



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

RESOLUÇÃO N.º 63/17  
 14º SESSÃO ORDINÁRIA EM: 16/03/2017  
 PROCESSO N.º 1/4182/2013  
 AUTO DE INFRAÇÃO N.º 201315262-4  
 RECORRENTE; F M MOREIRA ATACADO  
 RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
 RELATOR: CONSELHEIRO ANDRÉ RODRIGUES PARENTE

**EMENTA: OMISSÃO DE VENDAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS – DRM – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** O autuado deixou de emitir documentos fiscais quando da saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração demonstrada com Conta Mercadoria. Exercício de 2006. Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**. Decisão com base no art. 173 do CTN; art. 92 da Lei nº 12.670/96; e art. 127, I e II; e art. 169, I; ambos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96. **DEFESA.**

**PALAVRAS-CHAVE**

ICMS. Falta de emissão de documentos fiscais. Substituição tributária. Conta Mercadoria.

**RELATÓRIO:**

Trata-se de Auto de Infração lavrado pelo Estado do Ceará, em 22/10/2013, em face da F M MOREIRA ATACADO, por infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo o imposto já tenha sido recolhido, sendo constatado, após análise da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, do ano de 2006, a existência de vendas sem documentação fiscal de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, infringindo os art. 18 da Lei nº 12.670/96, sendo-lhe aplicada a penalidade constante no art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela lei 13.418/03, totalizando R\$ 111.671,15, referente à multa aplicada.



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

Inicialmente foi lavrado o AI nº 2008.06225-4, em 16/05/2008, almejando a mesma cobrança acima mencionada, sendo, entretanto, julgado nulo pelo Contencioso Administrativo – CONAT, em 15/12/2010, em face da inobservância do §2º do art. 1º da Instrução Normativa nº 6/2005, ou seja, a prática de atos designatórios por autoridade incompetente, no caso, Supervisor de Núcleo.

Apresentada a Impugnação pela Autuada, em 06/12/2013, às fls. 40 a 53, esta, de forma resumida, argumentou:

- 1) Decadência do lançamento efetuado, tendo em vista a nulidade do auto nº 2008.06225-4 ter sido em virtude de erro material, contando-se o prazo, então, nos termos do art. 150, §4º ou 173, I, ambos do CTN.
- 2) Presunção da falta de emissão de documentos fiscais, com base em levantamento financeiro.
- 3) O prejuízo ao princípio da ampla defesa e do contraditório em face da ausência de elementos documentais.
- 4) Que a diferença encontrada, de modo isolado, sem conexão com outros elementos colhidos dos documentos fiscais da empresa não comprovam com segurança a caracterização da infração apontada.
- 5) Que a técnica de Fiscalização utilizada não se presta para comprovar o ilícito fiscal. Além do mais constatou-se equívoco na elaboração do: "Demonstração do Resultado com Mercadorias".

Analisada a impugnação apresentada, foi proferida decisão, às fls. 55 a 62, pela procedência da ação fiscal, devendo a Autuada recolher a quantia de R\$ 111.671,15, fundamentando-se nos seguintes argumentos:

- 1) Não houve decadência, nos termos do art. 173, II do CTN, tendo em vista ter ocorrido vício formal.
- 2) Que não há nenhuma irregularidade no fato de ter o agente fiscal aproveitado as provas colhidas no procedimento anterior, uma vez que as mesmas não estavam prejudicadas.



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

- 3) Que a omissão de saídas foi demonstrada por meio de Conta Mercadoria ou Demonstração de Resultado com Mercadoria.
- 4) Que pelo DRM resta configurado uma omissão de receitas tendo em vista que o montante de receitas líquidas (Saídas – Simples Federal) foi inferior ao Custo de Mercadorias Vendidas (CVM).
- 5) Que a DRM ou Conta mercadorias é presunção legal, uma vez que está prevista no art. 92, §8º, IV, da Lei nº 12.670/96.
- 6) Que não há cerceamento de defesa uma vez que todos os documentos estão presentes nos autos.
- 7) Que na conta mercadoria não se faz especificação de mercadorias, mas apenas de valores, razão pela qual não procede a alegação de ausência de informação das mercadorias vendidas sem a emissão de documentos.

