

**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributários*

RESOLUÇÃO Nº 100 /2022

88ª SESSÃO VIRTUAL: 13/12/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RECORRENTE: MSC DA SILVA MODA ÍNTIMA LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/4084/2019 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2019.10727-9

CONSELHEIRO RELATOR: RAFAEL PEREIRA DE SOUZA

**EMENTA:** FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE ENTRADAS. 1. Metodologia prevista no art. 92 § 8º, III da Lei 12.670/96 consagra a premissa de que devem ser coincidentes os quantitativos gerais de estoque inicial e entradas com os quantitativos gerais de estoque final e saídas, de sorte que a diferença de dados é considerada uma presunção legal (relativa) de omissão de receita. 2. Conforme o postulado da ampla defesa, o particular pode alegar fatos e provas para desconstituir a presunção. 3. Circunstância de se tratar de indústria, caso em que a metodologia deve considerar os dados de utilização dos insumos na composição dos produtos. 5. Auto de Infração improcedente. Decisão por maioria de votos e desconforme Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, e de acordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão amparada no art. 85 § único da Lei 15.614/14.

**Palavra Chave:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS.

**RELATÓRIO:**

O processo versa sobre a infração relativas a falta de recolhimento do ICMS. A conduta narrada no Relato da Infração é a seguinte:

RELATO DA INFRAÇÃO
OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS ATRAVES DO LEVANTAMENTO QUANTITATIVO/FINANCEIRO DIARIO DE ESTOQUES, CONSTA TON-SE QUE O CONTRIBUINTE PROMOVEU A ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS A SU BSTITUIÇÃO TRIBUTARIA EM SEUS ESTOQUES SEM O ACOBERTAMENTO DO DOCUMENTO FISCAL DEVIDO, CONFORME DETALHAMENTO CONTIDO NAS INFORMACOES COMPLEMENTARE

O período fiscalizado refere-se a 01/2014 a 12/2015.

Constam das informações complementares do Auto de Infração sobre o relatório totalizador do levantamento quantitativo de estoques:

Processo: Nº 1/4084/2019

AI Nº 1/201910727-9

Recorrente: MSC DA SILVA MODA ÍNTIMA

CGF 06.894.409-8

Conselheiro Relator: Rafael Pereira de Souza

**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários**

No já citado Relatório foram considerados os Inventários Inicial e Final de cada exercício auditado, todos transmitidos oportunamente à Sefaz/Ce através dos arquivos EFD/Sped, e anexados ao presente. Foram consideradas também todas as notas fiscais de entradas de mercadorias compreendidas nos CFOP's que envolvem movimentação física de mercadorias (entradas e saídas), bem como todas as notas fiscais de saídas de mercadorias compreendidas no período e escrituradas nos Livros próprios e constantes dos arquivos EFD/SPED, em obediência ao que dispõe os Arts. 276-A a 276-H do Decreto nº 24.569/1997. As mercadorias incluídas no presente levantamento foram aquelas tributadas na forma do Decreto nº 28.443/2006.

(...)

Para valoração do valor do ICMS - Substituição Tributária por Entradas devido utilizamos o comando normativo previsto no Art. 2º Inciso II alínea "a" do Decreto nº 28.443/2006.

(...)

Nos Relatórios dos Levantamentos Quantitativo Financeiro Diário do estabelecimento do período abrangido nesta ação fiscal, encontra-se demonstrada, de forma didática e auto-explicativa, por produto e, nesse, por ordem cronológica, as ocorrências do período: entradas por nota fiscal, saída por nota fiscal e os registros constantes no Inventário Final de cada exercício e as divergências encontradas. Considerando-se as seguintes legendas:

- EIN – Estoque Inicial do Período;
- SAC – Saída Abaixo do Custo;
- SSE – Saídas sem Estoque;
- PAG – Produto Agrupado;
- PTR – Produto Transformado;
- FTR – Fator de Transformação.

