



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
2ª Câmara de Julgamento

**RESOLUÇÃO Nº. 267/2022**

**29ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 25.08.2022.**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/3505/2010**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2010.11221-9**

**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO 1ª INSTÂNCIA**

**RECORRIDO: LOJAS AMERICANAS S/A**

**CONSELHEIRO RELATOR: MANOEL MARCELO A MARQUES NETO**

**EMENTA: ICMS – OMISÃO DE RECEITAS.** Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoque- **SAME**. Exercício 2007. Reexame Necessário conhecido e provido. Auto de Infração julgado **EXTINTO** por “*bis in idem*”, com fundamento no art. 87, I, alínea “e” da Lei 15.614/14, considerando que o lançamento possui o mesmo objeto e período do auto de infração nº 2010.11223 o qual já foi julgado, conforme Resolução nº 248/2017, inscrito na Dívida Ativa do Estado do Ceará. Decisão unânime, em conformidade com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS – OMISÃO DE RECEITAS - SISTEMA DE AUDITORIA DA MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE- SAME. 2007. EXTINTO - “BIS IN IDEM”.**

## RELATÓRIO

A peça inicial do presente processo traz no seu relato a seguinte acusação fiscal:

*“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVES DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTABIL. DIFERENÇA A MAIS ENTRE O PREÇO MÉDIO PONDERADO DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS E SEUS RESPECTIVOS VALORES UNITÁRIOS REGISTRADOS NO LIVRO DE INVENTARIO. VIDE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES QUE DETALHAM A INFRAÇÃO”.*

O Agente fiscal indica como base de cálculo o valor de R\$ 202.458,47; ICMS R\$ 34.417,93 e Multa de R\$ 60.737,54. Artigo infringido o disposto no art. 92, §8, V da Lei nº 12.670/96, com penalidade prevista no art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 07), o auditor fiscal ratifica o lançamento fiscal, afirmando que infração decorre da avaliação do inventário final abaixo do valor de custo, enquadrando-se como omissão de receita relativa ao exercício de 2007, constatada mediante fluxo físico quantitativo e financeiro dos estoques.

Informa, ainda, que o contribuinte é usuário de PED e que enviou os arquivos eletrônicos em formato em desacordo com o requerido no termo inicial, o que o fez utilizar as informações do arquivo DIEF para alimentar o SAME.

O contribuinte autuado apresentou impugnação alegando que:

- a) o demonstrativo que embasou o auto de infração consiste em 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) o levantamento apresenta equívocos na valoração do produto, uma vez que o sistema SAME utiliza um percentual multiplicador que majora demasiadamente o preço real; que o demonstrativo elaborado pela fiscalização advém de uma sistemática de cálculo utilizada pelo SAME totalmente estranha e sem fundamento jurídico e apresenta inúmeras inconsistências, o que torna nulo o lançamento por absoluta incapacidade técnica e jurídica do levantamento realizado;
- c) a fiscalização considerou como custo o valor da entrada deduzido apenas do ICMS, quando o PIS e a COFINS não integram o custo de aquisição do estoque;
- d) afirma que não assiste razão à fiscalização ao presumir que em razão da suposta avaliação de itens em valor inferior ao custo, a empresa teria realizado no exercício seguinte operação de venda por preço inferior ao custo real e tece considerações acerca do seu papel como grande empresa do mercado varejista;
- e) não há fundamento legal para exigência do estorno de crédito ou o recolhimento suplementar do imposto, nos casos de saídas abaixo do preço de custo;
- f) a presunção legal de omissão de receitas se verifica a partir da emissão de documentos fiscais que consignem valor inferior ao da operação, situação fática esta que não se apresenta nos autos, pois a empresa emitiu corretamente os documentos fiscais e recolheu o respectivo imposto;

g) o fiscal atuante utilizou-se de forma imprópria e injurídica do princípio da analogia, ao equiparar o fato de inventariar mercadorias abaixo do custo médio à falta de emissão de nota fiscal, o que viola o princípio da legalidade tributária constante do art. 150, I da CF/88;

h) a penalidade foi aplicada incorretamente, pois é fato incontroverso que tais itens não foram objeto de saídas no período auditado e se não houve a saída não há que se falar em emissão de documento e tampouco em penalidade por falta de emissão de documento fiscal;

i) a multa tem caráter confiscatório, o que é vedado pelo art. 150, IV da CF/88.

Requer, ao final, que o auto de infração seja julgado Nulo ou Improcedente.

Na instância singular, a julgadora converteu o curso do julgamento na realização de perícia, com o intuito de confirmar as alegações trazidas pela empresa.

Concluído o trabalho pericial, foi elaborado laudo com a seguinte conclusão (fl.59):

*"finalmente, devido todas as inconsistências relatadas, não foi possível realizar alguma alteração no levantamento fiscal, pois a DIEF originária informada pelo contribuinte está inconsistente, conforme visualizado nos relatórios fiscais, comprometendo todo o levantamento fiscal.*

*Importante informar que a perícia consegue visualizar nos arquivos do SAME, em formato "PDF", que as diferenças apuradas no trabalho da fiscalização foram causadas pela aplicação irreal da alíquota de ICMS, que majorou o valor do custo nas aquisições das mercadorias, calculado pelo sistema SAME".*

A julgadora singular decidiu pela Nulidade Absoluta do feito fiscal por vício insanável, conforme ementa:

**“EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS.** Inventário levantado com valor abaixo do custo. Diferença apurada através do SAME. Processo encaminhado à Ceped para refazer o levantamento fiscal considerando os questionamentos da impugnante, caso sejam verdadeiros. O Laudo afirma a impossibilidade técnica de realização da Perícia solicitada pelo Julgador originário: 1, a DIEF informada pelo contribuinte possui inconsistências no seu layout. 2. inexistência dos arquivos da base de dados do sistema SAME que subsidiou o levantamento fiscal. **NULIDADE ABSOLUTA.** VÍCIO INSANÁVEL, O ilícito não resta plenamente comprovado. Prova evidentemente insubsistente, portanto, inidônea para fundamentar a lavratura do Auto de Infração. Vício de Fundo. **FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR, COM SEGURANÇA, A INFRAÇÃO.** O

lançamento não perfecciona o crédito tributário, por apresentar falha na apuração da efetiva ocorrência do ilícito fiscal.” (fl.83).

Interposto o reexame necessário da decisão singular, nos termos do art. 104, 1º da Lei nº 15.614/2014, o processo foi submetido a julgamento pelo CRT. Na 48ª Sessão Ordinária, realizada em 15/03/2016, após análise do recurso oficial, o colegiado decidiu, por maioria de votos, afastar a nulidade declarada pela julgadora singular e pelo retorno do processo a primeira instância para novo julgamento. (fl.104 a 105).

Diante da decisão formalizada através da Resolução nº 204/2016, que rejeitou a nulidade proferida pela primeira instância, o processo retornou àquela instância para novo julgamento, a fim de que fosse analisado o mérito da demanda ou outra possível nulidade ainda não apreciada. (fl.106 a 109).

A julgadora de primeiro grau, em nova análise processual, decidiu pela improcedência do auto de infração, por entender que as inconsistências de dados contidos nos arquivos que originaram a acusação, elaborados pelo fiscal e pelo contribuinte não são passíveis de correção em termos práticos e jurídicos, fato que impossibilita a realização do trabalho pericial e torna impossível auferir liquidez e certeza ao crédito tributário. (fl.113 a 121).

A Célula de Assessoria Processual Tributária, através do Parecer nº 117/2017, sugere conhecer do reexame necessário interposto, negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão de primeira instância de **IMPROCEDÊNCIA** da autuação fiscal. (fl.127 a 131).

Na 83ª Sessão Ordinária de 24 de novembro de 2017, após relatado o processo e manifestações das partes processuais, a Conselheira Mônica Maria Castelo formulou pedido de vista do presente processo para melhor análise. (fl.134 e 135).

Em sessão realizada no dia 20 de abril de 2018 (20ª Sessão Ordinária), fls. 146 a 148 dos autos, o colegiado decidiu, por maioria de votos, converter o curso do processo em realização de perícia como o objetivo de: “1. Verificar se é possível resgatar, junto ao Laboratório Fiscal, os arquivos utilizados pela fiscalização como base da presente autuação; 2. Em sendo possível atender o primeiro quesito, efetuar a exclusão do PIS e do COFINS para fins de correção do levantamento; 3. Apontar o novo resultado, se efetuada a exclusão a que se refere o item anterior; 4. Intimar assistente Técnico para acompanhamento do trabalho pericial; 5. Prestar quaisquer outros esclarecimentos necessários ao completo deslinde da questão.”

Consta às folhas 167 a 170, Laudo Pericial com a seguinte conclusão:

*“Considerando que a empresa é tributada com base no Lucro Real e adota o regime de incidência não cumulativo para PIS e COFINS, excluimos as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente, dos valores das Compras de mercadorias para apuração do custo médio ponderado dos produtos.*”

*Portanto, coma exclusão dos valores do PIS e COFINS permaneceu uma Omissão de Receita de R\$ 101.106,43.”*

Às folhas 264 a 267 dos autos, consta considerações da Recorrente sobre o laudo pericial, requerendo que seja mantida a decisão recorrida, notadamente pela total insubsistência do crédito tributário, que foi fundamentado em levantamento fiscal inconsistente e não reflete a real materialidade das operações praticadas pela ora recorrida.

É o relatório.

## **VOTO DO RELATOR**

O auto de infração em análise, acusa o contribuinte de avaliar o inventário final de mercadorias de 2007 com preço inferior o custo médio das aquisições, gerando uma omissão de receitas no valor de R\$ 202.458,47, conforme apuração realizada através do software SAME- Sistema de Auditoria da Movimentação de Estoques, exigindo o pagamento de ICMS e multa.

Preliminarmente a análise de mérito, destaco uma questão prejudicial.

Observa-se nos autos que o contribuinte foi fiscalizado no exercício de 2007, através do Mandado de Ação Fiscal nº 2010.10388 (fl.08), sendo lavrados 06 (seis) autos de infração, conforme Termo de Conclusão nº 2010.19147 (fls. 10).

Em meio aos autos lavrados, encontra-se o auto de infração nº 2010.11223-3, objeto do processo administrativo tributário nº 1/3504/2010, cujo relato abaixo transcrevo:

*“OMISSAO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVES DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTABIL.  
O CONTRIBUINTE FISCALIZADO OMITIU RECEITAS NO EXERCICIO DE 2007, CONFORME RESTOU DEMONSTRADO NO LEVANTAMENTO FISCAL REALIZADO. AS INFORMACOES COMPLEMENTARES DETALHAM A INFRACAO PRATICADA.”*

Referido processo foi julgado Procedente pela 2ª Câmara de Julgamento, na 61ª sessão realizada em 21/08/2017, com apresentação do voto de desempate na 71ª Sessão Ordinária, em 19/09/2017, materializada através da Resolução nº 248/2017, (anexa) com a seguinte ementa:

**“EMENTA: 1. AI - OMISSÃO DE RECEITA - SAÍDAS DE MERCADORIAS ABAIXO DO CUSTO. 2.** A empresa deu saída de mercadorias com preço abaixo do custo de mercadoria vendida. Contribuinte alegou tratar-se de itens financeiros, porém não trouxe aos autos provas que ilidisse o feito fiscal. **3.** Autuação detectada por meio do exame do fluxo físico quantitativo e financeiro dos estoques, utilizando-se do software **SAMESISTEMA DE AUDITORIA DA MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUES**, referente ao exercício de

**2007. 4.** Base de cálculo do imposto é de R\$1.652.238,80, valor do Principal de R\$ 280.880,59, e multa de R\$ 495.671,64. **5.** Indeferido, por unanimidade, novo pedido de perícia. **6.** Decisão pela PROCEDÊNCIA do auto de infração amparada no artigo 92, & 8, IVº da Lei nº12.670/96, e penalidade de acordo com o art.123, III, b, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. **7.** Autuação PROCEDENTE, por voto de desempate proferido na 71ª Sessão Ordinária de 19/09/2017. **8.** DEFESA TEMPESTIVA. RECURSO DE OFÍCIO. **Sic.**

O objeto do Auto de Infração nº 2010.11223-3 trata de Omissão de Receita - Saídas de mercadorias abaixo do custo, no exercício de 2007; ao passo que no auto ora em análise (AI nº 1/2010.11221-9), o agente fiscal identificou também Omissão de Receita, entretanto, a diferença foi identificada entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas e seus respectivos valores unitários registrados no Livro de Inventário final de mercadorias de 2007.

Destaca-se que toda a documentação (elementos probatórios) que instrui o presente processo (nº 1/3505/2010) é comum ao processo nº 1/3504/2010. Tratam, assim, sobre autuações fiscais que se reportam ao mesmo fato, inclusive quanto à identificação de dispositivos legais infringidos do art. 92, §8º, V da Lei nº 12.670/96 e penalidade cominada, art. 123, III, “b” do mesmo diploma legal. Portanto, o que se tem, in casu, são 02 (dois) autos de infração aplicadas ao contribuinte com base na Omissão de Saídas no exercício de 2007.

Ao analisarmos a documentação constante nos autos, e compararmos com o Auto de Infração nº 2018.15665-1 insurge que o contribuinte foi autuado duas vezes pelo mesmo fato e período dentro de uma mesma ação fiscal, denotando, assim, flagrante inobservância ao Princípio do "Non Bis in Idem", ou seja, ninguém deve ser julgado duas vezes pelo mesmo fato motivador.

O contribuinte está sendo duplamente penalizado por uma única conduta infracional, configurando, portanto, a dupla imputação incidente sobre o mesmo fato autêntico *bis in idem*, não podendo prosperar por razões de ordem legal e sob o aspecto principiológico.

Conclui-se que a infração relatada no presente auto de infração nº 2010.11221-9 (**Omissão de Receita – 2007**); se refere ao mesmo fato infracional que também foi objeto da lavratura do auto de infração nº 2010.11223-3 (**Omissão de Receita – 2007**). Portanto, não pode prosperar e subsistir autuação simultânea sobre o mesmo fato ilícito, incidindo, no presente caso, verdadeiro *bis in idem*.

A situação corresponde a de aplicação da máxima do *ne bis in idem*, segundo a qual uma pessoa não pode ser punida mais de uma vez pela mesma conduta. Trata-se de um princípio geral de direito reconhecido como um princípio geral de direito internacional, internalizado em nosso país por meio do art. 14, inciso 7 do Decreto n. 592/1992, que estabelece: “Ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absolvido ou condenado

*por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país.”*

Feitas as considerações supra, voto no sentido de conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento no sentido de tornar **EXTINTO** o processo por “*bis in idem*”, com fundamento no art. 87, I, alínea “e” da Lei 15.614/14, considerando que possui o mesmo objeto e período do auto de infração nº 2010.11223 o qual já foi julgado conforme Resolução nº 248/2017 e se encontra inscrito na Dívida Ativa do Estado do Ceará.

**Art. 87. Extingue-se o processo administrativo-tributário:**

*I – Sem julgamento de mérito:*

*(...)*

*e) quando não ocorrer à possibilidade jurídica, a legitimidade da parte ou o interesse processual;*

É o voto.

**DECISÃO**

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, dar-lhe provimento e em referência às questões suscitadas pela recorrente, deliberar nos seguintes termos: por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário para dar-lhe provimento no sentido de tornar **EXTINTO** o processo por “*bis in idem*”, com fundamento no art. 87, I, alínea “e” da Lei 15.614/14, considerando que possui o mesmo objeto e período do auto de infração nº 2010.11223 o qual já foi julgado conforme Resolução nº 248/2017 e se encontra inscrito na Dívida Ativa do Estado, de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. Presente para acompanhar o julgamento, a representante legal da Recorrente, Dra. Fernanda Cabral de Almeida Gonçalves.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de setembro de 2022.**

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**Conselheiro Relator**

Maria Elineide Silva e Souza  
**Presidente**

Ubiratan Ferreira de Andrade  
**Procurador do Estado**