



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Resolução Nº 183/2022

3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários

30ª Sessão Ordinária em 29/08/2022

Processo Nº: 1/1013/2014

Auto de Infração Nº: 1/2014.00682-2

Recorrente: ONDULINE DO BRASIL LTDA CRBS S/A - 06.682297-1

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheira Relatora: Lucia de Fátima Dantas Muniz

EMENTA: ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2009.

Infração detectada em levantamento quantitativo de estoque. Feito fiscal submetido a exame pericial. Dispositivo infringido: Art. 139 do RICMS. Penalidade fixada nos termos do art. 123, III, “a”, da lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003. AI NULO. Conhecimento do Reexame Necessário, negar-lhe provimento, ratificar a decisão proferida em instância singular e declarada a NULIDADE da autuação. Decisão nos termos do voto da Conselheira Relatora e em consonância com o entendimento proferido em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRA CHAVE: ICMS. AQUISICAO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE ENTRADAS. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE.

RELATÓRIO

O presente feito fiscal versa sobre a acusação de omissão de entradas, receber mercadoria sem documentação fiscal, no exercício de 2009, conforme relato do auto de infração abaixo transcrito:

AQUISICAO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL - OMISSAO DE ENTRADAS.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

CONSTATAMOS NA OPORTUNIDADE QUE A EMPRESA ADQUERIU SEM O CORRESPONDENTE DOCUMENTO FISCAL ALGUMAS MERCADORIAS. RAZAO DE TERMOS DE LAVRA O PRESENTE AUTO DE INFRACAO PARA COBRARMOS O TRIBUTOS DEVIDO.

O agente autuante elegeu como Dispositivo infringido: Art. 139 do RICMS. Penalidade fixada nos termos do art. 123, III, "a", da lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003.

Nas informações complementares (fls. 03/04), abaixo transcrita, a autoridade fiscal afirma:

- 1) Conforme Mandado de Ação Fiscal 2013.34769, realizamos a ação de que trata o Projeto AUDITORIA FISCAL, englobando o período de 01/01/2009 a 18/05/2012, este auto que refere-se a infração omissão de entradas produtos sujeitos a tributação normal — ao exercício de 2009, a referida infração foi detectada no exame do fluxo físico quantitativo dos estoques no período que compôs o universo de nosso exame.
- 2) O estabelecimento do contribuinte auditado atuava como Comércio Atacadista de materiais de construção. A empresa ora fiscalizada é filial, e a mesma se encontra na situação de "BAIXADO A PEDIDO" no cadastro de contribuintes, no que cobramos Multa de 30%.
- 3) Ao receber os arquivos magnéticos, solicitados através do SOLARE, fomos pela importação de arquivos no IDEA e exportados para o ACCESS onde foram realizados testes juntamente com os documentos fiscais e fomos então para a montagem do estoque de comercio onde foram utilizados somente os CFOP's de comercialização. Na análise da movimentação dos estoques do período auditado, constatamos algumas irregularidades na movimentação dos mesmos. O presente levantamento identificou que o contribuinte auditado recebeu, no decorrer do ano de 2009, diversos itens, sem a respectiva documentação fiscal que acobertasse a transação. Essas infrações puderam ser apuradas devido à característica do software utilizado na presente auditoria. Ele possibilita a montagem do saldo anual de cada item em estoque, assim, quando o saldo do item fica negativo, mesmo que no ano essa omissão venha ser acobertada, o software indica a infração. O ICMS é um imposto de circulação de mercadorias. A verificação anual do estoque é legalmente aceitável. A infração apurada baseia-se nos seguintes artigos do RICMS: Art. 1º, 2º, 3º, 827. Fica, portanto, provado que o contribuinte recebeu mercadorias, no decorrer dos exercícios fiscalizados, sem a respectiva documentação fiscal. Não há possibilidade de efetuar saídas sem que antes tenham ocorrido as entradas. As entradas ocorreram, mas foram sem nota fiscal, conforme demonstramos. As ocorrências (Omissão de entradas) envolvem itens sujeitos à tributação normal . Cobramos a



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

multa de 30% , na conformidade do previsto RICMS. A materialização da infração fica demonstrada ao verificarmos o espelho da movimentação dos itens nos relatórios relativos anexos à presente informação, e especialmente no relatório a seguir indicados, relativo ao ano de 2009: RELATÓRIO DE ENTRADAS, RELATÓRIO DE SAÍDAS. RELATÓRIOS DE INVENTÁRIOS, RELATÓRIO TOTALIZADOR. Tendo em vista o disposto no artigo 93 da lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, alterado pela lei nº 13.418, de 30 de dezembro de 2003, anexamos os referidos relatórios em mídia digital (CD ROM), todos os arquivos. A infração praticada pelo contribuinte, devidamente demonstrada pelos documentos e relatórios anexos ao presente Auto de Infração.

