



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 601 /2014
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
104ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17/09/14
PROCESSO Nº.: 1/1740/2010
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/201005627-1
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
RECORRIDA: LOJAS AMERICANAS S/A
AUTUANTE: José Mirtônio Colares Melo
MATRÍCULA: 087982-1-6
RELATOR: Conselheiro José Gonçalves Feitosa

EMENTA: ICMS – 1. **OMISSÃO DE ENTRADAS.** 2. Após exames da movimentação do fluxo do estoque do contribuinte, usando a ferramenta SAME, constatou-se entrada de mercadorias sem a devida documentação fiscal. Recurso oficial conhecido e desprovido. 3. Auto de infração julgado **NULO**, por unanimidade de votos, em razão das notas fiscais que embasaram a acusação já serem objeto de outra autuação configurando o *bis in idem*, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotada pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Confirmada a decisão de nulidade prolatada no juízo originário. 4. Decisão amparada no conjunto probatório dos autos.

RELATÓRIO

O presente processo refere-se ao auto de infração lavrado *aquisição de mercadorias sem documentação fiscal – omissão de entradas*, detectado através da auditoria nos arquivos eletrônicos em cotejo da movimentação de mercadorias, referente ao exercício de 2006, foi verificado uma omissão de entradas no montante de R\$ 1.980.518,80. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº 2010.03586, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2006, junto ao contribuinte *Lojas Americanas S/A*. Auto de infração lavrado em 10/05/10, com fulcro no art. 139, Dec. 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 08/02/2010 de forma pessoal, conforme aposição de assinatura no termo de início de fiscalização nº. 2010.02849



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

às fls. 07, ocasião em que à empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, os livros e documentos fiscais/contábeis relacionados no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/201005627-1, informações complementares às fls. 03/05, ordem de serviço nº. 2010.03586, termo de início de fiscalização nº. 2010.02849, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2010.10133 à fl. 08, aviso de disponibilidade de documento à fl. 04, Protocolo de entrega de documentos nº 2010.00082 à fl. 10, termo de juntada à fl. 11, cópia do AR referente ao auto de infração à fl. 12, termo de revelia e despacho à fl. 13. O auto, em epígrafe, relatou *in verbis*:

“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. A EMPRESA OMITIU ENTRADAS DENTRO DO PERÍODO, RELATIVA O EXERCÍCIO DE 2006 NO MONTANTE R\$ 1.980.518,80, CONFORME DEMONSTRADO NAS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EMANEXO XXXXXXXXX” (sic)

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, III, alínea “a” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a 30% do valor da operação ou da prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

| | |
|------------------------|-----------------------|
| Base de Cálculo | R\$ 205.558,90 |
| Alíquota | 0,00 % |
| ICMS (principal) | R\$ 0,00 |
| Multa (30%) | R\$ 594.155,64 |
| TOTAL | R\$ 594.155,64 |

A contribuinte apresentou defesa tempestiva às fls. 15/22, instruída de documentos às fls. 23/53/67, na qual, após breve relato dos fatos, frisou que o levantamento da auditoria fiscal que embasou o auto de infração em epígrafe continha erros materiais relativamente à quantidades das mercadorias objeto da autuação. Neste sentido afirmou que tais equívocos, se deram pela falta de inclusão dos estoques inicial e final das mercadorias do período



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

fiscalizado. Diante do exposto, requereu a **NULO** do auto de infração em questão, pelos vícios na quantificação do crédito tributário e no regime de sua apuração.

O julgador de primeira instância considerando o princípio da verdade material e o disposto no Decreto 25.468/999, assim como os argumentos trazidos em sede de impugnação que informavam equívocos no levantamento fiscal converteu o curso do processo em diligência fiscal com o fito de que fossem averiguados os valores dos estoques inicial e final do contribuinte referente ao exercício fiscalizado. Por sua vez em resposta ao pedido de perícia, foi encartado no laudo pericial as correções das incorporações dos inventários inicial e final do levantamento fiscal. Por fim afirmou ainda que as omissões de entradas incluídas no inventários do período em cotejo, são omissões que já estão sendo apontadas na base de cálculo referente ao processo nº 1/1739/2010, auto de infração nº 1/201005625 originária da mesma ordem de serviço deste processo.

A julgadora singular, após breve relato dos fatos, inicialmente constatou que a verificação diária dos estoques por meio de levantamento quantitativo realizado pelo auditor, houve um abreviamento do período mensal para a apuração e recolhimento do imposto fora das hipóteses legalmente previstas. Afirmou ainda que embora a hipótese de incidência do ICMS não adote período base para a ocorrência do fato gerador, é imprescindível que se observe o mês como período de apuração e lançamento, e que somente a Lei em sentido estrito pode prever período diverso. Concluiu que o agente fiscal instituiu um novo processo de fiscalização, que muito embora possa ser aplicado posteriormente aos fatos gerados havidos, não dispensa de legislação tributária. Diante do exposto, julgou pela **NULIDADE** da ação fiscal, ao tempo em que também recorreu ao egrégio Conselho de Recursos Tributários para que reforme ou confirme esta decisão. Por ser decisão contrária aos interesses fazendários recorreu de ofício ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 678/13, onde ratificou o entendimento da instância monocrática, não acrescentando nada mais que pudesse modificar a decisão. Entendeu pela manutenção da **NULIDADE** do auto de infração.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 159/161.

É o relatório.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso oficial interposto pela **CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA** em face da recorrida **LOJAS AMERICANAS S/A**, objetivando, em síntese, a reforma da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/201005627-1. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *aquisição de mercadorias sem documentação fiscal – omissão de entradas*, detectado através de levantamento fiscal.

1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente devemos observar que a ocorrência do fato gerador do ICMS depende exclusivamente da ocorrência da hipótese de incidência indicada na Legislação Tributária Nacional. Ademais que a apuração referente ao período fiscalizado leva-se em consideração um período mensal, este por sua vez não se confunde com a base de cálculo do tributo. Significa dizer que a autuação ao realizar o lançamento do ICMS, deverá ter como período para calcular o montante a ser recolhido o mês, nos termos do art. 58 do RICMS.

Assim, somente a Lei de mesma hierarquia da supracitada é que pode regular o lançamento tributário e a sistemática de apuração do crédito tributário de forma diversa. A auditoria fiscal tem como premissa o princípio da legalidade estrita, não podendo o agente público agir de forma distinta da lei, sequer agir para além desta, no sentido de fazer mais do que esta determina. Compreende-se que na hipótese da norma tributária nada regula a respeito dos procedimentos a serem adotados na auditoria, o auditor jamais poderá se utilizar de metodologia inovadora por mais que esta se demonstre a melhor forma de se apurar o crédito tributário.

Observa-se nas informações complementares que o auditor verificou a movimentação do fluxo de seus estoques utilizando a ferramenta SAME, Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques. Neste sentido o nobre auditor procedeu com um seccionamento tomando por base a tabela de produtos compondo assim os relatórios da auditoria por amostragem.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Ocorre que tal metodologia leva em consideração a verificação diária dos estoques de mercadorias, impondo ao contribuinte um regime diferenciado de apuração e recolhimento não previsto na legislação do Regulamento ICMS do Estado do Ceará. Vale ressaltar que tal procedimento não se confunde com a fiscalização em trânsito haja vista tratar-se de declarações lançadas nos livros fiscais do contribuinte

Corroborando com as exceções de apuração fora do período mensal de apuração e lançamento do ICMS reside no art. 873, II e § 1º do RICMS senão vejamos:

Art. 873. Na hipótese de prática reiterada de desrespeito à legislação com vista ao descumprimento de obrigação tributária, é facultado ao Secretário da Fazenda aplicar ao contribuinte faltoso regime especial de fiscalização e controle, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis, compreenderá o seguinte:

II - fixação de prazo especial e sumário para recolhimento do ICMS devido. Medida excepcional, igualmente adotada por ato do Secretário da Fazenda. É o que prescreve o § 1º do artigo na sequência:

§ 1º As providências previstas neste artigo poderão ser adotadas conjunta ou isoladamente, sempre através de ato do Secretário da Fazenda que, quando necessário, recorrerá ao auxílio da autoridade policial.

Pausen (2012) assevera que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não obstante, não podemos dizer por certo, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor.

Além disso, podemos concluir que a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao cumprimento irrestrito da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. É por isso, e.g., que o art. 141 do CTN diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código, fora dos quais não



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

pode ser dispensada a sua efetivação ou as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.¹

Vale ainda ressaltar que conforme indicado no levantamento pericial restou constatado que a omissão apontada no presente auto de infração também foram consubstanciadas na base de cálculo que instaurou o processo de nº 1/1739/2010 referente ao auto de infração nº 1/201005625-7 na qual teve origem da mesma ordem de serviço da presente. Significa dizer que a acusação aqui discutida também é objeto de outro processo já em andamento neste contencioso.

Em análise mais acurada, observa-se que as notas fiscais constantes no levantamento efetuado pelo agente já se encontram como parte da composição da base de cálculo auto de infração nº 1/201005625-7 configurando-se desta forma um *bis in idem*, ou seja, o mesmo ente cobrar duas vezes pelo mesmo fato gerador. Não se confunde por bitributação que por sua vez se caracteriza pela exação por entes diversos do mesmo tributo ao mesmo contribuinte. Neste caso estamos diante de ilegitimidade, que se dá pela sua inconstitucionalidade, em razão da violação de normas constitucionais sobre competência tributária.

Face ao exposto, observa-se que a questão de maior relevância ao caso trata-se da repetição não autorizada por Lei de exigir do contribuinte pelo pagamento do crédito tributário em duplicidade pelo mesmo fato gerador, haja vista que no caso em cotejo ficou comprovado que as notas fiscais objeto desta autuação já compõem a base de cálculo do auto de infração de nº 1/201005625.

4. DO VOTO

Ex positis, voto pelo conhecimento e provimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, acatando a preliminar de nulidade, confirmando a decisão declaratória de **NULIDADE** exarada em 1ª instância, conforme parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o VOTO.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Saraiva, 2009, p. 183



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, e recorrida **LOJAS AMERICANAS S/A**. A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, após conhecer do recurso interposto, negar-lhe provimento, resolve declarar em grau de preliminar a **NULIDADE** processual, em razão da lavratura do auto de infração de nº 2010.05625, tratando da mesma acusação de período, caracterizando a ocorrência do “*bis in idem*”, nos termos do voto do Relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Pedro Eleutério de Albuquerque.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de 11 de 2014.

Francisca Maria de Sousa
Presidente

Alexandre Mendes de Sousa
Conselheiro

Anneline Magalhães Torres
Conselheira

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Conselheiro

José Gonçalves Feitosa
Conselheiro

Ana Mônica Pinheiro Menescal
Conselheira

Vanessa Albuquerque Valente
Conselheira

Francisco José de Oliveira Silva
Conselheiro

Pedro Eleutério de Albuquerque
Conselheiro

Matteus Viana Neto
Procurador do Estado