



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

<b>RESOLUÇÃO Nº:</b>	140/2022
<b>13ª SESSÃO ORDINÁRIA:</b>	23 de junho de 2022
<b>PROCESSO Nº:</b>	1/2364/2016
<b>AUTO DE INFRAÇÃO Nº:</b>	1/2016.08677-3
<b>RECORRENTE:</b>	Esplanada Brasil S/A – Lojas de Depto. em Recup. Jud.
<b>RECORRIDO:</b>	Célula de Julgamento de Primeira Instância
<b>CONSELHEIRO RELATOR:</b>	José Ernane Santos

**EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL. FALTA DE DOCUMENTOS. NULIDADE DO LANÇAMENTO.** Contribuinte acusado de omissão de receitas conforme levantamento financeiro/fiscal/contábil realizado com a utilização da ferramenta denominada Auditor Eletrônico. Ausência dos documentos que embasaram a autuação. Declaração de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e por incerteza quanto à exatidão do lançamento, na forma do art. 83 da Lei nº 15.614/14, e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado na manifestação oral do douto representante da Procuradoria-Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** OMISSÃO DE RECEITAS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. FALTA DE DOCUMENTOS. NULIDADE.

## RELATÓRIO

O auto de infração em epígrafe, peça inicial do processo sob análise, denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

*“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL. REALIZADO O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DA EMPRESA NO EXERCÍCIO DE 2011, UTILIZANDO O AUDITOR ELETRÔNICO, RESTOU CONSTATADO SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, NO VALOR DE R\$ 18.097.900,24 REFERENTE A MERCADORIAS SUJEITAS TRIBUTAÇÃO NORMAL.”*

Nas informações complementares o agente do Fisco esclarece que, por ordem contida no Mandado de Ação Fiscal nº 2015.11566, foi indicado para dar continuidade ao anterior Mandado de Ação Fiscal nº 2014.12442, tendo assim, realizado auditoria fiscal junto ao contribuinte supra identificado, relativamente às operações do período de 01/01/2011 a 31/12/2012.

Informa que o contribuinte optou pela fiscalização com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Aduz que no curso da ação fiscal verificou que a autuada omitiu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal no exercício de 2011, no montante de R\$ 18.097.900,24, tendo esta sido detectada por ocasião do levantamento quantitativo de estoque realizado através da ferramenta denominada Auditor Eletrônico. Constatadas essas diferenças que caracterizam a omissão de saídas, a empresa foi intimada a se manifestar a respeito, não tendo, entretanto, apresentado resposta.

O Agente do Fisco concluiu que houve a omissão de receitas no montante de R\$ 18.097.900,24, tendo realizado o lançamento do imposto devido, no valor de R\$ 3.076.643,04, juntamente com a penalidade do art. 123, III, B da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/2003, no montante de R\$ 5.429.370,07, totalizando o lançamento em R\$ 8.506.013,11.

Instruem o processo os documentos de fls. 07/32.

No prazo que a lei lhe concede, o contribuinte carrega impugnação (fls. 37/48), acompanhada de documentos de identificação, estatuto social, procuração, taxa administrativa.

Na peça argui a nulidade da autuação por entender que a fiscalização extrapolou o prazo para a conclusão da ação fiscal. Nesse sentido, informa que a autuada teve ciência do início da ação fiscal em 05/11/2015 e só tomou conhecimento do Termo de Conclusão em 20/06/2016, extrapolando, portanto, em 48 dias, o prazo de 180 dias estabelecido no § 1º do artigo 88 da Lei 12.670/96 para o término da ação fiscal.

Na sequência, a autuada alega a decadência dos créditos decorrentes de fatos geradores ocorridos até 05/2011. Esclarece que, sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, de sorte que, havendo a declaração e o pagamento, como no caso presente, o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar ou realizar lançamento complementar do imposto, sob pena de extinção do seu direito e constituir o crédito tributário.

