02350, termo de início de fiscalização nº 2005.01986, Sistema Gim totalizador às fls. 06, sistema de informação gerencial às fls. 07, sistema GIM – Conta corrente às fls. 08, Livro Caixa – Termo de Abertura às fls. 09, Caixa às fls. 10/17, Livro Caixa – Termo de Encerramento às fls. 18, relação das duplicatas a pagar às fls. 19, Demonstração das Entradas e das Saídas de Caixa às fls. 20, termo de juntada e AR referente ao auto de infração às fls. 21, termo de conclusão de fiscalização nº 2005.07670, Termo de juntada referente ao termo de conclusão de fiscalização às fls. 23, termo de juntada referente à defesa às fls. 24. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A E/OU SERIE “D” E CUPOM FISCAL O CONTRIBUINTE SUPRA QUALIFICADO OMITIU SAÍDAS DE MERCADORIAS NO PERÍODO DE 01/01/2004 A 31/12/2004, NO VALOR DE R\$ 190.884,35, CONFORME PLANILHA DE DEMONSTRAÇÃO DAS ENTRADAS E SAÍDAS DE CAIXA ANEXA, RAZÃO PELA QUAL LAVRO O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.”

Às informações complementares, o agente fiscal informou após análise da conta corrente do contribuinte através do Sistema GIM, do Livro de Caixa apresentado pelo contribuinte e da Relação Duplicata a pagar da empresa, foi devidamente elaborada a planilha de demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC, sendo apurada omissão de saídas no valor de R\$ 190.884,35, o que resultou na lavratura do auto de infração nº 2005.05364-2.

O auditor sugeriu como penalidade a preceituada no art. 123, III, “b”, da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

30% do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 190.884,35</b>
Alíquota	17,00%
Principal	R\$ 32.450,33
Multa (30%)	R\$ 57.265,30
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 89.715,63</b>

A ciência do auto de infração foi realizada, pelos correios, em 14/01/05, consoante termo de juntada e Aviso de Recebimento acostado aos autos às fls. 21.

À defesa, de fls. 25/27, instruída com documentos de fls. 28/100, a autuada, alegou que o agente fiscalizador equivocou-se dos seus demonstrativos das operações comerciais, lançando indevidamente valores referentes às compras de mercadorias, despesas gerais, impostos e taxas, vendas de mercadorias, devolução de compras e empréstimos. Ressaltou que os valores corretos são os constantes na GIM totalizada, Mapas nºs 01, 02, 03, caixa e na nova planilha de demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC, da seguinte forma: Compras – R\$ 278.724,47; Despesas Gerais – R\$ 1.079,07; Impostos e Taxas – R\$ 2.550,22; Vendas – R\$ 70.960,70 e Devolução de Compras – R\$ 2.739,64. Ademais, informou que houve um empréstimo com recursos do próprio titular para futuro aumento de capital, no valor de R\$ 189.000,00, conforme registro da junta comercial do Estado em 14/04/05 e IRPF, em anexo aos autos. Diante do exposto requereu a **NULIDADE** do termo de notificação.

A julgadora singular, em breve síntese, corroborando com o autuante afirmou que o contribuinte recaiu na penalidade inserta no art. 123, III “b” da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/2003. Neste sentido, concluiu que a autuada contrariou a legislação vigente e julgou **PROCEDENTE** o presente auto de infração, determinando a intimação da autuada para recolher no prazo de 20 (*vinte*) dias, a importância de R\$ 89.715,63, podendo em igual período interpor recurso junto ao egrégio *Conselho de Recursos Tributários*.

A querelante, fora notificada por via postal do julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal em 22/01/07, consoante AR e termo de juntada às fls. 109, bem como do prazo de 20 (*vinte*) dias para recolhimento ao erário estadual ou interposição de recurso em igual prazo.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 111/113, instruída com documentos de fls. 114/133, onde, após breve relato dos fatos, alegou que o agente fiscalizador equivocou-se na elaboração da DESC, lançou indevidamente os valores das compras, despesas, impostos e taxas, devolução de mercadoria e empréstimos. Ressaltou que a firma individual e seu titular são uma única pessoa, com um único patrimônio. Ademais, elaborou uma DESC às fls. 120 dos autos cujo resultado foi a inexistência da infração apontada na inicial. Por fim, requereu que seja decretada a **NULIDADE** do termo de notificação.

Às fls. 136, foi acostado pedido de perícia pelo Consultor Tributário. Considerando os argumentos apresentados pela recorrente, foi solicitado da Célula de Perícia que proceda a análise das informações e documentos apensos aos autos, e caso, sejam comprovadas, promover as devidas correções no levantamento com a indicação do novo movimento financeiro. Ademais, requereu o acréscimo de qualquer outra informação que julgar necessária ao esclarecimento da lide.

O Laudo Pericial às fls. 132, afirmou que foram corrigidos alguns dos valores reclamados pela defesa, ficando a demonstração das entradas e saídas de caixa da forma demonstrada na planilha às fls. 139, onde a nova base de cálculo é representada pela Omissão de Saídas no valor de R\$ 190.649,64.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 176/179, informou que procedidas vistas no conteúdo documental dos autos foi verificado que as razões aduzidas pela recorrente não tem o condão para ilidir em sua totalidade o presente feito, conforme se verifica na planilha elaborada pela perícia às fls. 139 dos autos sobressai a certeza da ocorrência da imputação fiscal formulada na exordial. Entretanto, modificou a penalidade imposta na inicial pela prevista no art. 878, III, “b” do Decreto 24.569/97, com nova redação da Lei nº 13.418/03. Diante do exposto, conheceu do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para que seja reformada a decisão singular para **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

Os autos foram encaminhados para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que repousa às fls. 176/179 dos autos.

É o relatório.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

**VOTO DA RELATORA**

Trata-se de recurso de voluntário interposto por **FRANCISCO GENIVAL DE LACERDA - EPP** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **1/200505364-2**. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *falta de emissão de documento fiscal, em operação ou prestação acobertada por nota fiscal modelo 1 ou 1A e/ou série "D" e cupom fiscal – omissão de saídas*, detectada através de planilha de demonstração das entradas e saídas de caixa, referente ao período de 01/01/04 a 31/12/04. O contribuinte omitiu saídas de mercadorias no valor de R\$ 190.884,35.

**1. Das Preliminares**

Em sede de preliminar a recorrente suscitou que a firma individual e seu titular são uma única pessoa, com um único patrimônio, e uma única responsabilidade patrimonial perante a administração fazendária, a qual assume todo o risco. Ressaltou que o fato de a firma individual possuir CNPJ deve-se unicamente ao fato de que ela sofre tributação em regime equiparado ao das pessoas jurídicas, não significando que a firma individual seja uma pessoa jurídica, ou que tenha um regime especial de responsabilidade para fins tributários. Informou que não sendo um sujeito de direito com individualidade própria, não tem legitimidade *ad processum*, ou seja, capacidade processual, não podendo atuar em nenhum dos pólos do processo. Desta forma, acrescentou que a responsabilidade patrimonial perante os credores é uma só, e incide sobre a pessoa natural que empresta o nome à "firma individual". Diante disto, salientou que é o patrimônio da pessoa natural que é atingido pelos atos da contração. Diante disto, argumentou que houve um adiantamento com recursos do próprio titular, para futuro aumento de capital no valor de R\$ 189.000,00.

Em julgamento, a preliminar suscitada pela recorrente foi afastada, tendo em vista que na declaração de imposto de renda pessoa física (ano-base2004), não foi prestada qualquer informação referente à transferência de recursos financeiros da conta bancária do declarante para a conta bancária da empresa autuada, a título de empréstimo.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

## 2. Da Obrigatoriedade de emissão de Documentos Fiscais

O processo em exame versa sobre omissão de saídas, detectada através da conta mercadoria elaborada pela fiscalização, infringindo o art. 75 da Lei 12.670/96, *ipsis litteris*:

*Art. 75. As pessoas definidas nesta Lei como contribuintes, quando da realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, estão obrigadas à emissão de documentos fiscais próprios bem como ao cumprimento das demais obrigações acessórias previstas na legislação.*

A obrigação de que trata o presente auto de infração surge em decorrência da hipótese de incidência prevista no art. 3º, I do Decreto 24.569/97, que trata de saídas de mercadorias, *in verbis*:

*Art. 3º. Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:  
I - da saída, a qualquer título, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.*

Neste diapasão, cabe observar que quando o contribuinte não emite as notas fiscais nas saídas de mercadorias, afigura-se uma presunção *juris tantum* de omissão de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto correspondente, consubstanciada no artigo 169, I do RICMS, veja-se:

*Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:  
(...)  
I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem.*

## 3. Da Conta Financeira

A metodologia utilizada no processo em destaque consistiu na *Conta Financeira*, neste caso, importante ressaltar que na elaboração da Conta Financeira levam-se em



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

conta as receitas auferidas pela empresa e todas as despesas por ela realizadas, sendo que a diferença a maior de despesas, ou seja, quando o desembolso do caixa da empresa é maior que o as entradas, se **presume** a ocorrência de gastos sem disponibilidade de caixa, o que denuncia a omissão do registro de saídas.

Para o caso em concreto, o utilizado pelo contribuinte é o controle de suas operações por Fluxo de Caixa, sendo este realizado de duas formas: por Fundo Fixo ou por Caixa Flutuante.

