



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N° 021 /2020

86ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 22/11/2019

PROCESSO N°: 1/112/2018

AI: 201719448-6

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: MWN COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA

CONSELHEIRO RELATOR: CARLOS CÉSAR QUADROS PIERRE

EMENTA: ICMS - Omissão de Entradas de Mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - Supermercado. A autuação tomou como base o sistema de levantamento de estoque (SLE). Reexame Necessário, negar-lhe provimento para confirmar a declaração de NULIDADE proferida pela 1ª Instância.

PALAVRA-CHAVE: ICMS - OMISSÃO DE ENTRADAS - LEVANTAMENTO DE ESTOQUE - REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO - DECISÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE.

RELATÓRIO:

O presente processo trata omissão de entradas de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária do ICMS, no montante de R\$ 715.221,00, no exercício de 2013, cuja infração foi detectada pelo levantamento quantitativo (parcial) de estoque.

Assim descreve o relato da Infração:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

“OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS O CONTRIBUINTE OMITIU ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJO IMPOSTO EM SUSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS ENTRADAS DURANTE O EXERCÍCIO DE 2013, CONSTATADO ATRAVES DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO (PARCIAL) DE ESTOQUE DE MERCADORIAS CONFORME DETALHAMENTO EM M.DIGITAL-CDR EM ANEXO.MONT.R\$715.221,00.”

Artigos infringidos: Art. 127 do Decreto 24.569/97. Com penalidade apontada: 123, III, "s", da Lei 12.670/96.

Na informação complementar ao auto de infração o agente do fisco esclarece que:

- Em face do contribuinte em epígrafe, exerce atividade comercial de supermercado (CNAE 4711302), foi autorizado a executar auditoria fiscal, relativa ao período de 01/01/2013 a 31/12/2013, informando adicionalmente que:
 - a) o contribuinte autuado adota o processamento eletrônico de dados, com a obrigatoriedade de emitir documentos fiscais por meio de ECF e NF-e, bem como escriturá-los eletronicamente (EFD-ICMS) e, como contribuinte substituto, de acordo com o especificado no Decreto 29.560/2008, deve efetuar o recolhimento do ICMS por substituição tributária, quando das entradas;
 - b) o contribuinte respondeu satisfatoriamente aos questionamentos acerca de documentos fiscais (NF-e de entradas e saídas) sem escrituração na EFD;
 - c) integram o levantamento de estoque somente as mercadorias cujas unidades de medida (inclusive o fator de conversão constante da EFD) não deixam dúvidas de que se trata da mesma mercadoria, excluindo ainda aquelas cujos CFOP's não indicam movimentação (entradas e saídas);
 - d) além da identificação do escopo do levantamento do estoque (parcial), outras variáveis foram objetos de análise, como (1) o fator de conversão, (2) a uniformidade de preços, (3) os inventários, (4) os códigos de operação CFOP, (5) o preço médio da mercadoria omitida e (6) o cálculo do imposto;



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

e) diante do exposto, o contribuinte infringiu o artigo 139 do Decreto 24.569/97 (RICMS), que determina a obrigatoriedade (pelo contribuinte) do recebimento de mercadoria, acompanhado do respectivo documento fiscal.

A recorrente apresentou Impugnação em 18/06/2013 (Fls.27/ 38), alegando em síntese:

a) flagrante nulidade por cerceamento ao direito de defesa: ressalte-se inicialmente que o agente fiscal não demonstrou zelo pela atividade de auditoria, a exercendo com total negligência, ao deduzir que houve suposta venda de produtos sem nota fiscal, a partir de indícios apontados por suas planilhas geradas, sobre as quais deveria ter sido realizado uma análise crítica, considerando os aspectos da atividade da empresa (então fiscalizada) e as características dos produtos que integram o levantamento de estoque, além de fornecer prova insuficiente e contraditória, com erros grosseiros, numa tentativa de inverter o ônus da prova;

b) peculiaridades a serem consideradas na atividade de PADARIA (industrial): o segmento de "panificação" é bastante comum em empreendimento do tipo "supermercado", razão porque não é adequada a metodologia utilizada, pois, ao deixar de analisar a produção, indicou muitos produtos de sua própria fabricação (e vendidos) como adquiridos sem nota fiscal (omissão de entradas), como é o caso do "CAFÉ EXPRESSO PEQUENO";

c) a não conversão das quantidades foi outro erro cometido pela fiscalização em relação aos produtos que a impugnante comercializa, que em geral são adquiridos no atacado e vendido no varejo, como é o caso dos produtos:

- OVO PASCOA ARCOR N14 TORTUG LEI+BQ 150G 16 : adquiridos 3 caixas de 24 unidades (total de 72), mas vendidos em unidades (total de 72), fato que a fiscalização não levou em consideração, lançando a simples diferença aritmética das quantidades ($72 - 3 = 69$) a título de "omissão de entradas"; outro indicador para a discrepância do levantamento quantitativo é o próprio preço médio das entradas (R\$ 314,88) e das saídas(R\$ 15,98); ressalte-se que apenas analisando os erros relativos a "OVOS. DE PÁSCOA", a base de cálculo da fiscalização diminui em pelo menos R\$ 412.901,04 (57% da autuação);

- AÇÚCAR SUBLIME 1KG CRISTAL: foram adquiridos 4 "fardos de 30 kg" (total de 30 unidades) e deu saída em 118 kg (inventariando 2 kg), de que resultaria igualmente em igualdade da equação



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

(120 kg), mas a fiscalização, sem considerar a conversão, igualmente lançou a diferença de 116 kg (4 - 118 - 2) como resultado de aquisição sem documento fiscal (omissão de entrada);

• CERVEJA KAISER 350ML LATA C/ 12 17: além de deixar de levar em conta a "CERVEJA KAISER 350ML LATA" como sendo o mesmo produto, deveria, neste caso, em considerando, efetuar a conversão "1 x 12", de modo que a suposta omissão de entrada (diferença de 675 unidades) não existiria;

d) pelo exposto, não há como sustentar a acusação fiscal, que se baseia em provas contraditórias, com grandes equívocos e sem qualquer confiabilidade, devendo este Contencioso Administrativo Tributário decidir pela NULIDADE como já fizera em outras ocasiões (Resolução 008/2016, 3ª Câmara e Resolução 336/2016, 2ª Câmara), até mesmo em razão do in d ubio pro réu, positivado no CTN (art. 112, II);

e) espera que entenda pela desautorização do refazimento do trabalho da fiscalização pela PERÍCIA, assim como entendeu este Contencioso do Ceará (Resolução 658/2014, 1ª Câmara), em processo de auto de infração em que o autuante deixou de realizar os procedimentos inerentes ao trabalho de fiscalização, no que redundaria em completo refazimento do levantamento fiscal;

f) requer, diante do exposto, que o presente auto de infração (1) seja julgado NULO, em razão da fragilidade das provas, ou (2) IMPROCEDENTE, por não configuração da própria infração fiscal, ou ainda, (3) que se determine o saneamento das divergências existentes, mediante a intervenção da PERÍCIA, que deve levar em conta as incongruências aqui demonstradas.

g) para tanto, nomeia como ASSISTENTE PERICIAL os Srs. Daniel Landim (CAB/CE 17.067) e James Pimenta (CPF 025.687.593-64).

• Por fim, requer que seja julgado improcedente o auto de infração.

A Julgadora Singular decidiu pela NULIDADE do auto de infração, com a seguinte ementa:

"EMENTA: ICMS. AUDITORIA DE ESTOQUE (SLE). OMISSÃO DE ENTRADAS.
AUTUAÇÃO NULA.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

1. RELATO: Ação fiscal denuncia que o contribuinte autuado adquiriu produtos/mercadorias sem documentação fiscal (omissão de entradas), cuja infração foi detectada mediante levantamento quantitativo de estoque.
2. HIPÓTESE: Pelo exercício da atividade mista (comércio e indústria), certas particularidades, inerentes à atividade de supermercado, devem ser observadas em levantamento de estoque (SLE), cuja metodologia requer atenção ao processo de transformação, bem assim quanto às movimentações de estoque, com a necessária atenção à correlação entre produtos idênticos, mas de diferentes volumes (fator de conversão).
3. FATO: Foram observados vícios na elaboração dos trabalhos de fiscalização (metodologia), que contaminou o levantamento fiscal, impedindo a verificação acerca da certeza e liquidez do crédito tributário lançado.
4. DECISÃO: Autuação NULA, nos termos dos artigos 46 e 83 da Lei 15.614/20 14, por atos praticados em desconcerto com o princípio da Verdade Material, restando atingido ainda os princípios do Contraditório e da Ampla Defesa. Decisão cabe REEXAME, nos termos do artigo 104 da mesma Lei do Contencioso."

