



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº 237 /2017**  
**61ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 21/08/2017**  
**71ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 19/09/2017 (Apresentação do Voto de Desempate)**  
**PROCESSO Nº 1/3509/2010**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201011216**  
**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**RECORRIDO: LOJAS AMERICANAS S/A**  
**CGF: 06.814.053-3**  
**CONSELHEIRO DESIGNADO: Victor Hugo Cabral de Moraes Junior**

**EMENTA: ICMS. Omissão de entradas.** Acusação fiscal de que a empresa adquiriu mercadorias sem documentação fiscal, conforme constatação feita por meio de análise do fluxo de estoques com utilização do Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques (SAME), no período de janeiro a dezembro de 2007. Julgamento de 1ª Instância pela improcedência do auto de infração. Reexame Necessário conhecido para julgar procedente o feito fiscal, nos termos do voto de desempate da Presidente, e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado que em sessão modificou o Parecer anteriormente adotado. Aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96.

**PALAVRAS-CHAVE:** Omissão de entradas. Mercadorias. Fluxo de estoque.

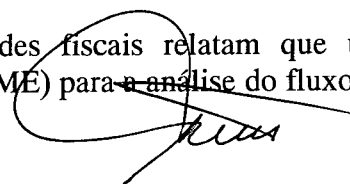

**RELATÓRIO**

Consta do Auto de Infração submetido a exame o seguinte relato:

AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. O CONTRIBUINTE ADQUIRIU MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM A DEVIDA DOCUMENTAÇÃO FISCAL NO EXERCÍCIO DE 2007. AS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES DETALHAM A INFRAÇÃO PRATICADA PELO CONTRIBUINTE.

O agente fiscal indicou como dispositivo infringido os art. 139, do Decreto nº 24.569/97, e, além disso, aplicou a penalidade do art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Nas Informações Complementares, as autoridades fiscais relatam que utilizaram o Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques (SAME) para a análise do fluxo de estoques

  1



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

da empresa autuada, tendo sido identificado que o contribuinte recebeu, no curso do ano de 2007, diversos itens em seu estoque, sem documentação fiscal correspondente, gerando um relatório totalizador que prova a infração praticada.

A empresa autuada apresentou Impugnação ao feito fiscal (fls. 18/30), apresentando suas razões de irrisignação, alegando, em síntese:

- a) O demonstrativo que embasou o auto de infração consiste de uma planilha genérica, de difícil entendimento, a qual apresenta-se confusa, sem nenhuma clareza com relação à origem dos valores e com informações equivocadas, tornando-o nulo de pleno direito;
- b) Que ao computar as saídas o software SAME interpretou os encargos financeiros da venda a prazo como se fossem mercadorias autônomas, o que fez o autuante chegar à conclusão equivocada de que o defendente adquiriu mercadorias desacobertadas de documentação fiscal;
- c) Ao constatar tamanho equívoco, a impugnante realizou levantamento em seu sistema interno a fim de demonstrar e comprovar que o seu estoque contemplava as aquisições dos itens apontados como omissão de entradas;
- d) O demonstrativo elaborado pela fiscalização advém de mera aplicação de lógica aritmética, todavia o SAME não possui sofisticação suficiente para detectar as particularidades na movimentação de mercadorias, citando como exemplo o item “DVD A Caverna” que o sistema considerou o encargo financeiro como se fosse saída de mercadoria;
- e) Afirma que não assiste razão à fiscalização ao presumir, sem maiores indagações, que a empresa teria comprado mercadoria sem nota fiscal e tece considerações acerca do seu papel como grande empresa do mercado varejista;
- f) Alega que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, IV, da CF/88.

Antes da análise das questões suscitadas pela Impugnante, a julgadora singular solicitou a realização de Perícia, por meio do despacho de fls. 51.