Crédito tributário apurado:

Multa: R\$ 68.033,43

Constam no processo o Mandado de Ação Fiscal nº 2013.34769, Termo de Início de Fiscalização nº 2013.36415, Termo de Intimação nº 2018.08527, Termo de Intimação nº 2016.03969, Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2014.01422, Edital de Intimação 315/2013 – CESEC, Edital de Intimação 40/2014, CD com RELA RIOS DA BASE DE DADOS INFORMADA: INVENTARIO DE MERCADORIAS – POSIÇÃO EM 31/12/2008 ; ARQUIVO EM PDF, INVENTARIO DE MERCADORIAS - POSIÇÃO EM 31/12/2009 ; ARQUIVO EM PDF, NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DO ANO DE 2009 - ARQUIVO EM .PDF NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DO ANO DE 2009 - ARQUIVO EM PDF, RELATÓRIOS DA MOVIMENTAÇÃO DO PERÍODO TOTALIZADOR, MOVIMENTAÇÃO DOS ITENS QUE APRESENTARAM OMISSÃO DE COMPRAS NO ANO DE 2009 ARQUIVO EM .PDF.

O contribuinte interpõe impugnação fiscal (fls. 24/689), abaixo transcrita, aduzindo resumidamente.

1. BREVE SÍNTESE DOS FATOS. A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a compra e venda, importação e exportação, além da fabricação de materiais de construção, principalmente telhados e coberturas. Desta forma, a Impugnante mantém seu estoque regular na filial da cidade de Juiz de Fora, no Estado de Minas Gerais, aonde fabrica telhas de materiais com base de substâncias vegetais aglomeradas com betume, além do desenvolvimento de outras atividades correlatas. Sendo assim, tendo em



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

vista sua abrangência nacional, a Impugnante mantinha filiais no país para facilitar sua organização logística. Dentre essas, estava a filial em Fortaleza/CE que consistia, basicamente, em um grande galpão para estoque de mercadorias e outros bens, além de um pequeno escritório, base da representação da empresa na área, que comercializava os produtos fabricados em Minas Gerais. Portanto, a Impugnante, por necessidade comercial, realizava a transferência de diversas mercadorias e outros bens para seu próprio consumo entre as suas filiais, principalmente entre a filial de Juiz de Fora e a extinta filial de Fortaleza. É importante frisar, desde o início, que nem todos os bens transportados entre as filiais destinavam-se à revenda, muitos deles pertenciam ao ativo fixo da Impugnante, ou foram usados para o seu próprio consumo, como, por exemplo, material de escritório, banners, brindes, entre outros. Sendo assim, após a baixa da filial da Impugnante localizada em Fortaleza/CE (Documento 04), foi lavrado um termo de início de fiscalização sob o nº 2013.36415, em 25/11/2013, tendo sido solicitado alguns documentos à empresa (Documento 05). No entanto, tendo em vista a grande distância entre o arquivo onde estavam armazenados os documentos físicos (Juiz de Fora/MG) e o órgão fiscalizador (Fortaleza/CE), foi solicitado pelo Impugnante que os referidos documentos pudessem ser enviados por meio de mídia digital, frisando que, caso fosse necessário, todos os documentos fiscais, incluindo os físicos, estariam à disposição do Fiscal. Importante salientar que o contribuinte se comprometeu, caso fosse necessário, a enviar todos os seus documentos fiscais para o Auditor Fiscal. Inclusive, o i. representante da Fazenda Estadual se manifestou em diversas oportunidades extraoficiais, afirmando que não havia necessidade de apresentar documentos adicionais. Porém, para surpresa do contribuinte, ao realizar o termo de conclusão de fiscalização nº 2014.01422, a Administração Pública lavrou os autos de infração nºs 2014.00678; 2014.00679; 2014.00680; 2014.00682; 2014.00683; 2014.00684. De acordo com o referido Termo de Conclusão de Fiscalização anexado, o i. Auditor Fiscal entendeu pela lavratura dos autos de infração acima relacionados tendo em vista supostas omissões de entrada e saída de mercadorias nos exercícios de 2009, 2010 e 2011 (Documento 06).

2. Com relação ao Auto de Infração no 201400682-2, ora analisado, consta como fundamento o artigo 139, do Decreto 24.569/97, além da penalidade que consta no artigo 123, III, A da Lei 12.670/96, modificado peia Lei 13.418/03. Para instruir a presente impugnação e facilitar a



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

obtenção da verdade material dos fatos ocorridos, a Impugnante solicita a juntada de mídia digital (Documento 07), com os documentos fiscais da empresa, assim como os relatórios enviados pelo i. representante da Administração Pública. No entanto, conforme exposto, o i. Auditor Fiscal não analisou todos os documentos da Impugnante, nem mesmo intimou esta a se defender ou apresentar justificativas acerca das supostas diferenças entre entrada e saída de mercadorias de seu estoque. Por essas e outras razões, a seguir expostas, o auto de infração ora impugnado deve ser anulado ou cancelado.

3. **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.** Inicialmente, cabe ressaltar que a ausência de análise profunda da documentação da Impugnante gera ofensa ao Princípio da Verdade Material, assim como torna nulo o auto de infração ora combatido, uma vez que não houve oportunidade para a Impugnante esclarecer eventuais dúvidas do i. Auditor Fiscal ou complementar a documentação apresentada, caso fosse necessário.

4. **Do PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.** Conforme amplamente abordado pela Doutrina e pela Jurisprudência pátria, existem diversos princípios que se aplicam ao Processo Administrativo Fiscal. Dentre esses, pode-se classificar os Princípios Constitucionais Fundamentais, os Princípios da Administração Pública e os Princípios próprios do Processo Administrativo Fiscal, ou seja, a Administração Pública deve apurar a realidade dos fatos ocorridos e dos atos praticados pelo contribuinte, pautando-se sempre na realização do melhor para o interesse público. Contudo, conforme exposto anteriormente, não restou observado o aludido princípio na fiscalização que resultou na lavratura do Auto de Infração ora impugnado, uma vez que o fiscal não analisou todos os documentos físicos da empresa, assim como não deu oportunidade para o contribuinte prestar esclarecimentos. Conforme anteriormente salientado, o próprio Impugnante entrou em contato diversas vezes com o i. Auditor Fiscal para apresentar os eventuais documentos necessários, no entanto, conforme informado pelo próprio de forma extraoficial, estes não eram necessários. No entanto, vale repisar que, em que pese o respeito ao i. Auditor Fiscal, não houve análise de todos os documentos do contribuinte tendo em vista que esse não foi intimado para apresentar esclarecimentos e os documentos físicos constantes em seu arquivo e disponíveis para análise da Autoridade Administrativa. Ademais, relevante mencionar que a autoridade fiscal. ao se deparar com qualquer incerteza ou dúvida,



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

deveria ter intimado o contribuinte para esclarecer fatos ou apresentar elementos de prova. antes da constituição do crédito tributário. para que este pudesse ser considerado válido e regular. Isto porque, ao realizar a fiscalização, compete ao agente público apurar os fatos praticados pelo contribuinte, a fim de averiguar a ocorrência de eventual ilícito pelo não recolhimento do tributo ou do seu pagamento a menor, ou, ainda, da inobservância de dever instrumental (obrigação acessória). Sendo assim, temos que a Fazenda Estadual não logrou êxito em demonstrar quais foram as operações ilegais e, nem mesmo, comprovou as ilegalidades das referidas entradas e saídas de mercadoria. Note-se, por oportuno, que a Autoridade Administrativa sequer analisou pormenorizadamente as operações que entendeu ilegal, não comprovando, em absoluto, a transgressão legal ou a ocorrência da hipótese tributária. Observa-se, ainda, que foi apenas indicado que houve diferença entre as mercadorias declaradas no estoque, presumindo ilegalidades relativas às entradas e saídas de mercadorias durante o ano inteiro. Nesse ponto, merece uma análise mais profunda em relação à impossibilidade de defesa do contribuinte perante a fiscalização realizada.

5. Do CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE. Os fatos narrados demonstram claramente a afronta não só ao Princípio da Verdade Material, como também demonstra que não foi respeitado o princípio da Ampla Defesa (artigo 50 LV da CRFB/88). Mais uma vez, a ausência de intimação do contribuinte para contestar a fiscalização ou demonstrar documentos adicionais impossibilitou totalmente a realização de sua defesa, direito constitucionalmente garantido. Sobre o assunto, temos expressamente a previsão de declaração de nulidade do auto de infração lavrado em desrespeito a esses princípios constitucionais, conforme se observa no artigo 53, do Decreto 25.468/99. Portanto, resta mais do que demonstrada a ilegalidade do Auto de Infração que deve ser prontamente declarado nulo, sob pena de afronta ao princípio da verdade material e, principalmente, ao direito à ampla defesa, nos termos do artigo 5º, § 3º do Decreto 25.468/99 e artigo 5º, LV. da Constituição da República Federativa do Brasil.
6. DO MÉRITO. DOS DIVERSOS ERROS ENCONTRADOS NO RELATÓRIO ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO. Conforme exposto, a Autoridade Fazendária ao lavrar o auto de infração, anexou mídia digital contendo os seguintes relatórios referentes ao ano de 2009: Relatório de Entradas; ii. Relatório de Saídas; iii. Relatórios de



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Inventários; iv. Relatório Totalizador. Mais uma vez, sob pena de repetição, é importante frisar que os documentos fiscais do contribuinte não foram plenamente analisados. Sendo assim, como forma de exemplo, foi realizada a análise do produto "BR020 - parafuso autobrocante c/ anilha verde". No relatório totalizador entregue pela Autoridade Fazendária (Documento 08), que foi utilizado como base da lavratura dos autos de infração ora impugnados, constam as informações sintetizadas na tabela anexa ao processo. No entanto, após uma simples análise do relatório de estoque da empresa, gerado pelo programa de controle de estoque (Documento 09) e a comprovação desses dados pelos livros fiscais e, principalmente, pela análise das notas fiscais de entrada e saída da mercadoria analisada (Documento 10). Portanto, resta claro que não houve entrada ou saída sem a necessária escrituração dessa mercadoria, ou saída sem o devido recolhimento do imposto, ao contrário do que concluiu a Autoridade Fazendária, devendo ser imediatamente cancelado os autos de infração que resultaram dos erros contidos na análise dos documentos fiscais do Impugnante. Importante frisar que os erros acima ressaltados ocorreram repetidamente, em cada item analisado pela Autoridade Administrativa. Como exemplo, foi realizada a análise de outro produto registrado sob o código P7405 BR - TELHA ONDULINE DESIGN 235/CLASSIC - MARROM/BROWN. Da análise dos malfadados RELATÓRIOS

TOTALIZADORES, utilizados como base para a lavratura dos autos de infração, têm-se as seguintes informações resumidas na tabela. No entanto, após uma simples análise do relatório de estoque da empresa, gerado pelo programa de controle de estoque (Documento 09) e a comprovação desses dados pelos livros fiscais e, principalmente, pela análise das notas fiscais de entrada e saída da mercadoria analisada (Documento 11), chega-se as seguintes informações, Ou seja, mais uma vez resta o flagrante desrespeito ao princípio da verdade material e ao direito constitucional à ampla defesa. Importante, frisar que os erros expostos não configuram exceções, ao contrário, pela simples análise dos documentos anexados a essa impugnação percebe-se que existem erros em todos os itens contidos nos Relatórios Totalizadores. Outra questão, é que a Autoridade Administrativa, não indicou exatamente quais operações tiveram omissões de entrada e saída. Foi simplesmente realizada uma análise superficial dos dados gerados pelo relatório totalizador que, nem mesmo, levaram em conta as operações que realmente aconteceram. E conforme se observa, a autuação foi realizada com base no artigo 139 do Decreto 24.569/97 e aplicada a penalidade do artigo 123, III, a, da Lei 12.670/96, modificada pela Lei 13.418/03. Ou



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

seja, a Autoridade Fiscal entendeu ter sido violado o artigo 139, do Decreto no 24.569/97, que trata da obrigação de exigir documento fiscal das mercadorias que entram no estoque sem, ao menos, analisar os referidos documentos fiscais. Não há a possibilidade de uma atuação ser mantida somente com base em um relatório falho, que não observou os diversos princípios os quais se aplicam à Autoridade Administrativa no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. Inclusive, por oportuno, a Impugnante junta a presente Impugnação Administrativa diversos documentos fiscais que comprovam a regularidade das operações realizadas e afastam as infrações supostamente cometidas pelo contribuinte aos olhos da Autoridade Administrativa. Sendo assim, foram acostados o Relatório de Estoque referente ao ano 2009 (Documento 09), as notas fiscais de entrada referentes ao ano 2009 (Documento 12), livro fiscal referente ao período de 2009 (Documento 13). Portanto, mais uma vez, resta demonstrada a necessidade de cancelamento imediato do auto de infração impugnado, uma vez que este foi lavrado sem a análise de todos os documentos fiscais que respaldam as operações realizadas em claro desrespeito aos diversos princípios que devem ser observados no Processo Administrativo Fiscal.

7. **ERROS EM RELAÇÃO AOS ESTOQUES INICIAIS E FINAIS.** Cumpre ressaltar que da análise dos relatórios totalizadores que embasaram a lavratura dos autos de infração citados, observa-se erros também em relação aos valores iniciais e finais dos estoques em cada período. Inclusive, algumas das supostas irregularidades apontadas pelo software utilizado são resultantes da inobservância das quantidades de estoque inicial e final da mercadoria analisada. No auto de Infração, consta que as infrações foram apuradas através de um software utilizado para a auditoria que aponta erros quando o saldo de um item fica positivo ou negativo, ainda que essa omissão venha a ser acobertada ao longo do período. Ou seja, não está presente, novamente, o princípio da verdade material dos fatos, que deve reger o Processo Administrativo Fiscal, isto porque, como se depreende da leitura do próprio auto de infração, o software utilizado não considera as operações que acobertaram as supostas infrações durante o exercício anual. Importante salientar, que a análise do estoque não deve ser realizada como uma foto em um momento estático e sim durante um período, no caso o exercício de 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, como um filme. Isto porque, uma análise isolada no tempo pode gerar erros devido a inobservância das operações passadas e futuras dentro de um período. Por exemplo, em uma análise pontual, o software utilizado pode ter deixado de



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

contabilizar as vendas que foram canceladas ou até mesmo as mercadorias que pereceram, ou seja, que foram avariadas durante o transporte ou até mesmo dentro do próprio estoque e perderam o seu valor comercial. Vale frisar, ainda, que praticamente todas as entradas no estoque da extinta filial foram derivadas de transferência de produtos para o ativo fixo ou consumo próprio ou mercadorias destinadas à revenda provenientes da filial de Juiz de Fora/MG. Além disso, no relatório totalizador, foram contabilizados produtos que não pertencem ao estoque de mercadorias destinadas à revenda, no caso, todas aquelas em que o código do produto não se inicia com letra alfabética, contendo apenas números. Ou seja, absolutamente todas as entradas e saídas de mercadoria realizadas no estoque da Impugnante foram devidamente escrituradas, assim como foram recolhidos os valores relativos à incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadoria, quando devidos. Portanto, mais uma vez resta demonstrada a inexistência de qualquer irregularidade no controle de estoque da Impugnante, o que enseja o imediato cancelamento dos autos de infração lavrados em desfavor do contribuinte.

