



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 248/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

22ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 20 DE JULHO DE 2022

PROCESSO Nº: 1/444/2021

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/202008652

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S/A

AUTUANTE: MARCO AURÉLIO C. DA CRUZ

MATRÍCULA: 497691-1-3

RELATOR: FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE – FATOR DE CONVERSÃO – ERRO MATERIAL.

1. Acusação fiscal de omissão de saída identificada com o levantamento quantitativo de estoque;
2. Infringência do artigo 127 e artigo 176-A do Decreto nº 24.569/97, com aplicação da penalidade disposta no artigo 123, inciso III, alínea “b”, item 2 da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 16.258/17.
3. A metodologia aplicada não se presta para demonstrar as omissões apontadas, na medida em que o próprio fiscal deixou claro que as unidades de medida apresentavam incongruências. Além disso, não foi possível identificar nos autos documentos imprescindíveis para análise da autuação fiscal, como os relatórios de entradas e de saídas e o relatório totalizador.
4. O processo encontra-se eivado de vícios materiais, haja vista o conjunto de erros e omissões que o envolvem, não preenchendo os requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário.
5. Reexame Necessário conhecido, para dar-lhe provimento, para reformar decisão absolutória exarada em 1ª Instância e, com base no art. 142 do CTN, declarar a nulidade material da autuação.
6. Decisão por unanimidade de votos nos termos de voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Palavras chaves: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDA – FATOR DE
CONVERSÃO – ERRO MATERIAL

RELATÓRIO

Cuida-se o presente feito do Auto de Infração nº. 1/202008652, lavrado em face da pessoa jurídica IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S/A, em virtude, segundo relato da acusação, pela venda de mercadorias sem a emissão do documento fiscal correspondente, identificada após a análise do levantamento quantitativo de estoque, com imposição da penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea “b”, item 2, da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 16.258/17, que assim prescreve:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

III - relativamente à documentação e à escrituração:

b) deixar de emitir documento fiscal:

2. em operações e prestações tributadas pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não incidência ou isenção incondicionada: multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação;

De acordo com a Fiscalização, à época da autuação foram considerados infringidos, durante o período de 01/01/2016 a 31/12/2016, os artigos 127 e 176-A do Decreto nº 24.569/97, o que resultou na multa de 10% do valor da operação totalizando de R\$ 1.462.994,02 (Um milhão, quatrocentos e sessenta e dois mil, novecentos e noventa e quatro reais e dois centavos).

Nas informações complementares, o auditor fiscal relata que:

- a) A infração de omissão de saídas de produtos sujeitos à substituição tributária foi detectada no exame do Fluxo Físico Quantitativo dos Estoques;
- b) Analisando o SPED transmitido à Sefaz, constatou-se divergências tanto nos códigos dos produtos quanto nos tipos de unidades declarados pelo contribuinte no inventário inicial (2015) e final (2016), tendo em vista que o contribuinte utilizou para o mesmo produto, códigos diferentes e tipos de unidades diferentes;
- c) O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação 2020.03459 a informar o fator de conversão de unidades (REG 0220), pois o fator informado no SPED foi



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

"1"(um) para quase a totalidade dos itens. Em 31/07/2020 o contribuinte respondeu informando o fator de conversão "1"(um) e ratificando o SPED transmitido.

- d)* É impossível fazer qualquer conversão sem a correta informação prestada pelo contribuinte no SPED, pois supostamente todos os fatores são iguais a “1”, conforme informado pelo contribuinte de forma espontânea ao transmitir os arquivos EFD originais antes do início da ação fiscal;
- e)* Em relação ao relatório final, sem realizar qualquer manipulação de códigos de produtos e apenas retirando o “1” que foi colocado à frente de todos, procedeu com o cruzamento de informações visando o levantamento do quantitativo do estoque;
- f)* Ao analisar a EFD evidenciou-se que a diferença apurada tinha como causa principal a FALTA DE INFORMAÇÃO dos fatores de conversão das unidades dos tipos de produtos nas escriturações. O contribuinte confirma que existe de fato tal divergência, no entanto não retificou o SPED antes da ação fiscal.
- g)* Traria incerteza e insegurança no procedimento da auditoria se fossem consideradas as correções na conversão de produtos apresentadas após o início da ação fiscal, conforme art. 138 e parágrafo único do CTN.