A planilha descreve os valores por item. Por exemplo quanto ao produto no qual se localizou apenas entrada sem nota fiscal em quantidade de 9.011,66:

Inscrição Estadual 068944098	CNPJ 41462292000161	Nome Empresarial MSC DASILVA MODA ÍNTIMA	RS 1.789.838.95
Produto 11100	Descrição POWER C/ ELASTANO 706	Unidade KG	Qtd Saída Des. 9.011,66

Cujo número decorreu da análise de movimentação com as entradas em CFOP 2.401 (compras para industrialização), mormente pelo fato de o estoque final ter sido zero:



Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará  
 Coordenadoria de Administração Tributária - CATRI

Pág. 050

Levantamento Quantitativo Financeiro Mensal

MSC DA SILVA MODA ÍNTIMA - CNPJ: 41.462.292/0001-61 - IE: 068.944.098- - Período: 01/01/2015 a 31/12/2015

Tipo de Operação: Valor Bº Operação Própria (FECHADO)

Produto: 11100 Descrição: POWER C/ ELASTANO 706 Unidade: KG Valores Expressos em R\$ REAL

Data	Nota Fiscal	M O V I M E N T O				E S T O Q U E			Obs	
		Se. Número	CFOP	Quantidade	Preço Unitário	Valor	% IBC	Quantidade		Preço Médio
01/01/2014										
11/02/2015	000268005	2401	1.015,950	44,0000	44.701,40					
26/02/2015	000267000	2401	673,400	44,0000	29.620,40					
26/02/2015	000267000	2401	646,650	44,0000	28.450,40					
26/02/2015	000267000	2401	691,600	44,0000	30.421,40					
<b>Total do Mês 02/2015 Entradas</b>			<b>3.027,600</b>	<b>44,0000</b>	<b>133.205,60</b>		<b>3.027,600</b>	<b>44,0000</b>	<b>133.205,60</b>	
<b>Total do Mês 02/2015 Saídas</b>			<b>0,000</b>	<b>0,0000</b>	<b>0,000</b>		<b>3.027,600</b>	<b>44,0000</b>	<b>133.205,60</b>	
04/03/2015	000267669	2401	679,250	44,0000	29.841,00					
14/03/2015	000270517	2401	44,210	47,5000	2.092,98					
24/03/2015	000270517	2401	244,150	47,5000	11.597,13					
24/03/2015	000270517	2401	102,750	47,5000	4.881,13					
24/03/2015	000270522	2401	762,750	47,5000	36.030,45					
24/03/2015	000270522	2401	321,550	47,5000	15.287,13					
24/03/2015	000270522	2401	61,550	47,5000	2.907,13					
24/03/2015	000270522	2401	201,200	47,5000	9.559,25					
<b>Total do Mês 03/2015 Entradas</b>			<b>2.417,910</b>	<b>46,5182</b>	<b>112.476,88</b>		<b>5.448,310</b>	<b>45,1182</b>	<b>248.682,48</b>	
<b>Total do Mês 03/2015 Saídas</b>			<b>0,000</b>	<b>0,0000</b>	<b>0,000</b>		<b>5.448,310</b>	<b>45,1182</b>	<b>248.682,48</b>	
10/04/2015	000272677	2401	100,850	47,5000	4.760,64					
10/04/2015	000272677	2401	1.106,700	47,5000	52.569,25					
10/04/2015	000272677	2401	111,620	47,5000	5.301,20					
22/04/2015	000274797	2401	82,200	47,5000	3.899,76					
22/04/2015	000274797	2401	729,500	47,5000	34.651,25					
22/04/2015	000274797	2401	791,920	47,5000	37.615,45					
<b>Total do Mês 04/2015 Entradas</b>			<b>1.922,150</b>	<b>47,5000</b>	<b>122.877,18</b>		<b>5.567,460</b>	<b>45,9500</b>	<b>254.454,63</b>	
<b>Total do Mês 04/2015 Saídas</b>			<b>0,000</b>	<b>0,0000</b>	<b>0,000</b>		<b>5.567,460</b>	<b>45,9500</b>	<b>254.454,63</b>	
17/06/2015	000281917	2401	302,500	50,9000	15.412,50					
17/06/2015	000281917	2401	341,400	50,9000	17.377,56					
<b>Total do Mês 06/2015 Entradas</b>			<b>644,200</b>	<b>50,9000</b>	<b>32.790,06</b>		<b>9.011,660</b>	<b>45,3000</b>	<b>417.274,42</b>	
<b>Total do Mês 06/2015 Saídas</b>			<b>0,000</b>	<b>0,0000</b>	<b>0,000</b>		<b>9.011,660</b>	<b>45,3000</b>	<b>417.274,42</b>	
<b>Soma das Entradas</b>			<b>9.011,660</b>		<b>417.274,42</b>					
<b>Soma das Saídas</b>			<b>0,000</b>		<b>0,000</b>					
<b>Estoque Final (31/12/2015)</b>							<b>0,000</b>		<b>0,000</b>	
<b>Diferenças</b>							<b>-9.011,660</b>			

Legenda: EIN-Estoque Inicial SAC-Saída Abaixo do Custo SSE-Saída Sem Estoque PAG-Produto Agrupado PTR-Produto Transformado  
 FTR-Fator de Conversão SAE-Saída Abaixo da Taxação



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributários*

1. Nulidade por inexistência de prova e cerceamento de defesa, porque não foi considerado que pratica a atividade industrial, de forma que os bens ingressados são consumidos na produção (conforme os gradientes colocados nas fichas de composição técnica), e a saída de mercadorias dar-se-á em itens correspondentes aos produtos industrializados;
2. A decadência quanto aos fatos realizados em 2014, segundo o critério do art. 150 § 4º do CTN, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 17/06/2019, tendo transcorrido mais de 5 anos do fato gerador;
3. Em mérito, a inexistência da prova da infração, tendo em vista que em razão de ocorrer uma atividade industrial, os bens são ingressados são consumidos na produção (conforme os gradientes colocados nas fichas de composição técnica), e a saída de mercadorias dar-se-á em itens correspondentes aos produtos industrializados. Faz apresentação de seis fichas de composição de produtos.

Em primeira instância o auto de infração foi julgado nulo (fls. 48-50), com os seguintes argumentos, em essência:

Assim, verifica-se sem nenhum esforço, que sendo a empresa uma confecção de roupas íntimas, toma-se descabida a presunção de que o quantitativo de entrada dos produtos em seu estado bruto deve equivaler ao quantitativo de sua saída, após o processo de fabricação (roupas íntimas).

É certo que deveria a empresa ter arrolado no Inventário de 31/12/2013 e 31/12/2014, as mercadorias existentes em seu estabelecimento, mesmo que de terceiros e em processo de industrialização. Entretanto, diante da ausência de elementos para revestir de liquidez

e certeza o crédito tributário, pelas razões antes expostas, com destaque para os produtos recebidos para industrialização, em virtude da falta de critérios de adequação da metodologia – SLE para o exercício fiscalizado, não há como ratificar o presente lançamento tributário.

O caso é submetido ao reexame necessário. O Parecer da Assessoria Processual Tributária de fls. 55-56 segue o mesmo entendimento do julgamento de primeira instância, porém deixando enfático que a metodologia adequada para um levantamento quantitativo em indústria deveria indicar o cálculo de consumo dos insumos. Essencialmente, os seguintes trechos:

Conforme quadro totalizador verificamos que o agente fiscal considerou no levantamento somente insumos, tanto nas entradas, como também nas saídas, porém, não informou nos autos como foi mensurado o calculado para cada insumos utilizados na fabricação dos produtos acabados.



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributários*

VOTO

**I – Mérito.**

A metodologia usada no auto de infração é prevista no art. 92 § 8º, III da Lei 12.670/96, sendo qualificada como uma presunção legal de que há saída de mercadoria, pois se parte do princípio de que a não coincidência de dados globalizados de entradas, saídas e estoques é um dever do contribuinte.

Trata-se de uma presunção relativa, a qual pode ser elidida por provas. A defesa houve de demonstrar que realiza atividade industrial.

Nos casos de levantamento de estoques essas questões são relevantes e devem ser analisadas com vagar, considerando o compromisso com a verdade material. Julgados da Câmara destacam o cuidado em analisar as argumentações defensivas, mesmo quando a solução é de manutenção do auto de infração. Como se vê abaixo:

ICMS. Omissão de Receita tributável. Omissão de Vendas. Subavaliação de Estoque Final. Presunção legal. 1. Caracteriza omissão de receita tributável/venda, por presunção legal, a diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores unitários registrados no livro de inventário 2. Atribuição de valor de mercadoria no estoque final de forma diversa ao legalmente exigido (preço médio ponderado) 3. No âmbito do Direito Tributário não lhe é estranho a utilização de técnica legal de presunção, sendo significativo como exemplo o crédito presumido, fato gerador presumido, lucro presumido, extravio presumido de documentos, dentre outros 4. Presunção legal que traz ínsita assimilação de contribuinte que assim se conduziu o fez com o fito de ajustar seu estoque em decorrência, de ao longo do exercício fiscal objeto da autuação, ter praticado vendas de mercadorias sem nota fiscal ou com pretensão de operações futuras com base de cálculo em dimensão menor que a realmente a ser aplicada ou, ainda, de pretensão de se aumentar o custo da mercadoria vendida com fins de redução do lucro bruto no exercício fiscal passível de tributação **5. A recorrente não produziu contraprovas ou demonstrou erros nos cálculos da autuação de sorte a ilidir a presunção legal de omissão de receita/venda** 6. Afastadas preliminares de nulidades. 7. Dispositivos infringidos art 127, 169, 174, 176-A e 177 do Dec 24 569/97 8. Penalidade nos termos do art 123, III, "b" da Lei 12 670/96 9. Recurso Ordinário conhecido e não provido 10. Auto de infração procedente por maioria conforme voto do relator, decisão singular e do parecer da Assessoria Processual Tributária adotado pela Procuradoria Geral do Estado. (Res 177/2019, Rel Cons. Leilson Oliveira Cunha)

Para esses casos de reformulação de levantamento quantitativo em indústria, seria necessário indicar o cálculo de consumo dos insumos. Nesses casos, o auto de infração é improcedente, dado que a alegação de fato não foi provada, conforme precedentes da Câmara:

**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributários*

231/2019 – 2ª CÂMARA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. 1. Apuração da infração com desconsideração do regime de recolhimento previsto no Decreto 28.443/2006, e refazimento da apuração. 2. Inconsistência do levantamento efetuado, o qual não demonstrou a infração apontada, que necessitaria de uma reapuração do ICMS considerando os dados integrais de entradas e saídas, com vistas a comprovar a falta de recolhimento do imposto. 3. Auto de Infração Improcedente. Decisão por unanimidade de votos e conforme manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado alterado em sessão e desconforme ao parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária.

Para esses casos aplica-se a regra do art. 85 § único da Lei Estadual 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.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso reexame necessário e no mérito, para dar-lhe provimento para reconhecer a improcedência do auto de infração, em desacordo com Parecer emitido pela Célula de Assessoria Processual Tributária.

Este é o voto.

**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
*Conselho de Recursos Tributários*

**DECISÃO:** A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e por maioria de votos, dar-lhe provimento, para, com esteio no art. 85, Parágrafo Único, da Lei nº 15.614/2014, reformar a decisão declaratória de nulidade exarada em 1ª Instância e julgar **improcedente** a acusação fiscal, em razão de vício material que gerou distorção no levantamento fiscal. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pela confirmação da nulidade declarada em 1ª Instância. Vencido o voto da Conselheira Eliane Resplande, que acatou a nulidade declarada em 1ª Instância. **SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 16 de fevereiro de 2022. Resolução lida na forma da Portaria CONAT nº 158/2020, arts. 14 e 15.

06/04/2022

MARIA ELINEIDE SILVA Assinado de forma digital por MARIA  
E SOUZA:25954237387 ELINEIDE SILVA E SOUZA:25954237387  
Dados: 2022.03.18 15:19:32 -03'00'

Maria Elineide Silva e Souza  
Presidente

Assinado de forma  
digital por Rafael Pereira  
de Souza  
Dados: 2022.02.15  
22:24:28 -03'00'

Rafael Pereira de Souza  
Conselheiro

Procurador do Estado  
Ciente: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_