



CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
1ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº **197/2022**

Sessão: 45ª Sessão Ordinária de 18 de novembro de 2022

Processo Nº: 1/692/2020

Auto de Infração Nº: 1/202003956-8

Recorrente: C & A MODAS S. A.

CGF: 06.204.636-5

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

EMENTA: ICMS. Omissão de Saídas. Falta de Emissão de Documentos Fiscais. Levantamento Quantitativo de Estoque. Operações sujeitas ao regime normal de tributação.

1. Acusação fiscal de omissão de saída de mercadorias no exercício de 2016, sem documentação fiscal. 2. Técnica fiscal com amparo no *caput* do art. 92 da Lei nº 12.670/96. 3. Operações tributadas pelo regime normal. 4. Recurso ordinário conhecido e não provido. 5. Dispositivos infringidos: art. 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97, e penalidade nos termos do art. 123, III, "b", item 1, da Lei 12.670/96, por ser a penalidade típica e aplicável à época dos fatos geradores. 6. Auto de Infração julgado **procedente** por unanimidade, conforme voto do relator e de acordo com a decisão singular, parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Omissão de Saídas. Falta de emissão de documento fiscal. Levantamento Quantitativo de Estoque. Procedência.

RELATÓRIO

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

“DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO TRIBUTADA. AUTUADO OMITIU RECEITAS AO DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTOS FISCAIS EM OPERAÇÕES DE SAÍDAS. CONSTATAÇÃO SE DEU A PARTIR DE COMPARAÇÃO QUANTITATIVA ENTRE SEUS ESTOQUES INICIAIS/ENTRADAS COM OS ESTOQUES FINAIS/SAÍDAS, NO PERÍODO. TAL ANÁLISE REVELOU ESTOQUE INICIAL/ENTRADAS SEM COMPROVAÇÃO DE SAÍDAS/ESTOQUE FINAL, CONFORME PLANILHA OMIS_SAI_NORMAL DO ARQUIVO OMISSÕES_C&A_2016.”

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 99.429,62 (noventa e nove mil, quatrocentos e vinte e nove reais e sessenta e dois centavos) e multa no valor de R\$ 175.464,04 (cento e setenta e cinco mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e quatro centavos). Período da infração: de 01/2016 a 12/2016. Dispositivos infringidos: arts. 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, III, “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 16.258/2017.

Nas informações complementares, a autoridade fiscal expõe que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2019.12537, foi realizada auditoria fiscal plena na empresa qualificada, referente ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016, havendo observado que:

I) por meio de levantamento quantitativo de estoques, verificou-se que o contribuinte deixou de emitir documentos fiscais nas operações de saídas referentes aos produtos sujeitos ao regime normal de tributação, conforme demonstrado na relação de produtos da planilha OMIS_SAI_NORMAL, a qual representa um destaque (da planilha OMIS_TOTAIS_2016) dos produtos da tributação normal que apresentaram omissão de saídas, e o montante total apurado foi R\$ 584.880,15 (quinhentos e oitenta e quatro mil, oitocentos e oitenta reais e quinze centavos), em 2016, considerando-se toda a variedade de produtos tributados normalmente, conforme totalizado na coluna OMISSÃO_SAIDA da referida planilha do arquivo em Excel OMISSOES C&A 2016, anexado em CD;

II) tal constatação se deu a partir do exame dos quantitativos existentes, de cada item, no início do exercício fiscal, EFD INVENTARIO (31/12/2015), adicionado às entradas registradas no período, comparativamente ao Inventário Final, somado às saídas registradas;

III) no presente caso, do cotejo das quantidades consignadas nos grupos que compõem a equação $DIFERENÇA = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS - (ESTOQUE FINAL + SAÍDAS)$, para cada item de produto tributado normalmente, observou-se que há registro de entradas e/ou estoques inventariados, no início do exercício, de itens cujas saídas não foram comprovadas documentalmente, apesar



CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

das intimações emitidas para esse fim, conforme demonstrado na Planilha OMIS_SAI_NORMAL, caracterizando omissão de saídas, em infração ao disposto nos artigos 127 e 176-A do Decreto 24.569/97;

IV) Foram direcionados dois Termos de Intimação (2020.01730 e 2020.03374) ao contribuinte objetivando manifestação sobre os trabalhos de auditoria. A primeira intimação objetivou a ciência do contribuinte sobre a codificação por ele mesmo utilizada em sua Escrita Fiscal Digital — emissões de terceiros/equipamento emissor de cupom fiscal; e emissões próprias(NFe), bem como fazer considerações acerca de eventuais inconsistências relativas aos códigos. Em resposta, a empresa confirma a correção dos códigos relacionados, conforme petição anexada ao processo. A segunda intimação objetiva dar conhecimento ao contribuinte acerca das diferenças apuradas no levantamento quantitativo unitário e colher esclarecimentos sobre as possíveis acusações que poderiam surgir daqueles resultados. Em resposta, o que se observa é uma admissão de correção dos cálculos do fisco, conforme manifestação do especialista em auditoria de estoques da firma ESTOQUE LEGAL constante no RELATORIO C&A — Filial 333 - CE, anexo III, da pasta RES Termo de intimação 202003374 - 333, ao mesmo tempo em que aponta, como motivo de agravamento das diferenças nas saídas, o fato de as entradas com CFOPs 1202 e 1411 não abastecerem os estoques da empresa, ao passo que as diferenças nas entradas foram agravadas pela permanência, nos estoques, das saídas realizadas pelos CFOPs 5926 e 5927 e cita alguns exemplos de ambas as ocorrências.

VI) Da análise dos casos apontados, verifica-se que, de fato, as diferenças apontadas no relatório de pendências são compatíveis com o quantitativo movimentado pelos referidos CFOPs, sugerindo que, realmente, não há movimentação nos estoques nas referidas operações, motivo pelo qual optou-se pela exclusão dos CFOPS 1202, 1411, 5926 e 5927 do relatório geral de diferenças, o que resultou em redução de R\$ 1.939.385,51 e R\$ 301.748,08 para R\$ 1.432.265,51 e R\$ 133.236,35 nas omissões totais de saídas e entradas, respectivamente.

A empresa interpõe impugnação, havendo destacado os seguintes aspectos:

I) nulidade do auto de infração por vício de motivação, no que se refere à penalidade cominada (art. 123, III, “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96), tendo em vista que seria caso de reenquadramento para as penalidades previstas nas alíneas ‘c’ ou ‘d’, do inciso I, do art. 123 da Lei nº 12.679/96;

II) a existência de erro no sistema de controle de estoque, que teria provocado a omissão de saídas;

III) sustenta a comprovação da emissão de notas fiscais de saída/inexistência de estoque a descoberto, sendo necessária a realização de perícia.



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

O julgamento singular decidiu pela procedência da autuação fiscal, considerando a omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, no período de 01/2016 a 12/2016, sendo aplicada a penalidade prevista no artigo 123, III, “b”, “1”, da Lei n° 12.670/96.

Em sede de recurso ordinário, a atuada reiterou os argumentos expendidos na defesa e pugnou pela nulidade e/ou improcedência da ação fiscal.

Por fim, a Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência da autuação, nos termos da decisão proferida na instância singular.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Versa o presente processo sobre autuação fiscal de omissão de saídas no valor de R\$ 584.880,15, no exercício de 2016, constatada por levantamento quantitativo de estoques, e configurada a partir da análise da EFD do contribuinte, consoante demonstrado no arquivo OMISSÕES_C&A_2016.

Convém, por oportuno, e antes de se adentrar ao mérito da lide, destacar que a atuada, por ocasião da impugnação e do recurso ordinário, suscitou a nulidade da ação fiscal, por enquadramento errôneo da penalidade aplicada. Destaque-se, porém, que tal aspecto não é matéria suscetível de apreciação em sede de nulidade, cabendo seu exame por ocasião da análise de mérito.

Assim, mesmo realizada de modo sucinto, a acusação fiscal permite ao contribuinte a perfeita identificação de seus aspectos materiais, sendo a penalidade enquadrada de modo preciso, em observância aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, descabendo a arguição da presente nulidade.

Ademais, não se verificam as hipóteses em que são cabíveis a arguição de nulidades, não sendo configurado, portanto, qualquer prejuízo à atuada, a teor dos arts. 83 e 84, § 8º, da Lei 15.614/2014:

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.

(...)



CEARÁ
GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

Art. 84. 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.

Deste modo, resta afastada a preliminar de nulidade suscitada.

Observa-se desde o teor da autuação, da narrativa trazida nas informações complementares e das provas anexadas aos autos, como, ainda, dos artigos da legislação a fundamentação suficiente para a conduta ilícita praticada pela recorrente. Assim considerado, observa-se válida a fundamentação dada pela autoridade fiscal, pautando a autuação em provas extraídas da documentação fiscal da EFD informada pela própria empresa e em planilhas anexadas, como já anteriormente citados. Pelo exposto, observa-se o cumprimento pela fiscalização da previsão contida nos incisos e § 2º do art. 41 do Decreto nº 32.885/18.

Quanto ao mérito, cabe trazer a lume que a metodologia empregada no levantamento fiscal encontra amparo nos termos do *caput* do art. 92, e em seu § 8º, III, da Lei nº 12.670/96, bem como em uma série de precedentes no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará, *in verbis*:

Art. 92. 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.

(...)

§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

(...)

III -diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO
SECRETARIA DA FAZENDA

Impende ressaltar que a técnica do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento contábil-fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária, a partir do exame das notas fiscais de entradas e saídas, bem como do Livro Registro de Inventário.

A infração cometida pela autuada cinge-se ao descumprimento de obrigações acessórias ou “deveres instrumentais”, que, na dicção do art. 113, § 2º do CTN “decorrem da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, tais como a falta de emissão de documentos fiscais e sua respectiva escrituração fiscal.

Sabe-se que a exigência do cumprimento das obrigações tributárias acessórias visa, precipuamente, o interesse da arrecadação e da fiscalização do ICMS, cuja finalidade é, na verdade, garantir o cumprimento da obrigação tributária principal, isto é, o pagamento do tributo. O descumprimento, pelo sujeito passivo, de qualquer obrigação tributária acessória torna-o passível de penalidades pecuniárias. Por essa razão, o § 3.º do art. 113 do CTN prescreve que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Neste sentido, e em análise à documentação elaborada por ocasião da ação fiscal, constata-se materializada a infração relatada no feito fiscal, havendo a autuada se restringido a mencionar inconsistências relacionadas à existência de erro no sistema de controle de estoque, que teria provocado a omissão de saídas, sem, contudo, haver especificado suas alegações, indicando fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito do Fisco, por meio de provas idôneas.

Assim considerado, depreende-se dos autos a materialização da omissão de receitas levada a efeito pela recorrente, imputada na presente acusação fiscal, não trazendo a autuada contraprovas aptas e suficientes a desconstituir a presente autuação, tendo como dispositivos infringidos os arts. 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97, com penalidade nos termos do art. 123, III, “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96, por ser a penalidade típica e aplicável à época dos fatos geradores.

De fato, infere-se que o contribuinte não anexou aos autos elementos probatórios suficientes a desconstituir a acusação fiscal, ou seja, não colacionou documentos que comprovem a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, agindo em desacordo com a distribuição do ônus da prova que lhe compete, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, nos termos do art. 117, da Lei nº 15.614/14, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:



CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

SECRETARIA DA FAZENDA

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 117. Aplicam-se, supletivamente aos processos administrativo-tributários as normas do Código de Processo Civil, excetuando-se as modalidades recursais neste previstas e as regras que lhe são pertinentes. (grifos nossos).

Por derradeiro, quanto ao pedido de perícia formulado, em sede de impugnação e de recurso ordinário, não o acolho porque não preenchidos os requisitos dos incisos I a IV do § 1º do art. 93 da Lei nº Lei 15.614/14. Ademais, nos termos dos incisos I, III e VI do art. 97, da Lei 15.614/14, entendo que os motivos que justificam o indeferimento do pedido de perícia são o fato de ter sido formulado de modo genérico; os fatos serem incontroversos e os elementos contidos nos autos serem suficientes à formação do convencimento do julgador; a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especializado.

Do exposto, conheço do recurso ordinário interposto para lhe negar provimento, afastando, de plano, as questões suscitadas em sede preliminar, de nulidade, por ausência de fundamentação, certeza e liquidez do lançamento, bem como, quanto ao mérito, das inconsistências apontadas no levantamento quantitativo, confirmando-se a decisão proferida em primeira instância, no sentido da **PROCEDÊNCIA** do auto de infração, com aplicação da penalidade do art. 123, III, "b", item 1, da Lei 12.670/96, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, e em conformidade com manifestação, em sessão, do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	R\$ 99.429,62
MULTA	R\$ 175.464,04
TOTAL	R\$ 274.893,66



DECISÃO:

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, preliminarmente, pelo afastamento da nulidade de vício de motivação (errôneo enquadramento da penalidade), arguida pela recorrente. Afastada por unanimidade de votos, sendo tratada no mérito. No mérito, resolve, por unanimidade de votos, negar provimento para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator, com os fundamentos do julgamento singular, aplicando a penalidade prevista no art. 123, III, “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96, entendimento referendado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de novembro de 2022.

Ivete Maurício de Lima
Presidente

Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia
Conselheiro Relator

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado
Ciente:___/___/___