



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

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

Resolução Nº 182 /2021

Sessão: 49ª Sessão Ordinária Virtual de 23 de julho de 2021

Processo Nº 1/3945/2019

Auto de Infração Nº: 1/201910282

Recorrente: CEJUL e AVON COSMÉTICOS LTDA – 06978277-6

Recorrido: AMBOS

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

Ementa: ICMS. Omissão de Saídas/Vendas. Saídas de mercadorias desprovidas de documentos fiscais. Levantamento Físico de Estoque. Nulidade da Decisão de primeira instância. Retorno do processo para proferimento de novo julgamento.

1. Acusação fiscal de omissão de saídas decorrência de levantamento fiscal de auditoria de movimentação de estoques. 2. Decisão de parcial procedência prolatada em primeira instância. 3. Argumentos defensórios em preliminares de nulidades, prejudiciais de méritos (decadência) e pedidos de perícia não examinados. 4. Impossibilidade de reenquadramento da penalidade para o caput do art. 126 da Lei 15.614/14, em pretenso descumprimento de obrigação acessória, em face da situação fática e jurídica configurada na autuação. 5. O disposto no art. 84, § 9º da Lei 15.614/14 não permite sua aplicação sem exame detido para afastar as preliminares de nulidades suscitadas na autuação. 6. Fundamentação insuficiente da decisão prolatada em violação aos princípios do contraditório, ampla defesa, legalidade e verdade material, retornando-se o processo à instância singular para proferimento de novo julgamento. 7. Inobservância dos arts. 46, 50, 84, § 7º e 97 da Lei 15.614/14. 8. **Decisão de primeira instância anulada**, nos termos do art. 83 da citada lei, por unanimidade conforme voto do relator e parecer da assessoria processual tributária.

Palavra Chave: ICMS. Omissão de Saída. Levantamento de Estoque. Decisão anulada. Retorno do processo.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO TRIBUTADA CONFORME FICOU COMPROVADO NOS RELATORIOS EM ANEXO, A EMPRESA AUTUADA VENDEU MERCADORIAS SEM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO FISCAL NO EXERCÍCIO DE 2014. TAL FATO FICOU COMPROVADO ATRAVÉS DO LEVANTAMENTO DE ESTOQUE DO EXERCÍCIO DE 2014, EM ANEXO, ELABORADO COM BASE NO SPED FISCAL DA REFERIDA EMPRESA, MOTIVO PELO QUAL ESTAMOS LAVRANDO O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

Auto de infração com imposto fixado em R\$ 4.736.975,25 (quatro milhões, setecentos e trinta e seis mil, novecentos e setenta e cinco reais e vinte e cinco centavos) e multa em R\$ 8.359.368,11 (oito milhões, trezentos e cinquenta e nove mil, trezentos e sessenta e oito reais e onze centavos). Artigo Infringido: art.127 do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, III, B item 1 da 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/17. Período da infração 01 a 12/2014 e Base de Cálculo R\$ 27.864.560,35.

Nas informações complementares, o auditor fiscal afirma que a empresa autuada é signatária do Termo de Acordo nº 512/2001, regime especial de tributação, que vem sendo sistematicamente prorrogado, em que se atribui a autuada a responsabilidade pelo pagamento do ICMS, na condição de substituto tributário, devido nas operações subseqüentes realizadas por revendedores não inscritos, na modalidade de marketing direto, com fundamentos nos arts. 549 a 552 do Decreto Nº 24.569 de 31 de Julho de 1997. Em continuação, aduz que efetuou o levantamento de estoque referente ao exercício de 2014 conforme informações constantes do SPED Fiscal e tomou como referência os códigos dos itens (produtos) seguindo a mesma metodologia utilizada na EFD do contribuinte. Informa, ainda, que após o levantamento de estoque de 2014 se deparou com o fato de alguns produtos não estarem batendo em suas quantidades de estoques (inicial e final), entradas e saídas, intimando a empresa (TI 2019.05578) dando oportunidade ao contribuinte de verificar e/ou questionar quaisquer irregularidades que por ventura tenha ocorrida no levantamento e decorridos 37 dias não houve manifestação sobre o levantamento de estoque efetuado. Ao final, relata que o totalizador do levantamento quantitativo de estoque de 2014, abrangeu uma quantidade de 1.760 (Um mil, setecentos e sessenta) produtos, ficando constatado uma OMISSAO DE VENDAS no valor de R\$ 27.864.560,35.

O contribuinte tempestivamente interpõe impugnação ao feito fiscal, tendo julgador monocrático julgado pela parcial procedência da autuação, inicialmente não adentra nas questões prejudiciais de mérito (nulidades e decadência) com base no art. 89, § 9º da Lei 15.614/14, o qual preconiza que autoridade julgadora não pronunciará a nulidade quando puder decidir no mérito a favor da parte a quem aproveite. Assim posto, passou a análise de mérito compreendendo que não restou caracterizada a omissão de vendas e sim divergência na codificação dos produtos na EFD/SPED FISCAL, restando provadas pela impugnante, não só o

devido recolhimento do ICMS ST, bem como a venda de todos os produtos com os seus respectivos documentos fiscais, e, que, por decisão de marketing comercial e promoções regulares quando da venda dos produtos, a empresa lançou mão da codificação "dummy" como controle interno, o que gerou vários códigos para o mesmo produto, a depender da promoção comercial que a empresa estabelece, sempre obedecendo e mantendo a mesma matriz-mãe do código original disposto na EFD. Em razão das citadas divergências de códigos estarem em desacordo com a legislação, entende pela aplicação da multa fixada no caput do art. 126 da Lei 12.670/96, por se tratar de mercadorias já tributadas por substituição tributária.

Em face da decisão exarada pela primeira instância reexame necessário interposto com base no art. 104, § 2º da Lei 15.614/14, tendo a autuada interposto tempestivo recurso ordinário em que, sucintamente, alega:

- a) Preliminar de nulidade da decisão por falta de indicação de dispositivo legal relativo à infração cometida e erro na fundamentação e aplicação indevida do art. 84, § 7º da Lei 15.614/14 por não se tratar de correção de fundamento legal, mas de nova autuação;
- b) Preliminar de decadência referente ao exercício de 2014 razão da intimação da autuação ter se dado em 29/10/2020, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
- c) Preliminar de decadência parcial referente ao período de janeiro a junho de 2014, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
- d) Preliminar de nulidade do Auto de Infração diante da ausência de fundamentação legal e da inconsistência lógica entre a descrição dos fatos e o crédito constituído;
- e) Preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro na apuração dos montantes devidos, em razão da utilização de premissa fática equivocada;
- f) Inexistência da infração em decorrência de utilização de codificação DUMMY na sistemática de operações comerciais da Recorrente, havendo a criação de mais de um critério de faturamento para um mesmo produto. Um mesmo produto pode ser associado a diferentes códigos de faturamento, e estes são alterados de acordo com o valor de venda das mercadorias, sendo esse procedimento utilizado pela empresa, de modo a viabilizar a venda de um mesmo produto sob diferentes condições comerciais;
- g) Na entrada no estabelecimento da Recorrente, as mercadorias recebem um código que coincide com o NCM e a NBM. Porém, algumas vezes, este não corresponde ao código da mesma mercadoria, quando lançada a respectiva saída;
- h) O "código-mãe" que consta no SPED, corresponde a um número com 5 a 7 dígitos- AXXXX ou XXXXXXX, e este normalmente se refere ao produto que é vendido pela Recorrente nas condições comerciais padrão, ou seja, quando as mercadorias que são vendidas a um preço "cheio";
- i) Já nas vendas realizadas com condições comerciais diversas, a Recorrente insere dois dígitos antes do "código-mãe", gerando um

- novo código de 7 a 9 dígitos- YYXXXXX ou YYXXXXXXXX, porém com a mesma matriz do código anterior;
- j) Sistemática é utilizada pela empresa de modo a garantir o controle interno dos produtos, de acordo com os preços que são comercializados, e adotada em todas suas filiais, nos diversos Estados que atua;
 - k) Agrupamento das mercadorias por seus "códigos-mãe" ou mesmo por sua descrição, uma vez que existem múltiplos códigos que caracterizam um mesmo produto, em razão das condições comerciais da empresa;
 - l) O levantamento fiscal não levou em consideração o fracionamento dos produtos, que decorre de dinâmicas comerciais utilizadas pela Recorrente, mas que não geram qualquer omissão na declaração das mercadorias;
 - m) A diferença entre as numerações decorreu de limitação do próprio sistema SPED;
 - n) Utilização no levantamento fiscal de mercadorias adquiridas para uso e consumo
 - o) Ilegitimidade da cobrança da atualização monetária e juros (taxa Selic) superiores ao aplicado para débitos federais;
 - p) Ao final, requer: a) a nulidade por vício formal relativo à nova autuação praticada na decisão de primeira instância; b) decadência do crédito tributário; c) nulidade por falta de fundamentação legal ou erro na aplicação do art. 126 da Lei 12.670/96; d) cancelamento integral da autuação razão de ausência da infração e a limitação dos juros aplicados até a taxa Selic.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela anulação do julgamento de 1ª Instância com retorno dos autos para se proferir novo julgamento, aduzindo: a) que na decisão singular não houve nenhuma alusão ao pedido de decadência suscitado na impugnação e aplicação pelo julgador, de forma equivocada já que não caberia ao caso em tela, do disposto no art.84 da Lei 15.614/14; b) e que ao entender a ocorrência de divergências entre codificações dos produtos e não a omissão apontada na autuação, o fez sem expor o dispositivo legal que fundamentou a sua decisão, já que alterou a penalidade imposta diversa da autuação, aplicando a penalidade que entendeu apropriada ao ilícito fiscal constatado, todavia, sem apontar qual o dispositivo legal foi infringido, violando, assim, o disposto no art. 82 do Dec. 32.885/18 e decidindo de forma extra petita. Entende, assim, violado, o comando fixado no art. 83 da citada Lei 15.614/14, resultando cerceamento ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Versa a presente autuação com acusação fiscal de omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2014, detectada em levantamento físico de estoque, no montante de R\$ 27.864.560,35 (vinte e sete milhões, oitocentos e sessenta e quatro mil, quinhentos e sessenta reais e trinta e cinco centavos).

Conforme impugnação ao feito fiscal, em grau preliminar a impugnante traz argumentações de Decadência nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, seja de extinção parcial ou total, em que aduz que a Autuada foi intimada em 29.10.2020, razão da lavratura de auto de infração, alegando que o lançamento efetuado não poderia envolver fatos ocorridos no exercício de 2014 (extinção total do lançamento) ou, ainda, de que já tinha decaído o direito de lançar do Fisco referente ao período de janeiro a junho de 2014, dado que todos os procedimentos relativos à apuração do ICMS do citado ano restaram homologados tacitamente e o crédito tributário respectivo definitivamente extinto, por força do citado dispositivo do CTN. Também em sua peça defensiva, são argumentos centrais, para além do pedido de improcedência do auto de infração, imputações de nulidades da autuação, contestação ao cálculo dos juros moratórios e a requesta de perícia no intuito de se aferir a possibilidade de agrupamento das mercadorias por seus "códigos-mãe" ou mesmo por sua descrição, o fracionamento das mercadorias quando das vendas, a divergência de codificações dos produtos decorrentes da utilização da sistemática operacional interna de codificação "DUMMY" e, ainda, a utilização no levantamento fiscal de operações com mercadorias para uso e consumo.

Ressalte-se que em grau de Recurso Ordinário, em face do julgamento singular de parcial procedência com alteração da penalidade imposta, a empresa autuada para além de reafirmar suas argumentações consignadas na peça inaugural de contestação, traz argumentos de cunho processual de pretensão de invalidar a decisão monocrática exarada, os quais de pronto delineia que a autoridade julgadora singular deixara de analisar as proposições de defesa fixadas na impugnação quanto à preliminar de decadência e às preliminares de nulidades e demais argumentos trazidos na impugnação e, ainda, pelo fato de a decisão consignar que não decorrera a omissão apontada na autuação, de modo que se deveria imputar a improcedência do lançamento e não corrigir a penalidade imposta para o art. 126 da Lei 12.670/96, em aplicação equivocada do § 7º do art. 84 da Lei 15.614/14, constituindo assim nova autuação fiscal.

Vê-se que consequência de tais argumentos expostos no recurso, torna-se imperioso, antes de se adentrar no mérito ou mesmo a análise das preliminares em si mesmas, tecer exame sobre as questões de natureza processual trazida pela parte com esteio na Lei 15.614/2014 (norma processual de caráter administrativo-tributário) e de forma supletiva em face da Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil).

De início, devemos trazer os dispositivos legais os quais trazem contornos jurídicos para detida análise das argumentações propostas pela recorrente.

Da Lei 15.614/14 colhemos os seguintes dispositivos legais:

Art. 46. Além dos princípios referidos no art. 37 da Constituição Federal de 1988, o processo administrativo-tributário pautar-se-á, também, dentre outros, pelos princípios do Contraditório, da Ampla Defesa, da Celeridade, da Simplicidade, da Economia Processual e da Verdade Material. (GN)

Art. 50. Os votos proferidos pelos Conselheiros e as decisões prolatadas devem ser fundamentadas, de forma clara e precisa. (GN)

Art. 83. 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. (GN)

Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia. (GN)

Art. 117. Aplicam-se, supletivamente aos processos administrativo-tributários as normas do Código de Processo Civil, excetuando-se as modalidades recursais neste previstas e as regras que lhe são pertinentes. (GN)

Do Código de Processo Civil obtemos.

Art. 11. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade. (GN)

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(GN)

(...)

IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; (GN)

Nessa linha de ideias, tais dispositivos encontram amparo no Art. 5, LV da Carta Ápice de 1988.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (GN)

Pelos dispositivos legais postos, é fácil notar que as decisões, sejam judiciais ou administrativas, devam ser suficientemente fundamentadas. Sem o devido exame dos argumentos jurídicos e fáticos expostos pelas partes na decisão prolatada, torna-se a deliberação juridicamente inválida. Todavia não há obrigatoriedade de a autoridade julgadora enfrentar todos os argumentos trazidos pelas partes, sob pena de suas razões de decidir se transformarem em mero rebate de argumentos postos, desde que a exposição de seu raciocínio jurídico evidenciada na decisão prolatada afaste as principais argumentações trazidas que poderiam modificar seu entendimento na análise do caso concreto.

Nesse sentido, nos parece que a decisão singular, apesar de fixar como pontos controvertidos da lide, em relação às preliminares de nulidade, de decadência, e de impugnação aos juros moratórios, nada apresentou de raciocínio jurídico de sorte a fundamentar o não acolhimento daquelas contestações, tão somente trazendo redação de dispositivo legal (art. 84, § 9º da Lei 15.614/14) como fundamentação sobre aqueles pontos controvertidos. Nessa senda, diga-se, que, para além de não servir a mera citação do dispositivo como suporte de motivação jurídica, há que se evidenciar a aplicação equivocada do mesmo, dado que a compreensão de sentido que deva se construir da regra mencionada como permissivo legal para decisão de mérito da lide em benefício da parte a quem aproveite, sem pronunciamento de possíveis nulidades incidentes no processo, não resguarda autorização para descurar da suficiente fundamentação que servira de suporte legal para o não acolhimento das mesmas. Assim evidenciado, que se diga o mesmo para o afastamento de prejudiciais de méritos tal e qual os pedidos de decadência aventados na impugnação, porquanto aquela se revestir em instituto que possibilita a extinção do lançamento, com julgamento de mérito, nos termos do art. 87, II, "a" da Lei 15.614/14, daí a imperiosa necessidade de se adentrar na análise e fundamentação para seu afastamento, e, bem assim, não o fez a autoridade julgadora monocrática no *decisum* ora examinado.

Ademais, ao pedido de perícia a decisão sequer fez menção de seu afastamento e nem fundamentou para tanto, tendo a autoridade julgadora não obedecido os comandos legais fixados no art. 97 da Lei 15.614/14, decorrente, pois, a não exposição de raciocínio jurídico de análise daquelas questões aventadas pela autuada, a despeito de terem ou não procedência as argumentações de agrupamento de codificações razão de codificação DUMMY

utilizada, bem como o de fracionamento (Kit) de mercadorias nas operações de vendas e, bem assim, de utilização no levantamento fiscal de mercadorias adquiridas para uso e consumo, de sorte a demonstrar imperiosa possibilidade de diligência pericial, em homenagem aos princípios da legalidade e verdade material, dado o complexo levantamento de estoque realizado razão de ingente movimentação de estoque no exercício autuado, nos termos do art. 95 da Lei 15.614/14. Na mesma esteira, compreendemos, de mais a mais, que se evidenciaria cogente a análise da preliminar de contestação aos juros trazida na impugnação visto que os mesmos compõem o crédito tributário objeto da lide, daí que as razões aludidas pela recorrente na peça inaugural de contestação, quanto a essa matéria, deveriam ter sido afastadas com suporte de dispositivos legais fincados na legislação tributária, e nesse ponto, também, quedou-se silente a decisão.

O outro aspecto a se considerar de incompletude da decisão singular, se evidencia no raciocínio lógico e jurídico traçado pela assessoria processual tributária pertinente a impossibilidade do julgador monocrático ter realizado o reenquadramento da penalidade, ao aduzir que *"...o julgador não expos o dispositivo legal que fundamentou a sua decisão, apontando somente a penalidade que entendeu apropriada ao ilícito fiscal constatado. Tendo alterado a infração denunciada na peça acusatória outra completamente diversa, não apontou o dispositivo legal que a empresa teria infringido segundo a interpretação que fez dos elementos de prova constantes dos autos, aplicando uma penalidade que, pela sua generalidade, não foi possível identificar com precisão o ilícito fiscal que entendeu caracterizado no processo."*, aludindo mais a frente com base no art 82 do Decreto nº 32.885/18 que *" Isto significa dizer que a imputação de qualquer penalidade deve ser acompanhada dos pressupostos de fato e de direito que a autorizaram, isto é, sempre acompanhada da devida fundamentação, posto que o ato de fundamentar não implica em mera faculdade do julgador, mas um dever inseparável da obrigação de julgar. Uma decisão não motivada viola, em última análise, o devido processo legal, sendo passível de nulidade."*

A par disso, em adição ao mencionado pelo assessor, se impõe trazer a lume que dada a configuração jurídica do lançamento realizado (pressupostos fáticos e jurídicos), este fora concebido como omissão de saída, vale dizer, saída de mercadorias durante o exercício fiscalizado desacompanhadas de documentos fiscais, não trazendo narrativa alguma por descumprimento de qualquer obrigação acessória, nem mesmo aquela pertinente à uniformidade de codificação prevista na legislação – (AJUSTE SINIEF 02/09 – EFD, Cláusula Quarta; ATO COTEPE 09/08 (manual de orientação e leiaute da EFD), Registro 0200 e item 2.4.2.2 do anexo único do citado ato) – de modo que à situação dos autos não se aplica o disposto no § 7º do art. 84 da Lei 15.614/14, razão de escorreito entendimento que a possível infração ocasionada pela não uniformização da codificação não está devidamente determinada na autuação, sendo, pois, legalmente vedado o reenquadramento ensejado na decisão.

Por tudo exposto, em verdade, a decisão se tornou insuficientemente fundamentada atraindo a invalidade jurídica daquele ato administrativo-decisório violando os princípios do contraditório e da ampla defesa, como ainda nos termos das regras fixadas nos art. 50 e 83 da Lei 15.614/14.

Nesse íterim, conheço do Reexame Necessário e do Recurso Ordinário, para lhes dar provimento, entendo pela anulação da decisão singular, com retorno dos autos à instância singular para novo julgamento, acolhendo, ainda, a opinião da assessoria processual tributária em mesmo sentido, tendo em vista que a autoridade monocrática deixou de analisar e fundamentar diversos aspectos trazidos na impugnação da autuação, violando os dispositivos legais anteriormente citados, e, de igual modo, em inobservância aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material.

É como voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CEJUL e AVON COSMÉTICOS LTDA – 06978277-6 e Recorrido: AMBOS.

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 dar-lhes provimento, para declarar **nula a decisão de 1ª Instância**, ante a constatação de que o julgador singular não se manifestou sobre todos os argumentos constantes da impugnação. Em ato contínuo, resolve determinar o **retorno do processo à Instância de origem** para que se proceda a novo julgamento. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. O representante legal da autuada, Dr. Júlio Yuri Rodrigues Rolim, embora regularmente intimado, não fez a apresentação de sustentação oral, se ausentando da sala virtual, por ocasião deste julgamento. Registre-se que o advogado supracitado compareceu a esta sessão de julgamento e apresentou sustentação oral referente ao primeiro processo constante desta pauta (COELCE -PROC. 1/1794/2008 – A.I. 1/200803658), se ausentando logo após a conclusão do julgamento do referido processo.

SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 29 de 10 de 2021.

FRANCISCO JOSE DE
OLIVEIRA SILVA:29355966334

Assinado de forma digital por FRANCISCO
JOSE DE OLIVEIRA SILVA:29355966334
Dados: 2021.10.18 13:21:59 -03'00'

Francisco José de Oliveira e Silva
Presidente

ANDRE GUSTAVO CARREIRO
PEREIRA:81341792315

Assinado de forma digital por ANDRE
GUSTAVO CARREIRO PEREIRA:81341792315
Dados: 2021.10.29 10:44:14 -03'00'

Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado
Em ____/____/2021

Cláudio Célio de Araújo Lopes
Conselheiro

Jucileide Maria Silva Nogueira
Conselheira

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: 2021.07.26 17:55:37 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro

Rafael Pereira de Souza
Conselheiro