Foi apresentado Recurso Ordinário, às fls. 72 a 80, reforçando o argumentado na impugnação anteriormente apresentada, destacando os seguintes pontos:

- 1) Presunção da falta de emissão de documentos fiscais, com base em levantamento financeiro.
- 2) O prejuízo ao princípio da ampla defesa e do contraditório em face da ausência de elementos documentais.
- 3) Que a diferença encontrada, de modo isolado, sem conexão com outros elementos colhidos dos documentos fiscais da empresa não comprovam com segurança a caracterização da infração apontada.

A Procuradoria, às fls. 89, adotou o parecer da Assessoria Processual Tributária, disposta às fls. 85 a 88, o qual sugeriu o conhecimento do recurso ordinário, negando-lhe provimento, sendo mantida a decisão singular, com base nos seguintes fundamentos:

- 1) Que diversas são as formas de fiscalização que dispõe o Fisco com vistas a verificar a regularidade do movimento real



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

tributável dos sujeitos passivos e, na hipótese concreta trata-se do tipo Demonstração do Resultado com Mercadorias;

- 2) Que a prejudicial suscitada gira em torno do fato que a nulidade declarada nos autos da autuação primeira seria de caráter material e não formal, sendo atingido pelo Instituto da decadência. Que o erro em questão é visivelmente formal, uma vez que guarda estrita vinculação à inobservância de formalidades normativas prescritas, ou seja, são atos praticados de forma diversa ou contrário ao previsto em normas, aplicando-se, portanto, o art. 173, II, do CTN, afastada, assim, a decadência;
- 3) Que o resultado do procedimento assente nos demonstrativos que instrui os autos reúne os pressupostos de legitimidade, posto que delineiam com clareza e precisão os dados obtidos, evidenciado na Demonstração do Resultado com Mercadoria, cujos dados foram extraídos dos documentos e arquivos magnéticos disponibilizados ao Fisco pela recorrente;
- 4) Que somente seria plausível arguir a respeito da identificação das mercadorias sem documento fiscal na hipótese em que o procedimento houvesse se cingido ao levantamento quantitativo dessas;
- 5) Que o DRM possui amparo legal, com base no inciso IV do § 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/96.
- 6) Que não prospera o argumento de cerceamento de defesa, uma vez que dispõe de todas as informações base da autuação, bem como dos elementos resultantes da ação fiscalizadora.
- 7) Que não se vislumbra nenhum aspecto que vicie ou macule o ato de lançamento;

É o Relatório.

**VOTO DO RELATOR**



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

Preliminarmente, muito embora em sede de recurso ordinário a Recorrente não tenha suscitado a decadência do lançamento, cabe a este julgador a busca incessante pela realidade dos fatos.

Inicialmente, importante destacar que o Auto de Infração nº 2008.06225-4 foi julgado nulo, em 15 de dezembro de 2010, em razão de inobservância ao disposto no § 2º do art. 1º da Instrução Normativa nº 6/2005, uma vez que o "ato designatório" praticado se deu por autoridade incompetente, no caso, supervisor de núcleo.

Diante desse cenário, a definição a respeito da configuração ou não do instituto da decadência repousa no fato de o erro cometido, autoridade incompetente, configurar erro formal ou material.

Resumidamente, erro formal consiste nas inobservâncias às formalidades essenciais (elemento externo que não influi no ato administrativo), anulando sua eficácia, mas não sua existência. Por outro lado, o erro material atinge os elementos de constituição do crédito tributário, ou seja, trata sobre o fato gerador, matéria, montante devido, sujeito passivo e penalidade.

Assim, no caso em tela, por se tratar de vício formal, deve o prazo decadencial para lavratura de novo Auto de Infração ser calculado nos termos do artigo 173, II do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Tendo sido tornado nulo em dezembro de 2010 o Auto nº 2008.06225-4, poderia ser lavrado novo Auto de Infração até 15 de dezembro de 2015.

Assim, assiste razão à fazenda pública estadual quanto a possibilidade de reconstituição do crédito tributário, uma vez que o presente Auto de Infração foi lavrado em 22 de dezembro de 2013.

Quanto ao mérito, razão não assiste à Recorrente.