Em resposta foi elaborado o laudo de fls. 52 a 56 dos autos, em que o Perito informou que a empresa apresentou inconsistências no levantamento fiscal; que é possível visualizá-los, porém, como a Dief originária, informada pelo contribuinte à SEFAZ está inconsistente, não foi possível a realização do trabalho pericial; que não há a base de dados do processamento utilizado pela fiscalização e o Fiscal autuante não a possui mais; e mesmo que as tivesse, o trabalho pericial apresentaria as mesmas inconsistências, pois estas se encontram na base originária da Dief.

O contribuinte, às fls. 75 a 78, apresentou Manifestação ao Laudo Pericial, aduzindo que a Célula de Perícias e Diligências atestou que os fundamentos, para o Fisco presumisse a



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

aquisição de mercadorias sem documentação fiscal, referem-se, na verdade, ao equivocado cômputo dos encargos financeiros cobrados aos clientes quando da realização de vendas a prazo, motivo pelo qual requer a improcedência da acusação fiscal.

A Julgadora singular, após análise das alegações da impugnante e do laudo pericial, concluiu que o trabalho fiscal apresentou inconsistências, necessitando de reparos, porém, devido aos erros na base originária do contribuinte não foi possível refazê-lo, por meio da perícia. Em razão dessas inconsistências de dados, como não há como ter certeza do cometimento do ilícito, entendeu pela nulidade do feito fiscal, submetendo sua decisão (fls. 80 a 90) ao Reexame Necessário.

Encaminhados os autos à Assessoria Processual Tributária, foi elaborado o Parecer nº 567/2015 cuja conclusão foi pelo conhecimento do reexame necessário, para negar-lhe provimento, confirmando a decisão absolutória da primeira instância.

No dia 25 de fevereiro de 2016, na 32ª Sessão Ordinária, a 2ª Câmara de Recursos Tributários resolveu por maioria de votos, afastar a decisão declaratória de nulidade proferida pela julgadora singular, retornando o processo à 1ª Instância para novo julgamento, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral da Procuradoria.

Na Resolução nº 316/2016, informa-se que a nulidade foi afastada. No voto do Relator consta, às fls. 105, o seguinte trecho:

O contribuinte não desenvolveu nenhum esforço para realizar as correções necessárias em suas DIEFs e colaborar com a realização da perícia, apenas tenta se beneficiar de seus próprios equívocos.

Entendo que a autuada deve apresentar sua DIEF novamente com as devidas correções, atendendo aos padrões da legislação, colocando-se em posição de cumpridora da Obrigação, antes que possa haver manifestação de impossibilidade de refazimento do levantamento. Pois, ai sim, poder-se-ia ter a exata dimensão da extensão das falhas. O fato de não haver esse *animus* por parte da empresa me impede de julgar nula a autuação, pois os registros informados por ela na DIEF ainda continuam valendo para fins de análise do Fisco.

Retornado os autos a primeira instância, a julgadora singular, por entender que as inconsistências de dados contidas no arquivo originário não eram passíveis de correção em termos práticos e jurídicos, fato que impossibilitaria a realização de nova perícia, tornando impossível auferir a liquidez e certeza do crédito tributário, em decisão de fls. 111 a 116, julgou IMPROCEDENTE o feito fiscal, submetendo-a ao Reexame Necessário.

Por meio do Parecer nº 116/2017 (fls. 122 a 125), a Assessoria Processual Tributária acompanhou o entendimento de improcedência exarado em primeira instância.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

Aos 21 de agosto de 2017, na 61ª Sessão Ordinária, o processo foi novamente a julgamento pela 2ª Câmara de Recursos Tributários, que assim decidiu: com relação ao pedido de perícia solicitado pela parte, em sessão, a fim de se verificar se os itens apresentados pela autuada se tratavam de encargos financeiros, foi afastado por unanimidade de votos, tendo em vista se entender que há nos autos elementos probatórios suficientes. No mérito, foi constatado empate na votação e a Sra. Presidente reteve o processo para proferir voto de desempate.

Na 71ª Sessão Ordinária, do dia 19 de setembro de 2017, foi lido o voto de desempate. A Sra. Presidente modificou a decisão absolutória de primeira instância e julgou procedente o feito fiscal.

É o Relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Aprecia-se, nessa oportunidade, o reexame necessário por meio do qual o julgador de primeira instância encaminhou a sua decisão contrária à Fazenda Estadual, nos termos do art. 104, da Lei nº 15.614/2014 para análise da Câmara de Julgamento.

Vale ressaltar que a documentação trazida aos autos consubstancia a lavratura do auto de infração, evidenciando a omissão de entradas cometida pela recorrente. O agente do fisco verificou que a autuada promoveu a entrada de mercadorias sem notas fiscais no montante de R\$ 2.987.787,90 (dois milhões novecentos e oitenta e sete mil setecentos e oitenta e sete reais e noventa centavos).

A sistemática de trabalho utilizada pelo agente do fisco, análise do fluxo de estoques com utilização do SAME, é um método já consagrado pela fiscalização estadual, que analisa a movimentação de estoques do contribuinte, verificando-se qual o estoque final através dos registros de inventário, entradas e saídas efetivamente realizadas, e o compara com o registrado no inventário final, ou contagem de estoques realizada quando se tratar de fiscalização em exercícios abertos.

O levantamento realizado no estabelecimento da autuada apontou uma omissão de entradas, o que significa a aquisição de mercadorias sem emissão de nota fiscal.

O Regulamento do ICMS caracteriza essa situação como infração. Para melhor entendimento da matéria, cita-se o artigo 139 do Decreto 24.569/97, abaixo transcrito, que



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

expressamente obriga o contribuinte a sempre exigir nota fiscal daquele que promover a saída de mercadorias.

Art. 139. Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais.

Do dispositivo acima citado, resta clara a exigência legal quanto à exigência de documento fiscal para acobertar a entrada de mercadorias, sob pena de o infrator ficar sujeito à penalidade prevista no art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96.

Ocorre que a empresa autuada alega que os elementos embasadores da autuação fiscal “não correspondem à realidade dos fatos”, bem como que o agente do Fisco, ao analisar o relatório extraído do Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques – SAME (Relatório Totalizador), interpretou os encargos financeiros de venda a prazo como se mercadorias autônomas fossem e as computou como saídas (vendas) tributáveis.

Em relação a essa alegação da empresa autuada, à luz da análise dos documentos acostados ao auto de infração, em especial do Relatório Totalizador, entendo que os documentos apresentados pela empresa recorrente não se referem a encargos financeiros, considerando que possuem a mesma descrição e código dos demais produtos, tendo como única diferença o preço inferior. Além disso, deve-se salientar que o que gerou a duplicidade de itens não foi o fato da DIEF ter sido entregue com leiaute incorreto, mas sim, o fato de que a própria recorrente informou itens em duplicidade em sua DIEF.

Nesse tocante, uma vez constatado empate na votação sobre essa questão, em voto de desempate (fls. 131/139), apresentado na 71ª Sessão Ordinária, de 19 de setembro de 2017, a Sra. Presidente, fundamentou sua decisão, no seguinte sentido:

Analisando o teor do laudo pericial acostado às fls nº 52/56 dos autos, posso concluir que as questões pontuadas pela perícia não são suficientes para descaracterizar a autuação, senão vejamos o que o perito informou:

1. Os trabalhos periciais foram limitados em virtude da “ausência de arquivos base do banco de dados que subsidiaram o levantamento”;
2. Os arquivos de processamento do sistema SAME não se encontravam no processo;
3. Pela análise da DIEF informada pelo contribuinte, “constante no banco de dados da ação fiscal”, pode-se constatar que no próprio leiaute consta os encargos financeiros como itens de produto”;



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

4. A DIEF declarada pelo contribuinte possui leiaute incorreto o que gerou no sistema SAME duplicação dos itens de produtos;
5. Os encargos financeiros do documento fiscal (cupom fiscal) deveriam ter sido informados pela recorrente conforme leiaute para informação dos dados da DIEF da seguinte forma: REGISTRO TIPO ITE – NIVEL 3, NUMEROS 17 ou 18, POSIÇÃO 181 ou 196, respectivamente, e não como um novo item de produto, como assim o fez, distorcendo o levantamento fiscal.
6. O próprio perito ressalta que sua análise foi feita com base nas “inconsistências argumentadas pelo Contribuinte, no próprio relatório SAME em formato “PDF”, anexos em mídia CD-ROM no processo”.
7. Identificou no Relatório totalizador, que “as notas fiscais foram duplicadas, gerando itens inexistentes que não se referem a saídas efetivas de mercadorias, gerando omissões de entrada nesses itens”;
8. a base originária da DIEF está “com preenchimento do leiaute incorreto, isto é, com duplicidade de itens de produtos”; e concluiu:
9. “A DIEF originária informada pelo Contribuinte está inconsistente, conforme visualizado nos relatórios fiscais, comprometendo todo o levantamento fiscal”.

Ora, as conclusões tiradas pelo perito, data máxima vênia, foram baseadas nas inconsistências apontadas pelo contribuinte. Entendeu o nobre Perito que, tendo a DIEF do contribuinte sido entregue com leiaute incorreto, isso teria gerado a duplicidade de itens visualizados pela fiscalização. Mas não foi bem isso o que ocorreu! O que gerou a duplicidade de itens não foi o fato da DIEF ter sido entregue com leiaute incorreto, mas sim, o fato de que a própria recorrente informou itens em duplicidade em sua DIEF, e isso foi admitido quando de sua defesa, sob a justificativa de que “não havia campo próprio na DIEF para informações sobre os encargos”. Se o lançamento foi feito com base nas declarações da DIEF, prestadas pelo contribuinte e constante do banco de dados da SEFAZ, logicamente que, se os itens foram informados em duplicidade, viriam para a planilha do sistema SAME também em duplicidade. Se os encargos foram informados como itens, compete à parte provar que não os são, e não ao agente do Fisco excluí-los de pronto. Portanto, muito embora o nobre Perito tenha se pronunciado no sentido de que foi possível “visualizar” as inconsistências apontadas no levantamento, não encontro nos autos provas materiais e irrefutáveis capazes de comprovar que os itens em duplicidade se referem a “encargos financeiros”, desqualificando, desta feita o levantamento fiscal.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

---

É certo que o Procedimento Administrativo Tributário deve estar pautado na busca da verdade material e isto foi o que se buscou nas diversas fases de julgamento do presente processo. Ocorre que, muito embora tenha se oportunizado a empresa a apresentar as provas de suas alegações, a recorrente restringiu-se apenas a argumentar que os itens duplicados, informados por ela em sua DIEF, tratava-se de encargos financeiros. Ressalta às fls 27 dos autos que toda a questão está na “aceitação (ou não) pelo Fisco Cearense dos argumentos verídicos e bastante razoáveis apresentados pelo contribuinte para justificar o não cometimento das infrações cominadas”. Acosta às fls 46 dos autos relatório de nota por item, que, a meu ver, nada comprova. Não colacionou aos autos nenhum documento relacionado às planilhas capaz de demonstrar de forma inequívoca suas alegações. Não refez sua DIEF pelo menos para efeito de prova, conforme foi solicitado em sessão, ou seja, não demonstrou em nenhum momento a “verdade material” dos fatos por ela alegados.

Ante o exposto, considerando que o trabalho do agente fiscal estava embasado em informações constantes no banco de dados da Sefaz, mas prestadas pelo contribuinte; considerando ter ficado comprovado nos autos que o mesmo informou em sua DIEF itens em duplicidade; considerando que ao contribuinte incumbe o ônus de provar as inconsistências por ele apontadas no levantamento fiscal; considerando que no presente caso a recorrente não foi capaz de trazer aos autos elementos que comprovem de forma inequívoca suas alegações, ACOSTO-ME ao entendimento esposado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado em sessão, e decido, por desempate, pela PROCEDÊNCIA da autuação.