O Caixa Flutuante realizar-se-á em utilizar a Conta Caixa como controle de suas operações financeiras de pagamentos e recebimentos. Neste método as empresas têm todos os recebimentos e todos os pagamentos em dinheiro ou cheques transitando pela conta Caixa. Quando a empresa utiliza o sistema de Caixa Flutuante, o mesmo é suprido normalmente pelos recebimentos das vendas. Ocorre que nem sempre a empresa dispõe de recursos no vencimento de suas obrigações. Nestes casos, para suprimento do caixa, recorre a outras fontes externas: Empréstimos bancários e Empréstimos de sócios, por exemplo. Sendo estas, entretanto, devidamente documentadas através de contratos tanto o empréstimo bancário como o empréstimo de sócios que é objeto de um contrato de mútuo. Disto temos as palavras de Johnson ao dispor sobre fluxo de caixa, escreve:

*Alterações nos saldos de caixa. Se as entradas e saídas de caixa no reservatório se equilibrassem, a tarefa do administrador financeiro seria grandemente simplificada, mas isto raramente ocorre. Não basta que se equilibrem no fim do exercício. Se a saída for bastante superior à entrada durante um determinado período do ano, o administrador financeiro poderá não estar em condições de pagar suas contas. Uma das principais responsabilidades do administrador financeiro é impedir que tal fato ocorra. Deverá ajustar-se às alterações que reduzem seu saldo de caixa, conseguindo recursos adicionais fora da empresa, ou reduzindo os valores a receber, estoques e ativos fixos. Em outras situações, poderá opor-se a propostas apresentadas pelos chefes de outros departamentos, no caso de provocarem efeitos desfavoráveis sobre o fluxo de caixa. Algumas alterações dos fluxos de caixa resultam de forças externas, sobre as quais o administrador financeiro tem relativamente pequeno controle. Outras alterações decorrem de modificações nas várias políticas internas da empresa.*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Ocorre que na Contabilidade temos os suprimentos de caixa sem origem comprovada, consubstanciados em reforços monetários. Neste sentido discorre Calderelli:

*Os suprimentos são feitos por meio de empréstimos à empresa. Podem ser feitos por Bancos ou particulares. Comumente são feitos por sócios ou proprietários que lançam mão de suas disponibilidades particulares, emprestando-as às pessoas jurídicas de que fazem parte ...*

*Tais suprimentos, devem ser feitos, para maior clareza de sua origem, por meio de cheques nominativos sacados contra a conta particular, a favor da empresa. Tal medida é acauteladora diante da exigência do imposto de renda, eu determina seja comprovada a origem dos bens particulares, nos capítulos referentes à declaração de bens.*

*Na parte atinente à perícia contábil, tem-se encontrado muitos casos de suprimentos, para acobertarem estouros de Caixa, pela omissão de receitas, visando sonegar vendas, pois o montante dessas mercadorias vendidas sem nota é coberta por uma entrada de suprimento fictício.*

*Existem ainda os suprimentos ocultos, que não aparecem em nome do titular, mas sim emitindo-se um cheque sem fundos para cobrança futura, ou simples estorno ...*

Cabe observar que na técnica fiscalizatória em comento, quando a contribuinte procede a venda de mercadorias sem as devidas documentações fiscais correspondentes, afigura-se uma presunção *juris tantum* de venda de mercadorias sem o pagamento do imposto correspondente, consubstanciada no artigo 127, inciso I, do Dec. 24.569/97, veja-se:

*Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:*

*I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;*

*(...)*

Ainda a respeito da matéria o artigo 174, inciso I, do decreto supracitado dispõe a respeito da obrigatoriedade da emissão de documento fiscal, vejamos então:

*Art. 174. A nota fiscal será emitida:*

*I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;*





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

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

Neste azo, o levantamento efetuado pelo autuante demonstrou que ocorreu a omissão de saídas de mercadorias no valor de R\$ 190.884,35, conforme planilha de demonstração das entradas e saídas de caixa.

#### **4. Da Parcial Procedência**

A decisão de parcial procedência da ação fiscal está relacionada ao reenquadramento da penalidade, tendo em vista que o autuante aplicou a penalidade inserta no art. 123, III, “b” da Lei 12.670/96, entretanto, conforme o entendimento da Consultoria Tributária, o contribuinte deve se sujeitar à penalidade do art. 878, III, “b” do Decreto 24.569/97, in verbis:

*Art. 878. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:*

*III - relativamente à documentação e à escrituração:*

*b) deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação.*

#### **5. Do Voto**

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário dando-lhe provimento, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a ação fiscal, reformando a decisão condenatória proferida pelo juízo singular, em harmonia com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 190.649,64</b>
Alíquota	17,00%
Principal	R\$ 32.410,43
Multa (30%)	R\$ 57.194,89
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 89.605,32</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 presentes autos em que é recorrente **FRANCISCO GENIVAL DE LACERDA - EPP** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª 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 do Termo de Notificação nele suscitada, dada a regularidade da ação fiscal. No mérito, também por unanimidade de votos, resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar **parcial procedente** a acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 15 de 10 de 2012.

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
**PRESIDENTE**

Abilio Francisco de Lima  
**CONSELHEIRO**

  
Cicero Roger Macedo Gonçalves  
**CONSELHEIRO**

  
Maria Lemeide Serpa Gomes  
**CONSELHEIRA**

Filipe Pinho da Costa Leitão  
**CONSELHEIRO**

Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
**CONSELHEIRA**

  
Ágatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA RELATORA**

  
Valtter Barbalho Lima  
**CONSELHEIRO**

Samuel Aragão Silva  
**CONSELHEIRO**

  
Ubiratan Figueira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**