

  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

RESOLUÇÃO Nº: 91 /2020

07ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM: 18.08.2020

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/6544/2017 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201717178-3

RECORRENTE: J. OSMAR DOS SANTOS ME

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. ALEXANDRE MENDES DE SOUSA

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAIDAS – Contribuinte vendeu mercadorias sujeitas a substituição tributária sem emitir notas fiscais – Ilícito detectado através do Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias – SLE, exercício de 2013. Auto de Infração julgado PROCEDENTE. Decisão com fundamento nos 127,169, 174, 177, 814, 815, 827, 871, 874 todos do Dec. 24.569/97. Penalidade inserta no art. 126 da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/2017 Recurso Ordinário conhecido e não provido. Decisão por unanimidade de votos.

PALAVRAS-CHAVE: OMISSÃO DE SAIDAS, MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - SLE.

#### 01 – RELATÓRIO

Versam os autos de lançamento tributário confeccionado em face de o sujeito passivo ter cometido a infração, assim relatada:

*"INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADAS PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CUJO IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RETIDO. ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, RELATIVO AO EXERCÍCIO DE 2013, CONSTATAMOS OMISSÃO DE SAÍDAS NO MONTANTE DE R\$ 154.580,61, CONFORME CD ANEXO, COM DADOS DO TOTALIZADOR, ENTRADAS, SAÍDAS, ESTOQUES E CÓDIGO DE PRODUTOS.*

Apontado como violado o artigo 18 da Lei nº 12.670/96, com a sanção prevista no artigo 126 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei n. 13.418/03.

**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

**Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)**

<b>Base de Cálculo</b>	<b>154.580,61</b>
<b>Multa</b>	<b>15.458,06</b>
<b>TOTAL</b>	<b>15.458,06</b>

Nas Informações Complementares o fiscal informa que a procedeu levantamento quantitativo de estoques utilizando os dados de entradas e saídas de mercadorias, estoques inicial e final, código de produtos, exercício de 2013, resultando no totalizador de omissões. Que o presente auto de infração foi contemplado apenas com omissão de saídas no montante de R\$ 154.580,61.

Acrescenta ainda que o estabelecimento tem como atividade econômica o comércio varejista de mercadorias em geral – CNAE – 47.12.100, estando obrigado ao regime de substituição tributária.

A empresa inconformada com a lavratura do auto de infração apresenta impugnação argumentando o seguinte, em síntese:

- 1) Que o lançamento deve resultar em concreta demonstração de fatos imprescindíveis a subsunção e não será por suposição de operações econômicas, imaginadas e engendradas pelo Fisco com ajuda de ferramentas imprópria a aferição tributária;
- 2) Que agente fiscal arbitrou a base de cálculo do ICMS. Que o item dados do totalizador, entradas, saídas, estoques e códigos de produtos não poderia, jamais ser objeto de arbitramento;
- 3) Que os lançamentos promovidos pela Fazenda Pública carecem de ser revistos pois estão contaminados de vício material, ferindo de morte os preceitos do art. 143 do CTN. Que o auto de infração trouxe em seu bojo definição de base de cálculo e fato gerador do ICMS que não estão previstos na Lei Complementar nº 87/96;
- 4) Que a autuação não reúne provas suficientes a caracterização do ato administrativo de lançamento do art. 32 da Lei 12.670/96 e art. 53 do Dec. 25.468/99

  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

- 5) Pede aplicação de multa menos gravosa, no caso, a prevista Parágrafo único do art. 126 da Lei 12.670/96.

Na Instância Singular o auto de infração nº 201717178-3 foi julgado procedente, com a seguinte Ementa: *ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal em que serão considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros encargos e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário de mercadorias e a identificação de outros elementos informativos. Ação fiscal PROCEDENTE. Caracterizada a infração. Fundamentação legal: art. 127,169, 174, 177, 814, 815, 827, 871, 874 todos do Dec. 24.569/97. Aplicação da penalidade inserta no art. 126 da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 16.258/2017. DEFESA TEMPESTIVA.*

Insatisfeito com a decisão singular contribuinte tempestivamente interpõe recurso ordinário contra o julgamento singular alegando em síntese o seguinte:

- ✓ Que o agente fiscal não conseguiu identificar, com exatidão, os fatos geradores do eventual imposto estadual, eis que se apegou, irregularmente, a situação não prevista na lei que define as condições de concreção da norma ao caso concreto.
- ✓ Que o auditor fiscal, através de um simples levantamento da Conta Mercadoria, com dados do totalizador, entradas, saídas, estoques e códigos de produtos, quer como ferramenta de trabalho de levantamento de informações fiscais, nunca para caracterização do fato gerador;
- ✓ Que a fixação da base de cálculo o crédito tributário foi feita a partir de vários critérios (dados do totalizador, entradas, saídas, estoques e códigos de produtos) sendo que nos demonstrativos não se indicou qual o critério utilizado em cada situação. Não há informação, no lançamento, das disposições que fixaram os percentuais de ICMS utilizados;
- ✓ Que o Fisco poderia também, para obter resultado consistente, conferir a CONTA MERCADORIA, mediante contagem física do itens estocados e movimentados durante os exercícios fiscalizados, o que não ocorreu;

  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

- ✓ Que a tentativa de identificar o fato gerador do ICMS e, por consequência, a base de cálculo, está, assim, eivada de vício insanável, eis que se apoiou nos dados do totalizador, entradas, saídas, estoques e códigos de produtos, sem que o componente lucro tenha sido considerado em sua fonte natural (escrituração contábil); A metodologia empregada no presente caso não consegue distinguir uma operação mercantil efetivamente realizada e não escriturada, de um outra devidamente levada aos registros fiscais, tratando-se de presunção abusiva;
- ✓ Que as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária deveriam ser excluídas do crédito tributário lançado;
- ✓ Que a ausência de clareza e exatidão nas informações dos dados elementares que comprovam a infração e a divergência do valor da base de cálculo por erro no demonstrativo apontado pela auditoria, implica indiscutivelmente em NULIDADE da autuação fiscal, tendo em vista que a autuação não reúne provas suficientes a caracterização do ato administrativo de lançamento, infringindo o art. 32 da Lei nº 12.732/97;
- ✓ Que o dispositivo encerra um comando presuntivo (presunção *juris tantum*), vale ressaltar e considerar no caso a mitigação do parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, no caso, multa de 1% (um por cento) sobre o suposto valor da omissão, com base em interpretação mais benéfica ao contribuinte.

A Assessoria Processual Tributaria por sua vez emite o Parecer de Nº 125/2020, confirmando a acusação fiscal em todos os seus termos, por violação ao art. 169, I do Decreto nº 24.569/97, com aplicação da penalidade do art. 126, *caput* da Lei nº 12.670/96. Conhece do Recurso Ordinário interposto, nega-lhe provimento para que seja confirmada a Procedência da acusação fiscal, nos termos do julgamento singular.

Consta as fls. 85 dos autos, despacho da lavra do eminente representante da douta PGE, adotando entendimento sugerido pela Assessoria Processual Tributária.

É o relatório.

## 02 – VOTO DO RELATOR

---

Trata-se de Recurso Ordinário interposto pela empresa J. OSMAR DOS SANTOS ME em virtude da decisão de procedência da acusação fiscal declarada em primeira instância.

No caso em questão a empresa é acusada de Omissão de Saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, no montante de R\$ 154.580,61 (Cento e cinquenta e quatro mil, quinhentos e oitenta reais e sessenta e um centavos), no exercício de 2013.

Na tentativa de desvencilhar-se da acusação, a recorrente argumenta em sede de recurso que o auto de infração seria nulo por falta de clareza e exatidão nas informações que comprovam a infração. Que existe erro no demonstrativo que indica o valor da base de cálculo. E ainda, que o mesmo não reuni provas suficientes a caracterização do ato administrativo de lançamento.

