



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

**RESOLUÇÃO Nº 76 /2020**

**05ª SESSÃO: 31/01/2020**

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RECORRENTE: LINDE GASES LTDA**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

**PROCESSO Nº: 1/4568/2016 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 201621639**

**RELATOR: CONSELHEIRO MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE**

**EMENTA: 1. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. OMISSÃO DE SAIDAS. 2.** Lançamento realizado com base no método de levantamento de estoque de mercadorias, com capitulação à norma do art. 123, III, “b” sobre o valor das operações identificadas no levantamento fiscal. **3.** Não reconhecimento da decisão de primeira instância a qual acolheu a nulidade do auto de infração, dado que a partir da descrição dos fatos foi possível uma controvérsia meritória na impugnação e no Parecer da Assessoria Processual Tributária. **4.** Inexistência de cerceamento de defesa ou de demais situações que ensejam nulidade. **5.** Remessa dos autos à Primeira Instância para realização de novo julgamento. Decisão por unanimidade de votos e de acordo com a Manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS. Falta de emissão de documento fiscal. Levantamento de Estoque.**

**RELATÓRIO:**

O processo versa sobre a infração de aquisição de mercadoria sem documentação fiscal, com cobrança de multa e a conduta narrada no Relato da Infração é a seguinte:

**AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL – OMISSÃO DE SAIDAS. A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA, FOI CONSTATADO AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL (OMISSÃO DE SAIDAS) NO**



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2011. CONFORME**  
**RELATÓRIO TOTALIZADOR E INFORMAÇÃO**  
**COMPLEMENTAR.**

Constam nos autos Mandado de Ação Fiscal nº201605821; Termo de Início de Fiscalização nº2016.06587, e nas informações complementares consta a descrição da metodologia:

No caso em comento, o contribuinte recebeu mercadoria sem documentação fiscal, sendo esta diferença apurada na elaboração de um totalizador quantitativo de unidades de mercadoria apurados nos arquivos eletrônicos enviados pela empresa em questão (EFD), e por se tratar de uma empresa com muitos tipos de operações triangulares ou de industrialização fomos pela análise apenas dos produtos classificados pela empresa para revenda em suas operações (CFOP's - 1202, 1904, 2152, 5102, 5104, 6152), após tal separação os produtos identificados voltaram para o levantamento com todas as suas operações correntes de mercadorias.

Para tal levantamento foi levado em questão o cálculo da conta mercadoria, tendo a seguinte fórmula como base de tal levantamento:

$$\text{INVENTÁRIO INICIAL} + \text{ENTRADAS} - \text{SAÍDAS} + \text{INVENTÁRIO FINAL}$$

As diferenças apuradas entre tal fórmula foram objeto de presunção de omissão de compra de mercadorias e levando em consideração que tais mercadorias possuem o amparo legal. Com isso, aplica-se o exposto no art. 878, III, a, uma vez que estas mercadorias foram recebidas ou estocadas sem o respectivo documento fiscal.

O auto de infração descreve a cobrança de multa de R\$ 595.694,02, a qual representa a aplicação do percentual de 30% sobre uma base de cálculo de R\$ 1.985.646,74, com base na regra prevista no art. 123, III, "b" da Lei Estadual nº 12.670/96.

Também constam dos autos:

- Relatório totalizador, fls. 12-21, cujas colunas abaixo transcritas quanto as primeiras e últimas linhas:



