

SECRETARIA DA FAZENDA

Contencioso Administrativo Tributário

Conselho de Recursos Tributários

2ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 055 /2022

Sessão: 90ª Sessão Ordinária Virtual de 15 de dezembro de 2021

Processo Nº 1/3859/2019

Auto de Infração Nº: 1/201911822

Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância

Recorrido: KIMBERLY CLARCK BRASIL IND. COM. PROD. HIG. LTDA. -
063962829

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

Ementa: ICMS. Omissão de Entradas. Levantamento físico de estoque. Operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária na entrada. Junções/aglutinações. Nulidade da decisão singular. Retorno à primeira instância para novo julgamento.

1. Acusação fiscal de omissão de entradas decorrência de levantamento fiscal de auditoria de movimentação de estoques. 2. Operações de aquisição de mercadorias tributadas sob regime de substituição tributária na entrada do estabelecimento não acobertadas por documento fiscal. 3. Autuação anulada pela autoridade julgadora monocrática sob fundamentos não previstos nos art. 814 a 828 do Dec. 24.569/97 e Instrução Normativa nº 49/11. 4. Havendo entendimento de ausência de liquidez e certeza no lançamento fiscal, se impõe declaração da improcedência da autuação razão de vício material do lançamento, decorrente justamente da impossibilidade de se comprovar a materialidade da infração, não havendo que se cogitar de vício formal previsto nas hipóteses no art. 55 do Dec. 32.885/18. 5. Ausente nos dispositivos legais pertinentes aos procedimentos fiscais, em especial o Dec. 24.569/97 (art. 814 a 828) e IN 49/11, comando legal que determine obrigação de fazer à autoridade fiscal com fins de realização de junções de codificação de mercadorias 6. O princípio da verdade material é corolário a ser perseguido em todas as fases do Processo Administrativo Tributário, incluindo-se pelos órgãos julgadores administrativos e pela unidade pericial. O envio à Célula de perícia não encontra vedação legal e não se configura inovação ou refazimento jurídico do feito fiscal, mas de verificação técnica a fim de corrigir possíveis inconsistências como subsídio para o descobrimento da verdade dos fatos objeto da controvérsia (art. 42 da Lei 15.614/14). 7. Impossibilidade de declaração de nulidade do presente lançamento em face da regra fixada no § 3º do art. 56 do Dec. 32.885/18, sob de beneficiar o infrator ao se aproveitar de sua própria torpeza. 8. Reexame Necessário conhecido e provido para se **anular a decisão de 1ª instância** com retorno dos autos para novo julgamento. 9. Decisão por unanimidade conforme voto do relator e do parecer da Assessoria Processual Tributária e contrário à manifestação do Representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Omissão de Entrada. Levantamento Físico de Estoque. Junções/aglutinações. Anulação da decisão monocrática. Retorno.

RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre o seguinte teor:

OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS.

CONFORME ANÁLISE DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, CONTATAMOS QUE A EMPRESA ADQUIRIU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MONTANTE DE R\$ 6.249.477,59 NO PERÍODO DE 01/2016 A 12/2016 SEM DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE. INF. COMPLEMENTARES EM ANEXO.

Auto de Infração cobrando imposto no valor de R\$ 1.062.411,19 (um milhão, sessenta e dois mil, quatrocentos e onze reais e dezenove centavos) e multa de R\$ 1.874.843,28 (um milhão, oitocentos e setenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e três reais e vinte e oito centavos). Período da infração: 01/16 a 12/16, tendo como dispositivos infringidos o art. 127 do Dec. 24.569/97 e penalidade no art. 123, III, S da Lei 12.670/96 alterado pela Lei 16.258/17.

