



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

**RESOLUÇÃO n° 062 /2021**

**14ª (décima quarta) Sessão Ordinária Virtual da 4ª Câmara de Julgamento**, realizada por videoconferência em 24/03/2021

**PROCESSO n° 1/3425/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO n° 1/201806813-9**

**RECORRENTES:** IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS e COSMÉTICOS S/A (CGF 06.526.490-8) e CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**RECORRIDOS:** IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS e COSMÉTICOS S/A (CGF 06.526.490-8) e CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**CONSELHEIRA RELATORA:** DALCÍLIA BRUNO SOARES

**EMENTA:** OMISSÃO DE VENDAS. PRODUTOS SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Julgado **PARCIAL PROCEDENTE** o lançamento, por unanimidade de votos. Afastadas as preliminares: 1. Nulidade por ausência de ciência dos representantes legais da autuada no Auto de Infração, por unanimidade de votos, constata-se que houve a reabertura de prazo pelo Conat; 2. Indevida inclusão dos diretores no polo passivo, por maioria de votos, por constar a pessoa jurídica no polo passivo da obrigação e, não os sócios. 3. Nulidade por erro de metodologia, por unanimidade de votos, considera-se que o método de levantamento quantitativo de estoque está previsto na legislação e não cabe análise de livros contábeis. 4. Nulidade por cerceamento do direito de defesa por ausência de justificativas nas planilhas de entrada e saídas e por falta de provas, por unanimidade de votos, entende-se que os autos contêm elementos suficientes a defesa do contribuinte, inclusive as planilhas fiscais. No mérito, sujeito passivo omitiu vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Exercício de 2014). RECURSO ORDINÁRIO e REEXAME NECESSÁRIO, conhecidos e não providos, por unanimidade de votos. Decisão no sentido de confirmar a decisão **parcialmente condenatória** proferida pela 1ª Instância, com a exclusão do percentual de agregação do cálculo da multa. Aplica-se a penalidade prevista no art. 126, caput da Lei nº12.670/96, vigente à época do fato gerador. Deixa-se de aplicar a Lei nº 16.258/2017 por não ser mais benéfica ao contribuinte. Decisão em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Fundamentação legal: arts. 127, 169 e 174, do Decreto nº 24.569/97, Penalidade: art. 126 caput da Lei nº12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/2003.

**PALAVRAS-CHAVES:** LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AGREGADO.

**RELATÓRIO:**

O auto de infração e a Informação Complementar relatam que a empresa autuada omitiu venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no valor de R\$ 617.388,96, durante o exercício de 2014, conforme apuração feita através de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, realizado com a utilização da ferramenta ACCESS. Os artigos infringidos indicados são: art. 18 e art. 126 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei n° 16.258/2017.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Consta no processo CD-ROM contendo os arquivos: Totalizador 2015; Relatórios de Entradas EFD, Relatórios de Saídas EFD; Relatório de Estoque Final, Totalizadores (Medicamentos — Leite em pó — Água Mineral/ Refrigerante — Picolé).

Em Despacho exarado pela SECAT foi determinado a reabertura de prazo para impugnação ou pagamento do auto de infração, atendendo a solicitação do contribuinte que tinha sido declarado revel. Depois de vencido o prazo e ser declarado revel, o autuado apresentou novo requerimento e, lhe foi reaberto o prazo para pagamento ou impugnação do auto de infração, conforme Despacho do Presidente do CONAT.

Após as múltiplas reaberturas de prazo para apresentação da defesa, o sujeito passivo apresentou impugnação na qual requer nulidade por ausência de ciência do representante legal da empresa acerca do auto de infração, indevida inclusão dos diretores no polo passivo da demanda, uso de metodologia equivocada para apuração dos valores que gerou incerteza e insegurança e, que o trabalho fiscal tratou de forma genérica todas as operações realizadas, tributando operações que não se sujeitam à tributação do ICMS, não levou em consideração a movimentação das Reduções Z. Apresenta planilha confrontando o levantamento fiscal com o controle de movimentação de "Redução Z" mostrando que o trabalho fiscal está divergente do controle de estoque do contribuinte.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela PARCIAL PROCEDENCIA do lançamento. Afastou as preliminares de nulidades e ilegitimidade dos sócios arguidas pela impugnante. Considerou garantida a ampla defesa do contribuinte com a reabertura de prazo para impugnação do auto de infração deliberado em Despachos da SECAT e da Presidência do CONAT. Reduziu o montante do crédito tributário retirando o agregado aplicado para compor a base de cálculo do imposto substituto, por considerar que a penalidade deve ser calculada diretamente sobre o valor apurado das saídas omitidas sem agregado. Indicou como dispositivos infringidos: artigos 169, I; 174,1 e 177, do Decreto n 24.569/97, alterando a fundamentação da penalidade do art. 126 para o art.123,III,"b",ITEM 2, da Lei n ° 12. 670/96 com redação da Lei n ° 16.258/17.

A empresa autuada interpôs **Recurso Ordinário** com os seguintes argumentos:

- Nulidade do auto de infração por ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa, eis que não foi formalmente exarada ciência acerca do seu conteúdo;
- Requer a exclusão dos seus diretores como corresponsáveis pelos débitos consubstanciados na presente autuação, tendo em vista que não foram praticadas nenhuma das condutas tipificadas no art. 135 do Código Tributário Nacional;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

- Nulidade em razão de erro na metodologia utilizada pela fiscalização, não houve análise de livros contábeis;
- Nulidade por cerceamento do direito de defesa por ausência de justificativas em relação às planilhas de entrada e saídas e por falta de provas;
- No mérito, que o levantamento fiscal não levou em consideração a movimentação **das Reduções Z** cuja movimentação é essencial para a apuração correta das saídas. Apresenta planilha confrontando o levantamento fiscal com o controle de movimentação de "Redução Z" para demonstrar que o material utilizado no trabalho fiscal está divergente do controle de estoque do contribuinte;
- Que o levantamento tratou de forma genérica todas as operações realizadas, tributando operações que não se sujeitam à tributação do ICMS.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o Recurso Ordinário e Reexame Necessário, negar-lhes provimento, no sentido de confirmar a decisão singular de PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação, adotou a penalidade proposta pela decisão singular (art.123,III,"b", item 2, da Lei n ° 12. 670/96 com redação da Lei n ° 16.258/17).

O representante da douta Procuradoria Geral do Estado em sessão manifestou-se no sentido de aplicar a penalidade do art. 126, posto que não se aplicaria a retroatividade do art. 106 do CTN ao presente caso, por não ser mais benéfica a multa prevista pela Lei n ° 16.258/17.

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

Em relação a *preliminar de nulidade* por ausência de oposição de ciência dos representantes legais da autuada no Auto de Infração, observo que o AR foi entregue pelo serviço dos Correios, no endereço cadastrado na SEFAZ e quem o assinou agiu em nome da empresa, no interior do estabelecimento desta, sem argui falta de poderes de representação, portanto, aplica-se ao caso a Teoria da Aparência:

**EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL – CITAÇÃO VÁLIDA – TEORIA DA APARÊNCIA – MATERIA DE PROVA

I – Segundo a jurisprudência da corte válida e a citação, procedida por oficial de justiça, adotando-se a teoria da aparência, sobretudo quando, inobstante não mais legitimado para tal, a parte ré, "a posteriori", assumiu a defesa e da alegada nulidade não lhe adveio prejuízo. matéria de prova (SUM. 7/STJ).



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

II – Recurso não conhecido. citação. recebimento por gerente de atendimento da sucursal de pessoa jurídica. teoria da aparência. em casos especiais, é admissível a citação da empresa na pessoa que, na sua sucursal, se apresenta com poderes de gerência ou de administração, recebendo a contra-fé e apondo a nota de ciência no mandado, sem nada argüir a respeito de falta de poderes de representação. (RESP 103.624- GO – DJ 09.06.97 IN RESP N º 112.429 –AM – MIN. RELATOR: WALDEMAR ZVEITER – 3 º TURMA STJ)

Convém observar que os Despachos da Secretaria Geral do Conat-SECAT e da Presidência do CONAT concederam reabertura de prazo para o contribuinte apresentar defesa ou pagamento ao Auto de Infração, portanto, o pleno exercício ao contraditório e a ampla defesa foram assegurados.

Sobre a exclusão de sócios, **Indefiro o referido pedido** por considerar que o sujeito passivo da obrigação é a pessoa jurídica, contribuinte do ICMS, assim denominada porque detém relação direta com a situação que constituiu o fato gerador e, não as pessoas físicas dos sócios ou diretores, nos termos do art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (CTN)

Neste contexto, a mera menção nominal dos sócios na Informação Complementar não lhes atribui imediata responsabilidade *pelos atos praticados em nome da pessoa jurídica, pois suas condutas individuais não* foram objeto de investigação durante a ação fiscal, nem houve produção probatória sobre esse tema no processo administrativo tributário. Cabe ao poder judiciário analisar os atos e responsabilidades de cada sócio, apreciar o contrato social e as provas apresentadas judicialmente no processo de execução fiscal, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), Código Civil e Código Processo Civil.

