



**ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO-CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS-CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº.: 061/2021 12ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA: 11.03.2021**  
**PROCESSO Nº.: 1/6243/2017 AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/2017.18066-7**  
**RECORRENTE: DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA**  
**CGF Nº.: 06.673.401-0**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA**

**EMENTA:** ICMS – OPERAÇÕES SOB O REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO - OMISSÃO DE SAÍDA – SISTEMA LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. Trabalho realizado com arrimo no art. 827 do Decreto nº 24.569/97. Caracterizada infração aos artigos 127, 169, inciso I e 174, inciso I, todos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, III, 'b', item 1, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/17. Perícia afastada com arrimo no art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/14. Declaração de caráter confiscatório da multa foge à competência do julgador administrativo, conforme art. 48 da Lei nº 15.614/14. Decisão pela **PROCEDÊNCIA.**

**PALAVRAS-CHAVE:** OMISSÃO DE SAÍDA – SISTEMA LEVANTAMENTO DE ESTOQUE – TRIBUTAÇÃO NORMAL – PROCEDÊNCIA.

**RELATÓRIO:**

O auto de infração em lide, peça inicial do processo em análise, denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO TRIBUTADA.  
CONSTATAMOS A OMISSÃO DE RECEITA REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2012 E 2013, DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, NO VALOR TOTAL DE R\$ 642.317,86, UTILIZADOS COM BASE DE CÁLCULO PARA COBRANÇA DE IMPOSTO E MULTA, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR EM ANEXO.”

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 92, § 8º da Lei nº 12.670/96 e artigo 127 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no artigo 123, III, 'b', item 1 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017

Nas Informações Complementares (fls.04), o agente fiscal informa, em síntese, que:

“A empresa autuada está cadastrada no Regime Normal de recolhimento e enquadrada no CNAE: 4631100 – COMÉRCIO ATACADISTA DE LEITE E LATICÍNIOS, com mercadorias sujeitas ao regime de ICMS antecipado, como também mercadorias sujeitas à sistemática de substituição tributária.

Ressaltamos que a empresa enviou arquivos com itens na Escrituração Fiscal Digital – EFD contendo informações de estoques inicial e final, e de entradas e saídas por itens de mercadorias relativos aos períodos de 01/01/2012 a 31/12/2012 e 01/01/2013 a 31/12/2013 e que estes dados serviram de base para os trabalhos da auditoria.

Analisando os dados obtidos do SPED/EFD do contribuinte através do procedimento de levantamento de estoque relativo aos períodos de 01/01/2012 a 31/12/2012 e 01/01/2013 a 31/12/2013, constatamos que o contribuinte supra identificado efetuou a saída de mercadorias tributadas pelo regime normal de ICMS, sem a devida emissão da documentação legal exigida pelo fisco estadual cearense.”

O contribuinte ingressou, tempestivamente, com defesa (fls. 20 a 39) e apresentou as seguintes razões:

- 1)** Impossibilidade de inclusão dos administradores no polo passivo do auto de infração (fl.21);
- 2)** O levantamento fiscal, formulado a partir do confronto das mercadorias registradas no inventário com as registradas nos arquivos magnéticos de entrada e saída, não levou em consideração que algumas mercadorias estavam em trânsito entre 2011 e 2012, entre 2012 e 2013 e 2013 e 2014 (fl.28);
- 3)** Que a mercadoria vendida que apresentar qualquer tipo de problema é destruída no estabelecimento do cliente da autuada. Feita a destruição da mercadoria, os clientes emitem notas fiscais de devolução e estas são registradas nos livros fiscais e arquivos magnéticos. Contudo, a mercadoria não é registrada em seu estoque. Nesse sentido, deveria o Fisco considerar que estas mercadorias não foram registradas no seu inventário porque não adentraram no estabelecimento (fls.30/31);
- 4)** Apresenta a recomposição do levantamento fiscal levando em consideração as diferenças apontadas em relação a dois produtos somente, como exemplos, mas argumenta que as diferenças são encontradas para todos os produtos objeto do levantamento fiscal (fl.32);

- 5) Que a jurisprudência do Contencioso Administrativo do Ceará tem entendido que o levantamento fiscal deve ser minucioso, levando em conta todas as particularidades das operações apuradas e deve ser suportado por outras provas (fl.33);
- 6) Argui seja o processo convertido em perícia, em razão da grande quantidade de produtos, a complexidade e dificuldade da demonstração da origem de todas as diferenças em relação a todos os produtos (fl.34);
- 7) Defende a recapitulação da multa aplicada – art. 123, III, 'b', item 1, da Lei nº 12.670/96 – para a prevista no art. 123, I, 'c' da mesma lei (fl.35);
- 8) Defende que a multa aplicada tem efeito confiscatório (fl.37);
- 9) Ao final, requer seja julgado improcedente o auto de infração, por restar comprovada a inexistência de saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais ou, caso assim não entenda, que o feito seja convertido em perícia, no sentido de que se faça a recomposição da movimentação dos estoques, levando em consideração as diferenças mencionadas na presente impugnação (fls.38/39);
- 10) Colaciona à fl. 63 um CD com planilhas que tratam acerca das questões apresentadas na defesa.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde foi proferida decisão de procedência da autuação, conforme estampado na ementa abaixo reproduzida (fls. 65 a 76):

**"ICMS NORMAL. AUDITORIA DE ESTOQUE (SLE). OMISSÃO DE SAÍDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

1. RELATO: Ação fiscal denuncia que o contribuinte autuado vendeu mercadorias, sem documentação fiscal (omissão de saídas), cuja infração foi detectada mediante levantamento quantitativo de estoque (SLE).
2. HIPÓTESE: A análise quantitativa de estoque (SLE) tem como suporte metodológico o prescrito no artigo 827 do Decreto 24.569/97, cujo resultado, relativamente a operações tributadas pelo regime normal do ICMS, ao apontar uma omissão de saídas, caracteriza o descumprimento de obrigação principal, nos termos do artigo 127 RICMS-Ceará (deixar de emitir documento fiscal em operações e prestações que realizar).
3. FATO: por não subsistir aspectos formais que permitam declarar a sua nulidade, a acusação fiscal deve ser preservada nos seus termos, dado que a prova material acostada aos autos é substantiva, além do que a recorrente ofereceu como elementos de prova, para contrapor-se à acusação da autoridade fiscal, somente uma relação de notas fiscais sem a devida identificação (sem as chaves de acesso), além de que todo o procedimento adotado pela impugnante não encontra respaldo na legislação do ICMS do Ceará, de forma que nos resta afastar inclusive o pedido de perícia.
4. DECISÃO: AUTUAÇÃO PROCEDENTE, por estar evidenciada a "omissão de saídas", para cuja infração foi imputada a penalidade disposta na Lei 12.670/96 (art. 123, III, "b-1")."

Em discordância ao julgamento singular, a empresa autuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 81 a 88) arguindo as questões a seguir expostas:

- 1) Violação do CTN - Improcedência da responsabilidade tributária solidária dos sócios administradores. Ausência de fundamentação (fl.83).** Argumentam que a decisão recorrida não se manifestou em relação ao argumento apresentado na defesa quanto aos motivos que levaram a fiscalização a incluir os corresponsáveis no polo passivo.
- 2) Transferência em trânsito entre estabelecimentos (fl.84).** Alega que a fiscalização não considerou que algumas mercadorias estavam em trânsito entre 2011 e 2012; entre 2012 e 2013 e 2013 e 2014 e por essa razão o levantamento fiscal apontou diferença.
- 3) Mercadoria destruída pelo adquirente que não retorna (fl.85v).** Informa que a mercadoria avariada é destruída no estabelecimento do cliente, que em seguida emite nota fiscal de devolução da mercadoria e esta nota fiscal é registrada no livro fiscal e arquivos magnéticos da recorrente, mas não é registrada em seu estoque.
- 4) Recomposição do levantamento fiscal levando-se em consideração todas as diferenças acima apontadas (fl.86).** A recorrente apresenta exemplos de produtos que apresentaram diferenças, mas se levado em consideração os fatos apresentados essas diferenças não subsistiriam. E afirma que essa situação abrange todos os produtos alvo da fiscalização.
- 5) Alega o caráter confiscatório da multa aplicada (fl.87).** Argumenta que a multa imposta afronta os princípios da Capacidade Contributiva e do Não-Confisco, dispostos nos artigos 145, § 1º e 150, IV da Constituição Federal.
- 6) Por fim, requer sejam os sócios e administradores excluídos do polo passivo. No tocante ao mérito, seja cancelado o auto de infração e extinguindo-se o crédito tributário. E por último, requer a conversão do processo em perícia com vista à recomposição dos estoques, levando em consideração as diferenças mencionadas no recurso (fl.88).**

Às fls.92 a 94 dos autos consta o Parecer nº 56/2020, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão singular de procedência da ação fiscal.

Eis, em síntese, o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

A acusação fiscal em apreço diz respeito a omissão de saída de mercadoria sujeita ao regime normal de tributação, referente aos exercícios 2012 e 2013, detectada a partir do Sistema Levantamento de Estoque – SLE.

Inicialmente, é preciso dizer que não procede o argumento da recorrente que na decisão recorrida não houve manifestação quanto ao argumento da defesa, no que se refere aos motivos que levaram a fiscalização a incluir os corresponsáveis no polo passivo do auto de infração.

Na verdade, na decisão singular houve sim a devida consideração a respeito do argumento do contribuinte, sendo firmada nos seguintes termos: *“Com relação à responsabilidade tributária supostamente atribuída aos administradores, a impugnante alega serem parte ilegítimas, uma vez que não há nos autos identificação de que o ilícito apontado foi resultado de atos praticados pelas pessoas e nas formas indicadas no artigo 135 do CTN. Entende esse Juízo que carece de preocupação, tendo em vista que o sujeito passivo eleito na presente causa é a pessoa jurídica qualificada na inicial, então autuada, passando os sócios da entidade a configurar a lista de corresponsáveis somente para fins de apreciação futura, quando da fase da execução fiscal, se for o caso.”* (fl.69/70).

Com efeito, no polo passivo dessa demanda fiscal consta a pessoa jurídica DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA. Nenhum sócio ou administrador figura, no caso, como sujeito passivo. A corresponsabilidade desses agentes só será analisada se for o caso de o crédito tributário em questão chegar a ser reclamado em um processo de execução fiscal. Vale, ainda, frisar que no curso desse processo o Fisco não causará nenhum empecilho aos sócios e administradores.

No tocante ao mérito, é preciso ressaltar que o levantamento de estoque é um sistema metodológico suficiente para aferir a eventual diferença de estoque, no qual o inventário é um dos elementos para se verificar a variação do estoque. O desenvolvimento da presente ação fiscal consistiu na equalização do estoque da empresa, tomando como referência os registros e informações constantes na EFD, quanto a itens inventariados e aquelas mercadorias movimentadas ao longo do período fiscalizado, acobertadas com nota fiscal, principalmente em virtude da atividade-fim da empresa (compra e venda). O trabalho fiscal desenvolvido nesse processo está amparado no disposto no art. 827 do Decreto nº 24.569/97.

A empresa alega que a diferença encontrada decorre basicamente de dois fatos: primeiro, algumas mercadorias em trânsito foram lançadas no estoque antes do efetivo ingresso; segundo, outras mercadorias, em face de perecimento, foram destruídas no estabelecimento do cliente, que emitiu a nota fiscal de devolução, sendo essa registrada pela recorrente como entrada, que não efetuou a baixa do estoque.

Esses procedimentos não guardam pertinência com a legislação de regência, uma vez que as mercadorias só devem ser registradas no Livro Registro de Inventário quando existentes à época do balanço, conforme dita o art. 275 do Decreto nº 24.569/97. Ora, se as mercadorias estavam em trânsito então não poderiam ser registradas no citado livro.

Quanto a questão da devolução de mercadoria por prazo de validade vencido, está correto o procedimento da recorrente em registrar a entrada da mercadoria recebida em devolução, mas, por outro lado, agiu em desacordo com a legislação ao deixar de dar baixa no estoque, isto é, expedir nota fiscal de saída da respectiva operação. A empresa teria sim que ter dado saída da mercadoria e estornado o crédito, tal como preconiza o art. 66, IV do Decreto nº 24.569/97.

Com relação ao trabalho fiscal não há dúvida que este foi elaborado a partir das informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital – EFD. A recorrente não apontou erros cometidos no trabalho fiscal. Como se pode observar dos parágrafos anteriores, a autuada apresenta apenas justificativas acerca das diferenças apresentadas no levantamento de estoque, tais como ter inserido no estoque mercadoria em trânsito, bem como não haver dado baixa no estoque da mercadoria “destruída pelos clientes”, procedimentos estes da lavra da empresa.

Como se observa, o trabalho fiscal foi pautado na documentação produzida pela empresa autuada. Os fatos apresentados como parâmetros para desfazimento da infração denunciada estão à margem da legislação e tampouco se mostraram consistentes.

No tocante ao pedido de perícia, não há razão para o deferimento, posto que não restou evidente erro ou equívoco no trabalho desenvolvido pela auditoria, pois não ficou evidente que os dados das planilhas elaboradas pela fiscalização estavam dissonantes dos que foram declarados na EFD. As falhas alegadas, como já nos manifestamos, se efetivamente existem decorrem de inobservância, por parte da empresa, da legislação de regência. Desse modo, a perícia requerida é indeferida com fulcro no disposto no art. 97, inciso III, da Lei nº 15.614/2014.

Desse modo, nosso entendimento é que pelo trabalho realizado pelos agentes fiscais, do qual resultou o presente Auto de Infração, restou devidamente caracterizada e legalmente embasada a infração, conforme previsão contida nos artigos 127, 169, inciso I e 174, inciso I, do Decreto nº 24.569/97.

Nessa seara, a multa aplicável é a prevista no art. 123, III, 'b', item 1 da Lei nº 12.670/96 e desse modo não é cabível a readequação da multa para a penalidade prevista no art. 123, I, 'c' da Lei nº 12.670/96. Observa-se que essa questão está explanada de forma bastante clara no julgamento singular, conforme excerto abaixo reproduzido, sobre o qual concordamos sem nenhuma restrição:

“Com relação à capitulação da multa (art.123, III, 'b-1', da Lei 12.670/96), a impugnante aduz como incorreta para o presente caso, por não corresponder a suposta situação configurada (omissão de saídas) como “falta de emissão de documento fiscal”, mas à “falta de recolhimento do ICMS”, daí porque sugere a aplicação da multa inserta (da mesma lei) no artigo 123, inciso I, alínea “c”, que corresponde a uma vez o valor do imposto.

Entretanto, observa-se da análise dos autos, desde a sua configuração inicial (o auto de infração), que a impugnante está equivocada, pois, conforme anota o agente fiscal, o contribuinte não se adequou ao que determina o Regulamento do ICMS do Ceará (Dec. 24.569/97, art. 127), segundo o qual o contribuinte deve emitir documento fiscal em operações e prestações que realizar. Pela “falta de emissão de documento fiscal” (ou qualquer outro registro), não foi possível o contribuinte constituir o mínimo possível de informação, como o período mensal (por exemplo), cujo conhecimento permitir-se-ia conhecer o prazo no qual o contribuinte faltou com o recolhimento do imposto, conforme sugere a capitulação aduzida (art. 123, I, “c”). O conhecimento do ilícito apontado só foi possível mediante auditoria de estoque, através do qual, nos termos do artigo 827 do RICMS-Ceará, é possível a apuração do movimento real tributável.” (fls. 74/75).

Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, ao órgão julgador não compete a aplicação de norma sob a alegação de inconstitucionalidade (§2º do art. 48 da Lei 15.614/2014), senão vejamos:

**Art. 48.** O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

**§ 2º** Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado:

- I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;
- II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;
- III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, negar provimento, para confirmar a decisão proferida em julgamento singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Eis o voto.

#### **DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:**

<b>PERÍODO</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>ICMS</b>	<b>MULTA</b>
2012	172.893,86	29.391,96	51.868,16
2013	469.424,00	79.802,08	140.827,20
<b>TOTAL</b>	<b>642.317,86</b>	<b>109.194,04</b>	<b>192.695,36</b>

**DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA e recorrida a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve afastar preliminarmente, por unanimidade de votos, a solicitação de Perícia arguida pela recorrente, com fundamento no disposto no artigo nº 97, da Lei nº 15.614/2014. No mérito, resolve, de forma unânime, negar provimento ao recurso interposto para confirmar a decisão proferida em julgamento singular e julgar PROCEDENTE o auto de infração, com os fundamentos contidos no julgamento de 1ª Instância em conformidade com o parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado em sua manifestação oral. Presente à sessão, para sustentação oral, o representante legal da parte, o advogado Dr. Jorge Henrique Fernandes Facure.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de abril de 2021.**

MANOEL MARCELO Assinado de forma digital por  
AUGUSTO MARQUES MANOEL MARCELO AUGUSTO  
NETO:22171703334 MARQUES NETO:22171703334  
Dados: 2021.04.14 16:58:14 -03'00'

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**Presidente da 1ª Câmara do CRT**

MATTEUS VIANA Assinado de forma digital por  
MATTEUS VIANA  
NETO:15409643372  
NETO:15409643372 Dados: 2021.04.16 17:23:41  
-03'00'

Matteus Viana Neto  
**Procurador do Estado do Ceará**

JOSE WILAME FALCAO Assinado de forma digital por JOSE  
WILAME FALCAO DE  
DE SOUZA:07291892368 SOUZA:07291892368  
Dados: 2021.04.06 20:43:54 -03'00'

José Wilame Falcão de Souza  
**Conselheiro relator**