Tempestivamente, em 25/02/2021, o contribuinte apresenta impugnação administrativa, na qual alega em caráter preliminar pela nulidade do auto de infração – manifesto cerceamento do direito de defesa conforme art. 83 da Lei nº 15.614/14, uma vez que não foi viabilizado acesso aos documentos essenciais que instruíram o processo, bem como por conter erro em sua metodologia de forma a impossibilitar a identificação de como se deu o cálculo do montante devido.

Suscita, ainda, que durante a ação fiscal, havia demonstrado a ocorrência de erro no emprego do fato de conversão que gerou as inconsistências, no entanto a fiscalização sem realizar qualquer diligência complementar, com fito de averiguar a pertinência dos esclarecimentos prestados, lavrou o auto de infração em epígrafe.

No mérito, alega a ausência de prática da infração apta a gerar a cobrança do imposto – erro operacional que não gerou qualquer prejuízo ao erário. Na verdade, a situação de fato se



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

reporta à ocorrência de mero erro operacional quando do emprego do fator de conversão, não tendo havido nenhuma operação de saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal.

Ao final, o contribuinte elenca, por amostragem, os principais itens que geraram essa divergência, cuja principal informação diz respeito ao registro das mercadorias no SPED, as quais foram informadas em UNIDADES, mas por ser Centro de Distribuição só estoca e movimentada apenas as mercadorias por meio de CAIXAS fechadas.

Na célula de julgamento de primeira instância, o julgador singular decidiu pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração, pelas seguintes razões:

- **Preliminarmente:** rejeitada a nulidade suscitada pela parte, tendo em vista que de acordo com a cópia do AR, às fls. 25, vê-se a indicação de todos os anexos que acompanharam o auto de infração, além disso a autuada se defende detalhadamente da acusação, inclusive, apontando irregularidades específicas, por conseguinte não há o que se falar em cerceamento de defesa;
- **Mérito:** **a)** a metodologia de apuração apresenta-se em conformidade com a legislação, todavia se avulta um erro de natureza material que compromete a acusação em sua íntegra; **b)** o contribuinte foi intimado a informar o fator de conversão das unidades, no entanto a autoridade fiscal não acatou as correções apresentadas sob o fundamento que o SPED não foi retificado antes da ação fiscal; **c)** mesmo que o contribuinte não tenha informado devidamente na EFD os fatores de conversão de unidades dos produtos e se a fiscalização atribui as diferenças à falta de informação desses fatores, não é razoável que essa causa seja capaz de determinar o cometimento do ilícito e **e)** a única certeza trazida aos autos são constatações de divergências tanto nos códigos dos produtos quanto nos tipos de unidades.

Decisão submetida ao Reexame Necessário, uma vez que é contrária à Fazenda Estadual, nos termos do art. 104, §1º, da Lei nº 15.614/14.

Parecer da Assessoria Processual Tributária nº 2022/08, o qual opina por conhecer do reexame necessário, negar-lhe provimento, para que seja mantida a decisão singular de Improcedência do auto de infração

É o relatório.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

VOTO DO RELATOR

O processo apresentado para apreciação do Reexame Necessário decorre da acusação de falta de emissão de documentos fiscais nas saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, cujos dados foram extraídos do SPED do contribuinte, com a elaboração do levantamento quantitativo de estoque.

Na decisão de primeira instância, o julgador entendeu pela improcedência da autuação. Examinando a decisão supramencionada, nota-se que não merece prosperar, explica-se:

Compulsando os autos verifica-se que o fato gerador da obrigação tributária foi constatado mediante a utilização do levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, método de verificação fiscal em que se examina a igualdade da equação estoque inicial mais compras e estoque final mais vendas ($EI + C = EF + V$).