Acrescenta-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica autuada e, sendo parte do processo administrativo tributário detém legitimidade para interpor Recurso Ordinário, nos termos dos arts. 64 e 105 da Lei n º 15.614/2014, mas não pode pleitear direito alheio (sócios) em nome próprio, conforme art. 18 da Lei n º 13.105/2015 (CPC):

Art. 18. Ninguém poderá pleitear direito alheio em nome próprio, salvo quando autorizado pelo ordenamento jurídico.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Sobre a nulidade em razão de erro na metodologia utilizada pela fiscalização, entende-se que o levantamento quantitativo de estoque utilizado pela fiscalização, encontra-se previsto na legislação tributária (art. 92 da Lei n.º 12.670/1997), nele são considerados os quantitativos de entradas, saídas e estoques das mercadorias, movimentadas durante o exercício fiscalizado, por isso elementos contábeis não integram a esse tipo de apuração, inexistindo qualquer erro na metodologia utilizada.

Sobre a nulidade por cerceamento do direito de defesa por falta de planilhas e de substratos fáticos e probatórios, afastar-se tal preliminar, pois constam nos autos a entrega e a disponibilização de todos os documentos e planilhas (Entradas, Saídas e Estoques) que serviram de base para a autuação que seriam necessários à defesa do contribuinte.

Não há imperfeição no enquadramento legal dos fatos, pois, o auto de infração e as informações complementares estão em perfeita harmonia com os dispositivos indicados pelo agente fiscal, tendo sido aplicada a penalidade adequada ao fato infracional que fundamenta a acusação.

Pelas razões expostas *afasto as preliminares de nulidades*, suscitadas pela parte, e considero válido o lançamento efetuado no auto de infração, cuja infração está devidamente determinada, inexistindo prejuízo ou vício ao direito de defesa.

Em relação ao mérito, o levantamento quantitativo de estoque realizado com base em informações extraídas dos livros e notas fiscais eletrônicos fornecidos ao fisco, com uso da ferramenta ACCESS, indicou diferenças entre os estoques, as entradas e as saídas registradas no período fiscalizado.

O levantamento fiscal considerou a equação  $(EI+CO = S+ EF)$  cuja apuração partiu do estoque inicial (EI) declarado pela empresa na EFD somado às aquisições (CO) e subtraído as saídas (S) registradas com notas fiscais somadas ao estoque final (EF), cujo resultado mostra a ocorrência de saídas de mercadorias "sem nota fiscal", fato que caracteriza descumprimento das obrigações previstas nos arts. 127, 169 e 174, do Decreto n.º 24.569/97:

**Art. 127.** Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I — Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

**Art. 169.** Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I — sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

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

I — antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Os Relatórios Totalizadores, anexados ao CD-ROM, mostram que houve separação dos produtos (Medicamentos, Leite em pó, Água Mineral/ Refrigerante, Picolé), por tipo de tributação e agregado, portanto, não procede o argumento da recorrente de que o levantamento fiscal teria tratado de forma genérica operações com tributação diferenciada.

Assim como, não procede o argumento de que o levantamento fiscal não teria considerado a movimentação das "reduções Z" e itens, pois, a planilha denominada de "Relatório de Saída EFD- C405", contida no CD-Rom (fls. 30), apresenta as referidas operações identificadas por número do ECF (ECF Fabricação, ECF Caixa), data e itens, portanto, os registros C405, que equivalem a Redução Z, de acordo com Ato do Cotepe ICMS 9/2008, foram contabilizadas no levantamento .

É importante destacar que as **planilhas fiscais** identificam as notas fiscais e os **produtos** que originaram o Relatório Totalizador, nelas é possível identificar os valores omitidos por tipo de produto e o percentual de agregação utilizado no cálculo da multa, o qual foi retirado pelo julgador singular.

O sujeito passivo apresentou um demonstrativo de difícil compreensão, aparentemente elaborado a partir de um controle interno de movimentação da empresa, sem valor fiscal, que foi confrontado com o levantamento, porém, este não constitui instrumento hábil a afastar a acusação feita com base em registros fiscais declarados ao fisco (**SPED**).

O sujeito passivo possui CNAE 4771701 (Comércio varejista de produtos farmacêuticos sem manipulação de fórmula) por isso sujeita-se ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, acrescido dos percentuais de agregação previstos no art. 547 do Decreto nº 24.569/1997, com redação do Decreto nº 29.816/2009, entretanto, esses agregados devem integrar a Base de Cálculo do imposto ST e, não da penalidade.

Convém ressaltar que a presente acusação trata de descumprimento da obrigação de emitir documento fiscal nas saídas de mercadorias do estabelecimento autuado, neste contexto assiste razão ao julgador singular quando exclui o agregado para fins de cálculo da penalidade:

| PRODUTO          |  | VALOR COM AGREGAÇÃO (R\$) |
|------------------|--|---------------------------|
| Medicamento      |  | 612.208,55                |
| Leite em pó      |  | 359,08                    |
| Refrigerante     |  | 301,51                    |
| Picolé           |  | 4.519,85                  |
| VALOR DA OMISSAO |  | 617.388,96                |



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Apesar de a Lei n.º 16.258/2017 (DOE 09/06/2017) ter estabelecido penalidade específica à falta de emissão de documento fiscal para acobertar operações sujeitas ao regime de substituição tributária prevista no art. 123, III, b, item 2, da Lei 12.670/96, considera-se aplicável ao caso a penalidade do art. 126 da Lei 12.670/96, porque estava vigente à época do fato gerador (2015) e, a referida norma não estabeleceu multa menos gravosa.

Cabe ressaltar que a retroatividade da lei a ato ou fato pretérito somente se aplicaria se a nova penalidade fosse menos severa ao tempo de sua prática, nos termos do art 106, II, c, do CTN. No caso, não há uma penalidade mais benéfica ao contribuinte, ambas estabeleceram mesmo percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário e Reexame Necessário, negar provimento a ambos os recursos, para confirmar a decisão de PARCIAL PROCEDÊNCIA proferida pela 1ª Instância, com a exclusão do percentual de agregação do cálculo da multa, aplica-se a penalidade do art. 126, vigente à época do fato gerador (2014). Deixa-se de aplicar a multa da Lei nº 16.258/2017 por não ser mais benéfica ao contribuinte.

*É como voto.*

**Demonstrativo do Crédito Tributário:**

|                 |                 |
|-----------------|-----------------|
| BASE DE CÁLCULO | R\$ 461.636, 50 |
| MULTA (10%)     | R\$ 46.163,65   |

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrentes: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S/A. Recorridos: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e IMIFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS E COSMÉTICOS S/A.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer de ambos os recursos interpostos, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Quanto a nulidade em razão de ausência de oposição de ciência dos representantes legais da autuada no Auto de Infração, a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, afasta a preliminar arguida, entendendo que, se houve alguma irregularidade, esta foi sanada com a reabertura de prazo, pela Secretaria Geral do Conat, não ficando, pois, caracterizado cerceamento do direito de defesa;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

2. Em relação à arguição de indevida inclusão dos diretores no polo passivo da demanda, como corresponsáveis pela autuação, caracterizando ilegitimidade dos sócios, resolvem os membros da 4ª Câmara, por maioria de votos, afastar a preliminar suscitada, considerando que no polo passivo da obrigação encontra-se a pessoa jurídica e não os sócios, nos termos dos fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque que se manifestou favorável à alegação da recorrente, nos seguintes termos: *“reconheço a ilegitimidade dos sócios na condição de corresponsáveis, indicados no auto de infração, porquanto não foi indicado qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei”*; 3. Quanto a nulidade em razão de erro na metodologia utilizada pela fiscalização, resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a preliminar suscitada entendendo que se trata de levantamento quantitativo de estoque, o qual está previsto na legislação e não cabe análise de livros contábeis, inexistindo erro na metodologia utilizada; 4. Quanto a nulidade por cerceamento do direito de defesa por falta de justificativas em relação às planilhas de entrada e saídas e por falta de provas, resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a preliminar suscitada entendendo que os autos contém elementos suficientes para a defesa do contribuinte, inclusive as planilhas que serviram de base para a autuação; No mérito, resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento, por decisão unânime, negar provimento a ambos os recursos, para confirmar a decisão PARCIALMENTE CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, no entanto, aplicando a penalidade prevista no *caput* do art. 126 da Lei nº 12.670/96, penalidade vigente à época do fato gerador, sem as alterações introduzidas pela Lei nº 16.258/2017, por não ser mais benéfica ao contribuinte quanto à redução da multa, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a **14ª (décima quarta) Sessão Ordinária Virtual** da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. José Augusto Teixeira, os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Fredy José Gomes de Albuquerque, Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Thyago da Silva Bezerra. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara, Ana Paula Figueiredo Porto.





GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de abril de 2021.

DALCILIA BRUNO  
SOARES:4244279  
6368

Assinado de forma digital por  
DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Dados: 2021.04.14 17:48:52  
-03'00'

**Dalcília Bruno Soares**  
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por  
JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2021.05.07 10:09:28 -03'00'

**José Augusto Teixeira**  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA  
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por  
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2021.05.31 10:01:41  
-03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza**  
PROCURADOR DO ESTADO