



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

RESOLUÇÃO Nº:	223/2022
40ª SESSÃO ORDINÁRIA DE:	26 de outubro de 2022
PROCESSO Nº:	1/2187/2019
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	1/2019.02245-5
RECORRENTE:	Ópera Materiais Cirúrgicos e Hospitalares Ltda CGF: 06.982.009-0
RECORRIDO:	Célula de Julgamento de 1ª Instância
CONSELHEIRO RELATOR:	José Ernane Santos

EMENTA. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. Contribuinte autuado por adquirir mercadorias sem documentação fiscal, tendo a infração sido constatada através do levantamento quantitativo de estoques do exercício fiscal de 2015. Informações extraídas da Escrituração Fiscal Digital. Descumprimento do art. 139 do Decreto 24.569/97. Julgado procedente em Primeira Instância com a aplicação da penalidade inserta no art. 123, III, S da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/17. Preliminares afastadas. Pedido de perícia indeferido. Incompetência da Câmara para afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. O levantamento quantitativo de estoque é feito por produto, nenhum cotejo com os livros contábeis é necessário, nem mesmo possível, já que no diário os lançamentos são feitos pelo total de cada documento fiscal, seja de compra, seja de venda. No livro razão, por sua vez, os valores estão registrados em rubricas específicas do plano de contas. Recurso ordinário conhecido e não provido, mantendo-se a decisão singular de procedência da autuação, aplicando-se a penalidade inserta no art. 123, III, A da Lei 12.670/96 na redação vigente à época dos fatos. Decisão por unanimidade de votos e de acordo com entendimento do douto representante da PGE, proferido em sessão.

PALAVRAS-CHAVE: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. LANÇAMENTO PROCEDENTE

I. RELATÓRIO

O presente processo trata de lançamento fiscal em que se acusa o contribuinte supra identificado de ter cometido a infração caracterizada por “Omissão de entradas de mercadorias, decorrente de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias”.

O zeloso auditor atuante acrescenta ao relato que:

“POR MEIO DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES, FORAM CONSTATADAS ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS DESACOBERTADAS DOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS FISCAIS, NO EXERCÍCIO DE 2015. BASE DE CÁLCULO R\$ 102.448,79. VIDE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES ANEXAS.”

Nas informações complementares o Auditor esclarece que após analisar os dados da EFD do contribuinte, bem como as notas fiscais eletrônicas por ele emitidas e as a ele destinadas, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2015, constatou, mediante o relatório Levantamento Quantitativo de Estoque, que a empresa recebeu mercadorias desacobertadas de documentos fiscais no montante de R\$ 102.448,79.

Destaca que o contribuinte participou do procedimento fiscalizatório, tendo suas diversas manifestações recebidas e suas sugestões de alterações devidamente analisadas pela fiscalização.

Entendendo que restou caracterizada a omissão de entradas, fato que constitui afronta ao art. 139 do Decreto 24.569/97, propôs a aplicação da penalidade inculpada no art. 123, III, S da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/2017.

Procedeu a lavratura do Auto de Infração formalizando o lançamento da multa no valor de R\$ 30.734,64, que corresponde a 30% do valor das entradas omitidas.

Os autos estão instruídos com os documentos de fls. 07/12, inclusive um CD-ROM (fls. 13) contendo as planilhas que servem de base à autuação.

O contribuinte rebate o lançamento através de tempestiva impugnação que repousa às fls. 18/30, desacompanhada de documentação.

No julgado de Primeira Instância (fls. 39/44), a ilustre Julgadora Singular não acatou as razões da impugnação, declarando procedente a ação fiscal em sua inteireza, conforme ementa que calha transcrever:

“EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE ENTRADAS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Levantamento Quantitativo de Estoque. Mercadorias tributadas. Exercício 2015. Decisão amparada no art. 92 da Lei 12.670/96 c/c art. 139 do Decreto 24.569/97. Penalidade inserta no art. 123, III, s da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/17. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE.”

Intimada da decisão e com ela não se conformando, a empresa interpôs recurso ordinário (fls. 50/57), cuja argumentação se resume nos itens a seguir:

1. Que não é verdade que tenha havido saída de mercadorias tributáveis sem o lançamento nos livros fiscais, pois nos livros juntados na oportunidade em que se realizou a defesa constam as inscrições dos documentos fiscais referentes às mercadorias que supostamente tiveram suas saídas omitidas;
2. Que o cotejamento realizado pelo Fisco levou em consideração tão somente as informações do SPED, sem ter realizado um cotejamento dos livros contábeis de inventário inicial e final, relativos ao exercício de 2015, sem considerar as demais informações que foram enviadas pela recorrente, sendo esse fato motivo de nulidade do auto de infração;
3. Que é nula a decisão singular por cerceamento do direito de defesa e violação aos princípios da busca pela verdade real e da legalidade, haja vista que o decisório desconsiderou desarrazoadamente a análise de provas, obistou a realização de perícia técnica e olvidou a apreciação da integralidade do inventário além de outros documentos;
4. Que a multa no percentual de 10% sobre o valor global das operações nas quais se constatou omissão de saídas (sic) viola os princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, caracterizando efeito confiscatório.

Conclui requerendo a nulidade da decisão singular ou a improcedência do auto de infração.

Encaminhados à Célula de Assessoria Processual- Tributária, os autos receberam o parecer de nº 07/2022, encontrado às fls. 61/66.

A atenta parecerista opina pelo conhecimento do recurso, mas para negar-lhe provimento, confirmando a decisão singular de total procedência.

É o que cabe relatar.

II. FUNDAMENTAÇÃO

O processo ora em julgamento começa com a acusação de que o contribuinte cometera a infração de não escriturar mercadorias recebidas em seu estabelecimento (omissão de entradas de mercadorias) no exercício fiscal de 2015, no montante de R\$ 102.448,79, resultando na aplicação de multa no valor de R\$ 30.734,64.

A constatação da omissão, assim como o montante omitido estão demonstrados nas detalhadas planilhas inseridas no CD-ROM que acompanha o auto (fls. 11), cuja cópia fora entregue ao contribuinte (fls.3).

Previamente ao mérito, cumpre analisar as preliminares trazidas pela autuada.

Nulidade da decisão Singular

Com efeito, a primeira nulidade suscitada visa atingir a decisão da Primeira Instância, alegando o contribuinte que “[...]o ato decisório desconsiderou desarrazoadamente a análise de provas bem como obstruiu a realização de perícia técnica[...]” (fls. 54).

Antes, às fls. 51, aduz que:

“Desse modo, afirma a decisão recorrida que houve a saída de mercadorias tributáveis que não foram lançadas nos livros fiscais, o que não é verdade, uma vez que, nos livros juntados na oportunidade em que realizou a defesa, constam inscrição dos documentos fiscais referentes às mercadorias que supostamente tiveram suas saídas omitidas[...].”

Entendo que não lhe assiste razão.

Ressaltando que o presente auto trata de omissão de entradas, não de saídas, o fato é que o contribuinte não juntou nenhuma prova à sua impugnação que pudesse ser considerada pela Julgadora Singular.

De fato, a julgadora não poderia analisar ou considerar provas do contribuinte, porque nenhuma foi juntada, entretanto, se manifestou sobre os argumentos constantes da impugnação, tendo rechaçado todos eles e apresentado claramente as razões do seu convencimento.

Com relação ao pedido de perícia, por demais óbvio que o seu não acatamento não configura motivo para declarar-se a nulidade da decisão que o indeferiu.

Ao manifestar-se sobre o exame pericial, a atenta julgadora diz que considera desnecessário, posto que, em suas palavras [...] *os elementos contidos nos autos serem suficientes à formação do meu convencimento.*"

Não é obrigação do julgador singular acatar pedido de perícia, se pode, pelas provas constantes dos autos, firmar seu convencimento e fundamentar sua decisão.

Destarte, entendo que a decisão de piso enfrentou todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada. Além disso, está clara, precisa e fundamentada, como requer o art. 68 do Decreto 32.885/2018, e contém todos os requisitos do art. 69 da referida norma, pelo que afastado a preliminar.

Nulidade do Auto de Infração

O contribuinte argui, ainda como preliminar, a nulidade do auto de infração, por entender que a fiscalização considerou tão somente as informações contidas no SPED Fiscal, sem levar em conta as informações constantes nos livros diários nem as contidas em outras modalidades de entrada.

Sem razão.

É que a omissão de entrada de mercadorias foi constatada mediante a preparação e análise do relatório Levantamento Quantitativo de Estoque. Tal relatório é confeccionado com base nos dados extraídos do SPED Fiscal, cujas informações são prestadas ao Fisco pela própria empresa.

O Levantamento Quantitativo de Estoque é preparado partindo do inventário inicial de mercadorias do período analisado, somam-se as mercadorias adquiridas e deduz-se as mercadorias vendidas e as que restaram, que compõem o inventário final do

período. Se essa equação der resultado negativo para determinado produto, estar-se-á, como no presente caso, diante de uma omissão de entradas

Ora, esse levantamento é feito produto a produto e apurado em valores unitários. Os lançamentos contábeis do livro diário não são feitos por produto e sim pelo total de cada nota fiscal de aquisição. Já no livro razão, os valores estão registrados por grupos, em contas específicas, de sorte que o Levantamento Quantitativo de Estoque somente pode ser realizado através de informações individualizadas por produtos – conforme constam no SPED -, não se prestando os registros do livro diário para confirmar nem para afastar as conclusões do auditor fiscal.

Entendo, que uma eventual verificação dos livros contábeis do contribuinte não interferiria no resultado da auditoria que apurou diferenças de produtos que indicam omissão de entradas.

Pedido de Perícia

Entre os pleitos aduzidos em sede recursal, a recorrente requer o deferimento da perícia técnica, pedido que faz de modo genérico, justificando ser indispensável à demonstração de que não infringiu nenhuma disposição legal consistente na omissão de entrada de mercadorias.

Com efeito, a perícia é uma forma de se buscar a verdade real, princípio de fundamental importância no processo administrativo-tributário.

Todavia, a Lei 15.614/2014, mesmo permitindo que a perícia possa ser requerida a qualquer momento durante o trâmite do processo, inclusive na defesa, na interposição do recurso ou na sustentação oral, estabelece algumas formalidades que precisam ser atendidas pelo contribuinte que a requer. Veja-se:

“Art. 93. [...]

§ 1º O pedido de perícia ou de diligência deverá ser fundamentado e indicar:

I – o motivo que a justifique;

II – os pontos controversos e as contraprovas respectivas, quando for o caso;

III – os quesitos necessários à elucidação dos fatos;

IV – a identificação do assistente técnico, caso queira indicar.”

Entendo que o pedido de perícia no presente caso não atende às exigências legais supra transcritas.

Percebe-se que, ao invés de indicar os pontos controversos e as contraprovas, ainda que por amostragem, como exemplos de notas fiscais que deviam ser, mas não foram incluídas no levantamento que serviu de base à autuação, indicando pontualmente o que deseja que seja esclarecido pelo *expert*, a empresa menciona tão somente que a perícia técnica é indispensável à demonstração de que não infringiu nenhuma disposição legal consistente na omissão de entrada de mercadorias.

Entendo que esse argumento não é suficiente para fundamentar o envio dos autos à célula de perícias, não havendo a recorrente apresentado, sequer, os quesitos que deseja ver respondidos, pelo que recomendo o indeferimento.

Caráter confiscatório da multa

Aduz a recorrente que a multa em montante superior a 100% do tributo está eivada de inconstitucionalidade, infringindo os princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, pelo que se impõe sua redução, haja vista o caráter confiscatório.

No que pese a consistência da alegação e a clareza das decisões judiciais colacionadas, falta a esse tribunal administrativo a competência para apreciar a constitucionalidade de qualquer matéria, haja vista expressa vedação legal.

Com efeito referida vedação está claramente manifesta no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/2014, que se transcreve a seguir:

“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.

(...)

§ 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.”

Ademais esse CONAT já sumulou a matéria. Vejamos:

“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.”

Desse modo, reiterando que foge à competência desta Câmara afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o § 2º do art. 48 da Lei nº 15.614/2014, e nos termos da súmula 11 do Colegiado, afasto a apreciação do argumento suscitado pelo contribuinte referente ao caráter confiscatório e à inconstitucionalidade da multa aplicada.

Mérito

Passando ao mérito da questão posta, observa-se, em primeiro plano, a legalidade da metodologia utilizada pelo agente do fisco ao analisar as operações do contribuinte, posto que apoiada no art. 92 da Lei 12.670/96. Transcrevo:

*“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.** “(grifei)*

Conforme informado pelo auditor fiscal, os dados utilizados para o levantamento foram aqueles prestados pelo contribuinte em sua EFD, complementados com as informações constantes nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela autuada.

O contribuinte participou de todo o processo que resultou na lavratura do auto de infração, tendo se manifestado diversas vezes durante a ação fiscal e indicado alterações que foram devidamente analisadas pela fiscalização.

Destarte, entendo estarem claros a legalidade da metodologia, os termos da acusação, o montante da omissão, os valores do tributo e da multa e a participação do contribuinte durante o processo fiscalizatório, o que atribui maior certeza ao seu resultado.

Todavia, o contribuinte reclama o fato de a fiscalização ter sido realizada com base apenas nas informações do SPED Fiscal, sem que tenham sido analisados os livros fiscais e contábeis, tais como os de entrada, de saída, de apuração do ICMS e de inventário.

Reitera-se aqui o que já foi mencionado linhas acima. É que o método utilizado é o do Levantamento Quantitativo de Estoque, o qual parte do inventário inicial de mercadorias do período analisado, somam-se as mercadorias adquiridas e deduz-se as mercadorias vendidas e as que restaram, que compõem o inventário final do período. O resultado dessa operação, em termos quantitativos, vai definir se o contribuinte nada omitiu, se omitiu entradas ou se omitiu saídas de mercadorias. No presente caso, o resultado negativo, mostrando que houve saídas de determinados produtos em quantidade maior do que fora registrado nas entradas, indica omissão de entradas

Ora, se o levantamento é feito por produto, nenhum cotejo com os livros contábeis é necessário, nem mesmo possível, já que no diário os lançamentos não são feitos por produto e sim pelo total de cada nota fiscal, seja de compra, seja de venda. No livro razão, por sua vez, os valores estão registrados por grupos, em rubricas específicas do plano de contas.

Já nos livros de entrada e de saídas, os lançamentos são feitos pelos montantes totais de cada nota fiscal, ignorando valores individuais de cada item da nota.

Desse modo, percebe-se que o Levantamento Quantitativo de Estoque somente pode ser realizado através de informações individualizadas por produtos – conforme constam no SPED -, prescindindo das informações dos livros contábeis ou fiscais.

O levantamento quantitativo de estoque, com as nove planilhas que o compõem, dá uma certeza de que as contas não estão fechando, situação que indica claramente a omissão de entradas, fato gerador da penalidade.

Mas essa certeza poderia ser desconstituída pelo contribuinte mediante a efetiva comprovação de erro ou vício do levantamento, obrigação da qual não se desvencilhou

Diante dessa acusação, bem fundamentada pelas planilhas com dados extraídos das informações prestadas pelo próprio contribuinte, cabia à empresa autuada elidir essa certeza trazendo aos autos documentação que pudesse se contrapor e superar a conclusão da fiscalização, demonstrando que a infração não existiu. Mas não o fez.

Com efeito, não se encontra nestes autos nenhum documento carregado pelo contribuinte que esteja apto a aliviar a certeza do resultado apontado no levantamento que sustenta a acusação. Nada que comprove a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito atribuído ao Fisco.

De fato, a omissão de entradas, apurada conforme os preceitos legais, não é mera presunção. Ao contrário, trata-se de fato real, documentado e comprovado, a merecer a sanção que a lei para tanto estabelece.

Percebe-se que, enquanto o agente fiscal consegue comprovar a ocorrência da infração mediante documentação adequada, resumida no LQE, a autuada não consegue comprovar o contrário.

Portanto, entende esse relator que a metodologia adotada pelo fiscal é válida e que resta efetivamente comprovação a infração, não elidida pelo contribuinte, pelo que deve ser aplicada a sanção própria.

Com relação à penalidade, cumpre atentar ao que dispõe o art. 144 do CTN, determinando que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Assim, observa-se que no período fiscalizado, janeiro a dezembro/2015, a sanção prevista para a infração praticada pela empresa era a do art. 123, III, A da Lei 12.670/96, com a redação dada pela Lei 13.418/2003. *Verbis:*

“Art. 123.

III –

a) Entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias, prestar ou utilizar serviços sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação;”

A sanção mais específica para a omissão de entradas detectada mediante o levantamento quantitativo de estoque, item S, somente foi acrescido ao inciso III do art. 123 da Lei 12.670/96 em 09/06/2017 com a publicação da Lei 16.258/2017, passando a ser aplicada a partir de então, sem, entretanto, alterar o montante da penalidade, que permanece sendo o equivalente a 30% (trinta por cento) do valor das entradas omitidas.

III. VOTO

Com esteio na fundamentação supra, VOTO no sentido de que seja conhecido o recurso ordinário, por tempestivo, mas negado provimento, mantendo-se a decisão de procedência proferida em instância singular, aplicando a penalidade capitulada no art. 123, III, A da Lei 12.670/96 na redação vigente à época dos fatos.

IV. DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de Cálculo	Multa 30%	Total do Lançamento
R\$ 102.448,79	R\$ 30.734,64	R\$ 30.734,64

V. DECISÃO

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2187/2019 - A.I. Nº: 1/201902245-5 - RECORRENTE: ÓPERA MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES LTDA. - RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA - CONSELHEIRA RELATORA: JOSÉ ERNANE SANTOS –

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, “a”, com redação à época dos fatos. Presente para sustentação oral o representante legal da parte, Dr. Edilson da Silva Medeiros Júnior.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, em 16 de dezembro de 2022.

JOSÉ ERNANE SANTOS

Relator

Ciente:

ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES

Presidente

ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA

Procurador do Estado