



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 220 / 2022**

40ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 26 DE OUTUBRO DE 2022

PROCESSO DE RECURSO Nº.: 1/2183/2019 A.I. Nº: 1/201902238-8

RECORRENTE: **ÓPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS**

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR CONS.: **JOSE AUGUSTO TEIXEIRA**

AUTUANTE: PEDRO JOSÉ LIMA DA SILVA

**EMENTA:** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – SAÍDA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL Infração detectada através do levantamento de estoques do período fiscalizado. Constatada a saída de mercadoria sem documento fiscal, deve permanecer a decisão singular de **PROCEDÊNCIA**. Decisão: Conhece do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, mantendo a decisão proferida na instância singular de procedência, nos termos do julgamento singular e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária adotado em manifestação oral em Sessão pelo Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - SAÍDA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTO FISCAL - MERCADORIAS ISENTAS - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

**RELATÓRIO:**

A peça inaugural do processo estampa como acusação: " OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL 1 CONTÁBIL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO TRIBUTADA POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, OU AMPARADA POR NÃO INCIDÊNCIA OU



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

ISENÇÃO INCONDICIONADA FORAM CONSTATADAS SADAS DE MERCADORIAS ISENTAS DESACOBERTADAS DOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS FISCAIS, NO EXERCICIO DE 2014. BASE DE CÁLCULO R\$ 5.321.689 ,84. VIDE INFORMACOES COMPLEMENTARES ANEXAS.”

O agente fiscal lança a multa no valor de R\$ 532.168,98, em seguida aponta como dispositivo infringido: Art. 92 parágrafo 8º da Lei 12.670/96 e art. 127 do Decreto nº 24,569/97 e sugere como Penalidade: Art. 123, III, “b” , item 2 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/2017.

Dentre outras informações contidas na informação complementar, reproduziremos abaixo a observação, vejamos:

“(…)

*“Após análise e conferência dos dados constantes na Escrituração Fiscal Digital do contribuinte em epígrafe, bem como das notas fiscais eletrônicas emitidas e destinadas ao mesmo, foi realizado Levantamento Quantitativo de Estoque do período de janeiro a dezembro de 2014 (planilhas anexas), sendo então constatadas saídas de mercadorias, amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, desacobertadas dos respectivos documentos fiscais, no valor de R\$ 5.321 .689.84.*

*O levantamento quantitativo de estoques parte, via de regra, da seguinte equação: ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS = ESTOQUE FINAL + SAÍDAS. Qualquer desequilíbrio na equação indica irregularidade na movimentação de mercadorias. Na hipótese de ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS > ESTOQUE FINAL + SAÍDAS pressupõe-se a saída de mercadorias desacobertadas de documento fiscal. Já na hipótese de ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS < ESTOQUE FINAL + SAÍDAS pressupõe-se a entrada de mercadorias desacobertadas de fiscal.*

*Foram utilizadas as informações fornecidas pelo próprio contribuinte em sua EFD (inventários e itens de entradas), sendo complementadas pelas constantes nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte (itens de saídas e itens de entradas das notas de emissão própria).*

*O contribuinte foi regularmente intimado acerca dos fatos constatados (Termo de Início de Fiscalização), tendo se manifestado diversas vezes ao longo da ação fiscal e*



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

*indicado às alterações que entendia necessárias, sendo todas devidamente analisadas pela fiscalização.*

*O Levantamento Quantitativo de Estoques, anexo, é composto de 9 planilhas: 1) SUMÁRIO (onde estão discriminadas e explicadas as outras planilhas e todos os seus campos, bem como a lista com as CFOP's excluídas do levantamento por não movimentarem os estoques de mercadorias); 2) TABELA DE PRODUTOS (contém as mercadorias que foram consideradas no levantamento, tendo sido excluídos os itens de consumo, permanente, imobilizado e mercadorias com inconsistências na codificação); 3) INVENTÁRIO 2013 (inventário final do exercício de 2013); 4) INVENTÁRIO 2014 (inventário final do exercício de 2014); 5)*

*ENTRADAS EFD (itens de entradas de mercadorias informados pelo contribuinte em sua EFD); 6) ENTRADAS NFE (itens de entradas de mercadorias constantes nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria); 7) SAÍDAS EFD (itens de saídas de mercadorias informadas pelo contribuinte em sua EFD); 8) SAÍDAS NFE (itens de saídas de mercadorias constantes nas notas fiscais eletrônicas de emissão própria); 9) LEVANTAMENTO ESTOQUES (totalizador do Levantamento Quantitativo de Estoques, contendo somente as omissões de entradas de mercadorias não tributadas).”*

Inconformada com a autuação a empresa impugna tempestivamente o auto de infração.

A julgadora monocrática decide pela procedência da autuação, conforme ementa:

“EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Levantamento Quantitativo de Estoque. Mercadorias isentas. Exercício 2014. Decisão amparada no art. 92 da Lei 12.670/96 c/c arts. 169, I, 174, I e 177 do Decreto 24.569/97. Penalidade inserta no art. 123, III, b, item 2 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/17. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE.”

Inconformada com a autuação a empresa apresenta tempestivamente o Recurso Ordinário, com os seguintes argumentos e solicitações,

- Que a fiscalização foi realizada com base apenas nas informações constante no SPED Fiscal.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

- Que não foram solicitados todos os documentos fiscais e contábeis, tais como Livros Fiscais de Entrada, Saída, Apuração e Inventário.
- Que a penalidade aplicada ostenta caráter confiscatório.
- Que o agente autuante fez uma análise superficial e não analítica das informações à disposição desta, uma vez que deixou de considerar algumas CFOP's em sua conta mirabolante.
- Que as provas ora carreadas demonstram de forma clarividente que não houve a prática imputada de omissão de entradas.
- Que a fiscalização, ao considerar tão somente os Livros de Inventário Inicial e Final, sem ter considerado as imprescindíveis informações constantes no Livro Diário, violou o principio da busca pela verdade real, bem como cerceou o seu direito de defesa.
- Que a multa aplicada viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.
- Que o Julgamento Singular desconsiderou desarrazoadamente a análise de provas, bem como, obsteu a realização de perícia técnica, essenciais à elucidação dos fatos, motivo pelo qual deve ser reformado.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer se manifesta pela manutenção da decisão do Julgador Monocrático de PROCEDENCIA.

E, opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento a fim de que seja mantida a decisão proferida na instância singular de PROCEDENCIA.

Eis, o relatório.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**VOTO:**

Trata a acusação de que empresa efetuou saída de mercadorias sem documento fiscal, decorrente de levantamento quantitativo de estoque, sendo julgado procedente pelo julgador singular. Constatamos que o Recurso Ordinário satisfaz as condições legais de admissibilidade, portanto o analisaremos a seguir:

**NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA**

Quanto ao argumento de que a fiscalização violou o principio da busca pela verdade real, bem como cerceou o seu direito de defesa, pois, considerou somente os Livros de Inventário Inicial e Final, sem ter considerado as imprescindíveis informações constantes no Livro Diário e Razão, entendo que a fiscalização não poderia levar em conta informações do livro diário ou razão, pois se trata de um levantamento físico de estoque, no qual o estoque declarado no SPED é aquele valido para o levantamento, não havendo qualquer cerceamento ao direito de defesa ou violação ao principio da verdade real ou material.

**DO CARATER CONFISCATÓRIO DA MULTA**

Quanto ao argumento que a multa é desproporcional e não razoável, entendo que não cabe a este conselho afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, em conformidade com o § 2º do artigo 48 da Lei 15.614/2014 e Súmula 11 do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, vejamos:

*“Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.*”



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

*§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:*

*I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;*

*II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;*

*III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.”*

**“SÚMULA 11 – É VEDADO AOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT AFASTAR OU REDUZIR MULTA SUGERIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO SOB O FUNDAMENTO DE APRESENTAR NATUREZA CONFISCATÓRIA POR IMPLICAR INDEVIDO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.670/96.”**

### **DO MÉRITO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias isentas ou não tributadas sem documento fiscal, decorrente de levantamento quantitativo de estoque, no qual a recorrente apresenta argumentos de defesa, os quais analisaremos a seguir:

1. Análise superficial e não analítica das informações à disposição desta pelo agente do fisco, uma vez que deixou de considerar alguns CFOP's em sua conta mirabolante.

Não é o que apresenta a fiscalização e os documentos acostados ao processo, posto que a fiscalização levou em conta todos os CFOP's que tenham movimentação de mercadorias e foram excluídos somente os itens de consumo, permanente, imobilizado e mercadorias com inconsistências na codificação, portanto, para fazer este tipo de exclusão é necessário a análise detalhada das informações declaradas pelo contribuinte.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Considerando, por fim, que cabe a impugnante demonstrar qualquer fato que venha a modificar o lançamento e que no presente caso não houve apresentação de elementos concretos para desconstituir o auto de infração, enquanto as provas produzidas pela autoridade fiscal foram obtidas da documentação apresentada pelo próprio contribuinte ao Fisco através da sua EFD — Escrituração Fiscal Digital.

Analisando os documentos anexados ao auto de infração e em especial os Relatórios de entrada, saída, inventários e Totalizador (CD-Rom), ou seja, todos os elementos de prova que fundamentaram a acusação fiscal estão em cd-rom anexado ao processo, comprovando-se que as diferenças encontradas no movimentação dos produtos comercializados pela empresa, respaldam a acusação formalizada no presente processo, qual seja, omissão de saídas de mercadorias no montante de R\$ 5.321.689,84 (cinco milhões, trezentos e vinte e um mil, seiscentos e oitenta e nove reais e oitenta e quatro centavos)..

Ressalvamos, que o Sistema de Levantamento de Estoque (SLE), é um método eficaz de fiscalização, no qual, são considerados, todos os elementos inerentes ao procedimento, como: os documentos fiscais de entradas e de saídas, inventários e tabela de produtos, documentos estes informados pela própria empresa, para que, o agente fiscal possa consolidar a formação do quadro Relatório Totalizador de Levantamento de Mercadoria, que encontra amparo no artigo 827 do Decreto n o 24.569/1997, a seguir reproduzido:

*“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.”*



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

O procedimento adotado pela fiscalização está com respaldo técnico, não sendo meras presunções, entendo que o levantamento está previsto no art. 92 da Lei nº 12.670/96, tem respaldo técnico em uma contagem simples de matemática, onde é verificado o Estoque inicial + entradas – saídas – Estoque Final, de modo que quando o estoque inicial e as entradas são superiores a soma das saídas mais o estoque final a diferença e tida como saída de mercadorias sem documento fiscal, vejamos:

*“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.”*

Tendo desta forma infringido a legislação do Estado do Ceará, em especial, em relação à obrigatoriedade da emissão do documento fiscal por ocasião das compras, a teor do artigo 174 e 176-A do Decreto Nº 24.569/97, vejamos:

*“Art. 174. A nota fiscal será emitida:*

*I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;*

*Art. 176-A. Fica o contribuinte usuário de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obrigado ao uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição à Nota Fiscal modelo 1 ou 1A, nos termos estabelecidos neste Decreto.”*

## **DA PENALIDADE**

Quanto à infração tributária, entendo que se encontra tipificada no artigo 123, III, “b” da Lei 12.670/97, alterada pela Lei nº 13.418, de 30/12/2003, vigente a época do fato gerador, entretanto, por se tratar de produtos isentos, a referida sanção deve ser aplicada com a atenuante do caput do art. 126 do mesmo diploma legal, **in verbis**:

*III - relativamente à documentação e à escrituração:*



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

*Redação anterior, determinada pelo art. 1º, inciso XIII, da Lei nº 13.418, de 30/12/2003:*

*b) deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação;*

*"Art. 126 - As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido retido, bem como as amparadas por não incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.*

Isto posto, VOTO no sentido de:

Que se conheça do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento, mantendo a decisão proferida na instância singular de **PROCEDÊNCIA** da autuação, aplicando a penalidade do artigo 123, III, "b" combinado com o artigo 126, ambos da Lei 12.670/97, alterada pela Lei nº 13.418/2003, vigente a época do fato gerador, de acordo com a manifestação oral proferida em Parecer da Assessoria Processual Tributária.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

<b>B. CÁLCULO</b>	<b>MULTA 10%</b>	<b>TOTAL MULTA</b>
5.321 .689.84	532.168,98	532.168,98

É o voto.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: ÓPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**Decisão:** A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário e deliberar nos seguintes termos:

1. afastar a preliminar de nulidade do julgamento singular por ausência de apresentação dos elementos de prova e indeferimento do pedido de perícia para verificação das inconsistências no levantamento;
2. afastar a preliminar de nulidade da ação fiscal, tendo em vista que a fiscalização utilizou apenas as informações constantes no SPED fiscal, sem considerar os dados contábeis da autuada;
3. afastar o pedido de perícia formulado pela parte, com esteio no art. 97, I e III da Lei nº 12.670/96, considerando que não foram atendidos os requisitos constantes no art. 93 da referida lei, visto que o mesmo foi feito de forma genérica, sem indicar os quesitos e nem identificar de forma pontual as inconsistências do levantamento. Ressalte-se que, por ocasião do julgamento, os conselheiros se debruçaram sobre as informações constantes da planilha apresentada pela recorrente em sessão e, após consultar alguns documentos de forma aleatória, restou constatado que os produtos constantes dos documentos fiscais indicados na planilha não fizeram parte do levantamento.
4. Afastar o argumento de caráter confiscatório da multa aplicada, com esteio no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14 e na Súmula 11 do Conat.
5. No mérito, negar provimento ao recurso, mantendo a decisão proferida em instância singular de procedência da acusação, aplicando a penalidade capitulada no art. 123, III, “b”, c/c o art. 126 da Lei nº 12.670/96, com redação à época



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

dos fatos, tendo em vista tratar-se de produtos sujeitos a isenção. Presente para sustentação oral o representante legal da parte, Dr. Edilson da Silva Medeiros Júnior. Sala das Sessões da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em 22 de novembro de 2022.

José Augusto Teixeira  
**CONSELHEIRO**

*ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES*  
**PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA**