



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 065/2017

9ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 23/03/2017

PROCESSO Nº 1/1774/2015

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201507767

RECORRENTE: MAKRO ATACADISTA S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CGF: 06.914.977-1

CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE ENTRADAS – SLE – AUTUAÇÃO**  
**PROCEDENTE 1** – Omissão de entradas detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques – SLE para o período 2010, com infração ao art. 139 do Decreto nº. 24.569/97. **2** – Imposta a penalidade preceituada no Art. 123, III, a, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. **3** – Afastadas as preliminares de nulidade por ter o contribuinte sido cientificado das planilhas fiscais que embasaram o levantamento e por se considerar válido o método SLE baseado em elementos do próprio contribuinte. **4** – Afastada preliminar de mérito relativa à decadência parcial do crédito tributário por aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, em voto de desempate da Presidência. **5** – Indeferimento dos argumentos de defesa de mérito por restarem ausentes elementos probatórios aptos a afastar a infração preceituada, e indeferimento da prova pericial visto que formulada de forma genérica, a teor do art. 97, inciso I, da Lei nº. 15.614/2014. **6** – Impossibilidade do julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, no que se relaciona a ofensa aos princípios da vedação ao confisco. **7** – Recurso ordinário conhecido e não-provido – confirmada a decisão proferida em 1ª Instância, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal. **8** – Decisão à unanimidade de votos, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo douto representante da PGE.

n



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – OMISSÃO DE ENTRADAS COM BASE NO SLE – PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS DO CONTRIBUINTE QUE PUDESSEM AFASTAR AS CONCLUSÕES DO LEVANTAMENTO FISCAL.

**01 – RELATÓRIO**

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

*“Aquisição de mercadorias sem documentação fiscal – Omissão de entradas. Contribuinte omitiu entradas, em 2010, referente a produtos sujeito a alíquota de 17%, verificado pelo levantamento de estoques de mercadorias, totalizando R\$ 4.572.110,01, conforme relatamos nas informações complementares”.*

Apontada infringência ao art. 139 do Decreto 24.569/97, foi-lhe exigido o ICMS do período de 01/2010 a 12/2010, resultante da aplicação da alíquota de 6,5% decorrente da carga tributária estabelecida no Anexo III do Decreto nº. 29.560/2008, que regulamentou a Lei nº. 14.237/2008, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações realizadas por contribuintes atacadistas e varejistas enquadradas nas atividades econômicas indicadas, bem como foi imposta penalidade preceituada no art. 123, III, 'a' da Lei nº. 12.670/96 modificado pela Lei nº. 13.418/03.

**Demonstrativo do Crédito (R\$)**

|                 |                     |
|-----------------|---------------------|
| Base de Cálculo | 4.572.110,01        |
| ICMS            | 297.187,15          |
| Multa           | 1.371.633,00        |
| <b>TOTAL</b>    | <b>1.668.820,15</b> |

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa, alegando em síntese o seguinte: a) que estaria ausente a descrição dos fatos que embasaram a autuação, portanto seria nulo o lançamento; b) que o auto teria sido feito por presunções, o que não é aceito como meio de prova, tornando-o nulo; c) decadência parcial do crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores a 22/06/2010; d) que todas as entradas e saídas teriam sido registradas, e que eventuais diferenças identificadas pela fiscalização poderiam ter decorrido de alterações de embalagens e códigos dos produtos quando de suas saídas (fracionamento, mudança na forma de apresentação, tamanho); e) a necessidade de conversão do julgamento em diligência; f) que a multa possui caráter confiscatório.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, mantendo-se o lançamento fiscal em sua integralidade.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso ordinário, reforçando os argumentos da peça defensiva, alegando, em síntese:

- a) Nulidade da exigência fiscal por ausência de descrição dos fatos que embasaram a autuação: alega que não foi apresentado relatório pormenorizado dos elementos que evidenciariam o volume/quantidade de entradas registrado e o volume/quantidade em estoque, em confronto com as vendas, o que dificultou a ampla defesa e contraditório, em afronta ao art. 142 do CTN;
- b) Nulidade da exigência fiscal diante da impossibilidade de presunções como meio de prova: afirma que a metodologia utilizada é imprópria para a comprovação da materialidade da infração imputada, por se tratar de levantamento superficial e genérico que trata apenas de entradas e saídas sem considerar a que título eram feitas essas entradas, se teria havido alteração do estoque de mercadorias e operações com finalidade mercantil tributáveis pelo ICMS, e que na dúvida quanto aos fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação deve ser da maneira mais favorável ao acusado conforme dispõe o art. 112 do CTN;
- c) No mérito, alega que decaiu o direito do Fisco de efetuar o lançamento referente ao período anterior a 22.06.2010, a teor do art. 150, §4º do CTN, e que não agiu com dolo ou má fé, portanto é inaplicável ao presente caso a regra geral de decadência prevista no artigo 173, I do CTN;
- d) Argui a improcedência da autuação ante a não ocorrência da infração apontada, pois a recorrente adquire mercadorias acondicionadas em embalagens de grande volume que são colocadas em embalagens de menor volume;
- e) Que existe a necessidade de realização de perícia a fim de provar o alegado e apresenta 02 quesitos a serem respondidos ao final da perícia:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

*"(i) Queiram os Srs. Peritos informar, por intermédio da análise de seus documentos fiscais de entrada e saída, se a Recorrente escriturou as mercadorias na entrada em seu estabelecimento e, conseqüentemente, falta de recolhimento do ICMS nesses produtos; e*

*(ii) a Recorrente protesta pela apresentação de quaisquer outros quesitos elucidativos e/ou complementares que possam auxiliar, no transcorrer dos trabalhos periciais, a verificação dos fatos objeto da presente demanda".*

- f) Que a multa aplicada, equivalente a 30% sobre o valor de todas as operações, é inconstitucional e possui caráter confiscatório, o que seria vedado pelo art. 150, inciso IV da CF/88.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela manutenção da decisão recorrida, isto é, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É o relatório.

---

## 02 – VOTO DA RELATORA

---

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O auto de infração versa sobre omissão de entradas de mercadorias sujeitas à tributação com alíquota de 17%, relativamente ao ano de 2010, apurada via Sistema de Levantamento de Estoques – SLE, com exigência do ICMS à alíquota de 6,5% (Anexo III do Decreto 29.560/2008) e imposição de penalidade prevista no art. 123, III, 'a' da Lei nº. 12.670/96, modificado pela nº. Lei 13.418/2003.

A Recorrente argumenta a nulidade do feito fiscal por ausência de descrição dos fatos que embasaram a acusação e pela impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova. Entendo, contudo, que não merecem prosperar suas razões recursais. A fiscalização cuidou de instruir o processo com mídia digital (fls. 08) contendo a base do levantamento fiscal, composto de planilhas contendo os inventários, as entradas e as saídas do período, cujos dados foram extraídos das informações prestadas pelo contribuinte ao Fisco.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

Conforme informações complementares ao auto de infração, referido CD foi anexo à peça acusatória, cuja ciência pessoal foi dada ao contribuinte em 22/06/2015.

Da análise dos dados levantados, concluiu-se pela existência de entradas de mercadorias sem documento fiscal, no montante de R\$ 4.572.110,01 (quatro milhões, quinhentos e setenta e dois mil, cento e dez reais e um centavo).

Outrossim, o sistema de levantamento de estoques (SLE) é um método válido, condizente com as disposições do art. 92 e 93 da Lei nº. 12.670/96, que permite a auditoria fiscal verificar, em um determinado período, a existência de omissão de saídas e/ou entradas, levando em consideração os quantitativos das entradas, saídas, além dos inventários inicial e final do período fiscalizado.

Cumpridas as formalidades, não há como refutar o Sistema de Levantamento de Estoques - SLE, exceto quando restar demonstrado que o fiscal autuante cometeu equívocos por ocasião do levantamento efetuado.

Quanto ao mérito, aduz a Recorrente, em sede preliminar, a decadência de parte do crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos 5 (cinco) anos antes de sua ciência ao auto de infração, que se deu em 22/06/2015. Em que pese meu entendimento pessoal de que assistiria razão à Recorrente, por aplicação do comando inserto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, a alegação de decadência do direito do Fisco lançar o crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a junho de 2010, foi afastada por voto de desempate da Presidência, sob o seguinte fundamento:

*“a homologação tácita prevista no §4º do artigo 150 do CTN alcança apenas os fatos geradores declarados na apuração do contribuinte. Como a acusação fiscal em exame versa é sobre aquisição de mercadorias sem notas fiscais e, portanto, sem registro, se aplica ao caso a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no artigo 173, inciso I, do CTN. E tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 15 de junho de 2015, com ciência no dia 22 do mesmo mês, conclui-se que não ocorreu a decadência alegada”.*

Aduz ainda a Recorrente que supostas divergências poderiam ter sido ocasionadas pela existência de produtos que teriam sua embalagem alterada antes da saída. Contudo, a empresa não trouxe em seu recurso qualquer elemento concreto que pudesse afastar as conclusões do SLE, limitando-se a argumentos genéricos, deixando de desincumbir-se do ônus de provar a existência de



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

---

fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco constituir o crédito tributário, a teor do que prescreve o art. 373 do Novo Código de Processo Civil:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*[...]*

Desse modo, deve-se indeferir a prova pericial, na forma do art. 97, inciso I da Lei nº. 15.614/2014, a saber:

*Art. 97. O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:*

*I - formulado de modo genérico;*

*[...]*

Por fim, quanto ao argumento relativo ao caráter confiscatório da multa, importa destacar que a este Órgão Julgador não compete a apreciação de inconstitucionalidade de normas que não tenham sido assim declaradas pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Constitucionalidade e Súmula Vinculante, na forma do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, que rege o processo administrativo tributário, *in verbis*:

*Art. 48. Omissis.*

*[...]*

*§ 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.*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Não havendo, portanto, outros elementos que possam afastar a base de cálculo identificada, permanece a infração ao art. 139 do Decreto 24.569/97, *in verbis*:

*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.*

Devidamente comprovado o ilícito descrito na peça inicial, submete-se o sujeito passivo a sanção prevista no Art. 123, III, 'a' da Lei nº. 12.670/96, com redação dada pela Lei nº. 13.418/03, nos seguintes termos:

*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, 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;*

**Ex positis**, voto para que se conheça do presente recurso ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão proferida em 1ª instância pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É como VOTO.

**03 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

| Demonstrativo do Crédito (R\$) |                     |
|--------------------------------|---------------------|
| Base de Cálculo                | 4.572.110,01        |
| ICMS                           | 297.187,15          |
| Multa                          | 1.371.633,00        |
| <b>TOTAL</b>                   | <b>1.668.820,15</b> |



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

04 – DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/1774/2015 – Auto de Infração: 1/201507767-2. Recorrente: MAKRO ATACADISTA S/A. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Decisão: “Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e tomar as seguintes deliberações: 1. Quanto à alegação de nulidade do feito fiscal pela falta de descrição precisa dos fatos, bem como em razão de a Recorrente não ter tido acesso às planilhas e relatórios que embasaram a autuação, resolvem afastá-la, ante a comprovação nos autos de que todos os documentos produzidos pela fiscalização fora entregues à empresa, inclusive em versão digital (CD); 2. Em referência à alegada nulidade do auto de infração por uma suposta impropriedade da metodologia empregada pelo Agente Fiscal, que segundo a Recorrente teria se baseada em presunção, foi afastada, por unanimidade de votos, entendendo os Conselheiros que o método utilizado é seguro para apontar a infração; 3. Quanto à alegação de decadência do direito do Fisco, relativamente ao período de janeiro a junho de 2010, foi afastada por voto de desempate do Presidente, sob o seguinte entendimento: a homologação tácita prevista no §4º do artigo 150 do CTN alcança apenas os fatos geradores declarados na apuração do contribuinte. Como a acusação fiscal em exame versa é sobre aquisição de mercadorias sem notas fiscais e, portanto, sem registro, se aplica ao caso a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no artigo 173, inciso I, do CTN. E tendo em vista que o auto de infração foi lavrado em 15 de junho de 2015, com ciência no dia 22 do mesmo mês, conclui-se que não ocorreu a decadência alegada. Foram vencidos neste ponto os votos dos Conselheiros Alice Gondim Salviano de Macedo (relatora), Rodrigo Portela Oliveira e Diogo Morais Almeida Vilar, que se manifestaram pela aplicação ao caso, do artigo 150, §4º, do CTN. 4. Quanto ao pedido de perícia, resolvem indeferir com base no art. 97, I, da Lei nº 15.614/14, tendo em vista foi formulado de forma genérica. 5. No mérito, resolve-se negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão monocrática **CONDENATÓRIA** recorrida, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual-Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Em relação ao argumento de que a multa aplicada possui efeito confiscatório, resolvem por unanimidade de votos não acolhê-lo, por entenderem que não compete a esta Câmara de Julgamento afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 48 §2º, da Lei nº 15.614/2014. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Fernando Sciascia Cruz.”






SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

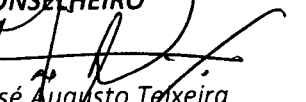
---

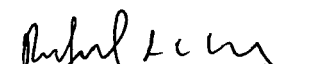
SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,  
em Fortaleza, 24 de abril de 2017.

  
Abílio Francisco de Lima  
**PRESIDENTE**

  
José Wilamé Falcão de Souza  
**CONSELHEIRO**

  
Lúcio Flávio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
José Augusto Teixeira  
**CONSELHEIRO**

  
Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Rodrigo Portela Oliveira  
**CONSELHEIRO**

  
Alice Gondim Salviano de Macedo  
**CONSELHEIRA RELATORA**

  
Diogo Moisés Almeida Vilar  
**CONSELHEIRO**