Transcreve resoluções desse Conat que tratam da decadência nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Argumenta, ainda, a nulidade da autuação em virtude da inobservância do princípio da ampla defesa, haja vista a impossibilidade de se aferir os valores considerados pela fiscalização, dificultando a elaboração de defesa, uma vez que a descrição dos fatos que motivaram a autuação se mostra singela, sem detalhamento da metodologia nem informação acerca dos dados utilizados.

Conclui que a autuação é nula diante da impossibilidade de realizar a ampla defesa haja vista a falta de disponibilização dos elementos que levaram o fiscal a firmar sua convicção e lançar o tributo.

Argumenta, em seguida, o equívoco na utilização do método de levantamento quantitativo de estoque para períodos parcialmente decaídos.

Destaca que a fórmula utilizada pelo agente do Fisco para apurar o montante supostamente omitido não permite identificar as competências em que ocorreram as operações sem notas fiscais. Essa impossibilidade conduz a dúvidas posto que as saídas ou entradas sem notas fiscais podem ter ocorrido justamente nas competências atingidas pela decadência.

Destaca que, não havendo como identificar os períodos em que foram realizadas as vendas sem notas fiscais, e tendo em vista a parcial decadência do ano de 2011, mostra-se equivocada a metodologia utilizada pelo auditor, razão porque o lançamento deve ser julgado improcedente.

Informa que em petição complementar à defesa demonstrará todos os erros encontrados no levantamento, apontando especificamente as incongruências do relatório da fiscalização.

Encerrando sua argumentação, a autuada, aduz a necessidade de reenquadramento da penalidade, posto que, na sua ótica, a multa a ser aplicada ao caso concreto é a do art. 123, I, C da Lei 12.670/96, a qual é apropriada às situações de falta de recolhimento do ICMS. Diz que equivocou-se a autoridade fiscal que, ao constatar a falta de recolhimento, impôs a penalidade relacionada à falta de emissão de documento fiscal (art. 123, I, C), esta que não se mostra adequada à acusação.

Ao fim pede a nulidade por três razões: (a) extrapolação do prazo para finalização da ação fiscal; (b) impossibilidade do exercício da ampla defesa; (c) imprestabilidade do método de levantamento de estoques para períodos parcialmente decaídos.

Pede ainda, a improcedência em razão dos equívocos cometidos na realização do levantamento, ou o reenquadramento da penalidade para ao art. 123, I, C, da Lei 12.670/96.

A decisão de primeira instância veio às fls. 75/86. Nela, após rebater as alegações trazidas pela autuada, a julgadora monocrática decidiu pela procedência do lançamento,

mantendo a penalidade do art. 123, III, B, da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/2017, conforme a seguinte ementa:

**EMENTA: OMISSÃO DE SAÍDAS.** O contribuinte deixou de emitir documentos fiscais. Mercadorias sujeitas à **tributação normal**. Levantamento Quantitativo de Estoque. Utilização do programa "Auditor Eletrônico" autorizado pelo PROTOCOLO ICMS 81/2013. **Exercício 2011.** Realização de Diligência. Juntada do AR – Aviso de Recebimento relativo ao envio do Auto de Infração e do Termo de Conclusão de Fiscalização. Ciência efetivada através de Edital. **Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência.** Decisão amparada nos arts. 169, I, 174, I, e 821, § 4º do Decreto 24.569/97 c/c inciso IV, § 1º do art. 79 e art. 84, ambos da Lei 15.614/14. Penalidade inserta no art. 123, III, b da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. **DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE.**

Não se conformando com o julgado, a empresa interpôs recurso ordinário (fls. 96/110), reiterando os elementos da defesa e defendendo a necessidade da realização de exame pericial, justificando a recorrente que por erro de parametrização de seu sistema de computador, algumas notas fiscais eletrônicas emitidas por ela continham códigos de produto diferentes dos códigos utilizados na classificação dos produtos com a mesma descrição de itens referidos em notas fiscais de terceiros.