Nas informações complementares a autoridade fiscal afirma inicialmente que a empresa está cadastrada no CNAE 4646002 – Comércio Atacadista de Produtos de Higiene Pessoal sob regime normal e sem termo de acordo. Aduz, ainda, que após análise dos arquivos eletrônicos enviados pelo contribuinte efetuou levantamento de estoque se utilizando do programa AUDITOR ELETÔNICO- AEBR e constatou a omissão de entrada referida conforme RESUMO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO FINANCEIRO MENSAL 2016. Informa que intimou (TI 201906363) o contribuinte para se manifestar no prazo de 10 (dez) dias sobre o levantamento, não tendo a autuada apresentado nenhuma manifestação e que desde a emissão do termo de início a empresa não entrou em contato com o auditor e tão pouco apresentou a documentação solicitada, tendo a empresa enviado um e-mail somente em 03/07/19, quase trinta dias depois da intimação, solicitando novamente a documentação que fora anexada ao termo de intimação, explicitando que não o fez por já haver decorrido o prazo da intimação, sendo que a empresa enviou novo e-mail à supervisão do NUSSET-Farmacêutico solicitando prorrogação de prazo por mais de 15 dias, o qual também não fora aceito. Aduz, ademais, que nos termos da legislação tributária (arts. 276-A a 276-H do Dec. 24.569/97, Ato Cotepe ICMS 09/08 e Convênio ICMS 143/06 – Cláusula quarta) resta ao contribuinte obedecer ao padrão e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD e que ao analisar a EFD do período auditado evidencia que a diferença apurada no quantitativo de estoque em 2016 teria como causa os códigos aos produtos na EFD, aludindo que para um mesmo produto com descrições de extrema semelhança foram atribuídos códigos alfanuméricos diferentes nas entradas e saídas, como demonstrado na tabela de produtos. Nesse sentido, relata que nos produtos inventariados se verifica que antes dos códigos dos produtos são acrescentados 10 (dez) zeros e nos itens de entradas se acrescentam os mesmos 10 (dez) zeros e as iniciais KCP na nomenclatura dos produtos, mas quando se analisa as notas fiscais emitidas (saídas) não se verifica a presença dos 10 (dez) zeros e nem as iniciais KCP. Continua informando que se considerados as junções de códigos semelhantes o levantamento do quantitativo de estoque poderia ser compensado, diminuído ou aumentado em seus diversos itens de mercadorias, todavia, isso traria incertezas e inseguranças no procedimento fiscal quando consideradas as correções na

codificação de produtos apresentadas após o início da ação fiscal. Ressalta que para os mesmos produtos comercializados foram atribuídos códigos diferentes em desobediência o padrão definido no Ato Cotepe ICMS 09/08 (item 2.4.2.2 que dispõe o código do produto deve ser na emissão dos documentos fiscais, na entrada de mercadorias ou em qualquer outra prestada ao Fisco) e que a aceitação do argumento de junções deixaria fragilizado o procedimento do levantamento quantitativo de estoque se considerada a orientação sobre espontaneidade fixada no parágrafo único do art. 138 do CTN. Por último, afirma que o regime de tributação a qual a empresa está enquadrada exige que o recolhimento do imposto seja feita por ocasião das entradas de mercadorias com suas respectivas margens de agregação.

O contribuinte interpôs tempestiva impugnação onde, resumidamente, consigna:

- a) Preliminar de nulidade do lançamento ante a ineficácia das intimações durante a fase de fiscalização visto que a empresa possui um centro de distribuição dos produtos que comercializa na região (CD), e tal centro não possui estrutura administrativa ou de gestão para recepcionar intimações daí que as para lá foram enviadas não tiveram recepção adequada e devidas respostas para os devidos esclarecimentos;
- b) Que o Centro Administrativo da empresa fica sediado em São Paulo e que as pessoas que possuem poder para receber intimações em nome da empresa devem ser autorizadas para isso se configurando naquelas citadas no art. 51 do Dec. 32.885/18 (Titular, Sócio, Acionista, Mandatário, Administrador, preposto ou Advogado regularmente constituído);
- c) Regularidade fiscal nos procedimentos da empresa;
- d) No sistema da NFE somente é imputado o código do produto sem qualquer acréscimo e no sistema da EFD são imputados os mesmos números, mas acrescidos de 10 dígitos zeros à esquerda do código do produto por uma simples questão de leiaute da EFD, dígitos estes que não alteram em nada a codificação do produto;
- e) Além dos códigos erroneamente analisados pelo programa AEBR, as descrições não foram corretamente consideradas. Cita como exemplo, às fls.34/35, o produto descrito na NF emitida como TOALHA DE MÃOS EM ROLO SCOTT 12 X 244 METROS (Código 30180048) e informada na EFD Registro C170 (ENTRADA) como KCP TOA PAP SCOTT ROLO 244M 1x12
- f) Alega o Princípio da Verdade Material em razão da primazia da realidade tendo em vista que as operações que motivaram a autuação foram todas efetivamente registradas e corretamente tributadas por substituição tributária, citando exemplo do trajeto do produto “30180048 – Toalha de papel para mãos em rolo 0,12 x 244 metros”, vide fls. 36/ 40;
- g) Informa que para uma comprovação detalhada de tudo o que está sendo acostado trará aos autos laudo técnico em que serão confrontadas todas as notas fiscais, os registros internos da empresa e a declaração da EFD para firmar que os códigos e descrições utilizadas registram a verdade operacional vivida pela empresa;
- h) Caráter confiscatório da multa aplicada em violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e de Vedação de Confisco;