O argumento apresentado pela recorrente não condiz com a verdade dos fatos contidos nos autos. Compulsando detidamente o Auto de Infração em tela, verifica-se que o agente fiscal descreveu de forma clara e precisa a acusação fiscal, indica o artigo infringido e sugere a penalidade aplicável ao caso. Nas informações complementares esclarece a metodologia empregada e o montante da omissão de vendas detectada. Acrescente-se a isso o fato do contribuinte ter sido previamente intimado a fazer considerações sobre o levantamento quantitativo de estoque realizado, conforme se verifica as fls.7 (Termo de Intimação 2017.11709), antes do lançamento fiscal ser efetivado e não apresentou qualquer contestação. Por tais considerações, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Aduz a recorrente que a metodologia utilizada pelo agente fiscal não dá certeza da omissão de receitas apontada no auto de infração, que no caso foi realizada com base em presunção.

Incialmente convém esclarecer que a técnica de fiscalização utilizada pelo agente fiscal foi Levantamento Quantitativo de Estoque de Mercadorias e não levantamento da Conta Mercadoria como alega a recorrente.

Como bem enfatizou o Assessor em seu parecer, "*embora tenham similaridades com relação a forma de apuração das diferenças porventura existentes, o Sistema de*



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

*Levantamento de Estoque de Mercadorias se apresenta mais preciso por se tratar de um levantamento específico de mercadorias, feito a partir das quantidades de mercadorias registradas nos livros e documentos fiscais. Já a Conta Mercadoria trabalha somente com os valores das operações de entradas, saídas e estoques inicial e final, considerando o prejuízo bruto apurado na venda com mercadoria como presunção de omissão de receita, conforme prescreve o art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/96, conclui'*

Portanto, o Sistema de Levantamento de Estoque (SLE), é uma técnica de fiscalização baseada na movimentação individualizada de cada item de produto, em determinado período de tempo, tendo por base os inventários inicial e final, bem como as notas fiscais de entrada e de saída emitidas no período fiscalizado, permitindo à auditoria fiscal verificar a existência de operações de entrada ou de saída de mercadorias sem nota fiscal por meio da formação do quadro Relatório Totalizador de Levantamento de Mercadoria.

Neste método, a constatação de omissão de saída de mercadorias se dá quando a quantidade registrada através das notas fiscais de entrada somada ao estoque inicial, em determinado período, é superior a quantidade registrada pelas notas fiscais de saída somada ao estoque final.

Quanto ao argumento de que o levantamento foi realizado com base em presunção, observo que toda documentação que deu suporte a fiscalização foi fornecida pela própria empresa, através do envio dos arquivos eletrônicos e registrados automaticamente no SPED FISCAL (Escrituração Fiscal Digital) da mesma. Após o cruzamento das quantidades de entradas, saídas, códigos de produtos, bem como os estoques inicial e final, foi constada a existência de uma diferença nas vendas efetuadas pela empresa no exercício fiscalizado, nas operações de saídas, no montante de R\$ 154.580,61.

Portanto, não se trata de indícios ou mera suposição o resultado apresentado no levantamento fiscal, a acusação encontra-se comprovada com vasta documentação, razão pela qual afasto a nulidade suscitada por falta de clareza e precisão.

Com relação ao argumento de que não foi verificado o lucro da empresa, observo mais uma vez que a metodologia empregada foi SLE, que leva em consideração o levantamento unitário de cada produto, diferentemente da Conta Mercadoria ou DRM, que

  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

apesar de usar técnica semelhante, leva em consideração os valores unitários dos produtos, outras receitas e lucros do estabelecimento.

No mérito, dúvidas não remanescem quanto a materialidade da acusação fiscal, eis que o agente fiscal, revestido das prerrogativas de legitimidade que a lei lhe faculta, apurou e demonstrou o crédito tributário devido ao erário estadual, observando as regras do (SLE) descritas no art. 827 do Decreto n 24.569/97 e acostando aos autos toda documentação comprobatória que serviu de base no levantamento (CD- ROM) fls.10 dos autos.

Vale destacar que a infração é decorrente de operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária, logo, cabe somente a multa prevista no *caput* do art. 126 da Lei nº 12.670/96, haja vista o imposto ter sido retido por substituição tributária no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Quanto ao reenquadramento da penalidade solicitado pela empresa autuada entendo que não poderá ser efetuado no caso em lide, pelo fato da recorrente não ter apresentado provas de que as operações foram regularmente escrituradas em sua escrita fiscal/contábil e o imposto devidamente recolhido.

Ante ao exposto, VOTO pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária referendado pelo representante da douta PGE.

É como voto.

### 03 – DECISÃO

---

Processo de Recurso Nº 1/6544/2017 - Auto de Infração nº 1/201717178. RECORRENTE: JOSMAR DOS SANTOS. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. RELATOR: Conselheiro ALEXANDRE MENDES DE SOUSA. Decisão: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e tomar as seguintes deliberações: I- Quanto a arguição de que a metodologia utilizada pelo agente fiscal não dá certeza da omissão de receitas apontada no auto de infração, que no caso foi realizado com base em presunção – Afastada por unanimidade de votos, uma vez que a autuação está clara e precisa quanto ao motivo e que há nos autos provas lícitas e concretas apresentadas pela fiscalização, não ensejando mera presunção e nem cerceamento do direito de defesa. A metodologia utilizada pela fiscalização no levantamento fiscal foi realizado com fundamento previsto no Art. 92, da Lei nº 12.670/96; II- Quanto a preliminar de nulidade suscitada pela parte sob a alegação de falta de clareza e precisão – Afastada por unanimidade de votos, considerando que o auto de infração é claro quanto à acusação e que o processo foi devidamente instruído, inclusive com as informações prestadas pelo próprio contribuinte; III- Quanto à nulidade suscitada pela parte de não foi verificado o lucro da empresa – Afastada por unanimidade de votos, tendo em vista que o caso não se trata de apuração da Conta Mercadoria, e sim de levantamento de estoque; IV- No mérito, resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão PROCEDENTE exarada em 1ª Instância, aplicando a redação originária da Lei nº 13.418/2003. A Câmara afasta o pedido da parte pela aplicação do Parágrafo Único, do art. 126, da Lei nº 12.670/96, incidindo 1% (um por cento) sobre o valor da base de cálculo. Tudo nos termos do voto do Conselheiro relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. O argumento da parte quanto à preliminar de inconstitucionalidade da taxa de fiscalização e prestação de serviço público não foi admitido pela Presidência por tratar-se de matéria alheia ao lançamento tributário, nos termos do artigo 2º da Lei nº 15.614/14, e afeta apenas ao rito processual, não ensejando prejuízo à parte, pois, mesmo sem haver o recolhimento da taxa, o processo foi trazido a julgamento. Registre-se que o Conselheiro Mikael Pinheiro de Oliveira entende que acerca da matéria suscitada pela parte sobre a



  
**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

inconstitucionalidade da taxa, esta última poderá ser conhecida sendo objeto de análise por parte deste contencioso, entretanto, para no mérito decidir pela impossibilidade do exame de constitucionalidade da matéria, com fulcro no art. 48, §2º, da Lei nº 15.614/14”.

**SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, *05 de Outubro* de 2020.

**ALEXANDRE MENDES DE SOUSA:21177066300**

Assinado de forma digital por ALEXANDRE MENDES DE SOUSA:21177066300  
DN: c=BR, o=ICP-Brasil, ou=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, ou=RFB e CPF A3, ou=IEM BRANCO, ou=Autenticado por AR Abi, cn=ALEXANDRE MENDES DE SOUSA:21177066300  
Dados: 2020.09.23 09:01:12 -03'00'

**ALEXANDRE MENDES DE SOUSA**  
**RELATOR**

**FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA**

Assinado de forma digital por FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA  
Dados: 2020.09.30 08:38:36 -03'00'

**FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA**  
**PRESIDENTE**

**ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA**  
**PROCURADOR DO ESTADO**



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---