Diante de tudo que foi colocado, afastada a alegação da autuada de que os itens se referem a encargos financeiros, conforme Voto de Desempate da Presidente desta 2ª Câmara de Julgamento, restou comprovado o ilícito apontado, haja vista estar demonstrado nos autos a entrada de mercadorias sem o acobertamento de documentação fiscal necessário para albergar as operações de entrada, incidindo a penalidade prevista no art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96.

Vale ressaltar que, com relação ao pedido de perícia solicitado pela parte, em sessão, a fim de se verificar se os itens apresentados pela autuada se tratavam de encargos financeiros, foi afastado por unanimidade de votos, tendo em vista se entender que há nos autos elementos probatórios suficientes.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Reexame Necessário, dando-lhe provimento, para modificar a decisão absolutória proferida em 1ª Instância, e julgar procedente o feito fiscal, nos termos desse voto, e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que em sessão modificou o parecer anteriormente adotado.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

BASE DE CÁLCULO: R\$ 2.987.787,90
ICMS: R\$ 507.923,94
MULTA: R\$ 896.336,37
TOTAL: R\$ 1.404.260,31

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrido **LOJAS AMERICANAS S/A, Empate na 61ª Sessão Ordinária, realizada em 21 de agosto de 2017** - A Sra. Presidente, nesta data, sintetizou os fundamentos de sua decisão pela procedência da autuação e fez a entrega do voto de desempate, para que passe a integrar a respectiva resolução, que grafará a seguinte **Decisão**: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário. **Com relação ao pedido de perícia** formulado pela parte, a fim de verificar se os itens apresentados pela autuada se tratam de encargos financeiros – Afastada, por unanimidade de votos. O Conselheiro Relator foi contrário à realização de perícia, por considerá-la desnecessária, por entender que há nos autos, elementos probatórios suficientes. **No mérito**, por voto de desempate da Presidente, apresentado na 71ª Sessão Ordinária, de 19 de setembro de 2017, a 2ª Câmara de Julgamento resolve dar provimento ao reexame necessário, para modificar a decisão absolutória proferida em 1ª Instância, e julgar procedente o feito fiscal, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pelo Conselheiro Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior, que ficou designado para lavrar a Resolução, e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que em sessão modificou o parecer anteriormente adotado. Foi apurada a seguinte votação: Votaram pela improcedência da autuação, nos termos do julgamento singular e do Parecer da Assessoria Processual Tributária, os Conselheiros Pedro Jorge Medeiros, Deyse Aguiar Lobo e Agatha Louise Borges Macedo. Os Conselheiros Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior, Francisco Wellington Ávila Pereira e





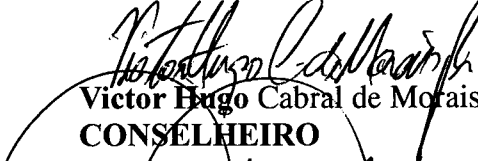
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Mônica Maria Castelo, votaram pela procedência da autuação sob o entendimento de que os documentos apresentados pela empresa recorrente não se referem a encargos financeiros, considerando que possuem a mesma descrição e código dos demais produtos, tendo como única diferença o preço inferior. Esteve presente para sustentação oral, a representante legal da recorrente, Dra. Scarlet Ohanna de Lima Hanzen.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de 11 de 2017.**

  
Antônia Helena Teixeira Gomes  
**PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA**

  
Victor Hugo Cabral de Moraes Junior  
**CONSELHEIRO**

  
Agatha Louise Borges Macedo  
**CONSELHEIRA**

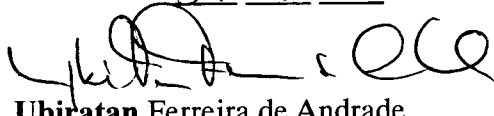
  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
**CONSELHEIRO**

  
Anelise Magalhães Torres  
**CONSELHEIRO**

  
Mônica Maria Castelo  
**CONSELHEIRA**

  
Pedro Jorge Medeiros  
**CONSELHEIRO**

Ciente em 27/11/17:

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**