Devidamente cientificado da decisão de Primeira Instância, que julgou NULO o presente Auto de Infração, (fls.76), contribuinte apresenta petição, informando que abre mão do prazo para interposição de recurso administrativo e requer o encaminhamento dos autos para 2ª Instância, a fim de que se dê o prosseguimento célere do feito.

A Assessoria Processual Tributária, em seu parecer nº223/2019, pugna pelo conhecimento do Reexame Necessário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão de nulidade do feito fiscal, nos termos do julgamento singular, alegando em síntese:

- No presente caso, é de fácil constatação que a empresa exerce atividade mista, tanto de supermercado, que abrange atividade comercial na revenda de mercadorias, quanto atividade industrial e assemelhados (Padaria). Tem ainda o serviço de lanchonete, onde ocorre a transformação de insumos em produtos acabados. No caso dos produtos que sofrem



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

transformação, existem perdas no processo que não foram levadas em consideração e isso ocasiona distorções no levantamento de estoque de mercadorias.

- Dessa forma, o que se percebe é que os fiscais autuantes não consideraram essa particularidade da empresa, e elaboraram o levantamento quantitativo de estoque como se todas as mercadorias adquiridas pela impugnante tivessem sido vendidas da mesma forma. Sem falar nos erros de conversão das quantidades e de junções de produtos, que também apresentam divergências e alteram o resultado final do levantamento.

- Por tais considerações entende que o auto de infração deva ser declarado nulo, nos termos da Lei nº 15.614/14, por entender que os erros verificados nos trabalhos de auditoria fiscal, ocasionou distorções no levantamento, não dando liquidez e certeza acerca do crédito tributário lançado no auto de infração.

O Parecer da Assessoria Tributária foi acolhido pela douta Procuradoria Geral do Estado — PGE.

É o Relatório.

Voto do Relator:

Conheço do reexame necessário, posto que com condições de admissibilidade.

No processo em exame, verificou-se a irregularidade apontada pela fiscalização, no que diz respeito a falta de emissão de documentos fiscais de entradas, relativo a operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária, cuja infração decorre de análise de levantamento de estoque.

Desta forma, ante a fiscalização, apurou-se irregularidade de entradas de mercadorias sem documento fiscal totalizando R\$ 715.221,00, no exercício de 2013, tal fato foi percebido através do SLE – Sistema de Levantamento de Estoque.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Analisando detidamente os relatórios do levantamento do quantitativo de estoque de mercadorias elaborado pelos agentes do fisco, vê-se que inteira razão assiste a recorrente a preliminar de nulidade suscitada, sob argumento de falta de consistência dos dados do levantamento fiscal.

Destarte, a aplicação do referido método (SLE), que permite a constatação de possíveis omissões de estoque de produtos/mercadorias, seja da entrada ou saída, estando prescrita no RICMS, nos termos do seu art 827, caput, autoriza a apuração inclusive do montante real tributável, para o caso de justamente ocorrer omissão da obrigação principal.

Art. 827. 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.

Com isso, tendo em vista que a recorrente não realiza somente atividade comercial, mas também de transformação, entende-se que os elementos constantes dos autos são insuficientes para corrigir as distorções constatadas face a análise do levantamento. Pois, não foi levado em conta a transformação das matérias primas dos produtos vendidos na padaria, bem como não há relação entre os produtos adquiridos e as mercadorias vendidas, de modo que fique clarificada tal relação.

No caso que se observa, não consideraram a particularidade e elaboraram o levantamento quantitativo de estoque como se todas as mercadorias adquiridas tivessem sido vendidas da mesma forma. É o caso de produtos como café expresso, café da manhã, café com leite, diversos tipos de sushis, que são obtidos com a transformação das matérias primas vendidas, e que pelo agente fiscal não foram consideradas.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Posto isso, é evidente que uma possibilidade de perícia, como fora questionada, é por total inviável, visto que não há supedâneo para o desenvolvimento dos trabalhos periciais, porquanto o profissional necessitaria realizar um trabalho viripotente a fim de satisfazer os questionamentos que ensejam a realização de uma perícia, para isso necessita-se de informações completas, algo que conforme o caso em voga há uma mácula quando se fala em precisão de informações. Uma perícia no caso em tela seria na realidade, um total refazimento do trabalho de autuação. Motivação esta, que a célula de perícia não se presta.

