



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

**RESOLUÇÃO Nº. 319/2022**

**41ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 26.10.2022**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/253/2021**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/202101918**

**RECORRENTE: PAQUETA CALÇADOS LTDA.**

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

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

**EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO- ARMAZÉM GERAL.** Recurso Ordinário conhecido e provido. Auto de Infração julgado **NULO** por vício material, ausência de elementos probatórios para comprovação da infração. Decisão com fundamento nos artigos 41, § 2º e art. 55, § 3º do Decreto nº 32.885/2018, nos termos do voto do relator e manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**PALAVRAS-CHAVE: EMENTA: ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – OPERAÇÕES COM ARMAZÉM GERAL. NULIDADE.**

## **RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, traz na peça inicial do processo em análise, o cometimento da infração abaixo reproduzida:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. OCORREU A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS EM 2011 EM VIRTUDE DE NAO TEREM SIDO COMPROVADAS PELO CONTRIBUINTE AS VENDAS EFETIVAS, PARA DESTINATARIO\_FINAL DAS MERCADORIAS DEPOSITADAS EM ARMAZEM GERAL.VIDE INF.COMPLEMENTARES EM ANEXO.”

O agente fiscal aponta como dispositivos infringidos os artigos 73; 74 c/c art. 577 do Decreto nº 24.569/97, alterado pelo Decreto nº 33.327/2019, com penalidade prevista no art. 123, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 12.670/96. Indica como PRINCIPAL o valor de R\$ 3.365.376,13 e MULTA no valor de R\$ 3.365.376,13.

Nas Informações Complementares (fls.03 A 15), a atuante esclarece que:

1. deu cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal - MAF nº 2020.042615 de 13/10/2020, lavrando o Termo de Início de Fiscalização nº 2020.05423, de 21/10/2020 com ciência dada por Aviso de Recebimento (AR) em 26/10/2020, para iniciar um projeto de Auditoria Fiscal Plena junto à empresa PAQUETÁ CALÇADOS LTDA, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, com o objetivo de recuperar o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração nº 2016.256445, julgado NULO, por VÍCIO FORMAL, pelo Contencioso Administrativo Tributário, por "ausência de emissão do Termo de Declaração de Opção de Arquivo Eletrônico", nos termos da IN 37/2014, conforme Resolução nº 0184, de 11/10/2019 da 3ª Câmara de Julgamento do CONAT;
2. motivados pela nulidade formal do Auto de Infração nº 201625644-5, foi produzido um novo lançamento considerando os mesmos fatos e fundamentos do lançamento anterior;
3. as informações e provas quanto à infração foram obtidas do processo original, conforme orienta o art. 2º da Instrução Normativa nº 28/2000;
4. que se deteve na verificação minuciosa dos documentos trazidos pela empresa e elaborou uma outra planilha comparativa para melhor esquematizar o fluxo apresentado naquela inicialmente apresentada pela Paquetá;
5. que ao fazer o comparativo das operações de Remessa Retorno-Venda-Transferência (conforme planilha elaborada pelo Fisco), cotejando com a planilha que a própria empresa fiscalizada enviou e que supostamente serviria para fundamentar as vendas efetivas das mercadorias que estavam depositadas no armazém geral da empresa Transcontinental Logística SIA, CCF: 06.679.784-5, observou várias discrepâncias;
6. que foi emitido o Termo de Intimação nº 2021.00465, de 26/01/2021, cientificando o contribuinte acerca das irregularidades detectadas e solicitando que apresentasse suas justificativas com documentação hábil;
7. observou que os novos arquivos, eram semelhantes aos enviados anteriormente por ocasião do termo de início, não acrescentando nada e nem influenciando no resultado apontado por esta fiscalização, tornando inócuas as justificativas trazidas pelo contribuinte;

8. que a autuada emite notas fiscais em operações de "remessa para depósito fechado ou armazém geral" (CFOP 5905), e quando ocorre uma venda para destinatário final, o armazém geral (Transcontinental Logística SIA - CGF 06.679.784-5) emite notas fiscais destinadas à Paquetá-Pentecoste (depositante), em operação de "retorno simbólico de mercadorias remetida para depósito fechado ou armazém geral" (CFOP 1907). Entretanto, por ocasião das vendas, a empresa autuada deveria emitir notas fiscais referentes às saídas efetivas das mercadorias para o destinatário final;
9. que a empresa fiscalizada não comprova por meio de documentos fiscais a venda efetiva das mercadorias para o destinatário final (pois os documentos fiscais de vendas apresentados pelo contribuinte em sua planilha "Relação notas retorno-transferência-venda", tanto por ocasião do Termo de Início, quanto no Termo de Intimação, referem-se a vendas praticadas por outros estabelecimentos, a saber: Paquetá de Itapagé-CE e Paquetá do Estado do Rio Grande do Sul e, com CFOP's distintos da operação que deveria ser comprovada);
10. que tampouco a empresa escriturou em seu SPED/EFD de 2011 os CFOPs 5105, 6105 ou 7105 (venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar), isto é, que correspondem às vendas de produtos industrializados no estabelecimento, armazenados em depósito fechado ou armazém geral sem que haja retorno ao estabelecimento depositante, conforme consultas feitas nos Sistemas Corporativos da SEFAZ SPED/EFD constantes no CD-ROM na pasta "EFD-SPED Paquetá e Transcontinental";
11. que a base de cálculo para se chegar a esta falta de recolhimento é o valor escriturado pela empresa fiscalizada na EFED de 2011 no CFOP 1907 retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral (R\$ 19.796.330,22);
12. que de acordo com o art. 25, inciso I, alínea 'b' do RICMS/CE, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação na transmissão a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado, tendo em vista que, se há um retorno simbólico para o contribuinte-depositante das mercadorias depositadas, tal operação está atrelada a uma saída efetiva para o destinatário final e, uma vez que a depositante (Paquetá Pentecoste) não apresentou a comprovação das operações por meio de documentos fiscais hábeis e nem em sua escrituração fiscal digital, de que houve a venda/saída efetiva das mercadorias depositadas no armazém geral, feriu o disposto no art. 577 do Decreto nº 24569/97.

O contribuinte autuado ingressa com impugnação às fls. 45 a 50 dos autos.

O processo foi distribuído para julgamento em 1ª instância onde foi proferida decisão de procedência do Auto de Infração, nos termos da ementa abaixo reproduzida (fls. 57 a 62):

“EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Acusação fiscal que versa sobre falta de recolhimento de ICMS em razão de não comprovação de vendas efetivadas das mercadorias depositadas em armazém geral. A empresa não apresentou comprovação por meio de documentos hábeis de que houve a efetiva saída das mercadorias depositadas no armazém geral. Infringência aos artigos 73, 74 e 577 do Decreto 24.569/97 (alterado pelo Decreto 33.327/2019), com penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c” da Lei 12.670/96, com alteração dada pela Lei 13.418/03. Feito fiscal PROCEDENTE. Defesa tempestiva.”

Insatisfeita com a decisão singular, a empresa apresenta Recurso Ordinário alegando o seguinte: (fls.79 a 85)

1. Que a operação de transferência de mercadoria é permitida pela legislação, existindo CFOP específico para o caso;
2. Que após a remessa em transferência, o bem passa a ser de responsabilidade da recebedora, a qual tem a obrigação acessória de registrar a nota fiscal de entrada. Se ao final do exercício não der saída na mercadoria, há de registrá-la em seu inventário.
3. Que o transmitente perde a responsabilidade da mercadoria, e o inventário elaborado ao final do exercício não precisa contemplar a menção dela, nem mesmo como “estoque em poder de terceiros”.

Ao final, requer a reforma da decisão singular e que sejam apreciados os seguintes pontos:

- a - comprovação de que foram realizadas operações de transferência para outros estabelecimentos do contribuinte, fechando-se o ciclo entre Paquetá-Pentecoste e o Armazém Geral;
- b - reconhecer que as operações de venda oriundas de outros estabelecimentos do contribuinte se deram em conformidade às mercadorias que se encontravam no Armazém Geral.

Às fls. 91 A 93 dos autos consta o Parecer de nº 2022/319 da lavra da Célula de Assessoria Processual Tributária, manifestando-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para que seja mantida a decisão singular de procedência do auto de infração.

Em síntese, o relatório.

## VOTO DO RELATOR

O auto de infração versa sobre Falta de Recolhimento do ICMS em virtude de não terem sido comprovadas pelo contribuinte as vendas efetivas para destinatário final das mercadorias depositadas em armazém geral, no exercício de em 2011, infringindo os artigos 73, 74 c/c art. 577 do Decreto nº 24.569/97, alterado pelo Decreto nº 33.327/2019.

Nas Informações Complementares (fls. 03 a 15), o agente fiscal ratifica a acusação e esclarece o procedimento adotado para recuperar o crédito tributário (refazimento do Auto de Infração nº 2016.256445), julgado NULO, por vício formal, pelo Contencioso Administrativo Tributário.

Segundo o auditor, as provas do processo em exame, foram obtidas do processo original, Auto de Infração nº 201625644-5, considerando os mesmos fatos e fundamentos do lançamento anterior, conforme orienta o art. 2º da Instrução Normativa nº 28/2000;

Destaca que a metodologia adotada pelo agente fiscal consistiu em **“fazer o comparativo das operações de Remessa Retorno-Venda-Transferência (conforme planilha elaborada pelo Fisco), cotejando com a planilha que a própria empresa fiscalizada enviou e que supostamente serviria para fundamentar as vendas efetivas das mercadorias que estavam depositadas no armazém geral da empresa Transcontinental Logística S/A, CCF: 06.679.784-5, observando várias discrepâncias”**.

Assevera que por ocasião das vendas, a empresa autuada deveria emitir notas fiscais referentes às saídas efetivas das mercadorias para o destinatário final. Entretanto, não comprovou referidas operações de vendas; apresentou as vendas praticadas por outros estabelecimentos distintos das operações que deveriam ser comprovadas.

Conclui seu entendimento, afirmando que: *“de acordo com o art. 25, inciso I, alínea 'b' do RICMS/CE, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação na transmissão a terceiro, de mercadoria depositada em armazém geral ou depósito fechado, tendo em vista que, se há um retorno simbólico para o contribuinte-depositante das mercadorias depositadas, tal operação está atrelada a uma saída efetiva para o destinatário final e, uma vez que a depositante (Paquetá Pentecoste), não apresentou a comprovação das operações por meio de documentos fiscais hábeis e nem em sua escrituração fiscal digital, de que houve a venda/saída efetiva das mercadorias depositadas no armazém geral, feriu o disposto no art. 577 do Decreto nº 24569/97”*.

Sobre referida matéria, a legislação do Estado do Ceará estabelece que as saídas de mercadorias enviadas para o armazém geral/depósito fechado estão alcançadas pela não incidência do ICMS, conforme prevê o artigo 4º, inciso X do Decreto nº 24.569/97. Portanto, nas operações de remessa de mercadorias e seu posterior retorno não incide o imposto.

Art. 4º O ICMS não incide sobre:

(...)

X -operações de remessa de mercadoria destinada a armazém geral ou depósito fechado e de retorno ao estabelecimento remetente, quando situados neste Estado;

Por sua vez, as operações com Armazém Geral estão disciplinadas nos artigos: 575 a 588 do Decreto nº 24.569/97 (RICMS), sendo pertinente destacar o teor dos artigos 575 a 577 a seguir reproduzidos:

Art. 575. Na saída de mercadoria para depósito em armazém geral, em que este e o estabelecimento remetente estejam localizados neste Estado, o remetente emitirá nota fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

- I - valor da mercadoria;
  - II - natureza da operação: "Outras saídas - remessa para depósito";
  - III - dispositivos legais que prevejam a não incidência do ICMS.
- (...)

Art. 576. Na saída da mercadoria a que se refere o artigo anterior, em retorno ao estabelecimento depositante, o armazém geral emitirá nota fiscal contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

- I - valor da mercadoria;
- II - natureza da operação: "Outras saídas - retorno de mercadoria depositada";
- III - dispositivos legais que prevejam a não incidência do ICMS.

Art. 577. Na saída de mercadoria depositada em armazém geral, sendo este e o estabelecimento depositante situado neste Estado, com destino a outro estabelecimento ainda que da mesma empresa, o depositante emitirá nota fiscal em nome do destinatário, contendo os requisitos exigidos e, especialmente:

- I - valor da operação;
- II - natureza da operação;
- III - destaque do ICMS, se devido;
- IV - circunstância em que a mercadoria será retirada do armazém geral, mencionando-se endereço e números de inscrição estadual e no CGC, deste.

Passo a analisar o procedimento adotado pelo agente fiscal que identificou a falta de recolhimento do ICMS.

A metodologia utilizada pela fiscalização foi fundamentada na premissa de que o contribuinte não apresentou a comprovação das operações de transmissão a terceiros de mercadorias depositadas em armazém geral ou depósito fechado por meio de documentos fiscais hábeis e nem em sua escrituração fiscal digital

de que houve a venda/saída efetiva das mercadorias depositadas no armazém geral, ferindo o disposto no art. 577 do Decreto nº 24569/97.

Entendeu, ainda, que se há um retorno simbólico para o contribuinte-depositante das mercadorias depositadas, tais operações estariam atreladas a uma saída efetiva para o destinatário final. Como não houve a comprovação pelo contribuinte das vendas efetivadas para o destinatário final, o contribuinte incorreu na falta de recolhimento do ICMS no exercício de 2011.

Analisando o caderno processual, compreendo que o trabalho executado pelo agente fiscal carece de elementos para comprovar a acusação fiscal. Senão vejamos.

O artigo 92 da Lei Nº 12.670/96, estabelece que:

**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. Grifo nosso.

No presente levantamento fiscal, o autuante fez um comparativo das operações de Remessa Retorno-Venda-Transferência (conforme planilha elaborada pelo Fisco), cotejando com a planilha que a própria empresa fiscalizada enviou e que supostamente serviria para fundamentar as vendas efetivas das mercadorias que estavam depositadas no armazém geral.

A metodologia utilizada pela fiscalização se mostrou equivocada para a apuração da acusação fiscal no caso em comento, considerando que no levantamento fiscal realizado, o auditor deveria ter incluído os estoques iniciais e finais, sopesando que para apurar uma possível diferença, tornar-se-ia necessário a elaboração de uma Demonstração de Resultados com Mercadorias - DRM dos produtos destinados ou originários do armazém geral/depósito fechado, uma vez que o método é perfeitamente válido para identificar omissões de entradas ou saídas das remessas e retornos das mercadorias enviadas para o Armazém Geral, entretanto tal procedimento não foi aplicado ao caso em questão.

A técnica fiscal, acima mencionada, ocorre pelo cotejo entre o somatório de valores do Estoque inicial das mercadorias depositadas + remessas das mesmas, confrontando-as com o Estoque final das mercadorias depositadas somada aos retornos para o depósito. Em caso de diferença de valores da citada equação resultará em omissão de saída ou de entrada.

No presente caso, observa-se que não foram considerados os estoques iniciais (Inventário de 31/12/2010) e finais (Inventário de 31/12/2011). Nesses termos, nos moldes estabelecidos no art. 142 do CNT, é dever do Fisco demonstrar a



ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar o crédito tributário, que assim dispõe:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

Considerando, ainda, o que dispõe o artigo 41, §2º do Decreto nº 32.885/2018, que estabelece que o auto de infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado. (in verbis):

Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos:

(...)

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive.

Entendo que o ilícito apontado não resta plenamente comprovado. A acusação fiscal evidencia o descumprimento do pressuposto processual que acarreta a preterição do direito de defesa do contribuinte, gerando nulidade absoluta, nos moldes do art. 55 do Decreto nº 32.885/2018, In verbis:

Art. 55. 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.

Conclui-se que o trabalho fiscal não apresenta elementos suficientes para enquadrar a conduta da autuada em lançamento de falta de recolhimento do ICMS, uma vez que não considerou os valores indicados nos estoques iniciais e finais do período fiscalizado.

Em face do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, em grau de preliminar, declarar a **nulidade** por vício material, considerando a ausência de elementos probatórios para comprovação da infração, nos termos dos artigos 41, § 2º e art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018, com anuência do representante da Procuradoria Geral do Estado, em manifestação oral.

Eis o voto.



## DECISÃO

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, em grau de preliminar, declarar a **nulidade** por vício material, considerando a ausência de elementos probatórios para comprovação da infração, nos termos dos artigos 41, § 2º e art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Yuri Gondim de Amorim

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 16 de novembro de 2022.**

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**Conselheiro Relator**

Maria Elineide Silva e Souza  
**Presidente**

Ubiratan Ferreira de Andrade  
**Procurador do Estado**