



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

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

Resolução Nº 89 /2019

Sessão: 22ª Sessão Ordinária Virtual de 9 de outubro de 2020

Processo Nº 1/2554/2013

Auto de Infração Nº: 1/201309331

Recorrente: DISBEL COM.VAREJ.DE ALIMENTOS LTDA – 061613380

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**Ementa: ICMS. Omissão de Entradas. Aquisição de mercadorias desprovidas de documentos fiscais. Levantamento físico de estoque. Mercadorias anteriormente tributadas sob regime de substituição tributária.**

1. Acusação fiscal de omissão de entradas decorrência de levantamento fiscal de auditoria de movimentação de estoques. 2. Operações de entradas de mercadorias não acobertadas por nota fiscal tributadas em regime de substituição tributária. 3. Técnica fiscal com amparo no art.92 da Lei 12.670/96 e 827 do RICMS. 4. Feito fiscal submetido à perícia. 5. Redução da Base de Cálculo da omissão. 6. Preliminar de decadência afastada, nos termos do art. 173, II do CTN. 7. Artigos Infringidos: arts. 139, 182, I e art. 473 do RICMS e Penalidade no art. 123, III, “a” da Lei 12.670/96. 8. Auto de Infração julgado **parcial procedente** por unanimidade conforme voto do relator e manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado e contrário à decisão de procedência de primeira instância e parecer da assessoria processual tributária.

**Palavra Chave:** ICMS. Omissão de Entrada. Aquisição. Documento Fiscal. Ausência. Levantamento de Estoque. Parcial Procedência.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL - OMISSÃO DE ENTRADAS.

CONCLUÍDA ANÁLISE DE TODAS AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONSTANTES EM RELATÓRIO ANEXO, CONSTATAMOS DIFERENÇAS, CARACTERIZADAS COMO OMISSÃO DE ENTRADAS, RELATIVAS A PRODUTOS SOB O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CERVEJA), NO MONTANTE DE R\$ 1.029.418,87. Período: 2003

Auto de infração com imposto fixado em R\$ 257.354,72 (duzentos e cinquenta e sete mil, trezentos e cinquenta e quatro reais e setenta e dois centavos) e multa em R\$ 308.825,66 (trezentos e oito mil, oitocentos e vinte e cinco reais e sessenta e seis centavos). Artigos Infringidos: 139 do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, III, A da Lei 12.670/96. Período da infração: 2003.

Nas informações complementares, o auditor fiscal de início esclarece que a presente ação fiscal tem por objetivo recuperar créditos tributários lançados pelo auto de infração 2006.20816-5 julgado nulo pelo CONAT sob o fundamento de incompetência da autoridade designante do reinício da primeira ação fiscal. Consigna, ainda, que a empresa em 2003, pertencia ao CNAE 5136501 – Comercio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes, tendo como principais fornecedores as industrias situadas nos Estados do Ceara e Paraíba responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS devido na forma do caput do artigo 473 do RICMS-CE. Aduz que a empresa era usuária do sistema de processamento eletrônico de dados estando obrigada a enviar informações de suas operações no formato SISIF (sistema integrado de simplificação de informações fiscais nos termos do Dec. 25.752 de 27/01/2000 e IN 45/2002 e realizaram auditoria de movimentação de estoque conforme as informações fiscais enviadas pela empresa no mencionado *lay out* SISIF e que efetuaram junção de produtos quando se constatou o uso de um código de produto que descrevesse o mesmo de forma genérica pelo nome, marca e tipo, ao final, resultando constatado omissão de entradas (entradas de mercadorias sem documentação fiscal) no montante de R\$ 50.812,75 (cinquenta mil, oitocentos e doze reais e setenta e cinco centavos) referente aos produtos (cervejas) elencados à folha 6.

O contribuinte tempestivamente interpõe impugnação ao feito fiscal tendo, a julgadora monocrática, afastado a preliminar de extinção razão de decadência requerida pela impugnante nos termos do art. 150, § 4º do CTN com base no art. 173, II do CTN entendendo que a anulação da primeira autuação se dera em face de vício formal (incompetência da autoridade designante da ação de reinício da ação fiscal). Em igual modo não acolheu o pedido de perícia em face de formulação genérica, e afasta as argumentações de mérito de que todas aquisições de mercadorias estarem acobertadas de documentação fiscal, de não

consideração de todos documentos fiscais no levantamento efetuado e de ausência de elementos probatórios da autuação, tendo em vista que os dados fiscais informados sob *lay out* SISIF pelo próprio contribuinte contém informações fidedignas e a autuação se encontra lastreada de relatórios gerados e entregues ao contribuinte a partir de suas informações. Após o não acolhimento dos argumentos deduzidos na impugnação decide pela procedência com esteio nos arts. 139 c/c 827 do Dec. 24.569/97, aplicando a penalidade inserta no art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96.

Em face da decisão exarada pela primeira instância a autuada interpõe tempestivo recurso ordinário em que sucintamente:

- a) Reafirma extinção pela decadência do direito do fisco de lançar com base no art. 150, § 4º do CTN, que determina o prazo de 5 anos a ser contado a partir do fato gerador, e sendo o exercício fiscalizado o de 2003 estaria decaído para lançamento do fisco em razão da nova autuação se dar em junho de 2013;
- b) Afirma a não ocorrência da infração;
- c) Pugna pela perícia, apresentando no recurso inconsistências no levantamento fiscal;
- d) Ao final, no pedido reforça requerimento de decadência, improcedência da autuação e pedido de perícia.

A Assessoria Processual Tributária opina pelo afastamento de todas argumentações trazidas no recurso e se manifesta pela procedência nos termos da decisão singular.

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

O feito fiscal vem a julgamento pela colenda câmara na 15ª Sessão Ordinária de 20/03/2017 em que se decidiu:

- a) Pelo afastamento, por unanimidade, da preliminar de decadência aventada pela parte, mediante igual entendimento exarado na decisão de primeiro grau;
- b) Pela conversão do curso processual em perícia determinando-se os seguintes quesitos:

1 - Verificar a existência de documentos fiscais de entrada e Saída que não foram informados a SEFAZ nem incluídos no levantamento fiscal (SLE);

2 - No caso da existência de documentos na situação acima citada, incorporá-los ao levantamento fiscal;

3 - Verificar se foi observado no levantamento fiscal a conversão de quantidades de caixa em unidades, relativas aos produtos lata, longnec e isotônicos;

4 - Intimar a empresa para apontar no relatório, quais são os itens a serem analisados pela perícia;

Laudo Pericial elaborado de fls.136/149 conclui que ficou confirmado que as quantidades de caixa e dúzias foram convertidas para unidades no levantamento fiscal, e, ainda, que a empresa intimada a apontar no relatório os itens a serem analisados pela perícia somente apresentou notas fiscais e nada mais declarou e que documentos fiscais apresentados pela autuada foram analisados sendo verificado que existiam 20 notas que não estavam lançadas no levantamento de estoque, tendo a perícia incluído as citadas notas no levantamento fiscal alterando-se a base de cálculo da autuação para R\$791.857,84.

Novamente o processo veio a julgamento na 21ª Sessão Ordinária aos 23/04/18 em que a câmara – considerando que a parte não fora intimada para se manifestar acerca das conversões realizadas nem para apontar no relatório quais são os itens a serem analisados pela perícia, decide pelo reenvio à Célula de Perícia a fim de seja atendida integralmente a solicitação constante do pedido de perícia consignado na Ata da 15ª Sessão Ordinária desta Câmara, realizada em 20 de março de 2017, e no despacho de fls. 134 a 135 dos autos, para que fosse intimado Assistente Técnico da empresa para acompanhamento do trabalho pericial nos termos do despacho da então conselheira relatora. O referido despacho de fls. 172/173 repisa os quesitos formulados no primeiro pedido pericial com acréscimo de determinação de intimação à empresa para apresentar assistente técnico para acompanhamento do trabalho pericial.

O segundo laudo pericial exarado (fls. 174/179) em 07/12/18 tem a seguinte conclusão: “Considerando que o contribuinte não atendeu a intimação da perícia para apresentação de documentos, demais informações e Assistente Técnico e que ficou confirmado que as quantidades dos produtos foram convertidas em unidades no levantamento fiscal, não houve nenhuma alteração, prevalecendo a base de cálculo da perícia anterior no montante de R\$791.857,84.”

Feito fiscal posto a julgamento na 59ª sessão ordinária no dia 29/08/2019, tendo a câmara resolvido, por voto de desempate do Presidente, encaminhar novamente o processo a Célula de Perícias Fiscais e Diligências, a fim de se proceder a análise do levantamento fiscal, relativamente aos itens sobre os quais remanescem dúvidas em razão das alegações da parte por ocasião da sustentação oral, conforme especificado no Despacho a ser exarado pela Conselheira Alice Gondim Salviano de Macedo, que ficou designada por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor. Devendo a empresa ser intimada a indicar assistente técnico para acompanhar o trabalho pericial. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Leilson Oliveira Cunha, Henrique Jose leal Jereissati e Maria Elineide Silva e Souza, que foram contrários a realização da perícia considerando a padronização de unidades relativas aos inventários e as notas fiscais de entrada e saída constantes no relatório totalizador e a informação fixada na resposta ao quesito 3 dos citados laudos periciais.

Em despacho exarado às folhas 183, da lavra da Conselheira Alice Gondim, elabora 3 (três) quesitos que abaixo se expõem:

- I- Intimar a Recorrente para indicar quais os itens do levantamento fiscal em que não teria sido observada a conversão de quantidades em unidades, bem como para nomear assistente técnico para acompanhamento da perícia, o que poderá fazê-lo independente de intimação específica;
- II- Elaborar novo levantamento fiscal considerando as conversões dos produtos em unidades;
- III- Trazer quaisquer outros esclarecimentos que possam subsidiar no completo deslinde do presente processo.

Laudo pericial exarado às fls. 184/186 conclui que a recorrente foi intimada através de Termo de Intimação encaminhado ao Representante Legal, a indicar quais os itens do levantamento fiscal em que não teria sido observada a conversão de quantidade em unidade e também para apresentar Assistente Técnico para acompanhamento da perícia. O Termo de Intimação foi recebido em 11.10.2019 e até a presente data não foi apresentado nenhum documento. Foi indicada como Assistente Técnico a Sra. AILA SALDANHA RANGEL que prestou compromisso junta a esta perícia, contudo, nenhum novo documento foi apresentado. Nenhuma alteração foi feita ao levantamento fiscal permanecendo o valor da base de cálculo do laudo anterior no total de R\$ 49.139,47 (quarenta e nove mil cento e trinta e nove reais e quarenta e sete centavos). No entanto, é de se ressaltar que a perita cometeu um equívoco no valor da base de cálculo que remanesceu do laudo pericial anterior em que ultimou o montante, para omissão de entradas, em R\$ 791.857,84 conforme especificado às fls. 176 dos autos.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **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 no exercício de 2003, detectada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Antes de se adentrar no aspecto meritório, cumpre-se salientar que o feito fiscal vem a julgamento pela colenda Câmara na 15ª Sessão Ordinária de 20/03/2017, tendo a câmara decidido pelo afastamento, por unanimidade, da preliminar de decadência aventada pela parte, mediante igual entendimento exarado na decisão de primeiro grau, vale dizer com fundamento no art. 173, II do Código Tributário Nacional.

Quanto ao mérito, convém trazer a lume que Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias é procedimento fiscal dos mais utilizados e escorreitos 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 vendas 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.

É remansosa a jurisprudência no âmbito dos órgãos julgadores do CONAT que a auditoria de movimentação de estoque, seja diário, mensal ou anual, é técnica fiscal apta e suficiente a caracterizar a entrada ou saída de mercadorias desprovidas de documento fiscal, seja por expressa previsão legal no caput do citado art. 92 da Lei 12.670/96, seja, por igual, nos casos de empresas comerciais, pela plausibilidade de aplicação lógica da equação de equilíbrio de movimentação de estoques ( $EI + E = S + EF$ ) conforme princípios e regras contábeis, donde se coteja em quantidade o somatório do saldo do estoque inicial de mercadorias do exercício e o quantitativo físico de entrada em face do estoque final e quantidades de saídas das mercadorias objeto da auditoria, e se verificado desequilíbrio na

equação numérica da movimentação de mercadoria resta materializada a ocorrência de omissão de saída, entrada, conforme o caso.

Com efeito é de bom alvitre se ter presente que levantamento de estoque pode se operar pelas seguintes equações:

- a) Em empresa somente comercial:  $EI + E = S + EF$ .
- b) Em empresa somente industrial:  $EI_{pa} + P = S + EF_{pa}$ .
- c) Em empresa comercial e industrial: as duas equações acima aplicáveis respectivamente às mercadorias adquiridas e revendidas e aos produtos industrializados.
- d) Empresa comercial e industrial com mercadorias adquiridas para revenda, mas requisitadas como insumos no processo de produção:  $EI + E - SP = S + EF$  ou  $EI + E = S + EF + SP$ , aplicada às mercadorias consumidas como matéria prima.

Onde:

EI = Estoque Inicial

E= Entradas

S= Saídas

EF= Estoque Final

EI<sub>pa</sub>= Estoque inicial do produto acabado

P= Produção

EF<sub>pa</sub>= Estoque final do produto acabado

SP= Saídas para produção

É fato, e a história dos processos administrativos fiscais, decorrentes de tal método fiscal postos ao julgamento dos órgãos decisórios do Contencioso Administrativo Tributário do estado do Ceará – CONAT, tem assim evidenciado, sendo a apreciação tida como corriqueira, a possibilidade de ocorrências de equívocos cometidos no levantamento fiscal de sorte a atrair a intervenção da perícia com o fito de correção. Nesse sentido, é de conhecimento plural que os tribunais administrativos tributários, como sói acontecer ao CONAT, é instância de jurisdição administrativa que tem prerrogativa legal de confirmar, ou não, no todo ou em parte o lançamento de ofício materializado em auto de infração efetuado pelas autoridades fiscais, e para tanto dispõe de órgãos julgadores e administrativos com o fito de se buscar a pertinência da acusação fiscal, e dentre estes se evidenciam unidades de perícia as quais são instituídas principalmente com a missão de averiguação de matérias de fatos arguidas, quando devidamente fundamentado, quer pelas autoridades julgadoras como, ainda, aquelas requeridas pelos sujeitos passivos. Nesse passo, a Lei 15.614/14 pelo art. 42 traz a previsão de caber à Célula de Perícia (CEPED) esclarecer e dirimir dúvida de natureza contábil, fiscal e financeira no sentido de trazer subsídios às autoridades julgadoras para a firmação de seu juízo fundamentado de valor na averiguação das verdades dos fatos postos sobre controvérsia.

Nessa senda, o presente feito fiscal fora convertido em diligência pericial em

três oportunidades, decorrentes de decisões tomadas pela câmara nos julgamentos dos dias 20/03/2017 (15ª Sessão Ordinária), 23/04/18 (21ª Sessão Ordinária) e 29/08/19 (59ª sessão ordinária), sendo elaborado laudo pericial final exarado às fls. 174/179 concluindo pela confirmação de que as quantidades dos produtos nas notas fiscais de entradas e saídas foram convertidas em unidades no levantamento fiscal, não havendo nenhuma alteração, prevalecendo a base de cálculo da perícia anterior no montante de R\$791.857,84.

Colha-se, ainda, que ante o fato de aquisição sem documento fiscal de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (cerveja) pela autuada atacadista, deduz-se que tais operações não foram objeto de retenção e recolhimento do imposto devido no citado regime pelas empresas industriais fornecedoras, remanescendo tal obrigação, na qualidade de responsável tributário, ao adquirente nos termos do art. 473 do Dec. 24.569/97, motivo pelo qual tem-se como escoreito o lançamento fiscal realizado ao se cobrar, para além da multa, o principal devido nas operações objeto da autuação.

Posto isso, 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 mingua 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. 139, 182, I e 473 do RICMS, aplicando-se a penalidade ínsita no art. 123, III, A da Lei 12.670/96.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento para que se mantenha a decisão singular de PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, conforme laudo pericial de fls. 174/179, nos termos deste voto.

**É como voto.**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de Cálculo: R\$ 791.857,84

ICMS: R\$ 197.964,46

Multa (30%): R\$ 237.557,35

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: DISBEL COM.VAREJ.DE ALIMENTOS LTDA – 061613380 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa aplicada**, foi rejeitada por unanimidade de votos, considerando tratar-se de matéria constitucional, sendo o presente órgão incompetente, para sua análise, nos termos do art. 48 da Lei nº 15.614/2014, ressalvadas as hipóteses ali previstas. **2. No mérito**, resolve por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **parcialmente procedente** o feito fiscal, conforme o segundo laudo pericial constante dos autos. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que em sessão modificou o parecer anteriormente adotado. Ressaltamos que, atendendo à solicitação do advogado da parte, Dr. Alexandre de Araújo Albuquerque, o Sr. Presidente deu início a este julgamento às 9h45min, entretanto, embora regularmente intimado, o representante legal da recorrente não compareceu à sessão para sustentação oral.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 13 de 11 de 2020.

  
Francisco José de Oliveira e Silva  
Presidente

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado  
Em \_\_\_\_/\_\_\_\_/2020

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Jucileide Maria Silva Nogueira  
Conselheira

Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

Wander Araújo de Magalhães Uchôa  
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA.29724481387  
Assinado eletronicamente por LEILSON OLIVEIRA CUNHA em 11/11/2020 às 19:21:01  
Data: 2020.11.11 19:21:01  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

Maria de Lourdes A. de Andrade  
Conselheira