



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

INTERESSADO: AURINEIDE RODRIGUES DO NASCIMENTO  
ENDEREÇO: Rua José Martins nº 1.235 Bom Jardim Fortaleza /CE  
CGF: 06.304.078-6  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 2015.08052-6  
PROCESSO Nº: 1/1834/2015

**EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA.**

Ação fiscal que denuncia venda de mercadorias sem a devida documentação fiscal, detectada através do método de Levantamento Financeiro/Fiscal/Contábil – Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC. Feito fiscal **NULO**, ausência de prova idônea que sirva de fundamento da lavratura do Auto de Infração, o que constitui vício insanável capaz de anular o feito por violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados constitucionalmente, bem como, os ditames contidos no artigo 31, inciso XI, do Decreto n. 25.468/99 combinado com o artigo 53 do mesmo decreto. Decisão arrimada no artigo 32, da Lei n. 12.732/97.

**Autuado Revel. Sem Reexame necessário.**

JULGAMENTO Nº: 2290/15

**RELATÓRIO:**

Relata o autuante na peça inaugural: “As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributadas por regime de substituição tributária cujo o imposto já tinha sido recolhido. Após fiscalização constatei que a autuada omitiu receitas no exercício de 2010 no montante de R\$ 60.476,60 de mercadorias substituição tributária conforme demonstrado na Planilha do Simples Nacional 3.0.7. em anexo.”

Após apontar os dispositivos legais infringidos, o autuante aplicou a penalidade que se encontra prevista no artigo 126, da nº Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Foi anexada aos autos a seguinte documentação: Informações Complementares ao Auto de Infração, Mandado de Ação Fiscal nº 2014.19547, Termo de Início de Fiscalização nº 2014.16771, Termo de Intimação nº 2014.25248, Mandado de Ação Fiscal nº 2014.28717, Termo de Início de Fiscalização nº 2014.27491, Mandado de Ação Fiscal nº 2015.07333, Termo de Início de Fiscalização nº

2015.06786, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2015.09173, Planilhas: Dados Cadastrais do Contribuinte e dos Sócios e Contabilista, Entradas e Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS, Despesas Efetivamente Pagas no Período, Saldo Inicial e Final das Contas Fornecedor, Clientes e Caixa, Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa – DESC, Omissão de Receitas Decorrentes das Vendas Através de Cartão de Crédito ou de Débito, Infrações e Penalidades Relativas às Saídas, Descumprimento de Obrigações Acessórias (Parte 1) e Resumo da Ação Fiscal, Protocolo de Devolução de Documentos Fiscais e Contábeis, Consulta Sistema Controle da Ação Fiscal (Inclusão de Protocolo de Entrega de AI/Documentos) e Protocolo de Entrega de AI/Documentos nº 2015.08336.

Nas referidas Informações Complementares do Auto de Infração, o agente do fiscal prestou informações relativas ao feito fiscal, ressaltando que a autuada omitiu Receitas de Mercadorias Substituição Tributária no exercício de 2010, no montante de R\$ 60.476,60.

Decorrido o prazo legal para pagamento/apresentação de defesa, sem que o autuado se manifestasse, foi o mesmo declarado revel.

## **É O RELATÓRIO.**

### **FUNDAMENTAÇÃO:**

Trata o presente processo sobre acusação de que a autuada omitiu de Receita identificada através de Levantamento Financeiro/Fiscal/Contábil, efetuado na Planilha de Fiscalização no valor de R\$ 60.476,60, referente ao exercício de 2010.

Após análise detalhada da lide, bem como, as informações prestadas pelo autuante tanto Relato do Auto de Infração, como nas informações complementares verifiquei que o levantamento é impreciso, confusa e inepta que impossibilita à conclusão.

Com efeito, de acordo com o levantamento efetuado pelo autuante, não é possível identificar as características da **omissão de receita** utilizada na planilha Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa - DESC fls. 19, resultado do levantamento através das Planilhas de Entradas e Saídas de Mercadorias, Apuração do ICMS, Despesas Efetivamente Pagas no Período, Saldo Inicial e Final das Contas Fornecedor, Clientes e Caixa, e da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, contudo na planilha de Saídas de Mercadorias (fls. 14), não consta nenhum valor, mas, conforme consulta realizada no Sistema DIF (fls.38) podemos verificar que o contribuinte realizou vendas, isto é, saídas de mercadorias, no montante de R\$ 1.473.210,00, nas quais foram utilizadas Notas Fiscais de Saída (fls. 39 a 50).

Considerando a acusação de omissão de receita, no entanto foi realizado o levantamento de entradas e saídas de mercadorias e os Inventários Inicial e Final.

A Demonstração das Entradas e Saídas de Caixa - DESC retrata as origens e aplicações de uma empresa em determinado período, demonstrando os recebimentos e pagamentos de numerários que foram realizados. É uma técnica que se presta para verificar a regularidade das operações dos contribuintes.

Contudo o autuante não considerou as saídas de mercadorias demonstrada na DIEF de janeiro a dezembro de 2010.

Posso destacar que a lei diz caracterizar uma Omissão de Receitas o déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis a manutenção do estabelecimento, mesmo que não escriturados, consoante previsão no artigo 92, §8º, da Lei nº 12.670/96.

Há que se destacar com pertinência à matéria o que preconiza o artigo 92, §8º, da Lei nº 12.670/96, abaixo transcrito:

*“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:**

*\* § 8º com redação dada pelo art. 1º, IX, Lei nº 13.082, de 29/12/2000.*

**I – suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário;**

**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;**

**III – diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;**

*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;*

*V – diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário;*

*VI – déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescidos dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas;*

*VII – a diferença apurada no confronto do movimento diário do caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos.*

Convém lembrar que apenas a existência de indícios ou presunções, não podem caracterizar o crédito tributário, uma vez que o simples elenco das Planilhas de Entradas e Saídas de Mercadorias e Apuração do ICMS fls. 12 a 24. A presente presunção não poderia ser utilizada para constituir o fato. Esta é ferramenta de prova. Nada mais.

Lacunosa, imprecisa, confusa e inepta é a acusação que impossibilita à conclusão, invalidando por completo o trabalho efetuado pelo Fisco. Concretizando a dúvida quanto aos valores apurados.

Deste modo, impõem-se reconhecer a nulidade do processo, porquanto, foi o auto de infração lavrado por autoridade impedida para a prática do ato, em decorrência de expressa vedação contida no artigo 827 do Decreto nº 24.569/97, que determina os pré-requisitos para se efetuar o levantamento físico de mercadorias. Observo então:

*“Art. 827. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal em que serão considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros encargos e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário de mercadorias e a identificação de outros elementos informativos”.*

Observo ainda o que diz o artigo 142 do CTN

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação de penalidade cabível”.*

Sendo assim, restou prejudicada a ação fiscal, uma vez que o autuante encontrava-se impedido de lavrar o auto de infração por inobservância dos procedimentos ditados pela norma à qual se encontra adstrito.

Em relação ao instituto da nulidade, acredito ser de grande valia expor a doutrina cujo entendimento serviu de base para declaração de nulidade do presente Auto de Infração, o que faço a seguir:

Na obra “NULIDADES DO PROCESSO E DA SENTENÇA”, a nobre professora e doutrinadora de Direito Processual Civil Teresa Arruda Alvim Wambier em seu capítulo sobre Nulidades Processuais expõe dentre os princípios que norteiam o sistema das nulidades e das anulabilidades processuais, o princípio da especificidade, in verbis:

*“As nulidades devem ser expressamente cominadas por texto de lei. É o ‘princípio da especificidade’”.*

A respeito deste princípio, parecem-nos sobremaneira interessantes as considerações de Rodriguez.

Diz ele que a regra, segundo a qual não há nulidade sem texto, pode e deve ser amenizada. Existem, fundamentalmente, ‘três sistemas de interpretá-la’:

- a) há nulidade toda vez que houver infração a lei;
- b) há nulidade toda vez que a lei a previr de forma expressa;
- c) os atos processuais serão nulos havendo previsão expressa ou quando lhe faltarem elementos essenciais.

O argumento que nos parece fundamental e decisivo, no sentido de se demonstrar ser impossível a interpretação rígida deste princípio, segundo o qual não pode haver nulidade se não for expressamente prevista em lei, é o de que é impossível, ou, pelo menos, muito difícil, que o legislador preveja ‘todos os casos em que os vícios dos atos jurídicos sejam de tal porte a ponto de serem aptos a torná-los nulos. Não se

trata de uma ‘escolha’ legislativa como a dos integrantes do elenco dos títulos executivos extrajudiciais ou dos direitos reais. Esta escolha tem outra natureza – para que a lei fosse taxativa, numa linguagem leiga, deveria ser factível conceberem-se ‘todos os possíveis vícios graves de que pudesse padecer um ato jurídico’. Seria como se um médico tivesse que conceber todas as doenças possíveis, num plano abstrato.” (4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, p.148)

Acrescenta mais adiante, sobre a utilização do sistema de nulidades como forma de controle, declarando que existem duas técnicas de validação de normas que servem para conferir validade a um ato praticado de acordo com determinada norma, in verbis:

“São as técnicas ‘condicional’ e ‘finalística’”.

Estará sendo usada a primeira das técnicas quando se estabelecerem as condições em que a norma deve incidir; e será usada a segunda, quando, ao programar-se a norma, se estabelecerem os ‘fins a serem atingidos’. Da mesma forma, as normas processuais podem prever sejam praticados atos sob determinadas condições ou para alcançar determinado fim.

Então, para verificar-se a validade do ato é necessário saber-se qual a técnica de validação é que teria o condão de lhe conferir validade.

Assim, o ato de ‘admitir recursos à parte’, a partir do critério ‘prazo’, é valido pela ‘técnica condicional’; o ato de deferir ‘provas’, em princípio, é validado a partir do ‘critério finalístico’.” (4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, p.156)

Nesse sentido também leciona o nobre processualista JOSÉ Albuquerque Rocha, in verbis:

“Resumindo e concluindo, podemos afirmar que há dois critérios fundamentais identificadores da nulidade: o da inidoneidade do ato para alcançar o objetivo prático a que é destinado e o da expressa cominação legal de nulidade. Por outras palavras, o ato processual é nulo por falta de requisitos formais, quando seja inidôneo para realizar sua finalidade prática, ou quando a nulidade é, expressamente, cominada pela lei. Estas regras são ditadas pelo princípio da economia processual.” (JOSÉ DE ALBUQUERQUE ROCHA, Teoria Geral do Processo, 5ª ed., editora Malheiros, p.283.)

Por fim, quanto às espécies de vícios do processo, Teresa Arruda Alvim Wambier, na mesma obra supracitada, classifica em Vícios Formais (ou de rito) e Vícios de Fundo, in verbis:

*“As ‘nulidades de forma’ são, por natureza, ‘relativas, salvo em face de previsão legal expressa. Estas últimas, ligadas à estrutura e à existência da ação e do próprio processo, são por natureza, absolutas”.*

Tem se, então o seguinte esquema:

Nulidades de Forma –

1. Não previstas por lei como sendo absolutas, serão ‘relativas’.
2. Previstas expressamente em lei como sendo nulidades ‘absolutas’

Nulidades de fundo –

Vícios ligados às condições da ação; aos pressupostos processuais positivos de existência e de validade; e aos pressupostos processuais negativos: são ‘ nulidades absolutas’ (4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, p.159)

Sendo assim, os vícios de fundo referem-se aos vícios existentes quando estes, como a própria denominação indica, atingem o fundo dos atos processuais e são suscetíveis de afetar a validade deste a ponto de não necessitarem de um texto expresso em lei, tornado-se nulidades absolutas, ou seja, existindo presunção absoluta de prejuízo e não estando vinculada à vontade das partes.

Em suma, trazendo os ensinamentos doutrinários para a nossa realidade, inferimos que, para declarar a nulidade, a autoridade julgadora não está adstrita ao dispositivo legal que trata do instituto, qual seja, o artigo 32, caput e parágrafos, da Lei 12.732/97.

Diante de todo o exposto, no caso em questão, com fundamento em todo o entendimento doutrinário acima exposto, e com fim de aplicar a verdadeira justiça fiscal, concluo que os equívocos supra apontados cometidos na elaboração do Levantamento tornam o seu resultado, qual seja, as planilhas acostadas às fls. 12 a 23, evidentemente insubsistente, portanto, inidôneo para servir de prova e fundamento da lavratura do Auto de Infração em questão, fulminando-o de nulidade - Nulidade de Fundo, na classificação de Teresa Arruda Alvim, ou por falta de idoneidade para o fim prático, de José Albuquerque Rocha.

Vale salientar que é no lançamento que o agente autuante deve produzir e coletar as provas constituidoras da infração, trazendo elementos demonstrativos da infração cometida. Em princípio, em termos de distribuição do ônus da prova, incumbe à Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.

Diante das provas nos autos, nada há que possa fazer prevalecer à acusação contida no Auto de Infração contra o cidadão autuado.

Ora, é do conhecimento de todos que as infrações à legislação são formalizadas através do Auto de Infração.

Concernente aos requisitos básicos e essenciais à lavratura do Auto de Infração, o artigo 33 do Decreto nº 25.468/99, dispõe o seguinte:

*“Art.33- O Auto de Infração será numerado e emitido por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, sem rasuras, entrelinhas ou borrões e deverá conter os seguintes elementos:*

(...)

*XI- descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado e, se necessário à melhor elucidação da ocorrência, o registro dos fatos e elementos contábeis e fiscais, em anexo ao auto de infração, ou ainda, fotocópia de documentos comprobatórios da infração”.*

Da análise do artigo acima transcrito que dá o comando sobre o Auto de Infração, flui cristalinamente o entendimento de que é imprescindível que o Auto de Infração esteja bem claro e preciso e que não suscite nenhuma dúvida.

Ora, o agente fiscal não fez nenhuma prova irrefutável do ilícito apontado. O processo apresenta falha insanável, posto a infração não se encontrar bem esclarecida e bem instruída.

É notório, a necessidade de se incorporar provas para que a autoridade julgadora possa formar o seu convencimento. Na ausência destas a verdade material fica prejudicada, tanto para o julgador como para a empresa que fica tolhida, cerceada em seu direito de defesa.

Excesso de formalismo? Para muitos seria. Ocorre que, a inobservância da forma vicia essencialmente o ato, tornando-o passível de invalidação, desde que necessário à sua perfeição e eficácia.

A atividade administrativa é plenamente vinculada ao Direito Positivo e não pode o agente público fugir aos ditames da Lei. Logo, é imperioso admitir-se a existência de questão prejudicial a análise de mérito, para reconhecer a nulidade absoluta. Qualquer ato de autoridade, para ser irrepreensível deve conformar-se com os ditames legais, sem o qual estará exposto a nulidade.

Ante o exposto, arrimado no artigo 53, § 3º, do Decreto 25.468/99, a seguir “in verbis”, não nos resta outra alternativa senão anular a lide desde o seu nascedouro e desconsiderar todos os efeitos advindos dela.

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

(...)

*§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa em qualquer circunstância em que seja inviabilizado o direito ao contraditório e à ampla defesa do atuado.”*

#### **DECISÃO:**

Em face do entendimento acima esboçado, decido pela **NULIDADE** da presente ação fiscal, tornando sem efeito, desde já, o **AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2015.08052-6**, lavrado contra **AURINEIDE RODRIGUES DO NASCIMENTO**, CGF: **06.304.078-6**. Ao tempo informo que deixo de pedir o reexame necessário ao Egrégio Conselho de Recursos Tributários em obediência ao que determina o artigo 104, §3º, inciso I, da Lei 15.614/14 que instituiu que os valores originários do Auto de Infração quando inferiores a 10.000 UFIRCES, não serão passíveis de Reexame Necessário.

Célula de Julgamento de Primeira Instância  
Fortaleza, 24 de setembro de 2015.

  
**JOSÉ AIRTON ALVES PINHEIRO**  
Julgador Administrativo-Tributário