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

Vale mencionar, inicialmente, que o Fisco pode utilizar-se de diversos métodos de fiscalização, a fim de verificar a regularidade do movimento real tributável dos sujeitos passivos, sendo que, para o caso em tela, utilizou-se do Conta Mercadoria ou Demonstração do Resultado com Mercadorias.

Percebe-se, claramente, que buscou a fiscalização conhecer o movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, chegando à conclusão, por meio de cálculos devidamente descritos na DRM, que o saldo da conta SAIDAS – (menos) SIMPLES FEDERAL foi menor que o CMV (Custo de Mercadoria Vendida), configurando, assim, omissão de receitas.

Verifica-se nos autos que I. Agente fiscal constatou a Omissão de Receitas no período de 01/2006 a 12/2006, utilizando os parâmetros previstos no inciso IV do §8º do art. 92 da Lei 12.670/96, a saber:

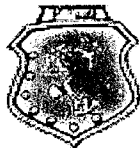
**Art. 92.** O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos. (Redação dada ao caput pela Lei nº 13.082, de 29.12.2000, DOE CE de 29.12.2000)

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

IV - montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado;

Todo o procedimento conduzido pelo I. Agente Fiscal mostrou-se claro na medida em que a documentação utilizada para elaboração da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM foi disponibilizada ao Fisco pela própria Recorrente.

Assim, refuta-se toda alegação de cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contribuinte apresentou documentos para sua defesa e, com base neles, constatou-se as irregularidades, ou seja, dispõe o contribuinte de todas as informações base da autuação, bem como dos elementos resultantes da ação fiscalizadora.



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

Ademais, no processo administrativo fiscal tem-se como regra que o ônus da prova recai sobre quem dela se aproveita. Nessa esteira, a Recorrente não juntou quaisquer provas para desconstituir o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em apreço, simplesmente se limitando a dizer que houve presunção pelo Fisco quanto á falta de emissão de documentos fiscais.

Por todo o exposto, diante de ausência de qualquer vício no presente Auto de Infração, voto no sentido de que seja conhecido o Recurso Ordinário, sendo, entretanto, negado seu provimento, mantendo-se a decisão de procedência do Auto de Infração proferida pela Instância Monocrática, nos termos do Parecer da Assessoria Tributária adotado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

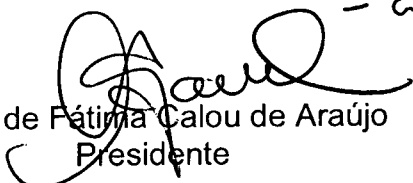
É como voto.

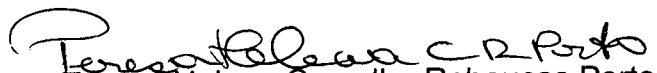
**DECISÃO**

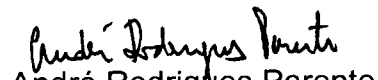
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **F M MOREIRA ATACADO** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

Resolvem os membros da 3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por **unanimidade** de votos, conhecer o Recurso Ordinário interposto e **negar-lhe PROVIMENTO** para que seja mantida a decisão condenatória de **PROCEDÊNCIA** do auto de infração.

**SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 16 de março de 2017.

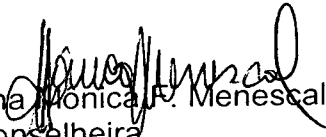
  
 Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
 Presidente


  
 Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
 Conselheiro(a) Revisor(a)

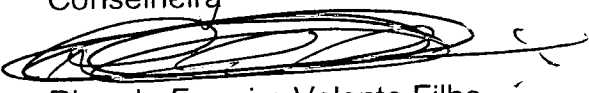
  
 André Rodrigues Parente  
 Conselheiro Relator

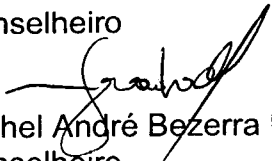



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO

  
Ana Mônica F. Menescal  
Conselheira

  
Osvaldo Alves Dantas  
Conselheiro

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
Conselheiro

  
Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
Conselheiro

  
André Gustavo Carreiro Pereira  
PROCURADOR DO ESTADO

Ciente em 25, ABRIL, 2017.