8. **DAS PROVAS.** Protesta a Impugnante por todos os meios possíveis de prova, inclusive a prova documental, tanto em relação aos documentos ora acostados, quanto em relação aos documentos que a Autoridade Administrativa entenda essenciais ao deslinde da questão, em observância ao Princípio da Verdade Material.
9. **DA NECESSÁRIA CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA.** Tendo em vista os erros encontrados na apuração dos fatos ocorridos que ocasionaram a lavratura do auto de infração ora impugnado, requer o contribuinte que o presente feito seja convertido em diligência, nos termos dos artigos nos 18, VI e 61 do Decreto Estadual no 25.468/1999, para que seja apurada a realidade dos fatos.
10. **DA PROVA PERICIAL.** Caso o auto de infração ora impugnado não seja considerado nulo, o que ora se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, o contribuinte requer a produção de prova pericial, nos termos dos artigos nos 5º e 6º do Decreto Estadual no 25.468/1999, para comprovar a inexistência da suposta infração relativa ao controle de estoque, em especial com relação às quantidades de estoque inicial e final e entrada e saída das mercadorias no período analisado. Para tal, a Impugnante apresenta os quesitos, nos termos do artigo 8º, § 1º do Decreto Estadual no 25.468/1999, para que o i. Perito



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

esclareça as seguintes questões: 1, Queira o i. Perito esclarecer se existem erros no relatório de estoque apresentado pela Impugnante, referente ao Documento 09, anexado a presente Impugnação. 2. Queira o i. Perito esclarecer se existem diferenças entre os valores de estoque inicial, estoque final, entrada e saída de mercadorias entre o relatório totalizador (Documento 08) e os valores apurados pela Impugnante no relatório de estoque (Documento 09) e demais documentos fiscais; 3. Queira o i. Perito esclarecer se existem erros no relatório totalizador referente ao ano de 2009 (Documento 08), utilizado como base do auto de infração impugnado; 4. Queira o i. Perito esclarecer se existe erro na escrituração de entrada de produtos e mercadorias durante o exercício de 2009; 5. Queira o i. Perito esclarecer se, após a análise de todos os documentos fiscais da impugnante, foi constatada alguma omissão em relação à exigência de documento fiscal na entrada de mercadorias e, portanto, se entregou, remeteu, transportou, recebeu, estocou ou depositou mercadorias, prestou ou utilizou serviços, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea.

11. DOS REQUERIMENTOS. Por todo o exposto, o Impugnante requer que: Seja declarado nulo o auto de infração no 2014.00682-2, ora impugnado, tendo em vista cerceamento de defesa na lavratura deste, conforme o artigo 5º, do Decreto 25.468/99 e artigo 5º, LV da CRFB/88; Ou, caso este não seja declarado nulo, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, que o presente processo seja convertido em diligência para apurar a verdade material, conforme os artigos nºs 1º, VI e 6º do Decreto Estadual nº 25.468/1999; Ou, ainda, caso seja considerado válido o auto de infração, que o mesmo seja anulado, tendo em vista a inexistência de ilegalidades ou infrações na escrituração do estoque da Impugnante, principalmente em relação aos valores de estoque inicial e final e na entrada e saída de mercadorias, conforme claramente demonstrado; Por fim, que sejam reiterados todos os argumentos expostos até o momento, principalmente em relação à produção de prova documental superveniente, de conversão do julgamento em diligência e, caso necessário, da produção de prova pericial. Conforme pode se verificar nos registros estaduais o Contribuinte encerrou suas atividades no Estado do Ceará (Documento 04), portanto requer-se, sob pena de nulidade, que as intimações referentes ao presente feito sejam sempre exclusivamente lançadas em nome do patrono NELSON WILIANIS FRATONI RODRIGUES.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

O julgador monocrático solicita perícia e indica os quesitos, o Laudo pericial é apresentado (fls. 695/700), abaixo transcrito, conforme ementa:

- 1) Em atenção ao Despacho exarado às fls. no. 690 e 691 do presente processo, formulado pelo Julgador Administrativo-Tributário Manoel Valdir Nogueira Júnior da Célula de Julgamento de 1 a instância do Contencioso Administrativo Tributário, informa-se o que segue: Em análise ao Sistema de Cadastro Geral da Secretaria da Fazenda — CGF, verificou-se que o reclamante - ONDULINE DO BRASIL LTDA, CGF - 06.682297-1 encontra-se em situação "EXCLUIDO". (doc. anexo ao processo).
- 2) Dos Quesitos: "1) Encontra-se nos autos gravado em mídia CD, todos os arquivos fiscais aplicados no feito fiscal (SPED/DIEF), sendo que, os relatórios fiscais de entradas; saídas; Inventários Inicial e Final e TOTALIZADOR DE MOVIMENTAÇÕES DE ESTOQUE no formato texto (PDF), e não fora anexado pela fiscalização os arquivos do sistema ACCESS que embasam a presente autuação. Desta forma, solicitar ao fiscal autuante os arquivos que deram origem aos relatórios fiscais processados no sistema ACCESS, para realização dos trabalhos periciais. 2) Analisando o TOTALIZADOR DE MOVIMENTAÇÕES DE ESTOQUE, observamos também que produtos similares, e com uma mesma descrição, foram apurados em códigos diferentes, a título de exemplo podemos visualizar na página 06 do TOTALIZADOR em anexo, o caso do produto "TELHA ONDULINE DESIGNE 235" lançado em códigos diferentes. Solicitamos assim que, seja analisados todos os produtos autuados e caso se verifique esta distorção, processar as junções dos produtos notadamente similares, com o acompanhamento técnico da impugnante para bem identificar estes itens; 3) Intimar o contribuinte para nomeie um Assistente Técnico para acompanhamento dos trabalhos periciais, conforme indicado em sua impugnação nos autos. 4) Solicitar mais elementos de prova ao contribuinte em lide, levando em consideração, que na sua impugnação não aponta objetivamente as falhas no processamento dos dados fiscais, se limitando em apresentar demonstrativos analíticos (Fls. 37/39); 5) Processar outras correções que eventualmente forem detectadas na análise pericial e objetivamente a serem apontadas pelo contribuinte em lide através do seu assistente técnico; 6) Caso persista, informar a nova base de cálculo para efeito de autuação; 7) Para subsidiar o julgamento, acrescentar outras informações adicionais que possa esclarecer a presente lide".
- 3) Inicialmente entramos em contato com a Célula de Gestão de Pessoas — CEGEP da SEFAZ — CE e fomos informados que o fiscal autuante Vicente de Paulo Ferreira de Moura, matrícula 06449514, encontra-se aposentado desde 01/02/2019, conforme publicação no Diário Oficial do Estado do Ceará de 28/02/2020. Logo, informamos que não foi possível solicitar do autuante os arquivos no sistema ACCESS que deram aos Relatórios fiscais, tendo em vista



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

que o mesmo encontra-se aposentado. Ainda assim, analisamos o Levantamento Fiscal e verificamos a existência de produtos com a mesma descrição e com códigos diferentes, que necessitam de incorporação pela fiscalização. Ainda em análise ao levantamento da fiscalização verificamos que o autuante incluiu no Relatório de Entradas notas fiscais correspondentes ao ano de 2010 que não fazem parte desse Auto de Infração (ano: 2009) e que necessitam ser excluídas. As notas fiscais de entradas do ano de 2010 que a fiscalização computou no Levantamento de 2009 desse AI foram: 3504 (08/09/2010); 3505 (08/09/2010); 3506 (09/09/2010); 3507 (09/09/2010); 3794 (28/09/2010); 3795 (28/10/2010); 3796 (27/09/2010); 3797 (28/09/2010) e 3798 (28/09/2010). Logo, pela análise do Levantamento fiscal, informamos que existem incorporações que precisam ser feitas bem como exclusões de nota fiscais, no entanto, o autuante desmembrou aos autos apenas os relatórios em pdf, não anexando as consultas no ACCESS que deram origem aos Relatórios para que possam ser efetuadas as alterações necessárias. Além disso, o autuante encontra-se aposentado desde 01/02/2019, o que inviabilizou o trabalho pericial. Quanto aos demais quesitos para intimar assistente técnico e solicitar outras falhas que porventura tenham existido no levantamento, informamos que estão prejudicados por não existir as consultas no ACCESS para a realização do trabalho pericial.

O julgador monocrático (fls. 710/714), fundamenta o julgamento pela nulidade da autuação, abaixo transcrito, conforme ementa:

EMENTA: ICMS AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL - OMISSÃO DE ENTRADAS RELATIVO AO EXERCÍCIO 2009. Auto de Infração JULGADO NULO em virtude de Laudo Pericial. Insuficiência elou erro na elaboração do levantamento quantitativo de estoque ensejando dúvidas quanto à liquidez e certeza do crédito tributário, configurando-se em cerceamento do direito de defesa. Ocorre ainda neste caso uma impossibilidade técnica de realizar quaisquer procedimentos periciais pela ausência nos autos dos arquivos constando os dados dos relatórios fiscais que deram origem ao levantamento de movimentações de estoque. Aplica-se assim o regramento previsto no art. 83 da Lei no. 15.614/2014. DEFESA TEMPESTIVA. COM REEXAME NECESSÁRIO.

- 1) No presente processo administrativo tributário, o contribuinte é acusado "Aquisição de mercadorias sem documento fiscal - OMISSÃO DE ENTRADAS". Após análise das operações da autuada, e mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2009, que culminou na presente acusação lançada por Auto de Infração.
- 2) Preliminarmente constato a regularidade formal do ato da Ação Fiscal, uma vez que fora realizada por autoridade fiscal competente munido do Mandado de Ação Fiscal para executar auditoria fiscal ampla, com indicação do Auditor



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

- Fiscal, relativamente ao período de 01/01/2009 a 18/05/2012, que coadunam com a acusação fiscal constante nesse auto de infração. O desenvolvimento da ação fiscal está em consonância com os ditames estabelecidos nos artigos 820, 821, 822, 823, 824 e 826 do Decreto no . 24.569/97.
- 3) Esclarecemos, que as argumentações trazidas pela empresa foram examinadas, analisadas e foram suficientes para embasar essa decisão monocrática. Demos prevalência às provas e aos fundamentos que levaram a efetiva formação do nosso convencimento. As questões que efetivamente definiram a causa. Manifestamo-nos sobre as questões pertinentes ao presente processo e estamos fundamentando nossa decisão de acordo com os fatos examinados, averiguados conjuntamente com a legislação tributária. O direito ao contraditório, ampla defesa do autuado e o devido processo legal foram devidamente assegurados. Atendemos ao preceituado no artigo 33 do Decreto no . 25.468/99. Externamos os fundamentos normativos e fácticos seguidos das razões técnicas e jurídicas. Assim, entendemos que motivamos a decisão deste julgamento com a aplicação da lei ao caso concreto, assegurando, assim, o que postula o Princípio da Motivação que determina que administração deverá justificar seus atos, apresentando as razões que o fizeram decidir sobre os fatos com a observância da legalidade.
- 4) A impugnante inconformada com o lançamento tributário produziu vários questionamentos e apresentou provas nos autos (fls. 24/689), demonstrando várias inconsistências no levantamento fiscal decorrentes de erros nos valores de estoque inicial e final, além da inexatidão na junção de produtos similares contidos nos Relatórios Totalizadores, de maneira a destituir o feito fiscal. Em busca da verdade material e em atenção aos Princípios da Administração Pública de Veracidade e de Legalidade dos atos da Fiscalização, foi decidido converter o curso do processo em realização de Perícia, conforme Despacho consta às fls. 690 e 691 com vistas a averiguar a pertinência das provas colacionadas pela defesa, no que tange a: a) Solicitação dos arquivos que deram origem aos relatórios fiscais processados no sistema ACCESS ao fiscal autuante para os trabalhos periciais, uma vez que nos autos constam apenas os relatórios em formato texto (Pdf); b) Verificação da ocorrência de produtos similares e com a mesma descrição apurados em códigos diferentes, como por exemplo a produto "TELHA ONDULINE DESIGNE 235"; c) Análise de todos os produtos autuados e caso se verifique a distorção, processar as junções dos produtos notadamente similares, com o acompanhamento técnico da impugnante; d) Solicitação de mais elementos de prova ao contribuinte, levando em consideração que em sua peça defensiva não aponta objetivamente as falhas de processamento dos dados fiscais se limitando em apresentar demonstrativos analíticos e exemplificativos (fls. 37/39);
- 5) Em atendimento ao pedido formulado, foi elaborado Laudo Pericial, fls. 695 a 699, no qual a Perita Contábil relata na sua conclusão, que os trabalhos periciais estão prejudicados, por não existir nos autos as consultas no ACCESS e a impossibilidade de realizar intimação ao Fiscal Autuante, uma vez que este encontra-se aposentado, conforme transcrevemos abaixo a conclusão:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

"Informamos que o autuante desse auto de infração, Sr. Vicente de Paulo Ferreira de Moura, matrícula 06449514, encontra-se aposentado desde 01/02/2019, conforme publicação no Diário Oficial do Estado do Ceará de 28/02/2020. motivo pelo qual não realizamos a intimação solicitando as consultas no Sistema ACCESS". "Informamos que pela análise do Levantamento da Fiscalização, constatamos que existem produtos com a mesma descrição e códigos distintos que necessitam ser incorporados, bem como, notas fiscais que não são do ano fiscalizado que necessitam ser excluídas, no entanto, pela falta das consultas no ACES3 a Perícia ficou impossibilitada de realizar qualquer alteração no levantamento de 2009, sendo mantido os mesmos valores apurados pela fiscalização". "Quanto aos demais quesitos (intimar assistente técnico e solicitar outras falhas que porventura tenham existido no levantamento), informamos que estão prejudicados por não existir as consultas no ACCESS para a realização do trabalho pericial".

- 6) Diante das conclusões apresentadas, verifica-se que o fiscal autuante, a despeito de informar ter realizado o levantamento quantitativo de estoque, deixou de anexar o arquivo em formato "ACCESS", arquivo este imprescindível para fazer as alterações das inconsistências apresentadas, impedindo o contribuinte de obter os trabalhos periciais de junção de produtos similares, fato que cerceou o seu regular direito de defesa. E ônus da administração pública apontar e comprovar todos os elementos que ensejam a autuação. Os trabalhos da fiscalização deixaram razoáveis quantidades de dúvidas quanto à liquidez e certeza do crédito tributário, haja vista que no Relatório Totalizador visualiza-se erros e/ou inconsistências que não foram integralmente observados, porquanto não ser possível identificar nos autos elementos probatórios para a materialidade da autuação, conforme apontado no Laudo Pericial. A condição de existência de validade do fato jurídico do lançamento tributário é o cumprimento da legalidade e de todos os seus corolários, de maneira que, a falta ou o não atendimento de qualquer um deles enseja a nulidade do ato administrativo.
- 7) Perante o exposto, deve-se aplicar ao caso concreto o regramento proposto no art. 83 da Lei nº 15.614/14, segundo o qual "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". Os demais pontos apresentados em sua defesa ficaram prejudicados em fase da evidência preliminar da nulidade ora apontada mediante conclusões do Laudo Pericial (Fls. 695/699). À vista de todo o exposto, decido pela NULIDADE da presente ação fiscal. Por se tratar de decisão contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, recorreremos ao Conselho de Recursos Tributários, submeto-a ao Reexame Necessário nos termos do disposto nos parágrafos 2º e 4º, do art. 104, da lei nº . 15.614/2014.

A empresa autuada não interpõe recurso ordinário.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

A Assessoria Processual Tributária emite o Parecer nº 2022/192 (fls. 724/725), manifesta-se pelo conhecimento do Reexame Necessário para negar-lhe provimento, confirmando a decisão de nulidade da acusação fiscal, exarada no julgamento monocrático.

É o Relatório

VOTO DA RELATORA

Conforme se extrai da acusação fiscal, a presente autuação decorre de omissão de entradas (aquisição de mercadorias sem documento fiscal) de mercadorias sujeitas a substituição tributária, no exercício de 2009, constatada em levantamento de estoque.

Ressalte-se que o Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias é procedimento fiscal dos mais utilizados para verificação de irregularidades na movimentação de mercadorias de contribuinte sujeito à ação fiscal. É técnica fiscal que coteja as quantidades declaradas no inventário inicial, adicionadas das adquiridas com documento fiscal no exercício fiscalizado comparando-as com as quantidades declaradas no inventário final somada às vendidas com documento fiscal ao longo do mesmo período. Tal metodologia encontra amparo nos termos do art. 827 do RICMS:

Art. 827. 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.

Lei 12.670/96.

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

Dispositivos infringidos:

Decreto 24.569/97: Art. 139. Sempre que for obrigatória a emissão de documento fiscal, o destinatário da mercadoria ou bem e o usuário do serviço são obrigados a exigir tal documento daquele que deva emití-lo, contendo todos os requisitos legais.

Penalidade específica inserta no Art. 123, III, m da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/2017:

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: a) entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias, bem como prestar ou utilizar serviços:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Registre-se que é pacífica a jurisprudência no âmbito dos órgãos julgadores do CONAT que a auditoria de movimentação de estoque, seja diário, mensal ou anual, é técnica fiscal apta e suficiente a caracterizar a entrada ou saída de mercadorias desprovidas de documento fiscal, seja por expressa previsão legal no caput do art. 92 da Lei 12.670/96, seja, por igual, pela plausibilidade de aplicação lógica da equação de equilíbrio de movimentação de estoques ($EI + E = S + EF$) conforme princípios e regras contábeis, donde se coteja em quantidade o somatório do saldo do estoque inicial de mercadorias do exercício e o quantitativo físico de entrada em face do estoque final e quantidades de saídas das mercadorias objeto da auditoria, e se verificado desequilíbrio na equação numérica da movimentação de mercadoria resta materializada a ocorrência de omissão de saída, entrada, conforme o caso.

Resta também a análise da nulidade suscitada por preterição ao direito de defesa e ausência de provas da ocorrência do ilícito, a qual constata-se que assiste razão a recorrente em suas alegativas, conforme comprovado pelo laudo pericial acostado aos autos que declarou não ser possível a realização de perícia pela ausência da planilha em ACCESS que embasou a ação fiscal e não pode ser solicitada ao fiscal autuante porque o mesmo está aposentador desde 2019, ressaltando-se que atividade de fiscalização está adstrita ao cumprimento da lei de forma vinculada, assim constatada a infringência a norma, o auditor deve adotar as medidas cabíveis ao caso, não podendo dispensar a aplicação da penalidade prevista e a cobrança do imposto devido.

No presente caso, conforme resultado do laudo Pericial: “ entendemos que as provas acostadas ao caderno processual são incompletas, não foi anexado aos autos o relatório de entradas, saídas e inventários e os valores da mídia entregue pelo autuante não coincidem com os valores constantes do auto de infração, o que ocasiona cerceamento ao direito de defesa, levando a nulidade do processo conforme o previsto no art. 83 da Lei nº 15.614/14”, não houve, pelos documentos acostados aos autos, como aferir o quantitativo real da infração praticada pelo autuado, omissão de entrada.

Pelo exposto, conheço do Reexame Necessário, para negar-lhe provimento, ratificando a decisão de **NULIDADE** exarada pela 1ª instância, por ausência de certeza e liquidez do crédito lançado considerando que o agente autuante não anexou aos autos os arquivos no formato access, capaz de permitir a realização de ajustes no levantamento fiscal, em razão da constatação de erros neste levantamento, conforme demonstrado no laudo pericial acostado aos autos.

É o voto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

DECISÃO:

Visto, relatado e discutido o presente processo: **PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1013/2014 - A.I. Nº: 1/201400682-2 - RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA - RECORRIDO: ONDULINE DO BRASIL LTDA. - CONSELHEIRA RELATORA: LUCIA DE FATIMA DANTAS MUNIZ –**
Decisão: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do reexame necessário, negar provimento para manter a decisão de **nulidade** declarada em primeira instância por ausência de certeza e liquidez do crédito lançado considerando que o agente atuante não anexou aos autos os arquivos no formato access, capaz de permitir a realização de ajustes no levantamento fiscal, em razão da constatação de erros neste levantamento, conforme demonstrado no laudo pericial acostado aos autos. Decisão nos termos do voto da conselheira relatora e em conformidade com o entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado que em sessão modificou o parecer da Assessoria Processual Tributária.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-CE, aos 29 de agosto de 2022.

Antonia Helena Teixeira Gomes
Presidente

Lucia de Fátima Dantas Muniz
Conselheira

Ciente: ___/___/___

André Gustavo Carreiro Pereira
Procurador do Estado



GOVERNO DO **E**STADO DO **C**EARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários