



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

**RESOLUÇÃO Nº. 200/2022**

41ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 27 DE OUTUBRO DE 2022 – 08:30 h

**PROCESSO Nº:** 1/8/2021

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº:** 1/202006069

**RECORRENTE:** C & A MODAS S/A

**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**CONSELHEIRA RELATORA:** IVETE MAURÍCIO DE LIMA

**EMENTA:** MULTA – OMISSÃO DE SAÍDAS - Promover saídas decorrente de levantamento quantitativo de estoques de produtos que se submetem à sistemática de substituição tributária por entrada, nos moldes do Decreto nº 28.326 de 25 de julho de 2006. Infração aos artigos 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97, com aplicação da penalidade inserta no art. 123, III, “b”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. PROCEDENTE em Primeira Instância. Recurso Ordinário Conhecido e Desprovido, por unanimidade de votos, para manter a PROCEDÊNCIA do lançamento, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** OMISSÃO DE SAÍDAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE – PROCEDENTE.

**RELATÓRIO**

Na peça basilar sob análise, a autoridade fiscal relata que o contribuinte promoveu a saída de mercadorias sujeitas à substituição tributária por entradas sem a emissão do documento fiscal devido.

Infração detectada através do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias do período, conforme detalhamento contido nas Informações Complementares.

Indica como dispositivo infringido o art. 127 e art. 176-A do Decreto nº 24.569/97 e do Decreto nº 28.326/26, sugerindo a penalidade inserta no art. 123, III, “b”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, que resulta no lançamento da MULTA no valor de R\$ 16.522,38 (10%) calculados a partir da base de cálculo da omissão no valor de R\$ 165.223,80 (Cento e sessenta e cinco mil, duzentos e vinte e três reais e oitenta centavos).

De início, o autuante salienta que encaminhou ao contribuinte todas as planilhas e levantamentos efetuados para sua conferência, análise e justificativas, previamente à lavratura do auto de infração, conforme Termo de

Intimação nº 2020.04548 (fls. 09) e na oportunidade foi enviada a resposta anexa às fls. 13.

Detalha nas Informações Complementares sobre os procedimentos de fiscalização, inclusive menciona os Decretos nº 33.526/2020, 33.577/2020 e 33.587/2020 que tratam de prorrogações de prazo de conclusão das ações fiscais.

Descreve sobre a metodologia empregada e os CFOP's considerados (1926, 5926 e 5927) para realizar o levantamento fiscal que envolvem movimentação física de mercadorias.

Explica como se compõe o Relatório de Levantamento Quantitativo Financeiro Diário – LEQFIP, o que significa as legendas utilizadas e que no Resumo Geral se encontra os TOTAIS BASE DE CÁLCULO de acordo com a omissão e a sistemática de tributação.

Esclarece que a omissão de saídas do presente auto de infração decorre de mercadorias sujeitas à substituição tributária prevista no Decreto nº 28.326/2006.

Em apreciação pela Primeira Instância, a autoridade julgadora decide pela PROCEDÊNCIA do lançamento, enfrentando as questões de defesa, sob os seguintes fundamentos a seguir sintetizados:

- ✓ Afasta a nulidade suscitada por cerceamento ao direito de defesa, pois consta no Resumo Geral das Informações Complementares de que se trata cada um dos três autos de infração lavrados por omissão de saídas (AI nº 2020.06072-5, 2020.06069-6 e 2020.06074-9), que foram individualizados de acordo com a sistemática de tributação;
- ✓ Não poderia o autuante considerar os argumentos apresentados em resposta ao Termo de Intimação, posto que se trata de pedido de retificação de informações na EFD, não permitido por força do que dispõe o art. 276-K do Decreto nº 24.569/97;
- ✓ Cabe a autoridade julgadora enquadrar corretamente os dispositivos legais infringidos e aplicar a sanção correta ao fato, quando a infração estiver devidamente caracterizada nos autos, consoante dispõe o § 7º do artigo 84 da Lei nº 15.614/2014;
- ✓ Evidenciada a infração de omissão de saídas na constatação de que a empresa efetuou aquisições de mercadorias com notas fiscais em quantidades superiores às quantidades vendidas.

Contrapondo-se à decisão de PROCEDÊNCIA em Primeira Instância, o sujeito passivo apresenta as seguintes razões recursais (fls. 60/66):

1. Nulidade da decisão e determinação de novo julgamento: motivação insuficiente, não aborda sobre os documentos apresentados pela Recorrente, e ignora o princípio da verdade material;
2. Nulidade do auto de infração, pois além da motivação, o auto de infração deve se sustentar em prova individualizada e específica, identificando a materialidade do tributo e a infração imputada ao contribuinte de forma que possa compreender;

3. A fiscalização anexou um arquivo em PDF com 15.614 páginas, demonstrando o total das operações que foram base para a autuação de 06 (seis) autos de infração a saber: omissão de entrada (AI nº 2020.06068-4, 2020.06073-7 e 2020.06070-1) e omissão de saída ST (AI nº 2020.06069-6, 2020.06072-5 e 2020.06074-9);
4. Não há nos arquivos a individualização ou indicação de quais operações originaram a presente autuação ou as demais de forma que possibilite a Recorrente comparar se não foram duplicadas as autuações ou ainda conferir se os valores estão corretos;
5. Ao ignorar as informações prestadas pela Recorrente e especialmente, ao pedido de retificação do SPED para refletir a apuração e a movimentação em livros, constata-se que a fiscalização ao invés de dar concretude ao dever de orientação, focou apenas no dever de arrecadação;
6. Ao trazer aos autos a comprovação da emissão de Notas Fiscais de Saída ou da inexistência de estoque a descoberto, pelo princípio da verdade material é necessário reconhecer a improcedência, ainda que parcial, mesmo que para tanto seja necessária a determinação de perícia.

No Parecer nº 2022/69, o Assessor Processual Tributário OPINA pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal, considera que o lançamento está perfeitamente motivado e existe prova da materialidade da acusação fiscal, nos moldes estabelecidos no art. 827 do Decreto nº 24.569/97.

É o RELATÓRIO.

#### **VOTO DA RELATORA:**

A presente demanda trata de Recurso Ordinário interposto contra decisão de PROCEDÊNCIA em Primeira Instância, de lançamento fiscal que se baseia na metodologia de levantamento quantitativo de estoques, cujo resultado indica omissão de saídas desacobertadas de documento fiscal, em relação às operações com mercadorias que se sujeitam à sistemática de substituição tributária instituída pelo Decreto nº 28.326/2006.

Em primeiro plano, cabe analisar se há deficiência na fundamentação que tenha causado prejuízo à ampla defesa e ao contraditório, em razão de não ter o julgador enfrentado argumentos que, em tese, poderiam infirmar a conclusão.

Da leitura atenta da peça de julgamento, constata-se que a julgadora enfrentou de forma objetiva e com muita clareza os principais argumentos desenvolvidos pela ora impugnante, que pudessem interferir na solução da lide, de forma a não deixar lacuna sobre a materialidade da infração e o motivo de não ter a autoridade fiscal acatado o pedido de retificação das inconsistências de sua escrituração fiscal.

Nesse diapasão, não há como ser acolhida a NULIDADE da decisão de Primeira Instância, em face de ter sido proporcionado à parte um pleno diálogo e conhecimento das razões de decidir, possibilitar que o sujeito passivo recorra adequadamente e a instância superior controle com segurança a justiça e a legalidade das decisões submetidas à sua revisão.

Também no âmbito de preliminar, a Recorrente suscita que o lançamento em apreciação apresenta vício de motivação, uma vez que não se sustenta em prova individualizada e específica, de forma que possibilite a identificação da base de cálculo do presente auto de infração, em relação aos demais autos de infração lavrados na mesma ação fiscal (06 AI's).

Consoante já exposto pelo julgador de Primeira Instância, a autoridade lançadora explicou minuciosamente nas Informações Complementares que as diferenças classificadas como SAÍDAS SEM NOTA FISCAL foram tratadas separadamente de acordo com a sistemática de tributação, da seguinte forma:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária previsto no Decreto nº 28.326/2006 – alíquota 0 (AI nº 2020.06069-6);
2. Omissão de saídas tributadas pelo regime de substituição previsto no Decreto nº 28.746/2007 – alíquota 1% (AI nº 2020.06072-5);
3. Omissão de saídas tributadas pelo regime normal (débito e crédito) – alíquota 17% (AI nº 2020.06074-9);

Antes desse esclarecimento, o agente atuante assevera que as mercadorias incluídas no presente levantamento foram aquelas tributadas na forma do Decreto nº 28.326/2006 e discrimina os CFOP's considerados que efetivamente envolvem movimentação no estoque de mercadorias.

Como se vê, as informações prestadas pelo atuante e as provas elaboradas, que se baseiam nos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD, dos documentos fiscais emitidos e destinados e dos estoques iniciais e finais, consolidados em arquivos entregues ao sujeito passivo, representam elementos suficientes para motivar o lançamento, que se ampara em metodologia válida e prevista no Regulamento do ICMS.

Por tais razões, não se vislumbra prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, tanto que na etapa anterior a autuação, o agente fiscal oportunizou a análise do levantamento fiscal por meio do Termo de Intimação nº 2020.04548 e nesse momento demonstrou plena compreensão dos fatos (documento às fls. 13), limitando-se a justificar que a causa das distorções se deve a erro sistêmicos nas parametrizações dos CFOP's das notas fiscais emitidas e recebidas.

Adentrando no mérito, calha salientar que o ilícito fiscal constatado por meio da técnica de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, indica que alguns produtos que o contribuinte comercializa tiveram entradas acobertadas por documento fiscal e estoque inicial em quantidades superiores do que as saídas e estoque final, o que caracteriza que ocorreram saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal.

Destarte, depreende-se sem dificuldades que o atuante comprovou que o contribuinte descumpriu com a obrigação de emitir nota fiscal na saída, enquanto que o sujeito passivo não se esforçou para alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo para atestar a inexistência do fato considerado ilícito.

É certo que cabe ao Fisco o ônus da prova, como assim o fez, mas por outro lado não pode o contribuinte simplesmente ignorar o levantamento fiscal realizado pelo atuante que foi devidamente entregue junto com o auto de infração como prova material, embasado no sistema de levantamento de

estoque que apura possíveis diferenças nos quantitativos de mercadorias, sem indicar possíveis distorções de forma objetiva e precisa.

Outrossim, a justificativa trazida aos autos durante o procedimento fiscal, com a pretensão de corrigir prováveis inconsistências na escrituração fiscal, não há

como ser acatada, por não se caracterizar como “confissão espontânea”, consoante estabelece o parágrafo único do art. 138 do CTN:

*“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

Diante do levantamento fiscal que aponta diferenças entre a quantidade de mercadorias declaradas pelo contribuinte e a apurada pelo agente fiscal, com base nas notas fiscais de entradas, saídas e inventários do exercício fiscalizado, resta configurada a infração de omissão de saídas, cujas entradas foram tributadas no regime de substituição tributária, sujeitando o contribuinte à penalidade estabelecida pelo autuante.

Ademais, enquanto a atividade de lançamento é plenamente vinculada, a de julgamento se volta para o controle da legalidade, não cabendo a este órgão julgante negar aplicação a dispositivos de lei por força de sua limitação de competência prevista no art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014.

Por fim, o fato do contribuinte se enquadrar numa atividade sujeita ao pagamento da substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria, não há mais ICMS a ser recolhido na saída, restando assim caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, pela falta da emissão do documento fiscal, em consonância com o estabelecido nos artigos 127 e art. 176-A do Decreto nº 24.569/97, submetendo assim, a penalidade indicada no art. 123, III, B, item 2 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

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

PERÍODO DA INFRAÇÃO	BASE DE CÁLCULO	MULTA (10%)
<b>01 a 12/2016</b>	R\$ 165.223,80	R\$ 16.522,38

#### **É o VOTO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é a **RECORRENTE C & A MODAS S/A e RECORRIDO - CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

Presentes à Sessão o Presidente Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior, as Conselheiras Sabrina Andrade Guilhon e Ivete Maurício de Lima e dos conselheiros,

Geider de Lima Alcântara, Felipe Silveira Gurgel do Amaral, Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia e Pedro Jorge Medeiros. Presentes ainda o Sr. Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto e secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

**DECISÃO:**

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) Nulidade da decisão 1ª. Instância. 2) Vício de motivação, por erro na capitulação legal. **3) Multa por obrigação acessória.** 4) Cerceamento direito defesa. Afastadas por unanimidade de votos. 5) Multa confiscatória. Não cabe a este órgão julgante negar aplicação a dispositivos de lei por força de sua limitação de competência prevista no art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014. Em relação ao mérito, resolve por unanimidade de votos, negar provimento para julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com os termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2022.

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior  
**Presidente da 1ª Câmara**

Matteus Viana Neto  
**Procurador do Estado**  
Ciência em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Ivete Maurício de Lima  
**Conselheira RELATORA**