



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA

Assine ✓

RESOLUÇÃO Nº : 539 / 2007
SESSÃO DE: 17.09.2007.
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/4803/2005
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200513452
RECORRENTE: CEJUL E MANÁ COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA
RECORRIDO: AMBOS
RELATORA: REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA.

EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE ENTRADAS. Infração detectada através do Método Levantamento de Estoque de Mercadorias. Rejeitada por maioria de votos a preliminar de nulidade argüida pela recorrente. No mérito, o trabalho Pericial reforçou que a autuada procedeu à aquisição de mercadorias em Regime de Tributação Normal, no exercício fiscalizado sem as notas fiscais correspondentes. Autuação Parcialmente Procedente tendo em vista a redução da Base de Cálculo do imposto, pois o Julgador Singular constatou erro no somatório dos valores relativos à acusação. **Dispositivos infringidos:** artigos 139 e 874 do Decreto nº 24.569/97. **Penalidade:** aplicada a tipificada no art. 123, III "a" da lei nº 12.670/96, alterada pela lei nº 13.418/2003. Decisão por Unanimidade de votos e em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

A matéria versada no presente Auto de Infração denúncia a seguinte acusação fiscal:

"Aquisição de mercadorias sem documentação fiscal- Omissão de Entradas. A empresa adquiriu mercadorias em regime de tributação normal - Bebidas no montante de R\$ 155.640,12, no período de outubro /03 a maio /05".

Nas Informações Complementares o agente fiscal ratifica o feito, adicionando ainda que as mercadorias autuadas estão sujeitas ao regime normal de tributação, tendo sido avaliadas pelo preço médio no período de 01.10.2003 a 30.05.2005.

O agente fiscal indicou os dispositivos legais infringidos e como penalidade sugeriu o artigo 123, III, "a" da lei n° 12.670/96, alterada pela Lei n° 13.418/03.

Instruindo o presente processo, constam os seguintes documentos: Ordem de Serviço n° 2005.12855 e 2005.16784, Auto de Infração, Informação Complementar, Termo de Início de Fiscalização n° 2005.10543 e 2005.14004/ Termo de Conclusão n° 2005.14882 - AR , Ficha Contagem de Estoque, Relatórios de Entradas, Saídas, e Totalizador de Mercadorias, Recibo de Devolução de Livros e Documentos e Nota Fiscal Cancelada Para Efeito de Fiscalização.

A empresa não contesta o feito fiscal, sendo lavrado às fls. 77 dos autos o respectivo "Termo de Revelia".

O processo foi encaminhado ao Contencioso Administrativo Tributário e submetido a Julgamento.

O Julgador Singular analisando as peças processuais, por seus fundamentos decidiu pela "Parcial Procedência" do feito fiscal, por erro no valor da base de cálculo lançada, aplicando ao caso a penalidade do artigo 123, III, "a" da lei n° 12.670/96.

Insatisfeita com a decisão singular, a autuada interpõe às fls.95/107 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Voluntários, arguindo em síntese as seguintes razões:

- 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 n° 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 § 3° do artigo 821 do Decreto n° 24.569/97, que trazia a citada previsão fora revogada pelo Decreto n° 27.763 de Abril de 2005.

No mérito alega que:

- A agente fiscal procedeu ao levantamento de forma incorreta e equivocada, não espelhando a veracidade da movimentação econômica da recorrente.

- 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. 99/102.

- Argumenta que alguns produtos tributados por substituição tributária estão inseridos no cálculo das omissões dos produtos sujeitos a substituição normal, tais como o informado às fls 102 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. 103/104 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 às fls. 104.

- Por fim, indica vários erros quanto da digitação de produtos sujeitos a alíquota de 25%.

Com estes argumentos 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 demonstrar-se a improcedência da ação fiscal.

O processo segue sua trilha processual, sendo encaminhado para a Célula de Consultoria Tributária, momento em que, 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. 110 dos autos.

A Célula de Perícias e Diligências Fiscais, após a realização dos trabalhos periciais, apresenta o Laudo Pericial carreado às fls.111/113 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 tributação normal:
base de cálculo : 10/2003 a 12/2003- R\$ 125,45, 01/2004 a 12/2004 - R\$ 135.202,13 e 01/2005 a 05/2005- R\$ 28.024,66”.*

A empresa foi devidamente cientificada do resultado dos trabalhos da perícia, ficando nesta ocasião, nos termos da legislação processual vigente aberto o prazo de 10 dias para que a mesma se manifestasse a respeito do laudo pericial.

A recorrente não apresenta manifestação sobre o laudo pericial”.

A Consultoria Tributária emitiu o Parecer de n° 220/2007 opinando pelo Conhecimento do Recurso Voluntário, o qual foi referendado pela 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.

Em síntese é o Relatório.

VOTO DA RELATORA

A questão que ora se me apresenta, conforme dantes relatado, denuncia que a empresa recorrente procedeu à aquisição de mercadorias em Regime de Tributação Normal - Bebidas, sem as devidas notas fiscais correspondentes, perfazendo um montante de R\$ 155.640,12 (cento e cinquenta e cinco mil, seiscentos e quarenta reais e doze centavos) referente ao período de Outubro de 2003 a Maio de 2005.

Ao examinar as peças que consubstanciam os autos verifico inicialmente que a infração denunciada - Omissão de Entradas, ampara-se no método de fiscalização denominado "S.L.E - Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias".

Apreciando as razões levantadas no bojo do presente recurso visualiza a existência de questão prejudicial aos aspectos meritórios, a qual deve ser apreciada preliminarmente.

Expõe a recorrente, que antes do término da ação fiscal iniciada através da Ordem de Serviço n° 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 § 3° do artigo 821 do Decreto n° 24.569/97, que trazia a citada previsão fora expressamente revogada pelo Decreto n° 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.

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 n° 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 deu-se a emissão de um novo ato designatório, agora o de n° 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 o 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)

Neste momento, pessoalmente reservo-me no direito de consignar, que no atinente a significação literal destes termos, entendo-os numa acepção diferente daquela que concluí ser o atribuído aos mesmos pelo legislador cearense.

No tocante a temática em debate, abstrai-me totalmente do sentido literal dos signos de linguagens em tela, para perquirir da finalidade dos mesmos nas normas jurídicas tributárias em questão, firmando assim meu convencimento dentro desta visão sistêmica e finalística, conforme posição exarada ao final deste voto.

Em suma, tanto o termo "reinício", como o termo "continuidade" encontram-se inseridos nas citadas normas com um único sentido: 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.

Não resta margem a dúvida, que para falarmos de continuidade de uma ação fiscal, seria indispensável à inexistência de interrupção no procedimento fiscal, não a quebra deste prazo por caducidade do tempo ou mesmo por outro motivo.

Relativamente ao sentido literal do termo reinício, inclusive no tocante ao aspecto à figura do reinício da ação fiscal, a meu sentir, este possui uma conotação e efeito completamente distinto daquele emprestado a continuidade.

Atentemos reiniciar significa: começar de novo, retomar, recomeçar.

Logo contrariamente ao sentido de continuidade, traz ínsito em seu bojo a certeza de um novo ato designatório, completamente distinto do primeiro.

Na realidade com o reinício da ação fiscal o fisco detém não somente um determinado prazo necessário para a conclusão da fiscalização anteriormente iniciada, mas a renovação total do prazo, pois não estará apenas continuando a fiscalização na acepção literal do termo, mas reiniciando, começando toda a fiscalização novamente.

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".

Os argumentos acima suscitados solidificam ainda mais meu entendimento de que esta segunda ação fiscal configura-se literalmente em um reinício de fiscalização e não em continuidade de ação fiscal.

Desse modo, na continuidade da ação fiscal, é lógico, que não haveria interrupção nem nos prazos e nem na fiscalização propriamente dita, motivo pelo qual, tornar-se desnecessário a renovação de qualquer ato procedimental realizado sobre a égide da primeira ação fiscal.

Já no que concerne ao reinício de uma ação fiscal, como dantes mencionado, entendo configurar-se em um novo e distinto ato designatório, desprovido de continuidade, motivo pelo qual deve-se proceder à emissão de todos os atos procedimentais que forem necessários para o legal desenvolvimento da ação fiscal, aproveitando no entanto, aqueles que, embora realizados sob a égide de outro ato designatório, não tenha o condão de cercear nenhum direito subjetivo do contribuinte.

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.

Embora me curvado ao entendimento que extrai do espírito ínsito 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 lhe atribuído 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 ser 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.

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."

Pelo exposto, 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 que atine aos aspectos meritórios, urge mencionar, que em atendimento ao próprio pedido da recorrente, o processo teve seu curso processual convertido em realização de perícia, de modo a possibilitar a parte a mais ampla possibilidade de defesa.

Nota-se, que no novo Relatório Totalizador elaborado pela Perícia, este apresentou uma omissão de entradas no montante de R\$ 163.352,24, valor superior ao detectado pela fiscalização. Entretanto, deve prevalecer como base de cálculo o valor de R\$ 155.593,67, que foi corrigido anteriormente pelo Julgador Singular.

Conforme dantes relatado, o presente processo teve seu curso processual convertido em realização de perícia, ocasião em que, após o trabalho revisor pericial e em sendo procedidos os devidos accertamentos, a perícia oferta o Laudo Pericial acostado às fls 111/113, dos autos, indicando para o caso, uma nova Base de Cálculo para omissão de entradas.

Apreciando os novos totalizadores apresentados pela perícia, não detectamos nenhum erro, distorção ou inconsistência que tivesse o condão de elidir a acusação fiscal, ao contrário, o excelente trabalho pericial demonstrou com clarividência uma base de cálculo maior para omissão de entradas dos produtos ali constantes, nos moldes do resultado acima transcrito.

Assim, os novos totalizadores não deixam dúvidas que o contribuinte comprou mercadorias, sem a devida documentação fiscal, porém no montante maior que o apurado pela fiscalização.

Como o Laudo Pericial apontou uma base de cálculo maior do que a apresentada pela auditoria fiscal, os relatórios elaborados

devem ser enviados a Célula de Revisão Fiscal para recuperação do crédito tributário.

Salienta-se, que a empresa, devidamente cientificada do laudo pericial, não se manifestou sobre este, permanecendo inerte em todas as fases processuais em que podia fazê-lo, inclusive por ocasião da sustentação oral do recurso na sessão de julgamento.

Neste contexto, entendo, assegurado a recorrente os elementos imprescindíveis e necessários para o exercício do seu direito de defesa.

Diante do exposto, à luz da correção do montante da base de cálculo, VOTO, para que se conheça do Recurso Voluntário interposto, dando-lhe Provimento, no sentido de confirmar a Parcial Procedência do feito fiscal exarada pela Instância Singular, nos termos do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

BASE DE CÁLCULO:	R\$ 155.593,67
MULTA:	R\$ 46.678,10.

É COMO VOTO.



DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: CEJUL EMANÁ COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA e Recorrido AMBOS.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários após conhecer do recurso voluntário, resolve, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade argüida em grau de recurso. Foi favorável à nulidade suscitada a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente. No mérito, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve dar provimento ao recurso voluntário, para confirmar a decisão parcialmente 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 douta PGE. Esteve presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Fernando Augusto de Melo Falcão.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de novembro de 2.007.

Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE

Regineusa de Aguiar Miranda
CONSELHEIRA RELATORA

Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA

Francisca Marta de Sousa
CONSELHEIRA

Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira
CONSELHEIRO

José Maria Vieira Mota
CONSELHEIRO

Marcelo Reis de Andrade Santos Filho
CONSELHEIRO

Sandra Maria T. Menezes Castro
CONSELHEIRA

Ildebrando Holanda Junior
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO