



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº: 01/2023**

55ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 19 DE DEZEMBRO DE 2022 – 08:30 h

**PROCESSO DE RECURSO Nº:** 1/1109/2019**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 1/201819762 CGF: 06. 585960-0**RECORRENTE:** MALHARIA PAULISTA IND. E COM DE TECIDOS EIRELI**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**CONSELHEIRO RELATOR:** FRANCISCO IVANILDO ALMEIDA DE FRANÇA**CONSELHEIRA (VOTO DIVERGENTE):** IVETE MAURÍCIO DE LIMA

**EMENTA:** OMISSÃO DE ENTRADAS de mercadorias constatada em levantamento físico de estoque referente ao exercício de 2014, utilizando o Microsoft Access. MULTA prevista no art. 123, III, “s”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017, por ter o contribuinte infringido os artigos 127 do Decreto nº 24.569/97. Na Primeira Instância a julgadora não acolhe as preliminares suscitadas e decide pela PROCEDÊNCIA, por restar comprovada a infração relatada na inicial em toda a sua íntegra. Resolve a 1ª Câmara, conhecer do Recurso Ordinário e por maioria de votos, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, declarando a **NULIDADE** por falta de provas, em razão da ausência de relatórios que indiquem os documentos fiscais de entradas e saídas que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoque, por inobservância ao art. 93 da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto da Conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Francisco Ivanildo Almeida de França (relator originário) que se manifestou pela procedência, afastando a nulidade sob o entendimento de que a ausência dos relatórios das notas fiscais foi superada com base na declaração do autuante de que foram considerados no levantamento fiscal os documentos fiscais declarados na EFD do contribuinte.

**PALAVRAS CHAVE:** OMISSÃO DE ENTRADAS – LEVANTAMENTO DE ESTOQUE – FALTA DE PROVAS – RELATÓRIOS – NOTAS FISCAIS – ENTRADA – SAÍDA – NULIDADE.

**RELATÓRIO**

Na peça basilar sob análise, a autoridade fiscal relata que, após a realização de levantamento quantitativo de estoques referente ao exercício de 2014, utilizando o Microsoft Access, ficou constatada uma omissão de entradas de mercadorias no montante de R\$ 1.190.227,95 (Um milhão, cento e noventa mil, duzentos e vinte e sete reais e noventa e cinco centavos).

A autoridade fiscal descreve minuciosamente nas Informações Complementares o roteiro que seguiu para realizar o levantamento fiscal e

como tratou as informações prestadas pelo contribuinte na EFD, em relação as NF-e emitidas, conversão das unidades, o cálculo do preço da entrada e da saída, dentre outros pontos relacionados à metodologia de fiscalização.

Diz que ao concluir o totalizador, observou que existiam itens com a mesma descrição, mas com códigos diferentes e que enviou ao contribuinte um termo de intimação, para que se pronunciasse sobre os códigos que deveriam ser juntados, bem como os fatores de conversão, se for o caso.

No prazo estabelecido no citado Termo de Intimação (10 dias), o contribuinte remeteu para auditoria a Tabela de Junções, para sua apreciação, que fez a importação dessas informações para a base de dados do Microsoft Access, que resultou na MULTA no valor de R\$ 357.068,39 (Trezentos e cinquenta e sete mil, sessenta e oito reais e trinta e nove reais), conforme estabelece o art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Dentre os documentos entregues ao sujeito passivo destaca-se como prova 01 (um) CD com Levantamento de Estoques/Relatórios (gravados em CD) com planilhas atinentes à junção dos produtos, produtos distintos, sumário EFD Estoque Inicial e Final, Item Entrada e Saída, NF-e item Entrada e Saída, Tabela Produto Junção e Totalizador Junção Omissão.

O sujeito passivo se defende da autuação (fls. 19/35), expondo os fatos e fundamentos e ao final requer a nulidade por afronta ao artigo 33, XI do Decreto nº 25.468/99, pela falta de cautelas na sistemática de produção de provas. Alternativamente solicita que a multa aplicada seja revista no patamar previsto no parágrafo único do art. 123, VIII, "d" ou do art. 126 da Lei nº 12.670/96, em face da regularidade da escrituração de suas operações.

No julgamento de Primeira Instância (fls. 40/49), a autoridade julgadora considera que há provas cabais da omissão de entradas e que os relatórios esquadrihados no CDROM (fls. 12) e as Informações Complementares (fls. 03/04) demonstram a liquidez e certeza do crédito tributário.

Afasta a arguição de falta de especificação de notas fiscais, pois a seu ver, todas as informações foram retiradas da EFD, não sendo necessário especificar notas fiscais, ressaltando que na omissão de entradas não há que se falar em NF emitida, mas em excesso de mercadorias detectadas em levantamento quantitativo de estoques.

Assevera que não houve malferimento ao art. 828, § 3º do RICMS alegado pela impugnante, tendo sido observado o princípio do contraditório ainda em fase prebilaratória, dado conhecimento de todos os procedimentos por meio do Termo de Intimação nº 2018.03421 (fls. 07), oportunidade em que foi prontamente acatada a Tabela de Junções remetida pelo contribuinte à auditoria.

Afasta o argumento de que houve erro na capitulação da infração, uma vez que a atividade econômica da autuada é o Comércio Atacadista de Tecidos – CNAE 4641901 e não de depósito fechado, cujas operações não se sujeitam à incidência de ICMS como alega a impugnante.

Decide pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal, por restar comprovada a infração relatada na inicial em toda a sua íntegra.

O sujeito passivo apresenta Recurso Ordinário (fls. 54/60), alegando o que se expõe a seguir:

1. Que a fiscalização cometeu erros graves que conduzem à NULIDADE da acusação, pois não forneceu os relatórios das entradas e das saídas que foram consideradas neste AI;
2. Que em 2021 (logicamente, outro exercício) o mesmo auditor fiscal lavrou o AI nº 2021.05483-8 contendo a mesma acusação contra este CONTRIBUINTE, mas juntou os relatórios de entradas e saídas de forma completa. Por isso, no auto de infração de 2021, a defesa conseguiu compreender melhor a acusação fiscal e não alegou a NULIDADE pela ausência dos relatórios de entradas e saídas (inclusive, naquele caso a defesa conseguiu apontar com mais precisão os erros cometidos pelo auditor fiscal na feitura do auto);
3. Que apesar do evidente erro pela ausência dos relatórios integrais das entradas e das saídas, o CONTRIBUINTE, analisando apenas o totalizador e os relatórios sumarizados fornecidos conseguiu verificar também que o auditor fiscal cometeu outros erros graves;
4. Que a título de exemplo, na análise somente do totalizador, a fiscalização deixou de fazer algumas unificações essenciais para se encontrar a verdade material e cometeu erros grosseiros no cálculo do preço médio unitário dos produtos autuados, impactando diretamente a base de cálculo do AI;
5. Que o CONAT possui o entendimento firme de que a ausência dos relatórios que identificam as entradas e as saídas consideradas pela fiscalização acarreta a declaração de NULIDADE por cerceamento ao direito de defesa plena, citando a Resolução nº 147/2019 – 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO, a Resolução nº 034/2020 – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO e a Resolução nº 073/2020 – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO;
6. Que outro erro identificável através da simples análise do totalizador foi no cálculo do preço unitário dos produtos autuados. O auditor fiscal detalhou o critério prioritário utilizado para chegar ao preço médio, que seria através da utilização do valor médio das entradas. Entretanto numa simples divisão entre o preço total e a quantidade das entradas é suficiente para demonstrar que o “preço médio” indicado pelos auditores fiscais está errado (a maior), situação que se repetiu inúmeras vezes neste levantamento, conforme exposto na lista exemplificativa em anexo (DOC. 03);
7. Que caso se entenda que o processo deve ser enviado à CEPED para averiguar se realmente não houve a anexação dos referidos relatórios, indicam-se os senhores Daniel Landim, OAB/CE 17.067 e James Lucena, CRC CE-026811/O-7 como assistentes periciais e requer, desde logo, a sua intimação para acompanhamento dos trabalhos periciais.

É o **RELATÓRIO**.

**VOTO DA RELATORA:**

A presente demanda trata de Recurso Ordinário interposto contra decisão de PROCEDÊNCIA em Primeira Instância, em lançamento decorrente de omissão de entradas de mercadorias no exercício de 2014, apurada mediante

levantamento quantitativo de mercadorias, efetuado com base nos dados enviados pelo laboratório fiscal ao autuante e com o uso da ferramenta Microsoft Access, conforme detalhado nas Informações Complementares (fls. 03 e 04).

Inicialmente, oportuno ressaltar que, o sujeito passivo já na Primeira Instância, pediu a NULIDADE da autuação, por falta de especificação de notas fiscais, no entanto, o julgador monocrático considerou desnecessária pelo fato do levantamento se basear nas informações constantes na EFD e ainda por que não há que se falar em nota fiscal emitida numa autuação típica de omissão de entradas, afastando assim a preliminar suscitada nesse sentido.

Na fase recursal, a Recorrente aprofunda ainda mais essa questão e reclama com propriedade e objetividade, que a ausência de relatórios de entradas e saídas, com a indicação das respectivas notas fiscais culmina em erro grave que conduz a nulidade.

Com a intenção de demonstrar a consistência da sua linha de defesa, traça um paralelo da presente autuação com uma autuação realizada em 2021 que trata da mesma acusação fiscal (AI nº 2021.05483-8), sendo que nesta autuação, a autoridade lançadora juntou os relatórios de entradas e saídas de forma completa, fato que possibilitou uma melhor compreensão, tanto que apontou com mais precisão os erros cometidos pelo auditor fiscal.

Das suas razões, extrai-se a compreensão de que a Recorrente envidou esforços para o seu exercício ao direito de defesa, utilizando-se apenas do relatório totalizador e os relatórios sumarizados, tendo identificado que não foram feitas algumas unificações de produtos que seriam essenciais na busca da verdade material e equívocos grosseiros no cálculo do preço médio unitário dos produtos autuados que impactam diretamente na base de cálculo da autuação.

Sobre esse ponto, para comprovar o que alega, anexa DOC. 02 – Lista Exemplificativa de Unificações que deveriam ser realizadas e DOC. 03 – Lista Exemplificativa de Produtos com erros no valor médio dos itens autuados, elaboradas com base no totalizador.

Na análise por este Colegiado, o Conselheiro Relator originário Francisco Ivanildo Almeida de França manifestou VOTO CONTRÁRIO à NULIDADE suscitada pela Recorrente, nos seguintes termos: *“afasto a nulidade por entender que malgrado não tenha sido juntada aos autos relatório das Notas Fiscais, essa ausência foi superada ao ser declarada nas informações complementares que as Notas Fiscais consideradas no levantamento foram as que constam na EFD declaradas pelo contribuinte”*.

Na sequência da votação, esta Conselheira apresentou VOTO DIVERGENTE, acolhendo na íntegra as razões recursais, por considerar que, o fato do levantamento físico de estoque utilizar como base as informações prestadas pelo contribuinte na Escrituração Fiscal Digital – EFD, não dispensa a formalização do processo com todos os elementos que embasaram a autuação, sob pena de culminar no cerceamento ao direito de defesa e em afronta ao princípio da legalidade.

É sabido que, na técnica de levantamento quantitativo de estoques, busca-se identificar para cada produto comercializado, possíveis diferenças entre a

quantidade declarada pelo contribuinte e a apurada pelo agente fiscal, com base nas notas fiscais de entradas, saídas e inventário inicial e final.

Essa metodologia requer a importação das informações dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte ou a ele destinados, com a respectiva quantidade e valor de cada produto, além dos inventários inicial e final do exercício fiscalizado, com o fito de verificar se o estoque de cada produto está condizente com a movimentação física declarada.

Na prática, representa uma equação matemática que verifica se a soma do estoque inicial ao valor das entradas com documento fiscal é igual a soma do valor das saídas com documento fiscal ao estoque final. Constatada uma diferença positiva ou negativa, indica claramente que houve omissão de registro de entrada ou de saída de mercadoria.

Assim sendo, ao se verificar os conteúdos das pastas que constam na mídia digital entregue pelo autuante (anexo ao auto de infração), que representa a prova do ilícito fiscal, constata-se facilmente que não foram fornecidos os relatórios das entradas e das saídas, lacuna que impossibilita a autuada saber quais documentos fiscais foram considerados no levantamento fiscal, cerceando assim seu direito de defesa, por não saber, por exemplo, quais CFOPs o autuante excluiu do levantamento, conseqüentemente, não há como a consistência ou não das supostas diferenças no estoque de mercadorias apontadas pela fiscalização.

No Art. 93 da Lei 12.670/96 está explícita a obrigatoriedade de serem anexados ao auto de infração todos os dados que serviram de base à ação fiscal.

No caso em que se cuida, sem saber quais documentos fiscais foram utilizados, não há como a empresa saber de fato quais CFOPs foram utilizados no levantamento ou até mesmo se foram incluídos corretamente os documentos fiscais atinentes ao período fiscalizado, se foram procedidas as junções e conversões necessárias e se o valor médio das entradas e saídas estão calculados corretamente.

Para explicar melhor, a falta que essa informação faz, cito um exemplo simples, caso haja uma operação de remessa simbólica, por exemplo, escriturada na EFD do contribuinte, que não deve entrar no levantamento quantitativo, não há como saber se essa operação fez parte ou não do levantamento pelo fato de não terem sido incluídos como prova no processo os dados das operações praticadas pela empresa (documentos fiscais) utilizados no levantamento fiscal.

Ademais, torna-se inviável a realização de perícia para verificar se os equívocos indicados pela Recorrente no tocante à conversão de medidas e cálculo da média do valor de entrada e saída, uma vez que, não consta nos autos a base de dados utilizada pela auditoria,

Como já dito anteriormente, no caso em análise, o agente fiscal embasou a autuação apenas no resultado da equação matemática, ou seja, no TOTALIZADOR e outras planilhas sumarizadas (por item, junção dos produtos,

estoque inicial e final), mas sem demonstrar as informações elementares que compuseram essa apuração, os documentos fiscais de entradas e saídas e as respectivas quantidades de mercadorias existente no estoque inicial e final do período fiscalizado.

De forma que, defender o contrário seria responsabilizar o sujeito passivo para recompor o levantamento de estoque, seguindo os mesmos passos da fiscalização, na tentativa de chegar ao resultado indicado no totalizador, para que somente assim possa exercitar o contraditório e da ampla defesa, o que seria um absurdo.

Resta claro que, a presente autuação está carente de provas, trazendo dificuldades para que o sujeito passivo exercite o direito de defesa na sua inteireza, cabendo frisar que, se apenas estiverem presentes as provas em direito admitidas ter-se-á por ocorrido o fato jurídico tributário.

Por esses fatos e fundamentos, VOTO pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe provimento, para reformar a decisão da primeira instância de procedência da autuação, para **NULIDADE por falta de provas** em face da não observância ao disposto no art. 93 da Lei 12.670/96, em conformidade com a manifestação proferida oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE a MALHARIA PAULISTA INDUSTRIA E COM DE TECIDOS EIRELI e RECORRIDO a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,**

Aos 19 (dezenove) dias do mês de dezembro do ano 2022 (dois mil e vinte e dois), às 8 (oito) horas e 30 (trinta) minutos, completado o quorum regimental com a presença da Conselheira Ivete Mauricio de Lima e dos conselheiros, Sabrina Andrade Guilhon, Francisco Ivanildo Almeida de França, Felipe Silveira Gurgel do Amaral e Pedro Jorge Medeiros, realizou-se a abertura da 55ª (quincuagésima quinta) Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência de Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior. Presente à sessão o Sr. Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto. Presente, secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Ana Paula Figueiredo Porto. Também presente a servidora Adriana Lopes Teixeira Veras. Ausente, por motivo justificado, o conselheiro Geider de Lima Alcântara.

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, preliminarmente em relação às nulidades arguidas pela recorrente: **1) Ausência da base de dados (ausência de relatório identificando os documentos fiscais de entrada e saída considerados pela fiscalização em seu levantamento). Resolve** a 1ª Câmara, conhecer do recurso ordinário, para por maioria de votos, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância,

declarando a **NULIDADE** por falta de provas, em razão da ausência de relatórios que indiquem os documentos fiscais de entradas e saídas que serviram de base para o levantamento quantitativo de estoque, por inobservância ao art. 93 da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto da Conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para lavrar a resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Francisco Ivanildo Almeida de França (relator originário) que se manifestou nos seguintes termos: “afasto a nulidade por entender que malgrado não tenha sido juntada aos autos relatório das Notas Fiscais, essa ausência foi superada ao ser declarada nas informações complementares que as Notas Fiscais consideradas no levantamento foram as que constam na EFD declaradas pelo contribuinte”.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 09 de Fev de 2023.

Ivete Maurício de Lima

**Conselheira RELATORA**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior

**Presidente da 1ª Câmara**