Por conseguinte, quando não coincidentes os quantitativos de estoques a diferença de dados são considerados uma presunção legal (relativa) de omissão de receitas. Tal metodologia encontra respaldo no artigo 92 da lei 12.670/96, vejamos:

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

Como a metodologia utilizada está diretamente relacionada à apuração de quantidades de cada tipo de produto comercializado, para que se tenha um resultado que reflita a real movimentação da empresa, torna-se imprescindível a padronização não somente dos códigos dos produtos, como também da unidade de medida.

Em verdade, é incontroverso que a metodologia de apuração da suposta omissão de saída apresenta-se em conformidade com a legislação. Não obstante, confrontando o levantamento realizado e os argumentos suscitados pelo contribuinte evidencia-se a existência de nulidade material que compromete a totalidade da acusação.

Isso porque, em que pese ser dever do contribuinte apresentar de forma correta os registros fiscais de suas operações na EFD, inclusive informar os fatores de conversão de unidades no Registro 0220, nos registros dos documentos fiscais ou nos registros do controle da



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

produção e do estoque, o fato de ter o contribuinte indicado de forma equivocada os fatores de conversão em que cada item de produto deveria ser incorporado, não suprem os equívocos cometidos no levantamento fiscal.

No caso em que se cuida, verifica-se que há divergência no estoque oriunda da falta de conversão das unidades dos produtos auditados que apresentavam unidade comercial na saída diferente na unidade no estoque ou na entrada. Ocorre que, no exato momento da leitura dos dados, foi percebida tal incompatibilidade pela autoridade fiscal, que intimou o contribuinte para informar o fator de conversão correto, optando, porém, por continuar com o levantamento, não acatando com as correções apresentadas, sob o fundamento que o SPED não foi retificado antes da ação fiscal, desconsiderando totalmente a necessidade de ajustar as medidas unitárias dos produtos antes de realizar a junção dos itens.

Deste modo, é certo que a metodologia aplicada não se presta para demonstrar as omissões apontadas, tendo em vista que o próprio fiscal deixou claro que as unidades de medida apresentavam incongruências (fls.8). Como bem demonstrado pela defesa, a utilização do levantamento quantitativo sem o manuseio correto do método compromete o resultado apresentado, macula a prova da infração carreada aos autos pelo fiscal, compromete a liquidez e certeza do crédito tributário lançado, acarretando ainda a infringência aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Além disso, não foi possível identificar nos autos documentos imprescindíveis para análise da autuação fiscal, como os relatórios de entradas e de saídas e o relatório totalizador, documentos estes que tem a finalidade de oportunizar o contraditório a outra parte, como também se destina ao julgador, para que profira sua decisão com base nas provas apresentadas pela Administração Pública e pelo contribuinte.

Nesse sentido, insta salientar o entendimento do Prof. Paulo Celso Bonilha, que assim arremata:

Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); **se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e,**



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

portanto, deve ser anulado: essa é a regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda"¹ (grifo nosso)

A bem da verdade, o processo encontra-se eivado de vícios materiais, haja vista o conjunto de erros e omissões que o envolvem, não preenchendo os requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário.

Isto posto, VOTO pelo conhecimento do Reexame Necessário, dar-lhe provimento, para reformar decisão absolutória exarada em 1ª Instância e, com base no art. 142 do CTN, declarar a nulidade material da autuação pelo conjunto de erros e omissões que se verifica no processo, quais sejam, ausência nos autos dos relatórios de entradas e de saídas e do relatório totalizador, além das falhas na apuração da efetiva ocorrência do ilícito fiscal apontadas no julgamento singular.

¹ Apud, Bonilha, Paulo Celso. Da prova no processo administrativo tributário - São Paulo – 1997. Editora DIALETICA 127, p. 76.



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrido **IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S/A**,

Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento para reformar decisão absolutória exarada em 1ª Instância e, com base no art. 142 do CTN, declarar a nulidade material da autuação pelo conjunto de erros e omissões que se verifica no processo, quais sejam, ausência nos autos dos relatórios de entradas e de saídas e do relatório totalizador, além das falhas na apuração da efetiva ocorrência do ilícito fiscal apontadas no julgamento singular. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de agosto de 2022.

Elineide Silva e Souza
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO DO CEARÁ

Francisco Alexandre dos Santo Linhares
CONSELHEIRO