



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

RESOLUÇÃO Nº : 027/2022

49ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 25 DE NOVEMBRO DE 2022 – 08:30 h

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/3863/2019

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201911715 CGF: 06.289532-0

RECORRENTE: UNIVERSAL DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: FRANCISCO ALBANIR SILVEIRA RAMOS

EMENTA: Omissão de Entradas em Operações Sujeitas à Substituição Tributária (Decreto 29.816/2009). 1. Levantamento quantitativo de estoque dos exercícios de 2014 e 2015. 3. 2.Preliminares de nulidade: **fundamentação apenas em decreto:** afastada, definição de infração do art. 117 da Lei 12.670/96; **cerceamento do direito de defesa vícios na instrução e demonstração da infração:** afastada, infração claramente demonstrada, metodologia prevista em lei (Art. 92, *caput*, Lei nº 12.670/96 e art. 77, Art. 91, §§ 6º. e 7º, Lei 18.185/2022); **ausência de motivação do julgamento singular na rejeição do pedido de perícia.:** afastada, julgador entendeu como genéricas as questões formuladas (Art. 97, I, da Lei 15.614/2014); elementos dos autos suficientes à formação do convencimento do julgador, que não está obrigado a enfrentar todos os argumentos (Art. 97, II, da Lei 15.614/2014 e Art. 61, § 1º da Lei 18.185/2022); **penalidade não vigente à época dos fatos:** afastada, erro sanável pela autoridade julgadora (Art. 91, § 7º. da Lei nº 18.185/2022); **ausência de enquadramento legal para responsabilizar sócios ou dirigentes:** afastada, nome dos sócios consta de maneira informativa para comunicação, não houve prejuízo para a parte (Art. 91, § 8º. da Lei nº 18.185/2022); **ilegalidade da presunção simples utilizada como fundamento:** rejeitada, metodologia prevista em lei, historicamente utilizada (Arts. 92, *caput*, Lei nº 12.670/96 e 77, *caput* da Lei 18.185/2022; **3.Decadência parcial:** afastada, operações não escrituradas, não há antecipação parcial de tributo não recolhido na sistemática de ST por entradas, pois o imposto é apurado pelo fisco e por operação, vale o Art. 173, I (CTN);, **4.** Impossibilidade de cobrança do ICMS-ST pelo órgão julgador, não lançamento pelos agentes. Cobrança apenas do imposto não recolhido na operação omitida. 5.Lançamento em duplicidade (*bis in idem*): inoocorrência no caso de diferença de estoques. 6.Exclusão, da base de cálculo, de parte das operações que não se configuraram como omissão de entradas no levantamento diário. Exclusão da Base 7. Não há multa isolada, se o imposto é devido; **8.** Penalidade específica aplicável não comporta reenquadramento. Princípio da Especialidade. 9. Pedido de diligência pericial: negado. Fatos demonstrados de forma incontroversa, suficientes ao convencimento dos julgadores (Arts. 97, inciso III da Lei nº 15.614/2014 e 87, § 3º, III da Lei 18.185/2022.10.Princípios da Proporcionalidade, Razoabilidade e Não Confisco: impossibilidade de não aplicação da lei pelo Órgão Julgador. Prevalência da Legalidade. Arts. 48, § 2º da Lei 15.614/14 e 62 da Lei 18.185/2022 Súmula 11 (CONAT). Auto de infração julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE. Ofensa ao Art. 139 do Decreto 24.569/97 comb. com Art. 117 da Lei nº 12.670/96. Penalidade aplicada: Art. 123, inciso III, alínea “a” da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pelo art. 1º, inciso XIII, da Lei nº 13.418/2003.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE ENTRADAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE –MOTIVAÇÃO – PRESUNÇÃO – RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS – DECADÊNCIA – METODOLOGIA – MULTA ISOLADA – ESPECIALIDADE –RAZOABILIDADE – PROPORCIONALIDADE – NÃO CONFISCO – LEGALIDADE - PARCIAL PROCEDÊNCIA.

1. RELATO

O auto de infração em análise estampa o relato “omissão de entradas de mercadorias, decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias através do sistema Auditor Fiscal Eletrônico do Estado do Ceará, constatamos omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no montante de R\$ 1.437.053,91, no exercício de 2014 e no exercício de 2015 no valor de R\$ 229.138,38, vide CD e informação complementar”.

