



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº: 61/2017**

**11ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13.03.2017**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3380/2012**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201207145**

**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RECORRIDO: XEREZ AVÍCOLA LTDA**

**CGF: 06.310.485-7**

**RELATOR: CONS. MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL**

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADO-RIAS.** A empresa deixou de informar no livro caixa diversas despesas com aquisição de mercadorias. Valor de despesas incompatível com saldo do livro caixa, resultando em saldo credor de caixa (art. 92, §8º, da Lei nº 12.670/96). Julgamento de primeira instância por nulidade absoluta. Nulidade não reconhecida no julgamento do Reexame Necessário. Retorno dos autos para novo julgamento pela Instância Singular. A Administração Tributária pode refazer ação fiscal quando auto de infração é julgado nulo por vício formal. Reexame Necessário Conhecido e Provido parcialmente. Decisões unânimes e em consonância com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE**

ICMS. Omissão de saídas. Saldo credor de caixa. Vício formal.

**RELATÓRIO**

Versa o presente Auto de Infração sobre falta de emissão de documento fiscal (omissão de saídas) de janeiro a dezembro de 2005, comprovadas pela não contabilização no livro caixa de notas fiscais de mercadorias adquiridas a vista.

A Autoridade Fiscal autuante aponta como infringidos os artigos 127, 169, 174 e 177 do Decreto 24.569/97 - Regulamento do ICMS (RICMS) e sugere como penalidade a prevista no art. 123, inciso III, alínea "b" da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03: "Deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação".

Nas informações complementares expõe que:

- O objetivo da ação fiscal é recuperar o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração nº 2008.12818 o qual foi julgado nulo, em 25/04/11, em razão da autoridade designante ter sido considerada incompetente para tal ato (autos anexos).
- O Autuado registrou notas fiscais de aquisição de mercadorias (em anexo) na sua escrita fiscal, mas não as escriturou no livro caixa (em anexo). Pagou seus fornecedores com vendas não registradas e beneficiou-se do crédito do ICMS.
- As justificativas apresentadas pelo Contribuinte não põem dúvidas da aplicação da lei tributária.
- O valor total das operações não registradas no livro caixa é de R\$908.112,06. O saldo final de caixa era de R\$17.131,39. Ao comparar um com o outro, fica claro (é "uma coisa non sense") que com o saldo final existente, não poderia o contribuinte efetuar os pagamentos identificados no rosto das notas fiscais das referidas operações não registradas no livro contábil.

Instrue o presente processo, dentre outros documentos, com o Termo de Início de Fiscalização nº 2012.16314 (fls. 08), livro caixa de 2005 do Autuado (fls. 13 a 95) e documentos fiscais de operações de entradas não registrados no livro caixa (fls. 93 a 163).

**Demonstrativo do Crédito Tributário:**

Base de Cálculo	R\$ 908.112,06
ICMS (17%)	R\$ 154.379,05
Multa (30%)	R\$ 272.433,61
<b>Total</b>	<b>R\$ 426.812,66</b>

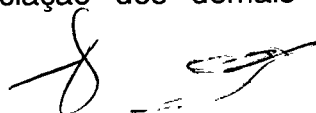
Tempestivamente a autuada apresentou impugnação, a qual repousa às fls. 174 a 186 dos autos, onde alega:

- Nulidade face a decisão administrativa irreformável favorável ao contribuinte, tendo que a sentença que declarou a nulidade do Auto de Infração nº2008.12818, com o mesmo objeto da presente impugnação, fulminou definitivamente o título executivo, pois não tendo sido submetido à instância especial, houve o fenômeno da coisa julgada.
- Nulidade por vício nas formalidades: ausência de descrição da suposta infração e/ou motivos que levaram à lavratura do AI e ausência de capitulação legal.
- Nulidade por cerceamento de defesa, em razão da clareza na descrição cometida ser requisito do qual não se pode furtar sob pena de cercear o direito à ampla defesa e dessa garantia incluir a possibilidade de apresentação de defesa prévia à decisão administrativa.

Por fim, requer que seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração.