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

<b>TOTALIZADOR</b>													
EMPRESA: LINDE GASES LTDA				CGF: 6.831700-0				PERÍODO: 1/1/2011 a 31/12/2011					
COO	TAB_CES	UNI	INV. INI	ENTRADAS	SAÍDAS	INV. FIN	QTE_CM_ENT	VLR_MED	VLR_CM_ENT	QTE_CM_SAI	VLR_MED	VLR_CM_SAI	
1511	ACETILENO	KG		1.672,50	42,50		0,00	0,00	0,00	0,00	24,66	94,12	0,00
1511	ACETILENO	KG	263,00		1.682,70	203,30	1.226,90	3,00	1.180,00	0,00	1,00	0,00	0,00
1411	ACETILENO DISSOLVO (LABORATÓRI)	KG		78,00	0,00		0,00	0,00	0,00	28,90	2,94	67,00	0,00
1501	ACETILENO DISSOLVIDO (LABORATÓRI)	KG		61,00	0,00		0,00	0,00	0,00	67,30	0,60	244,30	0,00
1411	ACETILENO DISSOLVIDO (LABORATÓRI)	KG	22,00		0,00	22,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(...)													
741210	VALOR A INDEVIDUADO 267-1 - GE	UN		1,00	0,00		0,00	0,00	0,00	1,00	1,00	215,10	0,00
70140	VALOR A PQUOM	KG			1,00		1,00	40,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00
540000	VENTILADOR PULVERIZADOR	UN		10,00	0,00		0,00	0,00	0,00	10,00	9.890,00	100.000,00	0,00
140000	VENTILADOR PULVERIZADOR	UN		0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	15.625,00	42.000,00	0,00
10000	VENTILADOR PULVERIZADOR	UN			0,00		0,00	12.566,30	341.652,50	0,00	1,00	0,00	0,00
<b>Total geral</b>								<b>675.187,52</b>		<b>1.985.646,74</b>			

- Declaração de opção de arquivo eletrônico, fls. 22;
- CD contendo dados da fiscalização e o arquivo eletrônico.

O contribuinte apresentou defesa tempestiva contendo os seguintes argumentos:

1. Decadência de parte do crédito tributário com base na data de ocorrência dos fatos geradores (CTN, art. 150 § 4º), tendo em vista que o auto de infração foi lavrado aos 28/04/2016, e trata de fatos geradores quanto ao período de 01/2011 a 12/2011;
2. Improcedência em razão de que a regra do art. 827 § 8º do CTN contempla a omissão de receita em razão de diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas praticadas;
3. Improcedência em razão do levantamento fiscal conter três tipos de erros, resumidos nas fls. 42-43, os quais influenciaram quesitos de perícia:

47. Em resumo, os seguintes equívocos invalidam por completo a exigência fiscal:

- a) Foram arbitrariamente e injustificadamente desconsideradas operações de entrada e saída de mercadorias;



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- b) Foram indevidamente consideradas na apuração fiscal notas fiscais de retorno de mercadorias objeto de operação de venda fora do estabelecimento que não tem impacto na movimentação de estoques;
- c) Foram ignoradas operações de saída de mercadorias para produção de outras, tendo-se presumido que estas mercadorias teriam sido vendidas sem nota fiscal.

3.1. Quanto ao tema a) sobre exclusão de algumas operações, a defesa descreveu dessa forma, fls. 39, 40:

30. No relato do item "IV - Outras Informações", a fiscalização, de maneira arbitrária e sem qualquer fundamentação, excluiu da análise efetuada operações de entradas e saídas de mercadoria, sob a alegação de que seriam muitos tipos de operação, para analisar (vide trecho reproduzido no item 20 acima). Daí, presumiu ter havido omissão de vendas.

(...)

32. Foram desconsideradas, dentre outras, as seguintes operações destacadas em negrito e grifadas:

Entradas = **1101, 1201, 1202, 2101, 2151, 2201**

Saídas = **5101, 5102, 5103, 5104, 5116, 6101, 6103, 6151, 6152**

33. Os CFOP das operações descartadas pela fiscalização são abaixo identificados:

Entradas:

1101	Compra para industrialização
1201	Devolução de venda de produção do estabelecimento
2101	Compra para industrialização (outros Estados)
2151	Transferência para industrialização (outros Estados)
2201	Devolução de venda de produção do estabelecimento



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

Saídas:

5101	Venda de produção do estabelecimento
5103	Venda de produção do estabelecimento (fora do estabelecimento)
5116	Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura
6101	Venda de produção do estabelecimento
6103	Venda de produção do estabelecimento (fora do estabelecimento)
6151	Transferência de produção do estabelecimento

34. A simples exclusão arbitrária dessas movimentações de mercadoria é suficiente para invalidar toda a atuação e afastar a presunção de omissão de receita.

3.1.1 E com o quesito de perícia associado, fls. 48, c) “i”, “iv” e “v”:

*i. Foram desconsideradas operações de entrada e saída de mercadorias? Quais?*

(...)