É neste sentido, que por eventual mudança nos trâmites para avaliação e quantificação do estoque do contribuinte, a fim de constituir materialidade inerente ao trabalho de fiscalização, a fim de perfazer o levantamento do crédito tributário, é nos termos do art. 53, §§ 1º e 2º, II, do Decreto 25.468/99, que prescreve-se:

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

§ 1º Considera-se autoridade incompetente aquela a quem a legislação não confere atribuições para a prática do respectivo ato:

§ 2º E considerada autoridade impedida aquela que:

II - não disponha de autorização para a prática do ato.

Dando azo aos princípios do contraditório e *in dubio pro reo*, à divergência de materialidade reputa gravame a preceitos amparados constitucionalmente. Uma vez que na acolhida de informações para a formação e levantamento de crédito tributário a ser exigido, não houve informações suficientes para satisfazer a sua certeza e liquidez, assim sendo, manter uma autuação face ao curso apresentando, é contrariar tais preceitos basilares da Magna Carta.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Juntamente com o teor do dispositivo exposto, é que há preferência a garantias constitucionais quando, no curso de um procedimento constata-se uma imprecisão de informações, não extraíndo o que se pretende ou estas restam-se incompletas, perfazendo uma falha, que não corrobora com o disciplinamento vigente.

É viável que exponha-se pela declaração de nulidade do procedimento fiscal, visto que na sua estrutura há uma ruptura ao binômio liquidez e certeza, termos que satisfazem a pretensão para a verificação do crédito tributário. Dessa forma, vige o art. 83 da Lei 15.614/2014, com os seguintes termos:

Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

Por conseguinte, a falha constatada não é passível de correção, face a ausência de elementos comprobatórios, dito isso, porfiar ante a tal conduta representaria gravames como cerceamento do direito de defesa e acintosa afronta a axiomas como contraditório e *in dubio pro reo*.

Ante tudo cima exposto, e o que mais constam nos autos, conheço do Reexame Necessário, para negar-lhe o provimento, a fim de confirmar a declaração de NULIDADE proferida pela 1ª Instância.

DECISÃO:

A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário, resolve, por unanimidade de votos, negar provimento para confirmar a decisão proferida em 1ª Instância para declarar a **NULIDADE da presente acusação fiscal**, nos termos do voto do conselheiro relator, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária.

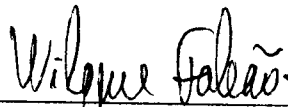


GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Presentes a sessão para sustentação oral, os representantes legais da parte, os advogados Dr. James Lucena e Dr. Daniel Landim.

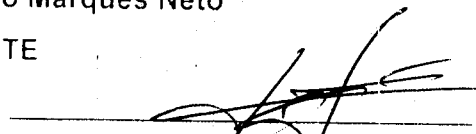
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 28 de JANEIRO de 2020.



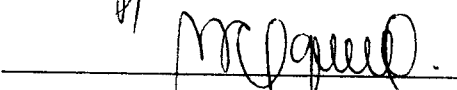
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
PRESIDENTE



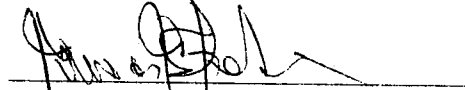
José Wilame Falcão de Souza
Conselheiro



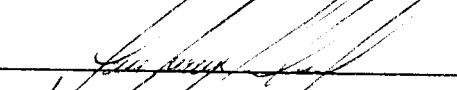
Carlos César Quadros Pierre
Conselheiro – Relator



Antônia Helena Teixeira Gomes
Conselheira



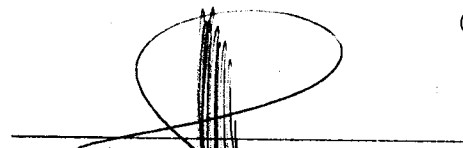
Mônica Maria Castelo
Conselheira



André Rodrigues Parente
Conselheiro



Sandra Arraes Rocha
Conselheira



Mateus Viana Neto
Procurador do Estado

Ciente: 28/01/2020