



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 122 /2012

037ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 13.02.2012

PROCESSO Nº 1/3323/2003 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200305449

RECORRENTE: PETRI COMERCIAL LTDA E CÉLULA DE JULG. DE 1ª  
INSTÂNCIA

RECORRIDO: AMBOS

RELATOR: CONS. ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA

AUTUANTE: ANTONIO VALDEMIRO DIAS DO CARMO

**EMENTA: ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – OMISSÃO DE ENTRADAS.** 1 – O contribuinte adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de notas fiscais. 2 – Infração detectada mediante o uso de SLE. 3 – Caracterizada a infringência ao Art. 139 do Decreto nº 24.569/97, com imposição da penalidade incerta no Art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. 4 – Recursos oficial e voluntário conhecidos e providos. 5 – Ação fiscal julgada **PARCIALMENTE-PROCEDENTE**, com base em laudo pericial às fls. 203 a 205 dos autos. 6 – Decisão por unanimidade de votos e em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão do ilustre representante da Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

O auto de infração acusa a empresa de descumprir a legislação tributária estadual, nos exatos termos do seguinte relato:

**“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL - OMISSÃO DE ENTRADAS.**

**O CONTRIBUINTE ADQUIRIU MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA ENTRADA, DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL, NO MONTANTE DE R\$ 134.275,21 DURANTE O PERÍODO DE 01.01.2003 A 11.03.2003, CONFORME LEVANTAMENTO DE ESTOQUE PROCEDIDO EM SEUS LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS, RELATÓRIOS ANEXOS.”**

Apontada infringência ao Art. 139 do Decreto nº 24.569/97. Proposta a aplicação da penalidade prevista no Art. 878, III, “a” do Decreto nº 24.569/97 (Art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96).

1



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Nas Informações Complementares o Autuante reitera a acusação fiscal, mencionando que as operações em questão se referem a aquisições de pneus. Esclarece que na formação da base de cálculo, foram considerados os estoques iniciais e finais, bem como as notas fiscais de entradas e saídas. Informa que o estoque final corresponde à contagem parcial de estoque, efetuada no dia 11.03.2003, data do início dos trabalhos de auditoria, conforme planilha anexa. E, finalmente, explica que lavrou o auto de infração exigindo ICMS e multa por se tratar de mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária pelas entradas, cujo ICMS ST não foi recolhido na entrada e cujas saídas se deram sem debitamento do imposto, além da impossibilidade de formar a base de cálculo da substituição em razão da ausência das notas fiscais relativas às entradas.

Ação fiscal realizada através do Sistema de Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias - SLE.

A autuação resultou no lançamento do seguinte crédito tributário:

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	134.275,21
ICMS (17%)	22.826,78
Multa (40%)	53.710,08
<b>TOTAL</b>	<b>76.536,86</b>

Intimada do lançamento de ofício, a autuada apresentou defesa com as seguintes alegações:

- Que o Auditor Fiscal deixou de anexar o Inventário de 31.12.2002, incluindo somente um Relatório com a Posição do Inventário expedido pelo próprio autuante;
- Que deste modo não fica claro qual a fonte dos dados apresentados no referido relatório, o que impossibilita totalmente o contraditório, ferindo de morte o princípio constitucional da ampla defesa;
- Que fica evidenciado o cerceamento ao direito de defesa, devendo o Auto de Infração ser julgado nulo, pois não se pode desenvolver o contraditório de um levantamento quando há ausência de um dos elementos básicos, haja vista que faltam os quantitativos iniciais;
- Que no Processo Administrativo Tributário como no Processo Penal a prova cabe a autoridade que está acusando, devendo as provas que deram origem a suas acusações virem acostadas ao processo;
- Que nas autuações baseadas em informações de inventários inicial e final torna-se obrigatório cópias dos citados relatórios, pois, não o sendo, não ficará provado que aquele é o inventário real declarado pela empresa, por conseqüência não ficará provado o alegado no auto de infração;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

- Que as conclusões do Auditor se baseiam em premissas não verdadeiras, considerando uma hipótese não comprovada de quantidade inicial do estoque para desembocar em uma quantidade final que deveria ser igual ao que foi contado;
- Que a contagem foi efetuada sem o menor cuidado, tendo o atuante exigido que uma funcionária, sem autorização do representante legal, e sem ter acompanhado a "pseudoconferência", assinasse o levantamento das mercadorias;
- Que na verdade não houve levantamento, afinal, como justificar tantos defeitos, com várias notas não computadas e não constando sequer a comprovação do inventário inicial, uma peça impar para as conclusões do atuante;
- Que fica provado que os dados apresentados pelo Agente do Fisco não estão condizentes com as provas anexadas ao AI, razão pela qual não há como prosperar o auto de infração.

Às fls. 78/79 dos autos o representante da empresa elenca supostos equívocos cometidos no levantamento fiscal, relativamente aos estoques iniciais e principalmente em relação a várias entradas de mercadorias ocorridas no período, que, segundo ele, não foram computadas pelo agente atuante. A defesa indica os números de diversas notas fiscais que não teriam sido lançadas pelo auditor e anexa cópias das mesmas à peça impugnatória.

Ao final, a impugnante requer a declaração de nulidade da autuação e de todo o processo, bem como a total improcedência da acusação fiscal.

O julgador de 1ª Instância, antes de se manifestar sobre o feito, e considerando os argumentos expendidos na defesa, solicitou a realização de Perícia no sentido de averiguar os elementos apresentados pela empresa e, em sendo os mesmos procedentes, elaborar novo Relatório Totalizador Anual do Levantamento de Mercadorias.

Na perícia fiscal os questionamentos argüidos pela impugnante restaram parcialmente comprovados, tendo sido constatado que o agente fiscal realmente deixou de considerar em seu Relatório de Entradas por Documentos as notas fiscais de entradas de mercadorias elencadas na peça defensiva, conforme Laudo Pericial às fls. 96-100. No entanto não foi possível confrontar o Relatório da Posição do Inventário de 31.12.2002 acostado aos autos com o livro Registro de Inventários original, uma vez que a empresa não o apresentou à Perícia alegando não tê-lo encontrado.

Desse modo, a CEPED elaborou novos relatórios do SLE (fls. 101-150) apontando ao final nova base de cálculo da autuação no valor de R\$ 11.767,55. (fl. 103).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Devolvido o processo à apreciação do julgador singular, este, após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante, julgou a acusação fiscal **PARCIALMENTE PROCEDENTE**, em razão da diminuição do crédito tributário decorrente do trabalho realizado pela Perícia. O ilustre julgador reconheceu, ainda, o direito da autuada à redução no percentual da multa, de 40% para 30%, em face da Lei nº 13.418/2003, que modificou a redação do Art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96.

O novo crédito tributário ficou assim constituído:

<b>Demonstrativo do Crédito (R\$)</b>	
Base de Cálculo	11.767,55
ICMS (17%)	2.000,48
Multa (30%)	3.530,26
<b>TOTAL</b>	<b>5.530,74</b>

E por ter decidido contrariamente, em parte, à Fazenda Pública, o julgadora procedeu à remessa de ofício do processo para reexame do Conselho de Recursos Tributários, consoante preceituam os artigos 65 e 66 do Dec. 25.468/99.

A autuada, por sua vez, ainda não satisfeita com a decisão de 1ª Instância, também interpôs recurso ao CRT, repetindo, em essência, os argumentos já expostos na defesa, e acrescentando outros em contestação à decisão recorrida, mormente quanto ao que entendeu ser uma inversão do ônus da prova o que fora exigido pelo julgador monocrático, relativamente à alegação defensiva pela nulidade da autuação por não ter o agente fiscal trazido aos autos de cópia do livro Registro de Inventários.

Argumenta, ainda, que, estando as mercadorias objeto da autuação sujeitas à sistemática de tributação por substituição tributária, e as saídas das mesmas devidamente escrituradas, deveria ser aplicada ao caso a disposição contida do Art. 126, parágrafo único da lei nº 12.670/96, reduzindo o valor da penalidade a 1% do valor das operações.

Demais disso, a recorrente também manifesta insatisfação com as informações da Perícia, por esta não ter respondido aos questionamentos levantados por ela, solicitando o retorno dos autos àquele setor para fins de complementação do trabalho pericial.

Ao final pede que seja reformada a decisão recorrida, pugnano mais uma vez pela nulidade ou improcedência da acusação fiscal.

A Consultoria Tributária, mediante Parecer aprovado pelo ilustre representante da PGE, opinou pelo conhecimento de ambos os recursos, para, no entanto, negar-lhes provimento, a fim de que seja confirmada a decisão de 1ª Instância, pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal.

Em 27 de maio de 2011 o processo foi submetido à apreciação da 1ª Câmara de Julgamento, ocasião em que esta, *"por unanimidade de votos, resolve*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

conhecer de ambos os recursos, para converter o curso do julgamento em realização de DILIGÊNCIA para oportunizar à autuada a apresentação do Livro Registro de Inventário de 31.12.2002 e averiguar possíveis divergências com os registros fiscais procedendo às devidas correções, se for o caso...", conforme Despacho do relator às fls. 200 e 201 dos autos.

Desse modo, a CEPED realizou novo trabalho pericial, após o qual restou comprovada a efetiva ocorrência da omissão de entradas de mercadorias de que trata o Auto de Infração em referência. Todavia, a base de cálculo do lançamento foi reduzida ao montante de R\$7.733,97 (sete mil, setecentos e trinta e três reais e noventa e sete centavos), conforme laudo pericial às fls. 203 a 205.

É o relatório. AFL.

#### VOTO DO RELATOR

Trata-se de recursos oficial e voluntário objetivando o reexame de decisão de 1ª Instância. Ambos os recursos preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Conforme relatado, o presente processo versa sobre auto de infração em que o contribuinte é acusado de ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no período de 01.01.2003 a 11.03.2003.

O julgador de 1ª Instância, rejeitando a preliminar de nulidade suscitada pela então impugnante, adotou entendimento de que a infração apontada na peça inicial restou comprovada. No entanto modificou-lhe o *quantum* tributário exigido, com base em laudo pericial às fls. 203 a 205.

Após cuidadoso exame do processo me convenço de que ambos os recursos devem prosperar. Antes, porém, de adentrar ao *meritum causae* é mister enfrentar questão preliminar suscitada pela recorrente.

Logo de início, afastado a preliminar de nulidade argüida pela parte, em razão de não ter o agente autuante trazido aos autos cópia do Livro Registro de Inventário referente a 31.12.2002. Entendo que a controvérsia restou superada com a realização da segunda perícia, quando a recorrente finalmente trouxe aos autos cópia do aludido Livro (fls. 211 a 231). Então se pôde constatar que o Relatório da Posição do Inventário usado pelo auditor como referência dos estoques iniciais de mercadorias, salvo alguns poucos erros quantitativos e de preços de alguns produtos, – já devidamente corrigidos pela CEPED –, guarda completa fidedignidade com o Inventário original da empresa.

A argüição de nulidade, portanto, não procede.

No tocante ao mérito da ação fiscal, é importante assinalar que a mesma foi realizada mediante o emprego do Sistema de Levantamento de Estoque – SLE.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Referido método de fiscalização consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques de mercadorias registrados nos livros e documentos fiscais do contribuinte, relativamente a certo intervalo de tempo, no caso em espécie, de 01/01/2003 a 11/03/2003.

A técnica encontra-se albergada no Art. 827 do Dec. nº 24.569/97, in verbis:

*“Art. 827. 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.”*

Oportuno consignar que nessa sistemática de fiscalização, o agente fazendário, de posse dos livros e documentos fiscais ou arquivos eletrônicos entregues pelo contribuinte, alimenta o SLE, produzindo ao final o Relatório Totalizador Anual do Levantamento de Mercadorias. Eis por que o referido método é considerado um dos mais seguros para se detectar omissão de entradas ou saídas, já que as informações são prestadas pelo próprio contribuinte.

Trata-se, pois, de uma metodologia que, além de legal, é tecnicamente confiável, porquanto fundada em análise quantitativa do movimento real de mercadorias da empresa.

Entretanto, a despeito da comprovada eficácia da técnica em referência, suas conclusões de modo algum estão imunes a erros, uma vez que dependem diretamente do modo como o Sistema é alimentado pelo agente responsável. Se ocorrer algum equívoco na inclusão dos dados, – por erro de digitação, por exemplo –, o Relatório Totalizador fatalmente resultará impreciso.

E no presente caso ficou demonstrado que, efetivamente, o SLE elaborado pelo agente fiscal continha alguns erros, os quais, no curso do processo, foram apontados pela autuada e devidamente corrigidos pela Perícia Fiscal.

Todavia, mesmo após os ajustes realizados pela CEPED, ainda restou caracterizada a infração apontada no AI de que ora se cuida, se bem que em montante inferior ao originalmente lançado.

Com efeito, a Célula de Perícias do CONAT concluiu pela ocorrência de OMISSÃO DE ENTRADAS no montante de R\$ 7.733,97 (sete mil, setecentos e trinta e três reais e noventa e sete centavos), consoante laudo às fls. 203 a 205, devendo a empresa autuada sujeitar-se à sanção legal cabível à espécie.

Quanto aos argumentos da recorrente pela aplicação do Art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96 ao presente caso, creio que seja inviável, haja vista não

 6





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

se fizerem presentes na espécie as condicionantes legais associadas ao mencionado dispositivo. Senão vejamos:

*“Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.*

*Parágrafo único. A penalidade prevista no caput será reduzida para 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações quando estas estiverem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou contábeis do contribuinte.” (Destaquei).*

Observe-se que a aplicação do tratamento tributário reclamado pela recorrente está condicionada a que, cumulativamente, o ICMS ST referente às operações em tela tivesse sido recolhido e, ainda, que as mesmas operações estivessem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou contábeis do contribuinte.

Ocorre que a empresa não satisfaz tais condições, e nem mesmo poderia fazê-lo, uma vez que a infração em que incidiu a autuada consistiu justamente na aquisição de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, daí a Omissão de Entradas. Ora, se a incidência do ICMS ST nas operações com Pneus (artigos 539-542 do RICMS-Ce) se dá pelas entradas, e estas foram omitidas, é óbvio que não houve o pagamento do imposto. Por outro lado, não há também como sequer se cogitar da escrituração dessas operações, uma vez que as mesmas ocorreram sem notas fiscais.

Portanto, entendo que agiu com acerto o nobre auditor ao proceder à lavratura do auto de infração com imposição da penalidade incerta no Art. 878, III, “a” do Dec. nº 24.569/97 (Art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96), observadas as alterações realizadas pela Perícia na base de cálculo do lançamento, culminando na exigência do seguinte crédito tributário:

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	7.733,97
ICMS (17%)	1.314,77
Multa (30%)	2.320,19
<b>TOTAL</b>	<b>3.634,96</b>

*Ex positis*, voto no sentido de que os recursos oficial e voluntário sejam conhecidos e providos, para julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, com base no 2º laudo pericial constante às fls. 203 a 2005 dos autos.

É o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento


**DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente: **PETRI COMERCIAL LTDA** e Célula de Julgamento de 1ª Instância, e Recorrido: Ambos. **Decisão:** A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer de ambos os recursos, dar-lhes provimento, para julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base no 2º laudo pericial constante nos autos, fls. 203/205, nos termos do voto do relator, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, a Conselheira Anneline Magalhães Torres. Presente para apresentação de defesa oral, o representante legal da recorrente, Dr. Ricardo Sergio Teixeira.

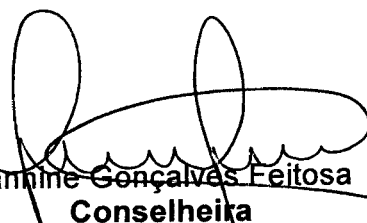
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 29 de Março de 2012.

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Presidente

José Sidney valente Lima  
Conselheiro

  
Anneline Magalhães Torres  
Conselheira

  
Eliane Resplande Pigueiredo de Sá  
Conselheira

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Abílio Francisco de Lima  
Conselheiro Relator

  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

---

  
José Romulo da Silva  
Conselheiro

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro

  
Mateus Viana Neto  
Procurador do Estado