



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 535107**  
**2ª CÂMARA**  
**SESSÃO DE 17/09/2007**

*Espinoza*

**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/4807/2005 AI: 1/200513454**  
**RECORRENTE: MANÁ COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONSELHEIRA RELATORA: SANDRA MARIA TAVARES MENEZES DE CASTRO**

**EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE ENTRADAS - MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SISTEMA DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - PROCEDÊNCIA - UNANIMIDADE.**

1. O resultado da Perícia ratificou a acusação inicial ;
2. Violação ao art. 139 do Decreto 24.569/97.
3. Aplicada multa prevista no art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 13.418/03.
4. Recurso voluntário conhecido e não provido.
5. Afastada por maioria de votos a nulidade suscitada
6. Decisão em consonância com o parecer aprovado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

*S*

## RELATÓRIO

Consta na peça inaugural que no período de outubro/2003 a maio/2005 a recorrente **adquiriu mercadorias no regime de substituição tributária sem documentos fiscais** no montante de R\$ 714.833,36.

Nas Informações Complementares o agente autuante esclarece que mencionada conduta foi constatada através do sistema de levantamento quantitativo de estoques (SLE) tendo sido realizada em 30/05/2005 uma contagem de estoque.

Apontado como infringido o art. 139 do Decreto 24.569/97 e art. 123, III da Lei 13.418/0. Aplicada penalidade do art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

Exige-se ICMS no valor de R\$ 121.521,66 e multa no valor de R\$ 214.450,00.

A autuada foi revel em 1ª instância ocasião em que o feito fiscal foi mantido na íntegra.

Irresignada com essa decisão a autuada interpôs Recurso Voluntário defendendo em síntese:

### Preliminarmente

- ✓ A nulidade do feito fiscal por impedimento da autoridade fazendária para proceder à ação fiscal, pois antes do término da ação fiscal inicial - Ordem de Serviço nº. 2005.12855 foi emitido um novo ato designatório, datado de 01 de Agosto de 2005, para a continuidade da fiscalização, todavia, a legislação tributária não mais prevê a possibilidade da continuidade da ação fiscal, uma vez que o § 3º do artigo 821 do Decreto nº. 24.569/97, que trazia a citada previsão fora revogada pelo Decreto nº. 27.763 de Abril de 2005.

*f*

No mérito:

- ✓ Alega que a fiscal relacionou os produtos de acordo com as notas fiscais de aquisição de vendas, contudo ela olvidou o fato de um mesmo produto entrar no estabelecimento com uma denominação e ser vendido com outra denominação, já que a empresa remetente tem uma forma própria de discriminar o seu produto e a recorrente tem outra, fazendo com que a mesma mercadoria apresente ora omissão de entrada e ora de saídas, motivo pelo qual entende que deve ser feita a junção dos produtos que relaciona nos autos, às fls. 98 a 101.
- ✓ Argumenta que alguns produtos tributados por substituição tributária estão inseridos no cálculo das omissões dos produtos sujeitos a tributação normal, tais como o informado à fl. 101 dos autos.
- ✓ Aduz que determinadas mercadorias entram com uma unidade de medida e sai com outra, por conta da configuração própria do sistema informatizado da recorrente, necessitando assim imprescindível à transformação para a mesma unidade e após a junção dos mesmos se necessário. Cita os itens que devem sofrer estas alterações na unidade de medida, às fls. 102/103 dos autos.
- ✓ Alega ainda, que produtos iguais e com a mesma quantidade diferenciam somente em função da marca do fabricante recebendo preços bem superiores ao da média dos outros, bem como o valor unitário encontra-se desproporcional em razão da quantidade. Cita alguns itens como exemplo à fl. 103.

Ao final requer a **nulidade absoluta** da ação fiscal pelos motivos expostos, e em sendo afastada esta preliminar, a realização de **perícia** como elemento de prova imprescindível para se demonstrar a **improcedência** da ação fiscal.