Acrescenta que no levantamento da fiscalização existem produtos adquiridos para o ativo fixo e para uso e consumo da empresa.

Inclui uma mídia eletrônica (CD-ROM) contendo planilha elaborada pela defesa na qual aponta diferenças consideravelmente inferiores às apontadas pela fiscalização.

Ao fim repete os pedidos da impugnação acrescentando a hipótese do exame pericial

Vindo os autos à segunda instância, houve por bem, o zeloso Assessor Processual Tributário encaminhá-los à Célula de Perícias, para que este órgão respondesse aos quesitos por ele elaborados (fls. 120/121).

O Laudo Pericial (fls. 122/125) reporta que os arquivos eletrônicos que originaram o auto de infração, elaborados em excel estão incompletos por não conterem os números dos documentos fiscais que deram origem ao quadro totalizador.

Informa que foram solicitados os arquivos editáveis ao agente autuante, tendo este respondido que não é possível apresentar arquivos na forma editável, pois a ferramenta

Auditor Eletrônico MG elabora os relatórios em TXT, podendo ser em PDF, dependendo do tamanho.

Destarte, o laudo conclui que a perícia restou prejudicada, não sendo possível responder aos quesitos, posto que incompletos os arquivos eletrônicos.

A autuada, manifestando-se a respeito do laudo, entende que ficou demonstrada a evidente falta de provas que sustentem a acusação, prejudicando a defesa pelo que deve ser declarada a nulidade material da autuação.

O parecer da Assessoria Processual Tributária (fls.142/143v) é pelo provimento ao recurso ordinário para reformar a decisão singular e declarar a nulidade do processo.

É o relatório.

## **FUNDAMENTAÇÃO**

Recai sobre o contribuinte identificado em preâmbulo a acusação de ter realizado a venda de mercadorias sujeitas a tributação normal do ICMS sem, todavia, ter emitido os devidos, necessários e obrigatórios documentos fiscais para acompanhar os produtos vendidos.

A apuração do montante identificado como omissão de receitas foi feito por meio de levantamento financeiro/fiscal/contábil com a utilização de uma ferramenta denominada Auditor Eletrônico, a qual detectou a diferença de R\$ 18.097.900,24, tendo esse número como o total de receitas não submetidas à tributação no exercício financeiro de 2011.

Em suas bem fundamentadas manifestações, seja na impugnação, seja na defesa, assim como em sustentação oral perante a Câmara, a empresa alega diversas preliminares que, no seu entendimento, ferem de morte o ato acusatório, sobre as quais passamos a nos manifestar.

A respeito da nulidade por extrapolação do prazo para conclusão da fiscalização, entendemos que a mesma deve ser afastada. É que, conforme o texto do art. 821, § 4º do Decreto 24.569/97, o prazo para o término da ação fiscal é de 180 dias contados da data da ciência do sujeito passivo.

Pois bem, no presente caso, o contribuinte teve ciência do início da fiscalização em 05/11/2015 (termo às fls. 10), sendo que o Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2016.06197, lavrado em 02/05/2016, foi enviado aos correios em 03/05/2016, conforme constata o Laudo Pericial (fls. 88), não restando, portanto, nenhuma dúvida, quanto à conformidade com o prazo legal, comprovadamente obedecido.

Os demais argumentos da autuada desembocam na preliminar de nulidade em virtude do suposto cerceamento do seu direito de defesa.

A esse respeito convém transcrever o texto do art. 40 do Decreto 32.885, de 21/11/2018, o qual ao tratar do auto de infração diz assim:

*Art. 40. Formaliza-se a exigência do crédito tributário lançado no auto de infração pela intimação feita ao sujeito passivo, seu mandatário, responsável ou preposto.*

*§ 1º A assinatura do auto de infração pelo sujeito passivo, seu mandatário, responsável ou preposto não implica confissão irretratável da dívida, assim como sua recusa não acarreta a nulidade do respectivo auto ou agravamento da penalidade.*

***§ 2º Todos os documentos, livros, impressos, papéis, inclusive arquivos eletrônicos que serviram de base à ação fiscal devem ser mencionados na informação complementar e anexados ao lançamento de ofício, respeitada a indisponibilidade dos originais, se for o caso.***

Percebe-se que a norma impõe uma obrigação ao agente do Estado de anexar os documentos que serviram de base à ação fiscal, obrigação que, do outro lado, constitui um direito do contribuinte de ter acesso aos elementos que levaram o agente a puni-lo.

De fato, se disponibilizados ao contribuinte os documentos que embasam o entendimento do auditor, poderá aquele elaborar sua análise, oferecer defesa, juntar outra documentação que julgue adequada a desconstituir a conclusão do representante do Estado, em suma, exercer plenamente o direito à ampla defesa com os recursos a ela inerentes.

No presente caso, entende esse relator que os auditores, ao lançarem sobre o contribuinte a acusação de realizar a venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal, deveriam juntar ao auto todos os elementos nos quais se embasaram para chegar a essa conclusão.

Como tal providência não ocorreu, e achando-se diante de dúvidas sobre o levantamento, o zeloso assessor tributário houve por bem requisitar os préstimos da Célula de Perícia, à qual indagou sobre a existência de produtos idênticos com códigos diversos e de produtos adquiridos para o ativo fixo e para o consumo.

Do relatório pericial convém destacar o trecho em que o sr. Perito informa a ausência de elementos indispensáveis ao seu trabalho:

*“O trabalho pericial fora iniciado pela análise dos arquivos eletrônicos que originaram o Auto de Infração, onde verificamos que os relatórios presentes se encontram em Excel, contudo, não constam os números dos documentos*

*fiscais (Relatórios de Entradas, Relatórios de Saídas e Quadro Totalizador) que deram origem ao Quadro Totalizador, ou seja, se encontram incompletos”.*

Mais adiante está assim resumido no laudo:

*“Dessa forma, a Perícia ficou prejudicada, não sendo possível responder os quesitos solicitados, uma vez que os arquivos eletrônicos estavam incompletos.”*

Destarte, com apoio no resultado do laudo pericial, entende esta relatoria que as autoridades fiscais autuantes não juntaram aos autos a documentação capaz de comprovar a prática do ilícito fiscal de que é acusada a empresa, bem como de proporcionar à autuada a possibilidade de exercer plenamente o direito à ampla defesa.

À guisa de exemplo, nota-se a falta de relatórios de entradas, de saídas, assim como os inventários. Ausências que caracterizam o cerceamento ao direito de defesa, gerando nulidade por falta de liquidez e certeza, nos termos do art. 83 da Lei nº 15.614/14. *In verbis*:

*“Art. 83. 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.”*

## **VOTO**

Face ao quanto exposto, VOTO para que se conheça do recurso ordinário, posto que tempestivo, dando-lhe provimento para reformar a decisão singular de procedência, e declarando NULO o lançamento fiscal, nos termos do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária.

## **DECISÃO**

PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/2364/2016 - A.I.: 1/201608677-3 - RECORRENTE: ESPLANADA BRASIL LOJAS DE DEPARTAMENTOS LTDA. - RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA - CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ ERNANE SANTOS - Decisão: A 3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributário resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, dar-lhe provimento, modificando a decisão proferida em instância singular, para declarar a nulidade da autuação por cerceamento ao direito de defesa por ausência de provas.

Decisão nos termos do voto do conselheiro relator e em consonância com o entendimento proferido em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão para sustentação oral a representante legal da autuada, Dra. Letícia Vasconcelos Paraíso.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE,  
aos 27 de julho de 2022

**JOSÉ ERNANE SANTOS**

Relator

Ciente

**ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

Presidente

**ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA**

Procurador do Estado