O estabelecimento autuado, à época dos fatos geradores, estava cadastrado desta SEFAZ tendo como atividade principal o CNAE 4644301 (*Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano*), cujas operações sujeitavam-se ao regime de substituição tributária previsto nos Arts.546 a 548-H do Decreto nº. 24.569/97 com redação dada pelo Decreto nº. 29.816, de 06/08/2009, salvo em relação às mercadorias excepcionadas no Art. 548-B, que permaneceram normalmente tributadas.

Os agentes fiscais constituíram crédito tributário nos valores de R\$ 283.252,68 (ICMS) e R\$ 499.857,61 (Multa) com fulcro no Art. 127 do Decreto 24.569/97, imputando a penalidade prevista no 123,III, "s", da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/2017. Acostaram ao auto de infração, além do mandado de ação fiscal, dos termos formais lavrados no curso da ação fiscal e das informações complementares, um CD contendo relatórios do levantamento efetuado, o protocolo de autenticação de arquivos eletrônicos, cópia de tela de cadastro dos sócios, de correspondência eletrônica (e-mail) com a empresa, bem como dos comprovantes de avisos de recebimento com a ciência aposta.

Por seu turno, o contribuinte impugnou tempestivamente o lançamento alegando diversas questões preliminares e de mérito, todas refutadas pelo julgador de primeira instância, que decidiu pela total PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

Irresignada, a empresa exerceu seu direito ao Recurso Ordinário, requerendo, no prazo regulamentar, a reforma da decisão da Célula de Julgamento pela nulidade ou improcedência do auto de infração.

No recurso em exame, o contribuinte apresentou, em essência, as mesmas contestações da impugnação, acrescentando, todavia, a alegação de nulidade do julgamento singular, consoante abaixo elencado:

- Nulidade do auto de infração fundamentado apenas em Decreto;
- Nulidade da autuação por cerceamento ao direito de defesa ante a existência de vícios na instrução e demonstração do próprio cometimento da infração – carência de motivação;
- Nulidade da decisão de 1ª Instância por ausência de motivação;
- Nulidade por imputar penalidade não vigente à época dos fatos;

- Decadência parcial do lançamento;
- Nulidade por ausência de enquadramento legal que justifique a responsabilização de sócios ou de dirigentes pelo pagamento de dívidas da sociedade;
- Nulidade por ilegalidade da presunção simples utilizada como fundamento de sua lavratura.

No mérito, a recorrente apontou diversas questões, as quais, em essência, abaixo se resumem:

- Inexistência de aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, em razão de não terem sido demonstradas quais operações foram excluídas do levantamento, ou de que uma mesma mercadoria tenha sido incluída em dois códigos distintos ocasionando omissão de entradas e saídas simultaneamente, ou, ainda que não haja tal duplicidade, a mesma mercadoria apresentar tanto omissão de entrada como omissão de saídas no mesmo período auditado.
- Cobrança do imposto em duplicidade (*bis in idem*), já que as mercadorias teriam sido tributadas na sistemática de ST por entradas e depois, novamente, por diferença de estoques;
- Impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo já foi pago por substituição tributária, arrimada no art. 113, §2º, do CTN;
- Roga pela redução da multa para sobre 1% o valor da operação com base no art.126, parágrafo único da Lei 12.670/96 e art. 881, parágrafo único, do Decreto 24.569/97, e nos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco

Por fim, a recorrente pleiteia a realização de perícia para dirimir os possíveis equívocos ocorridos no levantamento, consoante acima relatado.

2. VOTO

Trata-se de autuação lavrada com base em levantamento físico de mercadorias, com acusação de omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária por entradas nos exercícios de 2014 e 2015, consoante acima relatado.

2.1 DAS PRELIMINARES DE NULIDADE E DECADÊNCIA:

Após exame de todas as questões colocadas na peça recursal, como afirmado anteriormente, entendemos que o termo de auto de infração e os demais termos e informações complementares, conjuntamente com os relatórios acostados pelos autuantes, carregaram ao processo todos os elementos informativos necessários à compreensão da tipificação infracional e foram suficientes para demonstrar a metodologia, o cálculo e os resultados do levantamento, inclusive no tocante às questões suscitadas na solicitação de

diligência pericial, razão pela qual decidiu-se por sua desnecessidade, considerando-se as observações que passamos a expor.

I - Nulidade do auto de infração fundamentado apenas em Decreto:

Segundo a recorrente, fundamentada no Art. 97 do CTN, o princípio da legalidade condiciona a validade de um ato à sua consonância com a lei, de modo que todo e qualquer ato infralegal será inválido se estiver em dissonância com alguma lei, ou usurpá-la, quanto a determinada matéria.

De fato, a peça acusatória se reporta apenas ao Decreto 24.569/97 para fundamentar o dispositivo infringido. Entretanto, tal fato não implica óbice ao reconhecimento da validade do lançamento em tela, tendo em vista que o Regulamento do ICMS, como maior grau hierárquico da legislação abaixo da lei ordinária, representa o detalhamento das normas por esta autorizado e, em assim sendo, a desobediência às suas disposições configura descumprimento da própria Lei. Neste sentido, veja-se o disposto no Art. 117 da Lei 12.670/96:

Art. 117. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS. (G.N).

Inevitável concluir que descumprir regra prevista no RICMS caracteriza descumprimento à legislação, vale dizer, infração, nos termos do dispositivo legal supratranscrito.

II - Nulidade da autuação por cerceamento ao direito de defesa ante a existência de vícios na instrução e demonstração do próprio cometimento da infração – carência de motivação:

Na ótica da defesa, a peça acusatória e seus respectivos anexos não seriam suficientes para identificar a natureza da infração material atribuída ao contribuinte ou os fundamentos jurídicos a exigirem o lançamento do tributo, baseando-se a autuação em meras “suposições”.

Com a devida vênia, não nos parece que isto seja verdade. A nosso ver, o termo de auto de infração e os demais termos e informações complementares, conjuntamente com os relatórios acostados pelos autuantes, carregaram ao processo todos os elementos informativos necessários à compreensão da infração praticada e foram suficientes para demonstrar a metodologia, o cálculo e os resultados do levantamento.

A autoridade fiscal evidenciou a infração mediante utilização do levantamento unitário, também conhecido como levantamento quantitativo ou levantamento físico, conjunto de procedimentos notoriamente reconhecido e tecnicamente indicado para detectar a infração em tela, previsto, inclusive, no Art. 92, caput da Lei nº 12.670/96, razão pela qual não há que se falar em autuação baseada em suposições, mormente em face do disposto no Art. 88, da Lei nº 15.614/2014, com a mesma redação dada pela Lei 18.185/2022, em seu art. 77, aqui reproduzido.:

Art. 77. No processo administrativo tributário, serão admitidas as provas obtidas e produzidas por meios legais, pertinentes à matéria objeto do auto de infração, desprezando-se as ilícitas, desnecessárias e protelatórias.

Ressalte-se que, do exame dos relatórios anexados é possível verificar, em relação a cada item de mercadoria, todas as quantidades e valores relativos a entradas e saídas de mercadorias, inventários, base de cálculo das omissões, bem como ao imposto e à multa cobrados do sujeito passivo.

Quanto à fundamentação legal do ilícito apontada no auto de infração, é oportuno esclarecer que o contribuinte deve defender-se dos fatos que lhe são atribuídos e não dos dispositivos mencionados, de modo que a indicação imprecisa destes não é suficiente, por si só, para invalidar o lançamento do crédito, consoante disposto no Art. 91, §§ 6º. e 7º. da Lei nº 18.185/2022, que reproduziu a redação anterior do Art. 84, §§ 6º. e 7º da Lei nº 15.614/2014, vigente à época da impugnação e do recurso ordinário de que se cuida, abaixo transcrita:

Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 6º As incorreções ou omissões do auto de infração e a inobservância de exigências meramente formais que não constituam prejuízo à defesa não acarretam a nulidade do ato administrativo, desde que haja elementos suficientes e possíveis à determinação do sujeito passivo, a natureza da infração e o montante do crédito tributário. (G.N.)

§ 7º Estando o processo administrativo-tributário em fase de julgamento, a ausência ou o erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade, constantes do auto de infração, serão corrigidos pela autoridade julgadora, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não ensejando a declaração de nulidade do lançamento, quando a infração estiver devidamente determinada. (G.N.)

Importante esclarecer, ainda, que as questões relacionadas à metodologia do levantamento utilizada pelos agentes, tratadas como aqui como hipóteses de nulidade, serão enfrentadas quando da abordagem do mérito deste processo.

No caso em tela, a fundamentação para o lançamento do crédito tributário está prevista no Art. 139 do Decreto 24.569/97, combinado com o Art. 117 da Lei nº 12.670/96, acima reproduzido. Quanto à questão da sanção aplicável e do imposto cobrado, será abordada em tópico posterior.

III – Nulidade da decisão de 1ª Instância por ausência de motivação

Segundo a recorrente, o julgador de 1ª instância não teria enfrentado adequadamente algumas das alegações contidas na impugnação, notadamente as relativas aos quesitos do pedido de perícia que buscavam averiguar eventuais inconsistências no levantamento fiscal.

Entretanto, não vislumbramos irregularidades na decisão reportada. A nosso sentir, a autoridade julgadora de primeira instância, após examinar os autos, entendeu que as informações complementares ao auto de infração e as planilhas acostadas apresentaram todas as informações necessárias à compreensão da acusação e da metodologia adotada para usada no cálculo das diferenças encontrada e do *quantum* lançado a título de imposto e multa, corroborando com a forma adotada e o resultado obtido.

Repare-se que o julgador singular abordou explicitamente o pedido de perícia (fls.80, frente e verso), entendendo que as questões levantadas na impugnação foram feitas de modo genérico, segundo sua interpretação do que venha a ser um pedido de perícia “formulado de modo genérico”, consoante previsto no Art. 97, I, da Lei 15.614/2014 e mencionado na sentença proferida.

Essa liberdade de interpretação é concedida no art. 91 da Lei 15.614/2014:

Art. 91. A autoridade julgadora apreciará livremente as provas, devendo indicar expressamente os motivos de seu convencimento.

É inegável que o julgador indicou expressamente os motivos da sua decisão, proferindo sua decisão de modo sucinto, por entender, após a leitura do pedido de perícia, a desnecessidade de abordar individualizadamente cada quesito elaborado, em face das informações prestadas pelos autuantes nos autos do processo serem suficientes ao seu convencimento. Essa forma de assim proceder encontra abrigo, ainda, no Art. 97, III do supracitado diploma legal, acolhido também pela Lei 18.185/2022, Art. 87, § 3º, inciso III:

Lei 15.614/2014

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

(...)

III - os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

Na mesma toada, com fulcro no Art. 61, § 1º da Lei 18.185/2022, e em consonância com cristalizada jurisprudência emanada do Superior Tribunal de Justiça, entendemos aplicar-se, *in casu*, a máxima de que o órgão julgador não se obriga a responder a todas as questões apresentadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo bastante para prolatar sua decisão. Veja-se:

Art. 61. As decisões prolatadas devem ser fundamentadas de forma clara e precisa.

§ 1º Considera-se fundamentada a decisão que, mesmo não enfrentando todos os argumentos deduzidos no processo, tenha apreciado elementos suficientes a firmar a conclusão adotada pela autoridade julgadora. (G.N.)

IV - Nulidade por imputar penalidade não vigente à época dos fatos: de acordo com a recorrente, o dispositivo legal indicado no auto de infração relativo à penalidade (art. 123, inc. III, “s”, da Lei 12.670/96) passou a vigor somente após a publicação da Lei 16.258/2017, não se aplicando portanto, “aos fatos em questão ocorridos nas competências de 2014 e de 2015”.

Com efeito, impende reconhecer razão à defesa no que concerne à vigência do dispositivo supracitado. Todavia, o equívoco cometido pela autoridade autuante não é suficiente, sozinho, ao ensejamento da nulidade pretendida, uma vez que houve adequada descrição e demonstração da infração cometida e haja vista o disposto no Art. 91, § 7º. da Lei nº 18.185/2022, bem como no Art. 84, §§ 6º. e 7º da Lei nº 15.614/2014, retrotranscrito.

Por conseguinte, atendendo ao disposto nos dispositivos legais supramencionados, entendemos aplicar-se ao caso em tela a penalidade prevista no Art. 123, inciso III, alínea “a” da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pelo art. 1º, inciso XIII, da Lei nº 13.418/2003, cujo *quantum*, aliás, 30% (trinta por cento) do valor da operação, é o mesmo determinado na autuação.

V - Decadência parcial do lançamento

O contribuinte pede o reconhecimento da decadência do crédito tributário lançado até 19/08/2014, data da ciência do auto de infração. Alega que, em se tratando de ICMS-Substituição Tributária, cujo lançamento se dá por homologação, e tendo havido recolhimento parcial do tributo, aplicar-se-ia a regra prevista no art. 150, §4º do CTN. Apresenta, para efeito de comprovação de recolhimento parcial do tributo, uma listagem de pagamentos de ICMS-ST realizados no período.

Assim como o julgador singular, desposamos a tese de que a regra geral aplicável a todos os tributos é a do Art. 173, I, do CTN, cabendo o uso do Art. 150, §4º aos tributos cujo lançamento se dá por homologação e, ainda assim, sob certas condições a serem observadas, a saber: inexistência de dolo, fraude ou simulação, critério atendido na situação em tela; e antecipação do pagamento do tributo, que passamos a analisar.

É cediço que, em se tratando de omissão de entradas de mercadorias, não há declaração das operações e tampouco recolhimento antecipado do respectivo imposto devido, posto que impossibilitou-se ao fisco a ciência da ocorrência dos respectivos fatos geradores, sem a qual não se poderia cogitar de homologação do Estado, nem tampouco de cobrança do imposto devido, no todo ou em parte, que, a seus olhos, inexistia.

Deve-se ter em conta, ainda, como bem frisou o julgador de primeira instância que, no caso em tela, de ICMS-ST cobrado nas entradas interestaduais, o contribuinte não realiza apuração de imposto a pagar, pois

todos os documentos de arrecadação são emitidos a partir de cálculos efetuados pelos sistemas corporativos de controle de mercadorias em trânsito.

Nessa sistemática de tributação e cobrança, o imposto é devido por cada operação realizada e não em regime de apuração mensal de débitos e créditos, daí decorrendo que o ICMS referente a uma operação registrada pelo fisco, não implica recolhimento parcial de outra, que foi omitida, não se podendo, sob tais circunstâncias, mencionar antecipação de tributo, aplicando-se, portanto, a regra do Art. 173, I, supracitado.

VI-Nulidade por ausência de enquadramento legal que justifique a responsabilização de sócios ou de dirigentes pelo pagamento de dívidas da sociedade.

A empresa alega que não se configuram as situações previstas no art. 135 do CTN, posto que, na autuação, não teriam sido apontados os fatos e dispositivos legais a responsabilizar seus sócios e diretores.

Ora, é sabido que a simples indicação, nas informações complementares, dos sócios da empresa constantes do cadastro corporativo desta SEFAZ não tem o objetivo, e nem o condão, de responsabilizá-los pessoalmente pelo adimplemento do crédito tributário constituído. A menção em tela tem caráter meramente informacional no sentido de facilitar a comunicação, junto aos interessados, dos atos processuais envolvendo a entidade autuada, inclusive em caso de eventual execução fiscal.

Tanto é assim que apenas a pessoa jurídica figura no polo passivo da relação processual em epígrafe e, em momento nenhum do processo, se discutem questões ligadas à responsabilização dos sócios, suscitando que se defendam pessoalmente da acusação, inexistindo, destarte, qualquer prejuízo à defesa da recorrente, motivo pelo qual não se justificaria a declaração de nulidade do feito, consoante disposto no Art. 91, § 8º. da Lei nº 18.185/2022

Art. 91. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.
(...)

§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.

VII – Nulidade por ilegalidade da presunção simples utilizada como fundamento de sua lavratura:

Para a defendente, a análise de estoque não seria meio de comprovação suficiente à comprovação da ocorrência do ilícito apontado, baseando-se a autuação em presunção não prevista em lei.

Em complemento à linha de argumentação, a recorrente reportou-se, nos memoriais por ela elaborados para a sustentação oral, à Resolução 0044/2020, emanada desta Câmara, a título de precedente jurisprudencial.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a decisão reportada não se aplica, sob nenhuma hipótese, à comparação com o feito em questão, pois enquanto aquela se refere a “ausência de previsão legal para presunção de omissão de entrada por desembolso financeiro”, este se relaciona com o levantamento unitário de estoques.

Ademais, a metodologia empregada pela agente do fisco, além de prevista no Art. 92, caput da Lei nº 12.670/96, constitui-se meio de prova historicamente reconhecido por esta corte administrativa, inexistindo regra específica a determinar a periodicidade do levantamento, desde que o período esteja contido no interregno do ato designatório e as diferenças encontradas sejam adequadamente demonstradas.

A exemplo do que já arrazoamos no item “II” das nulidades ora analisadas, os procedimentos adotados na autuação podem e devem ser admitidos como forma de evidenciar o ilícito de que se cuida, à luz do Art. 88, caput da Lei nº 15.614/2014, com a mesma redação dada pela Lei 18.185/2022, no caput do seu art. 77.