No Julgamento Singular, a Julgadora de 1ª Instância, às fls. 217 a 219, assevera que:

- A documentação anexada pelo agente do Fisco não se constitui em elemento plausível da efetiva ocorrência do ilícito tributário.
- A ausência de contabilização das notas fiscais de entradas no livro caixa, por si só, não se sedimenta como prova concreta da infração imputada.
- Os métodos a serem utilizados estão previstos pelo legislador no art. 827, §8º, do RICMS e não se evidencia a utilização de nenhum deles na presente autuação.
- O feito é absolutamente nulo, conforme art. 83 da Lei nº 15.614/2014.
- A nulidade reconhecida torna inócua a apreciação dos demais argumentos do



Contribuinte.

Conclui decidindo pela nulidade absoluta do auto de infração e interpõe Reexame Necessário.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 12/2017 (fls. 230 a 232) onde afirma que:

- A premissa adotada pela Autoridade Fiscal está legalmente correta, todavia para se evidenciar a infração não basta anexar aos autos cópias das notas fiscais de aquisição cujos pagamentos não foram contabilizados. Faz-se obrigatório a utilização de metodologia descrita em comando legal. No caso, o artigo 92, §8º, da lei 12.670/96.
- Considerando que os elementos trazidos aos autos não comprovam de maneira cabal o ilícito apontado, tal fato configura de improcedência dada a não configuração da infração tida como ocorrida.
- Não cabem nulidades alegadas.
- A decisão sobre o Auto de Infração anterior não obteve ares de definitividade, conforme art. 819, §§ 1º, 4º e 5º do RICMS c/c art. 173, II, do CTN.
- Restou clara a narração da suposta infração cometida.
- O Contribuinte pôde combater de forma minudente sob diversas matizes o lançamento ora atacado.

Em razão do exposto, sugere que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Às fls. 233 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Contudo, em sua manifestação oral durante a sessão de julgamento, o douto Procurador do Estado reviu seu posicionamento e passou a manifestar-se favorável ao retorno dos autos à Instância Monocrática para ser proferido novo julgamento.

É o relatório.

#### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Reexame Necessário interposto por CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA em face de XEREZ AVÍCOLA LTDA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de nulidade proferida em julgamento singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta a falta de emissão de documento fiscal (omissão de saídas de mercadorias) de janeiro a dezembro de 2005, comprovadas pela não contabilização no livro caixa de notas fiscais de mercadorias adquiridas a vista.

Em sua peça impugnatória o Autuado em momento algum aborda o mérito, apenas alegando:

- Nulidade face a decisão administrativa irreformável a ele favorável;
- Nulidade por falta de descrição da infração e ausência de capitulação legal;
- Nulidade por cerceamento do direito à ampla defesa.

Apesar de não alegado pelo Contribuinte, o Julgador Singular proferiu decisão de



nulidade absoluta do Auto de Infração, nos termos do art. 83 da Lei nº 15.614/2014, por não ter sido utilizado qualquer dos métodos previstos no art. 827, §8º, do RICMS, no levantamento do crédito tributário lançado no presente Auto de Infração.

Cabe, portanto, inicialmente, verificar, nos autos, se houve ou não a constatação pela Autoridade Fiscal autuante de alguma das presunções legais de omissão de receita tributária (omissão de saídas de mercadorias) previstas no art. 92, § 8º, da Lei 12.670/96 (redação semelhante à do art. 827, §8º, do RICMS).

Nesse sentido, o art. 92, § 8º, II, da Lei 12.670/96, informa que:

Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

[...]

§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

[...]

II - saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

Pelo que se verifica nas informações complementares do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal identificou o disposto nessa transcrita norma tributária.

Inicialmente identificou que operações de aquisição de mercadorias, no valor total de R\$908.112,06, deixaram de ser escrituradas no livro caixa.

Em sequência, informa que o saldo final (devedor) no livro caixa da empresa em 31/12/2005 era de R\$17.131,39 e afirma que é "uma coisa non sense [...] efetuar os pagamentos dos fornecedores identificados no rosto das Notas fiscais no valor de R\$908.112,06 com o saldo final de R\$17.131,39".

Ou seja, a Autoridade Fiscal demonstrou que a inclusão, no livro caixa do Autuado, das despesas referentes às operações de aquisição de mercadorias não seria suportada pelo saldo final do caixa. Em outras palavras, a inclusão de tais operações geraria saldo credor de caixa.

É possível que haja algum equívoco no montante do saldo credor do caixa apontado no auto de infração, posto que havia um saldo final de caixa no valor de R\$17.131,39, o que indica que, em tese, o saldo credor não poderia ser no valor total das operações não escrituradas no referido livro contábil (poderia ser R\$908.112,06 - R\$17.131,39 = R\$890.980,67).

Mas mesmo que tenha ocorrido tal erro aritmético, não se pode olvidar que foi empregado no Auto de Infração o disposto no art. 92, § 8º, II, da Lei 12.670/96, elidindo, assim, a nulidade apontada no Julgamento Singular.

No que se refere às nulidades suscitadas pelo Contribuinte em sua Impugnação, temos que as mesmas não procedem.



A alegada nulidade face a decisão administrativa irreformável favorável ao Contribuinte não encontra sustentação em razão do primeiro processo (referente ao Auto de Infração nº 2008.12818) ter sido julgado nulo por vício formal, não havendo coisa julgada quanto ao mérito. Aplicável, dessa forma, o reinício da contagem do prazo decadencial quinquenal, nos termos do art. 173, II, do CTN.

No caso em análise, o Auto de Infração nº 2008.12818, foi julgado nulo, por incompetência da autoridade designante da ação fiscal, em 25/04/11 e a ciência da lavratura do Auto de Infração ora em julgamento se deu, conforme Editais nºs 85/2012 e 86/2012 publicados no Diário Oficial do Estado, em 20/08/2012.

Nesse interim, o art. 819, §§ 1º, 4º e 5º, do RICMS, informa a possibilidade de realização de nova ação fiscal quando auto de infração for julgado nulo por vício formal e enquanto não atingido pela decadência. Literalmente:

Art. 819. Mediante ato do Secretário da Fazenda, quaisquer diligências de fiscalização poderão ser repetidas, em relação a um mesmo fato e período de tempo simultâneos, enquanto não atingido pela decadência o direito de lançar o crédito tributário.

§ 1º A decadência prevista neste artigo não se aplica aos atos praticados com dolo, fraude ou simulação.

[...]

§ 4º Não caracteriza repetição de fiscalização as ações fiscais desenvolvidas visando constituir créditos tributários lançados por intermédio de autos de infração julgados nulos, sem análise de mérito, por vício formal.

§ 5º Na hipótese do §4º deste artigo, quando a nulidade for decorrente de incompetência do agente designante, poderá o crédito ser reconstituído pelo agente fiscal da ação originária.

Importante, ainda, neste ponto, consignar a lição de Sabbag<sup>1</sup> sobre a distinção, no âmbito do direito tributário, entre nulidade formal e material:

Ressalte-se que o comando se refere a **vício formal** – aquele inerente ao procedimento de lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação no lançamento; ausência de assinatura da autoridade fiscal etc.), desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao sujeito passivo -, e não a insubsistência do lançamento por vícios de índole “material”. Estes dizem com a **substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, v.g., inexistência de fato gerador, atribuição a quem legalmente não a tenha, situações de imunidade, de isenção etc.** Portanto, há que se diferenciar o vício de natureza *formal* (adjetivo) daquele de natureza *material* (substantivo). (grifos ausentes do original)

Dessa forma, os vícios materiais dizem respeito aos defeitos inerentes à substância do fenômeno tributário, vale dizer quanto à materialidade da existência da ocorrência da obrigação tributária. São vários os exemplos nesse sentido: não incidência tributária; isenção; extinção de crédito tributário; ilegitimidade passiva; ilegitimidade ativa; ausência de previsão pertinente à competência legal para o exercício de lançamento pela autoridade fiscal designada; lançamento de tributo para o qual não fora designado na ação fiscal.

<sup>1</sup> Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.809.