- i) *Bis in idem* da autuação já que foram lavrados 3 (três) autos de infração sob mesmo fato: 201911822-8, 201911825-4 e 201911828-0, tendo o ente tributante 3 (três) recolhimentos sob as mesmas operações registradas na EFD, esclarecendo que pelo mesmo fato fora lançada cobrança de omissão de entrada, por deixar de emitir documento fiscal sob operação de vendas e omissão de receita;
- j) Ao final, requer a nulidade, improcedência e, alternativamente, redução da multa para 30% (trinta pontos percentuais) do imposto e exclusão dos valores já exigidos nos AI's 201911825 e 201911828.

Impugnado o feito, em primeira instância a autoridade julgadora decidiu pela nulidade da autuação ressaltando que o agente fiscal reconheceu o erro praticado pela empresa autuada, mas nada fez no sentido de corrigir a referida falha, alegando, ainda, que se o auditor sabia antecipadamente que o resultado do levantamento fiscal não era exato devido as falhas na codificação o mesmo não poderá ser acatado. Aduz, ademais, conforme alegado pela defesa que prevalece no processo administrativo o princípio da verdade material e se havia elementos que uma mesma mercadoria recebeu distintos códigos caberia então ao agente fiscal realizar as junções necessárias e apurar corretamente as diferenças de estoque que porventura existiam, todavia, sem deixar de autuá-la por utilização de códigos distintos para a mesma mercadoria. Sob esse raciocínio, ressalta por último o afastamento de remessa à Célula de Perícia para realização das junções necessárias porque isso implicaria em refazer todo o levantamento fiscal e considerando que o resultado do levantamento fiscal apresentado não goza de liquidez e certeza declara a nulidade da autuação nos termos do art. 83 da Lei 15.614/14.

Razão da decisão de procedência exarada foi interposto tempestivo Reexame Necessário nos termos do art. 104 da Lei 15.614/14.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se de pronto pelo retorno dos autos à primeira instância, com manifestação pelo afastamento da nulidade exarada, com esteio no art. 85 da Lei 15.614/14, aduzindo inicialmente que o auditor fiscal fundamentou seu entendimento de não aceitar as justificativas fora do prazo estipulado no termo de intimação com base em dispositivos legais que transcreveu nas informações complementares especificamente no item 2.4.2.2 do Ato Cotepe 09/08, restando ao contribuinte ter que obedecer o padrão estabelecido na legislação pertinente à uniformidade de codificação das mercadorias. Informa, ademais, que a própria autuada admitiu ter utilizado códigos distintos para mesma mercadoria, opinando pelo afastamento do argumento utilizado pelo julgador monocrático de que o auditor fiscal ao verificar tais erros de codificação nada fez para corrigi-los, ao afirmar que o autuante assim agira de forma vinculada e obrigatória com fundamento nos dispositivos normativos trazidos nas informações complementares, aduzindo também a natureza objetiva da responsabilidade pela infração e de que foram atendidas todas as exigências legais à validade e eficácia do lançamento fiscal.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Versa a presente autuação com acusação fiscal de omissão de entradas resultante de levantamento fiscal concernente à aquisição de mercadorias sem documento fiscal em operações submetidas ao regime de tributação por substituição tributária pela entrada no exercício de 2016, detectada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Impugnado o feito fiscal a autoridade julgadora monocrática decidiu pela nulidade da autuação fundamentando que o agente fiscal havia reconhecido o erro praticado pela empresa autuada em relação à codificação das mercadorias, mas não adotando medida no sentido de correção da referida falha. Aduz, ainda, a prevalência no processo administrativo do princípio da verdade material ao aludir que se havia elementos que uma mesma mercadoria recebeu distintos códigos caberia então ao agente fiscal realizar as junções necessárias e apurar corretamente as diferenças de estoque que porventura existissem, todavia, sem deixar de autuá-la por utilização de códigos distintos para a mesma mercadoria. Ressalta, ademais, o afastamento de remessa do levantamento fiscal à Célula de Perícia para realização das junções necessárias visto que, em sua ótica, isso implicaria em refazer todo levantamento fiscal e, sob esses fundamentos, considera não gozar de liquidez e certeza o lançamento fiscal, declarando a nulidade da autuação, nos termos do art. 83 da Lei 15.614/14.

Data máxima vênia, dissentimos das conclusões fixadas pelo julgador monocrático, de modo que deve ser invalidada a decisão proferida por não encontrar amparo legal as razões aduzidas pela por aquela distinta autoridade.

De início é dever ressaltar o equívoco aduzido como invalidade jurídica da autuação, isto é, de nulidade na decisão exarada. Tenha-se presente que se o julgador entendeu não haver liquidez e certeza no lançamento fiscal, haveria de se declarar a improcedência da autuação razão de que se presente tal causa se oferta qualificação de vício material ao lançamento, decorrente justamente da impossibilidade de se comprovar a materialidade da infração. Se das provas jungidas aos autos não decorre a certeza e liquidez do lançamento, a autuação não se consubstanciou com elementos probatórios necessários para a averiguação da simetria de possíveis fatos jurídicos ocorridos ante a descrição normativa prevista como hipótese legal de incidência do tributo. Nesse caso, não há se falar em nulidade porquanto não presente vício formal algum, seja por qualificação de autoridade fiscal impedida – por afastamento das funções do cargo – ou incompetente para o exercício do lançamento – por não dispor de autorização para prática do ato –, seja por prática de ato extemporâneo ou com vedação legal, razão de extrapolação de prazo fixado no mandado de ação fiscal para o exercício do lançamento e, ademais, pela autuada não ter seu direito de defesa preterido, visto que não há de se cogitar de exercício do contraditório em fase procedimental – e não processual que se afigura no âmbito do processo administrativo tributário (PAT), e, com mais razão, porque a empresa fora intimada a se manifestar sobre as possíveis diferenças de estoques detectadas e não o fez em tempo hábil fixado no termo de intimação. Causas essas, compreendidas como vício formal, previstas no art. 55 do Dec. 32.885/18, que se ocorridas e as quais não se conformam ao caso presente, poderiam suscitar a aplicação de nulidade do feito fiscal

Nos dispositivos legais pertinentes aos procedimentos fiscais, em especial o Dec. 24.569/97 (art. 814 a 828) e IN 49/11, não se evidencia comando legal algum que determine obrigação de fazer a agente do Fisco com fins de realização de junções de codificação de mercadorias quando utilizados pela empresa códigos diferentes na entrada, na saída e do constante do inventário no final do exercício ou mesmo com divergência de descrição dos produtos. Tal prática se afigura desejável somente quando a autoridade fiscal, em sua análise no procedimento fiscalizatório, tem alto grau de convencimento, probabilidade de se constituírem mesmo produto mercadorias com códigos diferentes ou com descrições parecidas. Se configura uma análise subjetiva e nunca uma apreciação objetiva, daí acertadamente a legislação não prever comando legal determinando obrigatoriedade de realização de aglutinações. Portanto, se a autoridade fiscal tem dúvidas, não se encontra convencido para efetuar procedimento de aglutinação, melhor se evidencia não o realizar visto que quem detidamente conhece os produtos comercializados é o próprio contribuinte.

Com efeito, se não presente dispositivo legal para tanto falece ao julgador administrativo no exercício de interpretação criar regra onde não fora fixado legalmente comando com estes fins. Nesse sentido, nos parece ilegal tal fundamento esposado na decisão singular de inobservância pelo auditor fiscal de obrigatoriedade de adoção de medida de aglutinação de mercadorias no levantamento fiscal, porquanto não se evidencia de dispositivo legal impositivo. Nessa senda, não se deve olvidar que o próprio contribuinte é que inobservou dispositivos legais de uniformização de codificação de mercadorias, regra obrigatória fixada nos termos do item 2.4.2.2 do ATO COTEPE 09/08 e, ademais, tenha-se presente que a autuada fora intimada para apreciação das diferenças, inclusive com possibilidade de sugestão de junções de códigos e produtos e, em prazo hábil, não ofertou ao auditor do fisco medida alguma com esse fim.

De outro lado, se impõe ressaltar que o princípio da verdade material é corolário a ser perseguido em todas as fases do Processo Administrativo Tributário, incluindo-se pelos órgãos julgadores administrativos e pela unidade pericial, e sob esta compreensão se entende que a realização de averiguação quantitativa de estoque em sede de perícia, se utilizando de qualquer ferramenta a partir dos arquivos originais de inventários, entradas e saídas, anexados na autuação, não encontra vedação legal e não se configura inovação ou refazimento jurídico do feito fiscal, mas de verificação técnica a fim de corrigir possíveis inconsistências como subsídio para o descobrimento da verdade dos fatos objeto da controvérsia (art. 42 da Lei 15.614/14). Assim posto, não se deve descuidar da possibilidade de envio do feito à diligência pericial. Dito isto, não acolho a argumentação trazida na peça decisória inicial de que ao se remeter o feito à Célula de Perícia, com fins da realização das junções, implicaria em refazimento do levantamento fiscal.

Por último há de se alinhar, também, da impossibilidade de declaração de nulidade do presente lançamento em face da regra fixada no § 3º do art. 56 do Dec. 32.885/18, visto que se veda anular lançamento fiscal em situações que a parte tenha dado causa ou para qual tenha concorrido para a irregularidade apresentada, tal e qual a presente autuação, em face da conduta do contribuinte de inobservância da prescrição legal de uniformização dos códigos das mercadorias, nos termos em

que deu causa, ou no mínimo concorreu, para ocorrência das diferenças constantes no levantamento de estoque, daí que não poderia o julgador singular desprezar tal comando normativo e decidir pela nulidade da autuação, sob pena de beneficiar o infrator, fazendo este se aproveitar de sua própria torpeza.

Nesse íterim, conheço do Reexame Necessário para lhe dar provimento, entendendo pela anulação da decisão singular, com retorno dos autos à instância monocrática para novo julgamento, nos termos do art. 85 da Lei 15.614/14.

É como voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância e Recorrido: KIMBERLY CLARCK BRASIL IND. COM. PROD. HIG. LTDA – 063962829.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento, **para anular a decisão singular**, uma vez que a nulidade declarada não ficou caracterizada nos autos. **Ato contínuo**, resolve determinar **que o presente processo retorne a 1ª Instância para nova apreciação e julgamento**, tal como estabelece o artigo 85 da Lei nº 15.614/14. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em desacordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que se pronunciou pela nulidade, nos termos do julgamento singular. Esteve presente para sustentação oral das razões de defesa, a representante legal da autuada, Dra. Sâmia Ali Salman.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 39 de 03 de 2022

MARIA ELINEIDE SILVA E
SOUZA:25954237387

Assinado de forma digital por MARIA ELINEIDE
SILVA E SOUZA:25954237387
Dados: 2022.02.18 14:58:09 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
Presidente

RAFAEL LESSA

Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2022.03.19 12:22:26
-03'00'

COSTA BARBOZA
Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado
Em ____ / ____ /2021

Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro

Jucileide Maria Silva Nogueira
Conselheira

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

Wander Araújo de Magalhães Uchoa
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA
CUNHA:29724481387

Assinado de forma digital por LEILSON
OLIVEIRA CUNHA:29724481387
Dados: 2022.01.19 09:53:10 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro

Rafael Pereira de Souza
Conselheiro