



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

**RESOLUÇÃO Nº.:116/2021 28ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA: 06.05.2021  
PROCESSO Nº.: 1/2754/2018 AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201805656-4  
RECORRENTE: MAKRO ATACADISTA S/A CGF Nº.: 06.914.977-1  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCÃO DE SOUZA**

**EMENTA:** ICMS - OMISSÃO DE ENTRADA - OPERAÇÕES SOB O REGIME SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SISTEMA LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. Trabalho realizado com arrimo no art. 827 do Decreto nº 24.569/97. Nulidade e perícia afastadas. Caracterizada infração ao artigo 139 do Decreto nº 24.569/97. Penalidade prevista no art. 123, III, 's', da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/17. Perícia afastada com arrimo no art. 97, incisos I e 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 ENTRADA - SISTEMA LEVANTAMENTO DE ESTOQUE - MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ENTRADAS - PROCEDÊNCIA.

**RELATÓRIO:**

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

“OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE OMITIU ENTRADAS DE MERCADORIAS NO VALOR TOTAL DE R\$ 3.104.334,84, EM 2014, E R\$ 178.796,57, EM 2015, VALORES UTILIZADOS COMO BASE DE CÁLCULO PARA COBRANÇA DE IMPOSTO E MULTA, CONFORME INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR EM ANEXO.”

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 127 e 139 do Decreto nº 24.569/97; sugere como penalidade aplicável ao caso a prevista no art. 123, III, 's', da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 05), o agente fiscal informa, em síntese, que:

“A empresa fiscalizada tem como CNAE (Classificação Nacional de Atividade Econômica) – 4639701: Comércio Atacadista de produtos alimentícios em geral – cujo enquadramento, à época do período fiscalizado, a submetia as normas pertinentes ao Decreto de nº 29.560/2008.

Em relação às entradas, saídas e inventários, utilizamos as informações transmitidas pelo próprio contribuinte para o banco de dados da SEFAZ através do SPED Fiscal arquivos EFD (Escrituração Fiscal Digital) referente aos períodos de 2014 e 2015, conforme arquivo no formato ACCESS em anexo.

(...)

Não foram levados em consideração no levantamento de estoque, mercadorias como material de consumo, ativo permanente, diferenças de omissão de entradas e de saídas iguais para códigos diferentes, porém com mesma descrição, brindes que não são comercializados etc.

(...)

O levantamento de estoque foi apresentado ao contribuinte para que este fizesse a sua conferência e apresentasse possíveis explicações para as divergências, de acordo com o Termo de Intimação nº 2018.01518, dado ciência pessoal em 19/02/2018 (cópia em anexo). Não foi apresentada justificativas em relação as diferenças encontradas.”

O contribuinte ingressou com defesa, tempestivamente, (fls. 21 a 35) apresentando as seguintes razões:

- Nulidade da autuação por ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasam a autuação (fl.23);
- Nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova. A responsabilização da empresa somente poderia ocorrer mediante comprovação de que houve entrada em seu estoque, situação não comprovada pela fiscalização (fls.24/25);
- Improcedência da autuação. Argumenta que há desmembramento das embalagens de mercadorias, fato não observado pela fiscalização, pois não utilizou o fator de conversão diante dessas situações (fl.25);

- Necessidade de conversão do julgamento em diligência para que se reexaminem os documentos fiscais relacionados às operações fiscalizadas. Apresenta quesitos para a devida análise (fl.29).
- Caráter abusivo da multa aplicada de 30% sobre o valor das entradas supostamente omitidas.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde foi proferida decisão de procedência do feito fiscal, conforme estampado na ementa abaixo transcrita (fls. 60 a 63):

“Omissão de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária, referente aos exercícios de 2014 e 2015, respaldada no Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias (SLE). Julgado **PROCEDENTE**. Decisão baseada no disposto nos artigos 139, 169, incisos I e III e 174, inciso IV do Decreto nº 24.569/97-RICMS. Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "s" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. Defesa tempestiva.”

Não concordando com o julgamento singular, a empresa autuada interpõe Recurso Ordinário (fls. 72 a 79) arguindo as questões a seguir expostas:

- Nulidade da autuação em razão da ausência de descrição clara e precisa das circunstâncias que ensejaram a lavratura do auto de infração, tampouco apontou as provas que embasaram a acusação (fl.73);
- Nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova (fl.74);
- Improcedência da presente autuação. A recorrente adquire mercadorias acondicionadas em embalagens para grande volume, que são constituídas por embalagens de menor volume para atender aos seus clientes, o que gera uma série de divergências nos arquivos magnéticos. Também porque ao desmembrar as embalagens, usa eventualmente códigos diferentes para as mesmas mercadorias, em função da caixa de acondicionamento, mas não há prejuízo ao erário, nem geraria falta de pagamento de imposto em função da sistemática de substituição tributária (fl.74v);
- Da necessidade de conversão do julgamento em diligência (fl.76);
- Do caráter abusivo da multa aplicada (fl.77).

Às fls. 84 a 86 dos autos consta o Parecer de nº 21/2021, da lavra da Assessoria Processual Tributária, com manifestação pelo afastamento das nulidades suscitadas, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela ratificação da decisão de procedência proferida no julgamento singular.

Eis, em síntese, o relatório.

### **VOTO DO RELATOR**

A acusação fiscal em apreço diz respeito a omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, referente aos exercícios 2014 e 2015, detectada a partir do Sistema Levantamento de Estoque – SLE.

Preliminarmente, afasto a alegação de nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, arguido sob o fundamento de ausência de descrição clara e precisa dos fatos que deram suporte à autuação, pois da análise dos autos não se observa prejuízo à defendente, especialmente em razão da indicação precisa do fato pelo qual foi lavrado o auto de infração e da oportunidade de participação da autuada durante todo o procedimento fiscal.

A infração registrada no auto de infração -omissão de entradas- está satisfatoriamente descrita na autuação e as planilhas fiscais que deram suporte a autuação constam do CD-ROM às fls. 16, nas quais se identificam as notas fiscais, produtos, códigos e valores considerados no levantamento fiscal, o que demonstra que a acusação fiscal está respaldada em provas, o que fragiliza o argumento de que a infração foi formulada por presunção.

Com efeito, a peça acusatória está redigida de forma clara e precisa e a prova produzida pela fiscalização, no caso, por meio do levantamento de estoque, demonstra de forma clara e precisa a infração, sobre a qual o contribuinte efetivamente exerceu a defesa, portanto, não existe a nulidade suscitada.

Acerca da materialidade da infração, é importante destacar que o levantamento fiscal foi realizado com base nas informações constantes da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que lançadas no demonstrativo Sistema Levantamento de Estoques, que foi a metodologia utilizada pela fiscalização, indicou vendas omitidas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. O trabalho fiscal desenvolvido nesse processo está amparado no disposto no art. 827 do Decreto nº 24.569/97.

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 ao artigo 139, do Decreto nº 24.569/97, que assim dispõe:

**Art. 139.** Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais.

No caso em apreço, o trabalho fiscal, realizado a partir das informações prestadas pelo contribuinte, demonstrou que houve omissão de compras, fato que constitui infração a legislação do ICMS punível com a multa prevista no art. 123, III, 's', da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, que assim dispõe:

**Art. 123.** As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

**III** – relativamente à documentação e à escrituração;

(...)

**s)** omissão de entradas de mercadorias decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor das entradas omitidas.

Acerca do pedido de perícia, entendo que a defesa não apresentou elementos aptos à demonstração da necessidade de novas diligências, ônus que lhe incumbe. Ademais, há elementos probatórios suficientes à análise meritória, razões pelas quais o pedido de perícia é indeferido, nos termos do art. 97 I e III, da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

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

**I** - formulado de modo genérico;

(...)

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

No tocante à alegação de aplicação de multa confiscatória, é importante ressaltar que a atividade administrativa está vinculada à observância do princípio da legalidade, o qual limita a atuação do fisco aos estritos termos legais, em consonância à disposição contida no art. 37, da Constituição Federal de 1988, bem como à Lei nº 12.670/96, que disciplina a aplicação da multa em decorrência da prática de infrações tributárias.

Ademais, no que se refere ao caráter confiscatório da multa aplicada, este Contencioso não tem competência de apreciar a matéria, por força do art. 48, §2º da Lei 15.614/2014:

**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: (...)

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso ordinário interposto, afastar as preliminares suscitadas, e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA proferida no julgamento singular.

Eis o voto.

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

<b>PERÍODO</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>ICMS</b>	<b>MULTA</b>
2014	3.104.334,84	331.047,43	931.300,45
2015	178.796,57	15.309,93	53.638,97
<b>TOTAL</b>	<b>3.283.131,41</b>	<b>346.357,36</b>	<b>984.939,42</b>

Penalidade: art. 123, III, 's', da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pela Lei nº 16.258/2017.

#### **DECISÃO:**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **MAKRO ATACADISTA S/A** 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 preliminarmente em relação às nulidades suscitadas pela recorrente: 1) Cerceamento ao direito de defesa por ausência de provas; 2) falta de clareza na acusação. Preliminares afastadas com os fundamentos do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado em manifestação oral pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Alega, ainda, a realização de trabalho pericial. Pedido de perícia afastado por decisão unânime nos termos do art. 97, I da Lei nº 15.614/2014 e Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado em manifestação oral pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. No que se refere ao caráter confiscatório da multa aplicada, este Contencioso não tem competência de apreciar por força do art. 48, §2º da Lei 15.614/2014, conforme Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado em manifestação oral pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. No mérito, resolve negar provimento ao recurso interposto para confirmar a decisão proferida no julgamento singular e julgar PROCEDENTE o auto de infração, com os fundamentos do parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, ratificado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Os representantes legais da parte, os advogados Dr. Mário Comparato e Maria Fernanda de Azevedo Costa, formalmente intimados, não compareceram à sessão para realizar a sustentação oral.

PROCESSO N°.: 1/2754/2018

AUTO DE INFRAÇÃO N°.: 1/201805656-4

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 07 de junho de 2021.**

Assinado de forma digital por MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO:22171703334  
Dados: 2021.06.08 15:30:00 -03'00'

**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente da 1ª Câmara de Julgamento**

Assinado de forma digital por MATTEUS VIANA NETO:15409643372  
Dados: 2021.06.16 10:50:43 -03'00'

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

Assinado de forma digital por JOSE WILAME FALCAO DE SOUZA:07291892368  
Dados: 2021.06.08 13:14:26 -03'00'

**José Wilame Falcão de Souza  
Conselheiro relator**