



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 238 /2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

115ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 28/07/2010

PROCESSO Nº: 1/793/2008

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200800808

AUTUANTE: FRANCISCO DAS CHAGAS S ARAÚJO MATRICULA Nº: 06404219  
ANTONIO CARLOS OLIVEIRA DO AMARAL MATRICULA Nº: 06282016

RECORRENTE: MAV MERCADO DE ATACADO E VAREJO DE ALIMENTOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA

EMENTA: ICMS- OMISSÃO DE COMPRAS. SUPERMERCADO. ATIVIDADE MISTA (COMÉRCIO E INDÚSTRIA). Infração constatada através de levantamento quantitativo de mercadorias-SLE. Falha na elaboração do levantamento fiscal. No presente caso não foram consideradas as peculiaridades inerentes a atividade industrial. Os agente fiscais não fizeram a conversão dos produtos acabados em matéria prima, a fim de uniformizar as mercadorias objeto de análise no levantamento fiscal. Inviável a realização de exame pericial, uma vez que não foram trazidos aos autos os elementos necessários à referida conversão, tais como a composição dos produtos, índices de perda e outros elementos pertinentes ao custo de produção. Auto de infração julgado NULO, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.732/97. Recurso voluntário conhecido e provido. Reformada, por maioria de votos, a decisão condenatória de primeira instância.

**RELATÓRIO**

Consta da inicial do presente processo que a empresa acima identificada adquiriu mercadorias tributadas sem nota fiscal, durante o exercício de 2005, no valor de

R\$ 1.646.067,68, conforme demonstrado no quadro totalizador do levantamento quantitativo de estoque de mercadorias anexados autos.

Os agentes fiscais indicaram como infringido o art. 139 do Dec. nº 24.569/97, aplicando a penalidade prevista no art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96.

Complementando o auto de infração, a autoridade fiscal informa o seguinte:

1. Que o levantamento fiscal foi elaborado com as informações constantes nos bancos de dados fornecidos pela empresa autuada através dos arquivos magnéticos, entradas, saídas e estoque levantado em 31/12/2005.
2. Que a empresa autuada não informou o estoque inicial do exercício de 2005, apesar de ter declarado na GIEF estoque no valor de R\$ 17.060,00.

O lançamento fiscal é instruído com os seguintes documentos: Ordem de Serviço nº 2007.28320, Termo de Início de Fiscalização nº 2007.24605, Termo de Conclusão nº 2008.01286, cópia do inventário levantado em 31/12/2005, quadro totalizador do levantamento quantitativo de mercadorias e AR referente à intimação do auto de infração em tela.

Tempestivamente a empresa autuada contestou o lançamento fiscal.

O auto de infração foi julgado procedente em primeira instância, por entender a autoridade julgadora que o ilícito denunciado na inicial estava devidamente comprovado nos autos.

Insatisfeita com a decisão singular, a autuada dela recorre, arguindo em seu favor os seguintes argumentos:

1. Que houve o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que os agentes autuantes, quando da elaboração do levantamento fiscal, não trouxeram elementos suficientes para que pudesse atestar como foi procedida a divisão das supostas diferenças encontradas, notadamente entre os produtos sujeitos a tributação normal, isentos, sujeitos ao regime de substituição tributária e alíquota de 25%.
2. Que a acusação de omissão de compras é totalmente improcedente, tendo em vista que todas as mercadorias adquiridas tiveram o tratamento tributário correto, notadamente no que se refere ao cadastramento das notas fiscais de entradas e saídas e seu registro nos livros fiscais.
3. Que os agentes fiscais elaboram o levantamento quantitativo sem observar aos produtos utilizados nas suas embalagens, bem como as mercadorias de fabricação própria, as perdas e os extravios. Alega ainda que não foram consideradas as diferenças de alíquotas e natureza de cada produto, sendo

incluso os produtos de cesta básica com a mesma tributação de produtos com tributação normal.

4. Que nem tudo que adquiria era vendido da mesma forma, já que comprava farinha de trigo e realizava a venda em forma de pizza, assim como adquiria produtos alimentícios separadamente e os vendia na forma de cesta básica.
5. Requer, por fim, a realização de exame pericial em seus livros e documentos fiscais como forma de comprovar a veracidade de seus argumentos.

A Consultoria Tributária opinou pela confirmação da decisão condenatória de primeiro grau.

É o relatório.

#### VOTO DO RELATOR

Discute-se no presente processo a exigência de multa, lançada no auto de infração em lide, por ter constatado a fiscalização, através de levantamento quantitativo de mercadorias, que a empresa autuada adquiriu, sem nota fiscal, mercadorias sujeitas a tributação normal.

#### . DA VALIDADE DO SLE NA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE COMPRAS E DE VENDAS EM SUPERMERCADO.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que a metodologia adotada pela fiscalização para constatar a infração denunciada é válida quando são observadas as regras que lhe são pertinentes e as peculiaridades da atividade econômica exercida pela empresa fiscalizada.

No caso em apreço, a empresa autuada exerce a atividade de supermercado, que abrange tanto a atividade comercial como a industrial. Como é sabido, além da revenda de mercadorias, a maioria dos supermercados exerce também atividade industrial ou assemelhada, pois transforma insumos em produtos acabados.

No setor de panificação, por exemplo, são produzidos bolos, pães, biscoitos e outros tipos de massas, cuja matéria prima é retirada das aquisições promovidas pela empresa. Na fabricação destes produtos são consumidos farinha de trigo, manteiga, açúcar e outros insumos.

No caso de que se cuida, os autuantes não consideraram essa particularidade e elaboraram o levantamento quantitativo de estoque como se todas as mercadorias adquiridas tivessem sido vendidas da mesma forma.

Em momento algum, os agentes do Fisco investigaram junto a contabilidade da empresa autuada a quantidade de cada insumo utilizado na produção das mercadorias de fabricação própria. Eles simplesmente fizeram a contagem das mercadorias adquiridas e das que foram vendidas. Isto resultou, por óbvio, em omissão de compra dos produtos que foram fabricados pela autuada e omissão de venda das mercadorias que foram utilizadas como matéria-prima.

A meu ver, o procedimento correto seria fazer um levantamento quantitativo das mercadorias produzidas pelo estabelecimento para, a partir daí, encontrar a quantidade de matéria-prima utilizada.

Para que isto fosse possível, o agente do fisco teria que dispor da quantidade de insumo necessária na fabricação de cada mercadoria, levando em consideração os percentuais de perdas verificados no processo de industrialização.

Tal procedimento deveria também ter sido utilizado com relação as aves, carnes e peixes, pois a empresa adquire boi, frango e peixe inteiros e os revende em pedaços menores, tais filés de carne, frango e peixe. Neste processo, semelhante ao processo industrial, há uma transformação do produto inicialmente adquirido e isto não foi considerado pelo agente fiscal.

Se o supermercado exerce essa atividade mista é claro que esta particularidade deve ser considerada no levantamento fiscal, sob pena de apresentar resultados incompatíveis com a sua realidade comercial.

No que se refere à atividade comercial, os agentes fiscais não consideraram que a autuada vendia também cestas básicas montadas com seus produtos. Neste processo, semelhante ao da industrialização, a empresa dá entrada em vários produtos, como açúcar, arroz, feijão, farinha, etc., e promove a sua saída de outra forma, no caso, em cesta básica. O trabalho de fiscalização não considerou também este aspecto, distorcendo ainda mais o resultado apresentado no quadro totalizador.

#### . DA INVIABILIDADE DO TRABALHO PERICIAL.

Entendo que remeter o processo a Célula de Perícia só seria viável se a atividade da empresa fosse meramente comercial, pois não vejo empecilho algum converter as cestas básicas em mercadorias e usar a mesma unidade de medida no levantamento fiscal.

Todavia, com relação aos produtos que foram objeto de transformação, entendo que os elementos constantes dos autos são insuficientes para corrigir a distorção constatada, pois não foram apresentados os percentuais de perda e quantidade de insumos utilizados na fabricação de cada produto.

Coletar tais informações e transformar os produtos acabados em matéria prima para só então inseri-lo no levantamento quantitativo de mercadorias seria, no meu entender, refazer a ação fiscal, atividade defesa a Célula de Perícias e Diligências,

 4

cuja atividade é complementar e esclarecer as provas trazidas aos autos e não produzir provas que deveria ter sido feita pelo agente autuante.

Acerca da instrução probatória da acusação fiscal, Paulo Bonilha defende o seguinte entendimento:

*“O poder instrutório das autoridades de julgamento (aqui englobamos a de preparo) deve se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos, mas sua atuação não pode implicar invasão dos campos de exercícios de prova do contribuinte ou da Fazenda. Em outras palavras, o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo”. (BONILHA, Paulo Celso B. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo. Dialética. 1997. p.77/78)*

É bom repisar que o SLE é válido sim para constatação de omissão de venda e de compra na atividade de supermercado. Ele apenas deve ser alimentado, com relação aos produtos de fabricação própria, com as informações compatíveis com os produtos cuja comparação está sendo efetuada.

Em outras palavras, não se pode comparar produtos acabados (bolos, pães e biscoitos) com matéria-prima (farinha de trigo, manteiga, açúcar, etc.). Deve haver primeiramente a conversão desses produtos em matéria prima para só então fazer o confronto das quantidades adquiridas e vendidas, levando em consideração os inventários levantados no início e no fim do período fiscalizado.

Se o caso em tela se tratasse de uma atividade puramente industrial não restaria dúvida quanto à nulidade do procedimento fiscal, já que a prova produzida pela fiscalização seria incompleta, insuficiente para verificar a certeza e liquidez do crédito tributário. Em situações análogas esta Câmara de Julgamento tem decidido pela nulidade do procedimento fiscal, consoante se vê na ementa da resolução nº 91/2009 da 1ª Câmara de Julgamento, *in verbis*:

*“EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS, detectada através do Sistema de Levantamento de Estoque -SLE. Ação fiscal Projeto Profundidade. AUTO DE INFRAÇÃO NULO por cerceamento ao direito de defesa, não foi considerado no levantamento os aspectos inerentes à atividade do contribuinte tais como perdas no processo produtivo, estoques de terceiros em poder do autuado, notas de remessas entre outros pontos dificultando o contribuinte de apresentar sua defesa quanto aos relatórios de entrada, saída e totalizador. Decisão ampara no artigo 53 do Dec. 25.468/99. Recurso voluntário conhecido e provido. Decisão por Unanimidade de votos e de acordo com Parecer do Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado”.*

Como no presente caso a atividade exercida pela autuada é mista (comércio e indústria), pairou a dúvida, durante os debates entres os conselheiros, se poderia

aproveitar o levantamento fiscal somente para as mercadorias destinadas somente a revenda.


Considerar somente as mercadorias objeto de revenda, excluindo do levantamento fiscal as mercadorias cuja movimentação foi prejudicada pela deficiência no método de apuração, seria considerá-lo parcialmente válido para apuração das mercadorias exclusivamente destinadas a revenda e imprestável, porque insuficiente, para os produtos objeto de transformação.

Ou levantamento fiscal é totalmente válido para comprovar a infração denunciada ou não, pois, a prevalecer o entendimento de que seria válido somente em relação as mercadorias objeto de revenda, que argumento se utilizaria para fundamentar a parcial procedência do auto de infração se nos autos não foi possível analisar a correção do lançamento fiscal relativamente aos produtos industrializados, já que as provas eram insuficientes?

É por tais razões que declaro nulo o procedimento fiscal, nos termos do art. 32 da Lei nº 12.732/97, por entender que o vício verificado na elaboração dos trabalhos de fiscalização contaminou todo o levantamento fiscal, impedindo a verificação acerca da certeza e liquidez do crédito tributário lançado. Acrescente-se ainda que falha constatada não é passível de correção por meio de exame pericial, em face da ausência de alguns elementos probatórios que deveriam ter sido produzidos pelos agentes fiscais e não foram. Instruir posteriormente o processo com novos elementos de provas constituiria, a meu ver, em uma nova ação fiscal, o que é defeso a Célula de Perícias e Diligências.

Ante ao exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória de primeira grau, declarando, em grau de preliminar, a NULIDADE do presente auto de infração, contrariamente ao parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Doute Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



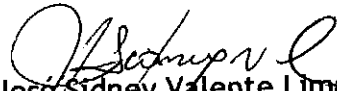
**DECISÃO:**


Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente MAV-MERCADO DE ATACADO E VAREJO DE ALIMENTOS LTDA e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Resolvem os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, para por maioria de votos dar-lhe provimento, reformando a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, declarando em grau de preliminar a NULIDADE processual, em razão de erro na metodologia utilizada na fiscalização, que não considerou elementos próprios da atividade industrial, nos termos do voto do relator, contrariamente ao parecer do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Alfredo Rogério Gomes de Brito, Abílio Francisco de Lima e José Rômulo da Silva que se manifestaram contrários a nulidade. Presente, para apresentação de sustentação oral, o Dr. José Erinaldo Dantas, representante legal da recorrente. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Raul Amaral Júnior.


SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de 02 de 2.010.

  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTE

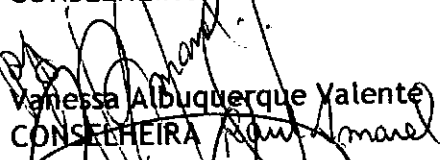
  
José Sidney Valente Lima  
CONSELHEIRO RELATOR

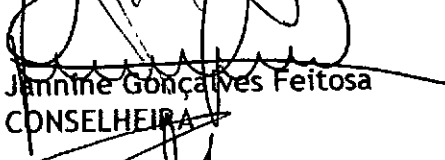
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
CONSELHEIRO

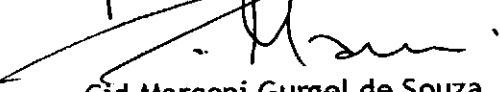
  
Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO

  
Ana Maria Martins Timbó Holanda  
CONSELHEIRA

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO

  
Vanessa Albuquerque Valente  
CONSELHEIRA

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRA

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
CONSELHEIRO

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO