



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 087 /2021

Sessão: 19ª Sessão Ordinária Virtual de 08 de abril de 2021

Processo Nº 1/2776/2018

Auto de Infração Nº: 1/201803737

Recorrente: CEJUL E PANPHARMA DISTR. MED. LTDA – 06282906-8

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**Ementa: ICMS. Omissão de Saídas/Vendas. Saídas de mercadorias desprovidas de documentos fiscais, Levantamento físico de estoque. Mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.**

1. Acusação fiscal de omissão de saídas decorrência de levantamento fiscal de auditoria de movimentação de estoques. 2. Comprovadas operações de saídas de mercadorias não acobertadas por nota fiscal em operações tributadas por substituição tributária. 3. Técnica fiscal com amparo no art. 92 da Lei 12.670/96 e 827 do RICMS. 4. Afastada preliminar de decadência, nos termos do art. 173, I do CTN. 5. Preliminar afastada de ilegitimidade passiva dos sócios, diretores em decorrência de que a autuação se deu em face da pessoa jurídica. 5. Afastadas preliminares de nulidade da autuação e da decisão singular, vez que obedecido o disposto nos arts. 41, § 2º e art. 68, do Dec. 32.885/18. 6. Não acolhida arguição de multa confiscatória, nos termos do § 2º do art. 48 da Lei 15.14/14. 7. Dispositivos infringidos arts.127, I, II e III; 169; 174 e 176-A, do Dec. 24.569/97(RICMS) e penalidade no art. 123, III, B da Lei 12.670/96. 8. Auto de Infração julgado **procedente** por unanimidade conforme voto do relator, julgamento singular e parecer da assessoria processual tributária e manifestação em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavra Chave:** ICMS. Omissão de Saída. Falta de Emissão de Documento Fiscal. Levantamento de Estoque. Substituição Tributária. Multa Confiscatória.

## **RELATÓRIO**

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO TRIBUTADA POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OU AMPARADA POR NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO INCONDICIONADA NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2013. A EMPRESA DEIXOU DE EMITIR DOCUMENTOS FISCAIS PARA MERCADORIAS DIVERSAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO MONTANTE DE R\$ 1.094.215,27 CONFORME RELATÓRIO TOTALIZADOR E INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EM ANEXO.

Auto de infração com imposto em R\$ 93.008,30 (noventa e três mil, oito reais e trinta e centavos) e multa fixada em R\$ 328.264,58 (trezentos e vinte e oito mil, duzentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos). Artigo Infringido: art. 127 e art. 176-A do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, III, B item 2 da 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/17. Período da infração 01 a 12/2013.

Nas informações complementares, o auditor fiscal afirma que constatou através de levantamento físico de estoque que a empresa deixou de emitir documentos fiscais para mercadorias diversas no montante de R\$ 1.094.215,27 (Hum milhão, noventa e quatro mil duzentos e quinze reais e vinte e sete centavos) conforme relatório totalizador de estoque e demais relatórios em anexo, ressaltando que os dados foram extraídos das operações de entrada e saída realizadas no exercício de 2013 de arquivos gerados através dos enviados pela empresa; considerando os estoques, inicial e final, com operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Relata, ainda, que o imposto de 8,5% foi cobrado de acordo com o Regime Especial de tributação nºs Termos de Acordos nºs 305/2012 e 003/2014 em vigor no período da ocorrência do fato gerador, e quanto à multa frisa que pelo descumprimento da obrigação tributária aplicou o percentual de 30% decorrente da falta de emissão de documentos fiscais conforme art. 123 da lei 12.670/96.

O contribuinte tempestivamente interpõe impugnação ao feito fiscal, tendo julgadora monocrática, afastado os argumentos trazidos na impugnação e decidido pela parcial procedência, afastando inicialmente o pedido de decadência parcial referente ao período de janeiro a março de 2013, tendo em vista que não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, não se podendo falar em lançamento por homologação surgindo a figura do lançamento direto substituto, previsto no Artigo 149, inciso V do C.T.N com prazo decadencial regido pelo art. 173, I do citado código. No mérito, acolhe o argumento da atuada de equívoco pelo atuante, mesmo que indicando o artigo 123, Inciso III, alínea "b", item 2, penalidade de 10% do valor da operação, calculou o valor da multa com o percentual de 30%, por serem as mercadorias objeto da atuação sujeitas ao Regime de Substituição Tributária cujo imposto já tinha sido retido na fonte, a continuação afasta as demais alegações pela não

apresentação de nenhuma documentação fiscal probante, Livros Fiscais ou Documentos de Arrecadação que comprovassem seus argumentos de ocorrência de algum erro no levantamento efetuado pelo Fisco, apenas relacionando itens vagos(genéricos) não representativos de um universo muito amplo, não apontando outros itens com divergências, inviabilizando-se perícia para averiguação de fatos.

Em face da decisão exarada pela primeira instância reexame necessário interposto e a autuada interpõe tempestivo recurso ordinário, reiterando os argumentos trazidos na impugnação em que, sucintamente, alega:

- a) Ilegitimidade passiva dos sócios por violação ao devido processo administrativo, ainda por falta de fundamentação para inclusão dos sujeitos como corresponsáveis e não atendimento dos requisitos do art. 124 do CTN;
- b) Preliminar de decadência parcial referente ao período de janeiro a março de 2013, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
- c) Preliminar de nulidade do próprio lançamento por carência de motivação, liquidez e incerteza do valor exigido (erro na apuração da multa aplicada), uma vez que os termos da fundamentação legal da penalidade aplicada divergem dos critérios de apuração apresentados no demonstrativo de cálculos, comprometendo a compreensão daquilo que foi imputado a ora recorrente;
- d) Inexistência da diferença de ICMS-ST presumida pela Fiscalização em razão da aplicação integral de Regimes Especiais de tributação e consequente aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*;
- e) No período autuado, a Impugnante havia firmado Regime Especial de Tributação com a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará ("SEFAZ/CE") que previa diversas especificidades na apuração e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações de saída de produtos farmacêuticos conforme art. 546 a 548-H do RICMS/CE;
- f) O ICMS-ST devido nas saldas internas de produtos submetidos ao regime especial deveria ser calculado pela aplicação das cargas líquidas de 3,27%, 6% ou 8,5%, sobre o valor da entrada mais recente conforme cláusula 3ª;
- g) Os §§ 6º a 8º da mencionada Cláusula 3ª previam hipóteses em que o imposto não seria exigido, quais sejam, (i) operações internas destinadas a contribuintes atacadistas e possuidores de idêntico Regime Especial, quando haveria o diferimento do recolhimento para as operações subsequentes praticadas pelo destinatário; (ii) remessas de medicamentos para uso exclusivamente hospitalar que contivessem a indicação expressa de proibição de venda a varejo; e (iii) operações interestaduais;
- h) Caráter confiscatório da multa aplicada e a impossibilidade de exigência da multa, na hipótese de, em julgamento colegiado, haver empate de votos quando da análise da legalidade de sua aplicação.
- i) Ilegalidade referente à aplicação dos juros moratórios;

- j) Ao final, requer que seja que seja cancelado o lançamento em sua integralidade ou, quando menos, em relação à Recorrente em razão do reconhecimento da ilegitimidade passiva para constar como corresponsável no Auto de Infração;

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência do feito fiscal, afastando as preliminares de nulidades e decadência, e no mérito reforma a decisão singular quanto à aplicação da multa compreendendo que, mesmo se tratando de operações sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, o Contribuinte estava sujeito ao recolhimento de ICMS nessas operações em face do Regime Especial de Tributação Nº 305/2012, ressaltando que se havia imposto a ser recolhido nas operações, inclusive fora lançado no auto de infração, houve a falta de recolhimento de ICMS não se podendo cogitar de aplicar o item "2", entendendo pela aplicação da Multa de 30% prevista no artigo 123, III, "B", redação originária à época dos fatos geradores decorrente do contribuinte haver deixado de emitir as respectivas Notas Fiscais de Saída, conforme § 7º do art. 84 da Lei 15.614/14.

O Parecer quedou-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Versa a presente autuação com acusação fiscal de omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no exercício de 2013, detectada em levantamento físico de estoque, no montante de R\$ 1.094.215,27 (um milhão, noventa e quatro mil, duzentos e quinze reais e vinte e sete centavos)

Antes de se adentrar na questão meritória, convém trazer à baila preliminares alegadas pela recorrente de ilegitimidade passiva dos sócios, nulidade arguida por carência de motivação, liquidez e incerteza do valor exigido e preliminar de decadência parcial (janeiro a março de 2013). De pronto, não acolho tais pedidos conforme exposto abaixo.

Quanto ao pedido de exclusão dos sócios, diretores por ilegitimidade passiva, deve se ter presente que a autuação se deu em razão da pessoa jurídica, em que a esta é que se atribuiu a conduta tida como infratora não trazendo a autuação qualquer elemento caracterizador de responsabilidade que indicasse a ocorrência de atos praticados com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, conforme previsto no art. 135 do CTN. Ademais, sequer foram intimados com fins de contestação do feito fiscal, nos termos em que resta configurado que os citados sócios, diretores não se encontram no polo passivo do presente litígio. A citação dos mesmos na informação complementar tem caráter informativo até para de se verificar seus poderes conforme contrato social, estatuto em representação da autuada, como ainda de delegação de poderes a funcionários e mandatos a procuradores com fins de ciência da autuação.

Concernente ao pedido de decadência, tenha-se presente que se trata operações nas quais não foram emitidos documentos fiscais, motivo este suficiente a afastar a decadência baseada no art. 150, §4º do CTN, vez que se não declaradas ao fisco impossível se torna a homologação aludida no citado dispositivo legal. Ademais, nos termos dos incisos IV, V e VI do art. 149, razão da omissão de declaração das operações ocorridas sem documento fiscal impondo-se o lançamento de ofício atraindo a incidência do prazo decadencial na forma preconizada no art. 173, I do CTN. Acrescente-se, ainda, a previsão contida na Súmula 555 do STJ na qual determina que não havendo declaração do débito, o prazo decadencial se conta exclusivamente na forma do citado inciso I do art. 173.

Em igual sentido, afasto o pedido de nulidade decorrente de suposta carência de motivação, iliquidez e certeza do lançamento efetuado, observando que do teor da autuação, da narrativa trazida nas informações complementares e das provas anexadas aos autos, como, ainda, dos artigos da legislação cotejados aos fatos tidos como infração, resta clara fundamentação fática e jurídica, suficiente para a conduta ilícita praticada pela recorrente, como da quantificação e fixação da base de cálculo da autuação. Assim considerado, observa-se o

cumprimento pela fiscalização da previsão contida nos incisos e § 2º do art. 41 do citado decreto nº 32.885/18.

Em mesmo sentido, atesto suficiente fundamentação da decisão prolatada em primeira instância, decorrência da sua construção lógico-jurídica em suas razões de decidir, em que cotejou os fatos tidos como infratores ante à legislação pertinente a matéria, entendendo por afastar as preliminares suscitadas pela autuada e, ademais, enfrentando a matéria sob prima de mérito decidindo-se pela procedência da autuação. Com efeito, tenho como observado o art. 68 do Dec. 32.885/18.

Preliminar afastada, passa-se ao mérito. Nesse passo, convém trazer a lume que Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias é procedimento fiscal dos mais utilizados e escoreitos para verificação de irregularidades na movimentação de mercadorias de contribuinte sujeito à ação fiscal. É técnica fiscal que coteja as quantidades declaradas no inventário inicial, adicionadas das adquiridas com documento fiscal no exercício fiscalizado comparando-as com as quantidades declaradas no inventário final somada às vendidas com documento fiscal ao longo do mesmo período. Tal metodologia encontra amparo nos termos do art. 92 da Lei 12.670/96, por sua vez espelhado no 827 do RICMS (Dec. 24.569/97) e na remansosa jurisprudência do Contencioso Administrativo Tributário - CONAT. Vejamos o que nos informa o aludido dispositivo normativo.

Art. 92. 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.

Na auditoria de movimentação quantitativa de estoque, se torna curial, premente e obrigatória a igualdade ínsita à equação de equilíbrio dos estoques:  $Ei$  (estoque inicial) +  $E$  (entradas) =  $Ef$  (estoque final) +  $S$  (saídas), de sorte que qualquer desequilíbrio, na citada equação, verificada no levantamento fiscal ensejará a saída de mercadorias sem nota fiscal ou a entrada de mercadorias sem nota fiscal, conforme a situação averiguada, o qual no presente caso se cingiu em saídas de mercadorias sem nota fiscal (omissão de receita/omissão de vendas).

Razão da não emissão de notas fiscais que ensejaram o não recolhimento do ICMS-ST referente às operações de saídas, se impõe a cobrança do imposto da forma como lançado (8,5%) de acordo com o Regime Especial de tributação nºs Termos de Acordos nºs 305/2012 e 003/2014 em vigor no período da ocorrência do fato gerador, razão de inobservância pela autuada dos incisos I e II da Cláusula Sétima dos referidos termos em simétrica observância ao dispostos no art. 11 e art. 899, ambos do Decreto 24.569/97.

Em relação à arguição de confiscatoriedade da multa aplicada, nos termos do § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14, falece aos julgadores administrativos do Contencioso Administrativo Tributário do Ceará (CONAT) afastar aplicação de dispositivo normativo sob fundamento de inconstitucionalidade, cabendo tal dicção tão somente ao Poder Judiciário, motivo este que não deve ser acolhido o pedido de reconhecimento do caráter confiscatório da multa. Também não tem suporte legal o pedido de ilegalidade referente à aplicação dos juros moratórios, uma vez que tal dispositivo tais acréscimos se encontra previsto nos arts. 76 e 77 do Dec. 24.569/97, se encontrando em plena vigência não sendo motivo de afastamento em decisões judiciais de ilegalidade ou inconstitucionalidade, inclusive sendo reconhecida a constitucionalidade da aplicação da SELIC para atualização dos débitos tributários, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (tema 0214) no RE 582461.

Observa-se, assim, que a recorrente que esta não trouxe contraprova alguma que pudesse inquirir de invalidade o levantamento fiscal realizado, fixando-se nesse sentido pontos controversos. As razões meritórias do recurso se cingiu em aspectos genéricos com fito de improcedência da autuação. Não há na peça recursal demonstração cabal alguma de erro levado a efeito na auditoria realizada, ao menos que pudesse se encaminhar o feito fiscal à diligência pericial, e deste modo não se observando o disposto no art. 88 da Lei 15.614/14. Colhe-se da autuação os elementos necessários que lastreiam o lançamento fiscal evidenciando quais as mercadorias que foram objeto de não emissão de documentação fiscal (omissão de vendas/receitas), não tendo a recorrente trazido nada que descaracterizasse tal omissão apontada.

Com efeito, pelo dito acima, não acolho o pedido de perícia trazido pela parte nos termos do art. 93, § 1º, II e III da Lei 15.614/14 ante a falta de fundamentação, pela não fixação de pontos controversos e ausência de contraprovas, e, bem assim, por ter que os elementos contidos na autuação me são suficientes à formação do convencimento da autuação conforme disposto no inciso III do art. 97 da dita lei.

Ante o exposto restou a convicção da infração cometida pelo contribuinte e concretizada no presente auto de infração, quer pelo arcabouço probatório da infração produzido quer ante a minudência do levantamento fiscal efetuado, seja, ademais, pela ausência de contraprovas e à míngua de argumentos suficientes tecidos pela recorrente nas peças defensórias de sorte a invalidar totalmente o presente feito fiscal. Sem embargo, resta configurado o ilícito tributário cometido pelo contribuinte autuado por violar o disposto nos arts. 127, I, II e III; 169; 174; 176-A do Dec. 24.569/97 (RICMS).

Pelo exposto, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento, confirmando-se a decisão de 1ª instância, decidindo pela **PROCEDÊNCIA** nos termos deste voto.

**Crédito Tributário:** ICMS: R\$ 93.008,30; Multa: R\$ 328.264,58

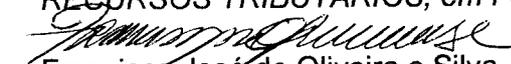
**É como voto.**

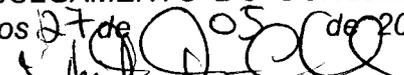
## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CEJUL E PANPHARMA DISTRIB. MEDICAM. LTDA – 062829068 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

**Decisão:** Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e do Reexame Necessário, para deliberar nos seguintes termos: **1. Com relação ao pedido de exclusão do nome dos sócios das Informações Complementares como corresponsáveis** – Afastado, por unanimidade de votos, considerando que os sócios, diretores e responsáveis legais não fazem parte do polo passivo do auto de infração e que o pedido de exclusão dos sócios, diretores e responsáveis legais da empresa, deverá ser pleiteado junto à Procuradoria Geral do Estado, quando da inscrição em Dívida Ativa, se for o caso. Ademais, a presença dos nomes dos sócios, diretores e responsáveis legais nas Informações Complementares tem caráter meramente informativo, não tendo o condão de atribuir-lhes responsabilidades. **2. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada** – Foi rejeitada por unanimidade de votos, considerando o disposto no art. 48 da Lei nº 15.614/2014. **3. Com relação à preliminar de nulidade do julgamento singular, sob a alegação de que alguns aspectos da impugnação não foram apreciados** – Afastada, por unanimidade de votos, sob o entendimento que a decisão singular contém os fundamentos e motivação necessários, já que a julgadora analisou todos os argumentos relevantes para o deslinde da questão, ofertados pela Recorrente. **4. Com relação a preliminar de decadência dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2013, com base no art. 150, § 4º do CTN** – Foi afastada, por voto de desempate do Presidente, sob o entendimento que se aplica ao caso, o art. 173, I, do CTN. Vencidos os Conselheiros Wander Araújo de Magalhães Uchôa, Marcus Mota de Paula Cavalcante e José Alexandre Goiana de Andrade. **6. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao Recurso Ordinário e dar provimento ao Reexame Necessário, para modificar em parte, a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **totalmente procedente** o feito fiscal. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Danilo Silva Orlando.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 27 de maio de 2021.

  
Francisco José de Oliveira e Silva  
Presidente

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
Em 27/05/2021

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

**Maria Elineide Silva e Souza**  
Conselheira

**Wander Araújo de Magalhães Uchôa**  
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA:29724481387

Assinado de forma digital por LEILSON  
OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Dados: 2021.05.08 18:28:33 -03'00'

**Leilson Oliveira Cunha**  
Conselheiro

**José Alexandre Goiana de Andrade**  
Conselheiro