No que concerne aos vícios formais, se depreende que são defeitos ocorridos no âmbito do procedimento fiscal, em qualquer momento desde o seu início com a emissão do ato designatório, incluindo, também, por exemplo, os atos de intimação no decorrer da ação fiscal, até a eventual lavratura e instrumentalização do auto de infração.

Também não se verifica qualquer vício nas formalidades, pois a capitulação legal está descrita no Auto de Infração e as informações complementares bem descrevem que se constatou a ocorrência de saldo credor de caixa com a inclusão dos pagamentos das operações de aquisições de mercadorias já mencionadas (comparação do valor das operações não registradas no livro caixa com o saldo de caixa informado pelo Contribuinte).

Constata-se, dessa forma, que a acusação fiscal provê o Autuado dos elementos necessários para bem exercer o seu constitucional direito à ampla defesa, o que de fato foi realizado pelo Contribuinte.

Assim, tendo que as informações complementares demonstram que foi utilizado o método descrito no art. 827, §8º, II, RICMS, não deve ser acolhida a nulidade declarada na decisão de primeira instância, devendo, com arrimo no art. 85 da Lei nº 15.614/14, ser determinado o retorno do processo à instância singular para a realização de novo julgamento.

Isto posto, voto no sentido de que seja o Reexame Necessário conhecido para lhe dar parcial provimento, determinando o retorno dos autos à instância monocrática para a realização de novo julgamento, nos termos do art. 85 da Lei nº 15.614/14 e conforme manifestação oral durante a sessão de julgamento da douda Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

## DECISÃO


Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **XEREZ AVÍCOLA LTDA.**

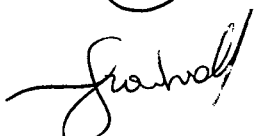
Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário interposto, decidindo, em relação aos pedidos nele elencados, na forma exposta a seguir: **1. Com relação à preliminar de nulidade do Auto de Infração, razão de decisão administrativa irreformável favoráveis ao contribuinte em 1º e 2º graus com existência de coisa julgada** – Afastada por unanimidade de votos – não há de se falar em decisão administrativa irreformável de nulidade do Auto de Infração anterior, o qual ensejou a lavratura do presente lançamento de ofício ora combatido, posto aquela decisão, tida como irreformável, não obter caráter de definitivamente nos termos do art. 819 §§§ 1º, 4º e 5º do RICMS C/C art. 173, II do CTN. **2. Quanto a nulidade por vício nas formalidades do A.I. 201207145** - Afastada por unanimidade de votos, haja vista, que a premissa está legalmente correta, todavia para se evidenciar a infração imputada, não basta coligir aos autos cópias das notas fiscais de aquisição objeto dos referidos pagamentos não contabilizados. Faz-se obrigatória a utilização de metodologia descrita

em comando legal. **3. Com relação a nulidade por cerceamento de direito de defesa do A.I.201207145** – Afastada por unanimidade de votos - A empresa autuada procedeu à sua Defesa em todas às instâncias administrativas, o que demonstra o não cerceamento do seu direito de defesa, já que se perfeccionou em todas as fases do Processo. **No mérito**, A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário, resolve, por unanimidade de votos, dar-lhe parcial provimento, não acatar a preliminar de nulidade proferida pela 1ª Instância, e determinar o **RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA MONOCRÁTICA**, para novo julgamento, conforme art. 85 da Lei nº 15.614/2014, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme parecer modificado oralmente, pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado em face das discussões e precedentes firmados.

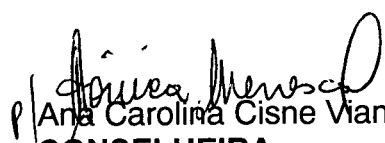
SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25 de 04 de 2017.

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
**PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA**

  
André Gustavo Carreiro Pereira  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
Ciente em 25/04/2017

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**CONSELHEIRO RELATOR**

  
Ricardo Valente Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Ana Carolina Cisne Viana Nogueira  
**CONSELHEIRA**

  
Osvaldo Alves Dantas  
**CONSELHEIRO**

  
Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
**CONSELHEIRA**

  
Renan Cayalcante Araújo  
**CONSELHEIRO**