*iv. A impugnante praticou, no período autuado, operações de entrada de mercadorias, com movimentação de estoques objeto dos CFOP 1101, 1201, 1202, 2101, 2151 E 2201?*

*v. A impugnante praticou, no período autuado, operações de saída de mercadorias, com movimentação de estoques objeto dos CFOP 5101, 5102, 5103, 5104, 5116, 6101, 6103, 6152?*

3.2. Quanto ao tema b) sobre vendas fora do estabelecimento, a defesa descreveu dessa forma, fls. 41, 42:



## GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

### CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

#### CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

35. Mas não é só: a fiscalização considerou no cálculo efetuado as operações de retorno de mercadorias que não poderiam sido consideradas (CFOP 1904: Retorno de venda ambulante) porque não tem impacto direto no estoque.

36. Nas operações de "venda fora do estabelecimento sem destinatário certo" ou "venda ambulante" são praticadas operações sem impacto direto no estoque.

37. A referida operação, regulamentada pelos artigos 708 e 709, do RICMS/CE, pode ser resumida da seguinte forma: o transportador carrega o caminhão e oferece as mercadorias aos clientes da Impugnante localizados em determinada rota; alguns compram, outros não. Ao final do dia (ou de alguns dias), o que sobra no caminhão é devolvido ao estabelecimento da Impugnante.

(...)

39. Diante de tal situação, a Impugnante emite uma Nota Fiscal de remessa/saída, Série 5, CFOP 5904 ("nota de remessa/maniásto"), discriminando todas as mercadorias carregadas no caminhão e os seus respectivos valores (SEM MOVIMENTAÇÃO NO ESTOQUE) - art. 708, do RICMS/CE.

40. Para as mercadorias vendidas, são emitidas Notas Fiscais de venda/saída, Série 4, CFOP 5103, 5104 ou 6103 (COM MOVIMENTAÇÃO NO ESTOQUE) - art. 709, II, do RICMS/CE. Para as mercadorias não vendidas, são emitidas Notas Fiscais de retorno/entrada, Série 3, CFOP 1904, para amparar o retorno das mercadorias ao estabelecimento (SEM MOVIMENTAÇÃO NO ESTOQUE) - art. 709, I, do RICMS/CE.

41. Daí porque as operações classificadas nos CFOP's 5904 (remessa para venda fora do estabelecimento) e 1904 (retorno de venda fora do estabelecimento) não movimentam estoques (trata-se de estoques em trânsito). Somente na venda efetiva há o movimento de estoque.

42. Portanto, ainda que fosse válida a premissa da fiscalização, o que não se admite, as únicas notas que poderiam ser consideradas na auditoria realizada seriam as de venda, nunca as de retorno.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

3.2.1 E com o quesito de perícia associado, fls. 48, c) "ii":

"ii. Foram indevidamente consideradas na apuração fiscal notas fiscais de retorno de mercadorias objeto de operação de venda fora do estabelecimento que não tem impacto na movimentação de estoques;"

3.3. Quanto ao tema c) sobre consumo de itens como insumo para gerar produtos, a defesa descreveu dessa forma, fls. 41, 42:

43. Ainda, a fiscalização ignorou que parte das mercadorias do estoque é utilizada como insumo ou matéria prima para produção de outras mercadorias, a exemplo do oxigênio líquido (1713) utilizado para produção de Livopan (código 1486).

44. Abaixo, a Impugnante relaciona exemplos de situações que demonstram a requisição de mercadorias para utilização como matéria prima na produção de outra(s), de modo que, evidentemente, não se pode esperar a saída da mercadoria original do seu estabelecimento, nem se pode presumir que tenha ocorrido saída sem emissão de documento fiscal.

Tip_movimento	Num_movimento	Data_movimentação	Mês	Código	Descrição	Quantidade	Valor U	Total
ENTRADA REQUISIÇÃO	17130011005	17/04/2011	4	1713	OXIGENIO LIQUIDO	5,54	1,17	6,45
SALIDA REQUISIÇÃO	17130011005	17/04/2011	4	1713	OXIGENIO LIQUIDO, PARA PRODUÇÃO	5,54	1,17	6,45

---

Tip_movimento	Num_movimento	Data_movimentação	Mês	Código	Descrição	Quantidade	Valor U	Total
ENTRADA REQUISIÇÃO	17130011005	05/07/2011	8	1713	OXIGENIO LIQUIDO ( PARA PRODUÇÃO)	1,00	8,19	8,19
SALIDA REQUISIÇÃO	17130011005	05/07/2011	8	1713	OXIGENIO LIQUIDO, PARA PRODUÇÃO	1,00	8,19	8,19

(...)

45. Ora, não tendo considerado as saídas para produção e tendo assumido que tais saídas teriam ocorrido para venda sem a omissão de documento fiscal, é evidente o equívoco da fiscalização.

46. Junta-se, a propósito, relatório de saída para produção, contendo o "Tipo de Movimento", "Número da Requisição", "Data da Movimentação", "Mês", "Código do Produto", "Descrição do Produto", "Quantidade", "Valor Unitário" e "Valor Total" (doc. 3).

3.3.1 E com o quesito de perícia associado, fls. 48, c) "iii":



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

*“III. Foram ignoradas operações de saída de mercadorias para produção de outras, tendo-se presumido que estas mercadorias teriam sido vendidas sem notas fiscais*

4. Im procedência quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada;

O processo foi objeto do Julgamento nº 488/18 pela Célula de Julgamento de Primeira Instância (fls. 119-125), cujos trechos essenciais são os seguintes:

A falta de precisão da metodologia do ICFE aplicada ao PAF em epígrafe, com origem consubstanciada na irregularidade dos fatores de conversão informados no SPED, fls. 6 dos autos, que suportam a vinculação consistente dos fluxos de mercadorias de entrada, de revenda de parte das mesmas e de saídas de produtos, dirigidos tal levantamento ao estudo, especificamente à análise da circulação mercantil dos produtos de revenda do estabelecimento industrial supracitado, em ZCII, suportada em grupo CFOP's, selecionada pela fiscalização, que incluiu os registros de retorno de gases industriais e medicamentos, das vendas fora do estabelecimento, além da confusão de insumos com produtos de revenda, como é o caso do oxigênio líquido, na metodologia aplicada.

(...)

sem que tenha havido o manejo de registros contábeis específicos pela acusação fiscal, que a rigor, não apurou a infração de modo consistente, de forma a ensejar a convicção quanto à ocorrência e características da infração que, em princípio, deveria ter excluída da Base de Cálculo da multa tributária em epígrafe, o valor global das entradas documentadas por NF-e's e sem registro no SPED), lançadas de ofício através do AI 2016.21629, ...

(...)

sem que tenha havido o manejo de registros contábeis específicos pela acusação fiscal, que a rigor, não apurou a infração de modo consistente, de forma a ensejar a convicção quanto à ocorrência e características da infração que, em princípio, deveria ter excluída da Base de Cálculo da multa tributária em epígrafe, o valor global das entradas documentadas por NF-e's e sem registro no SPED), lançadas de ofício através do AI 2016.21629, objeto do Julgamento nº 146/18, para coerência dos resultados da AFP, resguardada pela conexão processual dos PAT's num único julgador Administrativo tributário, que favorece a harmonização lógica do controle de legalidade dos lançamentos tributários de ofício, fundado no mesmo instrumento designatório, MAF 2015.14703 reiniciado pelo MAF 2016.05821.

(...)





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

Assim é que, ante ao não atendimento da obrigatoriedade da exigência, pelo destinatário das operações de entradas, da emissão de documento fiscal, daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais, outra alternativa, não ocorre a este Julgador Administrativo Tributário, que não a de declarar a **NULDADE** do feito fiscal aqui apreciado, com prova **inconsistente** da acusação fiscal de face do AI (omissão de entradas), vez que a irregularidade das tabelas de conversão de produtos, mensalmente transmitidas para o SPED, comprometeu de fato, a apuração do MRT, através do LQE, para fundamentar com a segurança da boa técnica, o lançamento de multa pela omissão de entradas de produtos com tributação normal.

Em razão das regras sobre Reexame Necessário (Lei 15.614/14, art. 104 §§ 1º e 4º), o feito tomou o rito de submissão a julgamento pela segunda instância. A Assessoria Processual Tributária opinou no Parecer 230/2016 (fls. 135-137) opinando pelo provimento da Remessa Necessária, ao entendimento de que os pontos colocados pela defesa, e no julgamento de Primeira Instância podem ser resolvidos pela perícia.

A Procuradoria Geral do Estado acata o Parecer da Assessoria Processual Tributária (fls. 138).

Este é o relatório



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

**VOTO**

**I – Nulidade processual**

A concepção do sistema de nulidades é posta no contexto da efetividade da garantia da defesa, vale dizer, o contribuinte possa saber quais são os fatos e motivos pelos quais está sendo cobrado. Daí que o art. 41 § 2º Decreto nº 32.885/2.018 descreve que, caso ocorra emissão de auto de infração, que sejam alocados os fundamentos pelos quais o agente chegou a essa conclusão.

No mesmo sentido:

Art. 55. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

(...)

§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa qualquer circunstância que inviabilize o direito ao contraditório e a ampla defesa do autuado.

Ao caso concreto a defesa conseguiu lançar argumentos de fato bem estruturados e direcionados aos fatos que reputou como questionáveis. E ainda conduziu sua defesa visando a uma perícia, possivelmente com a confiança de que o resultado dessa fase processual lhe seja favorável.

Os temas ali postos são controversos. O primeiro deles quanto a determinação de CFOPs a serem usados, mesmo no contexto da revenda deve ser avaliado na perspectiva de que alguns deles citados na defesa podem ser impactantes, como 1201, 2201, e 5103, 5116, 6103.

O segundo versa sobre a vendas fora do estabelecimento, de forma que podem ser avaliados os impactos das movimentações relativa as circulações com veículos saída 5.904, 1904, e das operações de circulação perante terceiros 5.103, 6103, 6104.

O terceiro argumento versa sobre o fato de que alguns itens adquiridos foram utilizados como insumos para a geração de outros produtos, o que gera uma distorção no levantamento de estoques, dado que a metodologia do relatório totalizador de estoques é construída na comparação de eventos de saída usando o código comum do item. Quando aplicada à indústria pode haver distorção à medida que a saída do produto final dar-se-á sob outro código do item, e com as quantidades de consumo conforme as fichas de produção de cada produto industrializado.



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

A linha de defesa caminhou no sentido de justificar uma improcedência, e o parecer da Assessoria Tributária trilhou o caminho de refutar o tema.

Nessas condições, aplica-se a regra do art. 85 da Lei Estadual n 9º 15.614/2014

Art. 85. Quando a CJ não acolher a decisão de primeira instância que declarar a nulidade ou extinção, determinará o retorno do processo à instância singular para a realização de novo julgamento. Parágrafo único. Não se aplica o disposto no caput, estando o processo administrativo-tributário em condições de imediato julgamento, decidindo, desde logo, se a causa versar sobre questão que aproveite, no mérito, ao sujeito passivo.

A regra do parágrafo único transcrito não se aplica em razão de existir fundada controvérsia, a qual, possivelmente será elucidada em perícia.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Reexame Necessário para dar-lhe provimento, para não acatar a temática de nulidade do auto de infração, e determinar o retorno dos autos primeira instância, nos termos do art. 85 da Lei Estadual 15.614/2014.

Este é o voto.



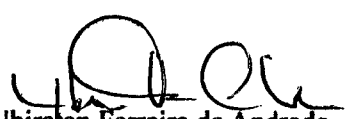
GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

**DECISÃO:** A Câmara resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame necessário e dar-lhe provimento e, em razão de não acolher a decisão declaratória de nulidade proferida em 1ª Instância, resolve determinar o **retorno do processo à instância originária para realização de novo julgamento**, tal como estabelece o art. 85 da Lei 15.614/14, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. **SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 13 de julho de 2020. Resolução lida na forma da Portaria CONAT nº 158/2020, arts. 14 e 15.

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:2935596633  
4 Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

Assinado de forma digital  
por FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:2935596633  
Dados: 2020.08.19 15:00:38

  
Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
Ciente: 19/08/2020