2.2 DO MÉRITO:

Percebe-se que a autoridade fiscal utilizou a técnica de levantamento unitário com periodicidade diária, procedimento tecnicamente correto e notoriamente reconhecido, e que, nessa modalidade de levantamento, apura-se, a cada dia, o estoque disponível de determinado item de mercadoria, confrontando-o com o total de saídas do mesmo dia e, em não havendo saldo suficiente, caracteriza-se omissão de entradas naquela data. Ao final do exercício, compara-se, ainda, o saldo final de estoque calculado com o quantitativo inventariado pela empresa de modo que, se o primeiro for maior, configura-se omissão de saídas, se menor, nova omissão de entradas.

Importante ressaltar que, na modalidade de levantamento de estoque adotada, dentro do mesmo período mensal pode haver, em determinada data, diferença caracterizada como omissão de entradas de determinado item de mercadoria e, no dia seguinte, serem registrados ingressos do mesmo item devidamente acobertados, o que pode indicar mero erro de controle gerencial da empresa. Com efeito, tal situação foi observada nos relatórios do levantamento em questão.

Assim sendo, adotamos o procedimento de excluir, dos totais de base de cálculo relativos a omissões de entrada de cada produto, aquelas diferenças apuradas no levantamento, quando a situação supramencionada ocorresse dentro do mesmo período de apuração do imposto.

Os novos valores de base de cálculo, imposto e multa decorrentes das alterações supramencionadas estão demonstrados ao final desta exposição.

Frise-se que o fato de entendermos necessários, *in casu*, os ajustes pontuais supramencionados, relativos ao levantamento diário, não significa que outro juízo deva endossá-los, razão pela qual o julgador singular considerou

válido o lançamento em sua íntegra, até porque não há na legislação restrição a essa modalidade de levantamento físico-quantitativo.

Acerca de que os autuantes não teriam identificado as operações que não foram incluídas no levantamento, em nossa lógica é suficiente que se demonstre, como de fato foi demonstrado, quais operações integraram os cálculos para que se chegasse aos resultados obtidos, até porque, por dedução, conclui-se que as demais operações foram excluídas, e o contribuinte tem meios para verificá-las, pois detém as informações relativas ao total de suas operações. Acatar pedido de diligência pericial para obter tais elementos implicaria refazer todo o trabalho de auditoria, o que não se concebe como papel da Célula de Diligências e Perícias Fiscais.

No tocante à alegação da defesa de que uma mesma mercadoria poderia ter sido incluída em dois códigos distintos, caracterizando omissão de saída e de entrada para o mesmo item, verificou-se que foi oportunizado ao contribuinte manifestar-se a respeito ainda durante o curso da ação fiscal, por meio do Termo de Intimação nº 2019.06729 (fls.11), constando no processo, inclusive, evidências de tratativas entre a empresa e a autoridade fiscal acerca do levantamento, consoante se constata das mensagens de correio eletrônico anexadas às fls. 17 dos autos.

Ademais, o contribuinte restringiu-se a cogitar tal situação, sem apresentar, todavia, quer por ocasião da impugnação, quer do recurso, um só exemplo concreto da ocorrência efetiva do suposto equívoco, não se prestando a intervenção pericial a refazer o levantamento originário com base em questionamento realizado de forma hipotética, sem comprovar controvérsia nos fatos apresentados pela auditoria, os quais se mostraram suficientes ao nosso convencimento, consoante disposto no artigo 97, inciso III da Lei nº 15.614/2014 e no Art. 87, § 3º, III da Lei 18.185/2022.

Acrescente-se que, mesmo na hipótese dessa situação específica ter-se configurado, o procedimento padrão, invariavelmente adotado para tais casos nas ações fiscais, é a junção dos códigos relativos a produtos com a mesma nomenclatura, diga-se, em benefício do contribuinte, salvo se este se pronunciar em contrário no curso da ação fiscal.

Quanto à alegação de imposto teria sido cobrado em duplicidade, percebe-se incompreensão da defesa em relação à técnica apresentada, posto que o ICMS pago relativo às operações de entradas interestaduais refere-se a movimentações devidamente lastreadas com notas fiscais, enquanto os valores cobrados na autuação sob exame aludem a operações distintas daquelas e que não estavam acobertadas de referidos documentos.

Sobre a inaplicabilidade da multa isolada quando o tributo já foi pago por substituição tributária, não vemos motivo para tal assertiva, haja vista que estamos lidando exatamente com operações omitidas em relação às quais o ICMS-ST não foi recolhido. Aliás, ainda que não houvesse imposto a recolher, o próprio CTN autoriza a cobrança da multa de forma autônoma em seu Art. 113, § 3º:

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A esse respeito, aduzimos que a Lei 12.670/96, no *caput* do seu Art. 123, prevê que as penalidades ali elencadas serão cobradas independentemente de haver imposto a recolher:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso. (G.N.)

Também não se pode cogitar da redução da multa para 1% sobre o valor da operação ou prestação (art.126, parágrafo único da Lei 12.670/96), posto entendermos deva ser ratificada a penalidade de 30% (trinta por cento) do valor da operação. Isto porque não vemos dúvidas na questão, por se tratar de sanção específica para a infração em tela, prevista na redação anterior da alínea “a”, inciso III, do Art. 123 da Lei 12.670/96, dada pela Lei nº 13.418, de 30/12/2003, vigente à época dos fatos geradores, afastando-se, por conseguinte, a redução pleiteada na peça recursal.

Acerca do cálculo do tributo devido, no caso de entradas de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, sujeitas ao regime de substituição tributária na sistemática de carga líquida, seria necessário o recolhimento do imposto relativo às operações de aquisição do contribuinte autuado, uma vez que não recolhido por ocasião da saída, bem como do respectivo complemento do ICMS-ST Carga Líquida, incidente sobre as operações subseqüentes e cobrado no momento da entrada dos produtos.

No primeiro caso, dever-se-ia utilizar a alíquota modal de 17% (dezesete por cento) às operações internas e, no segundo, o percentual correspondente incidente sobre base de cálculo acrescida de margem de agregação, nos termos do Art. 547, inciso I e § 1º, III, alíneas “a”, “b” e “c” do Decreto 24.569/97, alterado pelo Art. 1º Dec. 29.816/2009.

Entretanto, considerando-se que a autoridade fiscal lançou apenas o imposto incidente à alíquota de 17%, relativo às operações de aquisição, optou-se por manter a cobrança do ICMS apenas em relação a estas operações, em razão da impossibilidade de sua majoração, de ofício, por esta Corte Administrativa.

Em relação à invocação dos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco na cominação da penalidade, temos que o Art. 120, II, da Lei nº. 12.670/96, autoriza a cobrança de multa incidente sobre o valor da operação.

Ademais, o percentual sobre o valor da operação estipulado em cada dispositivo legal varia na proporção direta da gravidade do ato infracional praticado, visando inibir práticas que venham a causar prejuízo ao fisco ou dificultar o exercício da competência tributário do Estado.

Por fim, é forçoso ressaltar que se encontra fora do alcance da competência deste Órgão Julgador deixar de aplicar a lei em razão de suposta inconstitucionalidade, consoante prescrito no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14 e no *caput* do Art. 62 da Lei 18.185/2022, bem como no teor da Súmula 11 deste CONAT no que tange à alegação da natureza confiscatória da multa.

Em relação ao pedido de perícia, como já dito, consideramos que a autuação trouxe elementos suficientes para demonstrar a metodologia, o cálculo e os resultados do levantamento, inclusive no tocante às questões suscitadas na solicitação de diligência pericial, razão pela qual decidiu-se por sua desnecessidade, considerando-se as observações e os ajustes que resultaram na parcial procedência do lançamento sob análise.

É como voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO	Dez/2014	Dez/2015
-----------------	----------	----------

BC Original	1.437.053,91	229.138,38
(-) Valor a deduzir	1.400,67	3.044,87
(=) BC Correta	1.435.653,24	226.093,51
ICMS 17%)	244.061,05	38.435,90
MULTA (30%)	430.695,97	67.828,05

3. DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é **RECORRENTE** UNIVERSAL DISTRIBUIDORA FARMACEUTICA LTDA, e **RECORRIDA**, a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

Presentes à Sessão o Presidente da 1ª Câmara, Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, a Conselheira Ivete Maurício de Lima e os conselheiros Geider de Lima Alcântara, Francisco Ivanildo de Almeida França, Hamilton Gonçalves Sobreira, Pedro Jorge Medeiros e Francisco Albanir Silveira Ramos. Presentes ainda o Procurador do Estado Dr. Matheus Viana Neto e secretariando os trabalhos a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

A 1ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do Recurso Ordinário para dar-lhe provimento em parte, reformando a decisão condenatória de 1ª. Instância, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o feito fiscal, nos seguintes termos:

- 1. Em relação às nulidades arguidas:** afastadas por unanimidade de votos, assim fundamentadas: **fundamentação apenas em decreto:** A desobediência às regras do Decreto 24.569/97 caracteriza infração à legislação do ICMS de acordo com o art. 117 da Lei 12.670/96; **cerceamento do direito de defesa vícios na instrução e demonstração da infração:** a infração restou claramente demonstrada e a metodologia está prevista no Art. 92, *caput*, Lei nº 12.670/96 e art. 77, Art. 91, §§ 6º. e 7º, Lei 18.185/2022); **ausência de motivação do julgamento singular na rejeição do pedido de perícia.:** O julgador motivou sua decisão, manifestando-se sobre o pedido no sentido de entender como genéricas as questões formuladas, com fulcro no Art. 97, I, da Lei 15.614/2014. Entendeu-se, ainda, que havia elementos nos autos suficientes à formação do convencimento do julgador, razão pela qual este não estava obrigado a enfrentar todos os argumentos da defesa (Art. 97, II, da Lei 15.614/2014 e Art. 61, § 1º da Lei 18.185/2022); **penalidade não vigente à época dos fatos:** Trata-se de erro sanável pela autoridade julgadora, nos termos do Art. 91, § 7º. da Lei nº 18.185/2022.; **ausência de enquadramento legal para responsabilizar sócios ou dirigentes:** o nome dos sócios consta de maneira informativa para comunicação com o fisco ou em eventual processo de execução fiscal, não havendo prejuízo para a parte (Art. 91, § 8º. da Lei nº 18.185/2022); **ilegalidade da presunção simples**

utilizada como fundamento: A metodologia utilizada pelos autuantes além historicamente utilizada e reconhecida por este Conselho, está prevista em lei. Fundamento: Arts. 92, *caput*, Lei nº 12.670/96 e 77, *caput* da Lei 18.185/2022; **2.Preliminar de decadência parcial:** afastada por voto de desempate. Além de as operações não estarem escrituradas, não há antecipação parcial de tributo não recolhido na sistemática de ST por entradas, pois o imposto é apurado pelo fisco e por operação, ou seja, o imposto pago em uma operação não antecipa o imposto devido em outra. Vale o Art. 173, I (CTN).Foram votos divergentes acatando a decadência os conselheiros Hamilton Gonçalves Sobreira, seguido pelos conselheiros Geider de Lima Alcântara e Pedro Jorge Medeiros, por considerarem que houve recolhimento parcial do tributo; **3.Em relação ao mérito**, decidiu-se por **maioria** de votos, nos termos do Conselheiro Relator, dar parcial provimento ao recurso, reformando a decisão de procedência proferida no julgamento singular, para julgar **PARCIAL PROCEDENTE** o feito fiscal entendendo-se que: deve-se cobrar apenas o imposto não recolhido na operação omitida, ante a impossibilidade de cobrança do ICMS-ST pelo órgão julgador, já que este não foi lançado pelos agentes; incorre lançamento em duplicidade no caso de diferença de estoques; deve-se excluir, da base de cálculo, a parte das operações não se configuraram como omissão de entradas no levantamento diário, segundo explanado no voto; não há multa isolada, se o imposto é devido; a existência de sanção específica aplicável não comporta reenquadramento para reduzir a pena, por força do Princípio da Especialidade; os fatos foram demonstrados de forma incontroversa e suficiente ao convencimento dos julgadores, não ensejando, portanto, diligência pericial. (Arts. 97, inciso III da Lei nº 15.614/2014 e 87, § 3º, III da Lei 18.185/2022); é vedado ao Órgão Julgador aplicar os Princípios da Proporcionalidade, Razoabilidade e Não Confisco em detrimento do Princípio da Legalidade, consoante determinado nos Arts. 48, § 2º da Lei 15.614/14 e 62 da Lei 18.185/2022 Súmula 11 (CONAT). Foi **único voto divergente**, defendendo a procedência do auto de infração, o conselheiro Francisco Ivanildo Almeida França, considerando que, por falta de regulamentação, é discricionário ao agente fazer o levantamento diário, mensal ou anual, assim não cabe ao julgador considerar período diferente do considerado pelo autuante.

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

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
Presidente

Francisco Albanir Silveira Ramos
Conselheiro