O Consultor Tributário diante dos argumentos da recorrente entende pela necessidade da perícia para o perfeito deslinde da lide, solicitando-a nos termos constante no Despacho anexado às fls. 109 dos autos.

A Célula de Perícias e Diligências Fiscais, após a realização dos trabalhos periciais, apresenta o Laudo Pericial carreado às fls.110 a 112 dos autos, onde visualizamos em resumo o seguinte resultado:

*"...Elaboramos um novo levantamento quantitativo de estoques encontrando uma omissão de saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária:*

*base de cálculo:*

*10/2003 a 12/2003- R\$ 76,40*

*01/2004 a 12/2004 - R\$ 448.487,82*

*01/2005 a 05/2005- R\$ 353.585,15".*

A recorrente não apresentou manifestação quanto ao laudo pericial.

Tendo em vista que o resultado da Perícia apontou base de cálculo superior ao constante no auto de infração a Consultoria Tributária opinou pela manutenção deste em sua integralidade. O Parecer foi referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Durante a Sessão de Julgamento do presente processo, esteve presente para sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, que, neste momento aduziu não trazer nenhum elemento probatório para contestar o trabalho pericial, tendo assim, sustentando sua defesa unicamente a luz da nulidade que entende contaminar o presente processo.

É O RELATÓRIO

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que busca a revisão da decisão de 1ª instância que manteve na íntegra o auto de infração que exige ICMS e multa por **omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.**

A fim de me pronunciar quanto à questão preliminar de mérito, e por comungar com seu entendimento abaixo transcrito, lanço mão do voto proferido pela Conselheira Francisca Marta de Souza quando na sessão de julgamento antecedente, na posição de Relatora do Processo nº. 4806/2005, tratou da mesma situação ora suscitada.



Ressalto que ambos os processos possuem a mesma recorrente e advêm das mesmas ações fiscais (Ordens de Serviço nº. 2005.12855 e nº 2005.16784) motivo pelo qual a nulidade ora sob exame foi argüida pela recorrente em ambos os processos.

### **VOTO DA CONSELHEIRA FRANCISCA MARTA DE SOUZA NO PROCESSO Nº 341/2006:**

*“Expõe a recorrente, que antes do término da ação fiscal iniciada através da Ordem de Serviço nº. 2005.12855 foi emitido um novo ato designatório datado de 01 de Agosto de 2005 para a continuidade da fiscalização, quando na realidade, a legislação tributária não mais prevê a possibilidade da continuidade da ação fiscal, uma vez que o § 3º do artigo 821 do Decreto nº. 24.569/97, que trazia a citada previsão fora expressamente revogada pelo Decreto nº. 27.763 de Abril de 2005.*

*À luz deste argumento entende a recorrente que a autoridade fazendária estava impedida para promover a presente ação fiscal.*

*No que atine a esta preliminar teço as seguintes considerações:*

*Para melhor deslinde do processo cumpre destacar que coexistem nos autos duas Ordens de Serviços, a de número 2005.12855 de 24 de Maio de 2005 e a nº 2005.16784 de 01 de Agosto de 2005.*

*Analisando referidas ordens de serviços, de logo se observa, que ambas objetivam a execução da mesma modalidade de fiscalização - AUDITORIA FISCAL COM ATUALIZAÇÃO DE ESTOQUE e relativamente ao mesmo período a ser fiscalizado- 11/06/2003 (Exercício Aberto).*

*Pois bem, no caso de que se cuida, sem maiores esforços infere-se, que decorreu o prazo legal da primeira Ordem de Serviço sem a devida conclusão da fiscalização, motivo pelo qual se deu a emissão de um novo ato designatório, agora o de nº. 2005.16784, contendo os mesmos elementos formativos do ato anterior, quais sejam: mesmo tipo de auditoria fiscal, mesmo motivo determinante da fiscalização, mesmo período de fiscalização e mesmas autoridades competentes para supervisão e realização da fiscalização.*

*Por pertinente ao caso, consigno, que a segunda Ordem de Serviço nº. 2005.16784 fora emitida imediatamente após ao vencimento da primeira, com a incontinenti comunicação ao contribuinte através do Termo de Início de Fiscalização nº. 2005.14004, onde se estipula o prazo de 30 dias para a conclusão da ação fiscal.*

*Ante a exposição dos fatos acima narrados, surge agora o ponto nuclear da presente lide, qual seja: diante da revogação do § 3º do artigo 821 do Decreto nº 24.569/97, ainda existe a figura da “continuidade da ação fiscal” “ em nosso ordenamento jurídico tributário alencarino.*

*Os termos “continuidade de ação fiscal” e “reinício de ação fiscal” constantes nas normas elencadas possuem o mesmo sentido jurídico? Existem diferenciações entre estes?*

*Preliminarmente cumpre mencionar, que as dúvidas reinantes em torno das indagações supra mencionadas são oriundas das constantes alterações procedidas nas normas prescritas nos parágrafos 3º do artigo 821 do Decreto 24.569/97 e no § 2º do artigo 88 da lei 12.670/96, especificamente no que concerne ao uso das expressões “continuidade da ação fiscal” e “reinício de ação fiscal”, ocasionado assim, interpretações diversas e divergentes, entre os que necessitam entender o real sentido destes termos.*

Ao lume destas alterações, com clarividência observa-se, que o legislador alencarino em momentos distintos reportou-se expressamente ora ao signo de linguagem “continuidade da ação fiscal”, e ora a “reinício de ação fiscal”.

Neste toar e diante das constantes alterações procedidas nas mencionadas normas, sintetiza-se, que a matéria em debate encontra-se atualmente sendo regida em normas tributárias distintas, quais sejam: no artigo 88, § 2º da lei nº 12.670/96, com redação determinada pelo artigo 1º da lei nº 13.537/04, reportando-se ao termo “continuidade de ação fiscal” e na Instrução Normativa 06/05, de 5 de Abril de 2005, reportando-se ao termo “reinício de ação fiscal”.

Merece assim destaque a dicção dos mencionados dispositivos:

Artigo 88 § 2º da lei nº 12.670/96, com redação determinada pelo artigo 1º da lei nº 13.537/04, “Ipsis literis”:

Art. 88. ....omissis....  
(...)

§ 2º. Esgotado o prazo previsto no § 1º deste artigo, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, poderá ser emitido novo ato designatório para continuidade da ação fiscal.” (grifos nossos).

E por último a Instrução Normativa 06/05, que trata do mesmo assunto, oferecendo-nos o seguinte comando, “In Verbis”:

Art.1º. O agente do fisco terá os prazos a seguir indicados para a realização da ação fiscal, contado da ciência ao sujeito passivo”:

(...)

§2º. Esgotado o prazo previsto no inciso II do artigo 1º, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, a ação fiscal poderá ser reiniciada, mediante solicitação circunstanciada do agente fiscal, aprovada pelo orientador da célula de execução, por designação de um dos coordenadores da CATRI, podendo, neste caso, a autoridade designante incluir outro agente ou substituir o originariamente designado”. (grifos nossos)

Imprescindível não esquecermos, por ser até o ponto central da preliminar aqui levantada, que o Parágrafo 3º do art. 821 do Decreto nº 24.569/97, com a dicção abaixo citada, encontra-se atualmente revogado pelo artigo 2º do Decreto nº 27.763 de 14.04.2005.

Eis a dicção do parágrafo então revogado:

“ Art.821. ... Omissis...

§ 3º Esgotado o prazo previsto no § 2º, sem que o sujeito passivo seja cientificado da conclusão dos trabalhos, será obrigatoriamente emitido novo ato designatório para continuidade da ação fiscal.” (grifos nossos)

*Assume a meu sentir, o novel ato administrativo uma nova feição, completamente diferente do primeiro, embora contendo em seu bojo os mesmos elementos constitutivos do primeiro.*

*Para corroborar com este entendimento, atentemos para a circunstância de que o legislador previu até a hipótese de, neste novo ato se incluir ou substituir o agente fiscal originariamente designado.*

*Ora, como ser uma continuidade de fiscalização, se até o agente fiscal poderá ser outro?*

*E mais ainda, em obediência ao princípio da segurança jurídica, qualquer ação fiscal, uma vez iniciada deve ser concluída, qualquer que seja o seu resultado. No entanto, os dispositivos em comento, deixam para a autoridade administrativa à conveniência e a oportunidade de continuar ou não esta fiscalização, pois diz explicitamente, “ poderá ser reiniciada, ou poderá ser emitido novo ato ”.*

*Após as introdutórias explanações acima mencionadas, volto à análise da temática em debate, pronunciando-me concretamente no sentido de que, após pesar e sopesar a significação dos verbetes em análise, e por entender mais condizente com o espírito das normas em questão, à luz de uma interpretação teleológica, conclui não ter sido o entendimento acima proferido o alcançado e conferido pelo legislador cearense aos termos em apreciações.*

*Procedendo-se a uma interpretação sistemática e teleológica das normas em análises, extrai-se cristalinamente o entendimento de que o legislador cearense ao editar citadas normas reportou-se a uma única finalidade, qual seja: permitir a conclusão dos trabalhos fiscalizatórios sobre a égide de ato distinto do que o originou, dando a este segundo ato a conotação de complemento, continuidade do primeiro.*

*Continuemos.....*

*Embora me curvado ao entendimento que extrai do espírito insito nas normas em apreciações, entendo que a presente lide agora trilha por outro rumo, qual seja:*

*No caso “ in concretum ”, quer tenha este segundo ato a conotação de reinício, quer de continuidade, tal fato de per si, causou algum prejuízo para a recorrente?*

*E a resposta a esta indagação passa a ser o foco central e mais importante para o perfeito deslinde do presente processo administrativo tributário.*

*A meu entender, uma vez legalmente possibilitado ao Fisco a conclusão da fiscalização através de um novo ato designatório, independentemente de que tal ato se materialize em uma ação de continuidade ou de reinício, o que não se pode olvidar, é exatamente que, com este novo ato designatório venha a ser tolhido qualquer direito subjetivo da recorrente.*

*Sintetizando, em nenhum momento com a emissão deste novo ato, pode o contribuinte ter suprimido qualquer direito subjetivo atribuído-lhe legalmente pela lei.*

*A meu sentir, os atos procedimentais, mesmo que já praticados por ocasião da primeira fiscalização, se estes tiverem o condão de tolher qualquer garantia ou direito subjetivo do contribuinte, devem indiscutivelmente serem renovados por ocasião da nova fiscalização.*

*E neste sentido, afirmamos que “ In Casu ”, não ocorreu nenhum ato procedimental na fiscalização ou no âmbito deste processo administrativo tributário, que, não obstante, tratar-se de continuidade ou reinício de ação fiscal, tenha o condão de suprimir qualquer direito do contribuinte.*

*O contribuinte não foi informado de nenhuma conclusão da fiscalização anterior, sendo que, imediatamente após esgotado o prazo da primeira ordem de serviço foi emitida a Ordem de Serviço para continuação da fiscalização, com a devida e legal cientificação ao sujeito passivo.*

*f*

Ademais, veja-se, que o novo prazo para continuação da fiscalização foi de apenas 30 dias, o suficiente para a conclusão da fiscalização.

E ainda, não se diga, que haveria a expressa necessidade de que na novel ordem de serviço consignasse a nomenclatura: CONTINUIDADE ou REINÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, pois mesmo diante da ausência destas nomenclaturas reluz cristalinamente o entendimento de que a segunda Ordem de Serviço configura-se em um novo ato designatório, objetivando ofertar ao Fisco a continuação da fiscalização anteriormente iniciada e não concluída.

Assim, com base no princípio do prejuízo, vetor determinante da teoria das nulidades, compreende-se que “não existirá nulidade, sem que haja prejuízo.”

Nesta esteira, preleciona inclusive nossa legislação processual, Decreto nº 25.468/99, em seu artigo 53 § 5º, “Ipsis literis”:

“Art.53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

.....omissis....

“§ 5º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo as partes”. (grifos nossos).

Pelo exposto, à luz do meu humilde entendimento, apesar da revogação do § 3º do artigo 821 do Decreto nº 24.569/97, a figura da “continuidade da ação fiscal” encontra vigência e aplicabilidade em nosso ordenamento jurídico tributário, não somente por sua expressa prescrição normativa no parágrafo 2º do artigo 88 da lei 12.670/96, acima reproduzido, mas, especialmente pela interpretação sistemática e teleológica que faço dos citados termos, conforme entendimento já exaustivamente proferido acima, conferindo a ambos os verbetes- continuidade e reinício, a mesma característica finalística.

Com estas considerações, **entendo não merecer guarida a preliminar de nulidade levantada pela recorrente, devendo esta relatora passar incontinentemente a análise das razões meritória do presente recurso.**”

No tocante ao mérito, cabe observar que a infração ora apontada foi constatada pelo autuante através da utilização do sistema de levantamento quantitativo de estoques, meio que reputo como um dos mais eficazes na identificação de omissões, seja de saída ou de entrada de mercadorias e/ou produtos, e previsto no caput do art. 827 do Decreto 24.569/97:



Art. 827 - O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de (...), inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias (...)(g.n.)

Ressalte-se ainda que o resultado da Perícia só veio ratificar a acusação inicial de omissão de entradas, especialmente quando levo em conta o fato da recorrente não ter contestado o mesmo.

Contudo, tendo em vista que o novo resultado apontou elevação da base de cálculo concordo com o representante da Procuradoria Geral do Estado e entendo que deva ser mantido o crédito tributário lançado na inicial.

Dito isto, **VOTO** no sentido de que se conheça o Recurso Voluntário, negar-lhe provimento para que, após afastar a nulidade suscitada, **mantenha-se a decisão condenatória** proferida em 1º instância.

É COM VOTO

### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS.....R\$ 121.521,66  
MULTA..... R\$ 214.450,00



## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente MANÁ COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA. e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1º INSTÂNCIA,

RESOLVEM os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do Recurso Voluntário, por maioria de votos, **rejeitar a preliminar de nulidade argüida** em grau de recurso. Foi favorável à nulidade a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento para **confirmar a decisão condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o parecer da Consultoria Tributária, aprovado pelo representante da douda PGE. Esteve presente, para apresentação de sustentação oral do recurso voluntário, o representante legal da recorrente, Dr. Fernando Augusto de Melo Falcão.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 20 de novembro de 2007.

  
Sandra Mª Tavares Menezes de Castro  
CONSELHEIRA RELATORA

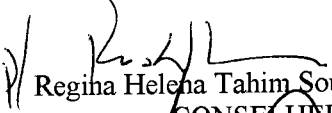
  
Eridan Régis de Freitas  
CONSELHEIRO

  
Francisca Marta de Sousa  
CONSELHEIRA

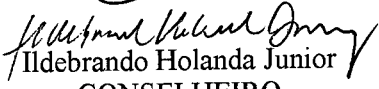
  
Regineusa de Aguiar Miranda  
CONSELHEIRA

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE


  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA

  
Regina Helena Tahim Souza de Holanda  
CONSELHEIRO

  
Marcelo Reis de Andrade Santos Filho  
CONSELHEIRO

  
Ildebrando Holanda Junior  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado