



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 1087/2021

5ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 24 DE FEVEREIRO DE 2021 – 13h 30 min.

PROCESSO Nº: 1/4984/2017

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201713250

RECORRENTE: MAGAZINE LUIZA S/A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: Aquisição ou manutenção em estoque de mercadorias desacobertadas de documento fiscal em operações sujeitas à substituição tributária, constatada em levantamento físico de estoque com uso do programa Auditor Eletrônico. Infração prevista no art. 139 do Decreto 24.569/97, com indicação da penalidade preceituada no art. 123, III, “s” da Lei nº 12.670/96, cuja redação foi acrescida pela Lei nº 16.258/2017. PROCEDÊNCIA declarada na Primeira Instância. Afastada a preliminar de nulidade por irretroatividade da lei tributária, pois cabe ao julgador administrativo adequar o fato à norma vigente à época do fato gerador. Não acatada a decadência parcial suscitada (janeiro a junho de 2012), sendo pertinente ao caso a aplicação da regra de contagem estatuída no art. 173, I, do CTN. No mérito, resta configurada a infração disposta na peça inicial, que sujeita o contribuinte ao pagamento do imposto devido. Reenquadramento para a penalidade prevista no art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003. Recurso Ordinário Conhecido e Desprovido por unanimidade de votos, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE ENTRADAS – ESTOQUE A DESCOBERTO – LEVANTAMENTO FÍSICO DE ESTOQUE - AUDITOR ELETRÔNICO – IRRETROATIVIDADE DA LEI – DECADÊNCIA – PROCEDENTE

RELATÓRIO:

Na peça basilar sob análise está expresso pela autoridade fiscal que no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, o contribuinte adquiriu mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais sujeitas ao regime de substituição tributária no valor de R\$ 262.941,57 (Duzentos e sessenta e dois mil, novecentos e quarenta e um reais e cinquenta e sete centavos). Desse total, o valor de

R\$ 236.793,03 (Duzentos e trinta e seis mil, setecentos e noventa e três reais e três centavos), refere-se a entrada a descoberto e R\$ 26.148,54 (Vinte e seis mil, cento e quarenta e oito reais e cinquenta e quatro centavos) a estoques descobertos, conforme levantamento realizado no Auditor Eletrônico.

O agente fiscal esclarece nas Informações Complementares que apresentou as diferenças evidenciadas no levantamento quantitativo de estoque ao contribuinte para que o mesmo se manifestasse, conforme Termo de Intimação nº 2017.07808.

Apresenta fundamentos para embasar a tese de que a contagem do prazo decadencial deve observar a regra do art. 173, I, do CTN, portanto, o exercício 2011 poderia ser lançado até o dia 31/12/2016.

Demonstra às fls. 06, a base de cálculo da autuação (2012 e 2013) em cada exercício e o respectivo ICMS e MULTA, separada pela causa que originou a omissão de entradas de operações sujeitas à substituição tributária (Entradas a descoberto e Estoque a descoberto) e o ICMS e MULTA, que resultam no total de R\$ 67.209,06 e R\$ 69.783,10, respectivamente.

Conclui que a conduta descrita infringiu o art. 139 do Decreto nº 24.569/97, devendo ser aplicada a penalidade prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017.

No julgamento singular (fls. 181/186), a autoridade julgadora inicialmente aprecia a decadência suscitada pela impugnante, concluindo como pertinente ao caso, a regra de contagem prevista no art. 173, I, do CTN, de forma que a decadência só ocorreria em 31/12/2017, enquanto que o auto de infração foi lavrado em 27/07/2017, em consonância com o entendimento firmado na Resolução nº 001/2011 da Câmara Superior.

No mérito, a julgadora aduz que a impugnante se deteve apenas a afirmar a regularidade de sua escrituração contábil, sem trazer elementos necessários para refutar a acusação fiscal, que se baseia em método de fiscalização válido e previsto legalmente – art. 827 do Decreto nº 24.569/97, restando provado que o contribuinte adquiriu mercadorias sem documento fiscal, descumprindo o disposto no art. 139 do RICMS.

No que concerne ao caráter confiscatório da multa, destaca que não cabe num julgamento administrativo afastar a aplicação de multa que se deu com base em lei vigente, uma vez que foge de sua competência a análise de constitucionalidade de norma tributária.

Decide pela PROCEDÊNCIA da autuação, mantendo a penalidade indicada pelo autuante, a prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017. O sujeito passivo apresenta Recurso Ordinário (fls. 190/204), no qual aduz as seguintes razões:

1. Nulidade – irretroatividade da lei tributária com penalidade gravosa, prevista em alínea que foi acrescentada em 2017 (Lei nº 16.258/2017), sendo que as condutas indicadas ocorreram em 2012 e 2013;
2. Decadência parcial (janeiro a junho de 2012), pois a Recorrente foi cientificada do auto de infração em 31 de julho de 2017, seguindo a linha de entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que, havendo pagamento de tributo ainda que parcial ou inferior

ao que o Fisco entende como devido, o prazo decadencial deve observar a regra do art. 150, § 4º do CTN;

3. Improcedência da autuação, pois a diferença encontrada no levantamento quantitativo de estoque pode ser justificada pela transferência de estoque originado da incorporação da empresa F. S. Vasconcelos, em que pese a ausência de registro nos livros fiscais, mas que foi devidamente oficializada e demonstrada no Livro Razão/SPED Contábil e o espelho da nota de entrada de controle interno;

No Parecer nº 82/2020, o Assessor Processual Tributário assevera que o equívoco do autuante em indicar um dispositivo sancionador com redação vigente após a ocorrência do fato gerador não tem o condão de anular o feito fiscal, uma vez que a penalidade pode ser alterada pelo julgador administrativo e o sujeito passivo deve se defender da acusação e não do dispositivo sancionatório.

Sobre a justificativa dada pela autuada de que a diferença encontrada pela fiscalização decorre da entrada do estoque proveniente da incorporação da empresa F. S. VASCONCELOS, que foi registrado contabilmente, entende o Assessor Tributário que não pode ser aceita por 02 (dois) motivos:

1. Não comprovação de que era composto de mercadorias sujeitas à substituição tributária e que o ICMS devido na operação havia sido pago;
2. Não comprovação de que a diferença apurada corresponde exatamente ao estoque não registrado na entrada.

Discorda de decadência suscitada em relação ao período de janeiro a junho de 2012, pois quando se trata de operação omitida a regra de contagem é a prevista no art. 173, I do CTN. Opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a PROCEDÊNCIA de Primeira Instância.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA:

A demanda fiscal retratada se baseia na metodologia de levantamento quantitativo de estoques com o uso da ferramenta Auditor Eletrônico, que indica aquisições ou estoque desacobertados de documento fiscal, em relação às operações com mercadorias que se sujeitam à sistemática de substituição tributária.

O lançamento fiscal se deu em 27 de julho de 2017 e reporta a fatos geradores ocorridos nos exercícios 2012 e 2013 e resulta na cobrança de ICMS, visto que o contribuinte não declarou débito de ICMS na saída, por se tratar de operações com substituição tributária e de MULTA equivalente a 30% do valor das operações omitidas.

Indica como penalidade aplicável à conduta infracional indicada, o art. 123, III, "s", cuja redação foi acrescida a Lei nº 12.670/96, pela Lei nº 16.258/2017, com vigência a partir de 09 de junho de 2017, portanto, posterior aos períodos de infração.

Em suas razões recursais, a Recorrente argui como causa de nulidade, o fato de ter o agente fiscal indicado penalidade com redação vigente em momento

posterior, que afronta ao princípio constitucional da irretroatividade da Lei tributária.

De sua linha de defesa infere-se que a Recorrente entende que não havia previsão legal antes da Lei nº 16.258/2017, para aplicação de penalidade na conduta infracional de adquirir mercadorias sem documento fiscal. Entretanto, equivocou-se a Recorrente nesse sentido, posto que o art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/2003 assim estabelecia:

"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;

Como se vê, o ilícito fiscal de "adquirir ou estocar sem documento fiscal" equivale perfeitamente a "receber" ou "estocar sem documentação fiscal", penalidade sempre aplicada nas autuações realizadas com base em levantamento físico de estoque.

É bem verdade que a Lei nº 16.258/2017, acrescentou a alínea "s" ao inciso III do art. 123 da Lei nº 12.670/96, que assim prescreve:

s) omissão de entradas de mercadorias decorrente de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor das entradas omitidas;

Da leitura do dispositivo legal transcrito anteriormente, depreende-se que a intenção do legislador é tão somente apresentar um dispositivo legal específico para a infração de omissão de entradas que se baseia em levantamento físico de estoque, uma vez que a penalidade indicada no art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96 tem uma redação que engloba várias hipóteses de infrações que tem como causa a falta de documento fiscal ou documento fiscal inidôneo.

Dessa forma, importante ressaltar que a Lei nº 16.258/2017 não instituiu uma nova penalidade ou ainda tornou mais gravosa, uma vez que a redação do art. 123, III, "a" estabelece o mesmo percentual da multa (30%).

Outrossim, a aplicação retroativa da nova redação somente seria cabível se previsse penalidade menos gravosa, como assim não ocorreu, conclui-se que a penalidade acertada seria a vigente à época do fato gerador.

Ressalta-se que o equívoco cometido pelo autuante pode ser sanado pelo julgador administrativo, pois cabe a ele adequar o fato à norma, não sendo causa de nulidade, como requer a Recorrente, visto que não se vislumbra prejuízo algum ao direito de defesa do sujeito passivo.

No tocante à decadência suscitada pela Recorrente com base na regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, não há como ser acatada, posto se mostrar incompatível com o ilícito fiscal de "omissão de entradas".

Explicando melhor, as operações que foram omitidas não foram objeto de declaração pelo contribuinte, de forma que, não se homologa o que não foi declarado e que apenas foi conhecido pelo Fisco por ocasião do lançamento de

ofício, sendo pertinente a aplicação da regra de contagem estatuída no art. 173, I, do CTN.

No mérito, mostra-se descabida a argumentação da recorrente, pois o levantamento analítico de estoque é um método de fiscalização válido, por meio do qual se confronta o Inventário declarado pelo contribuinte em Livro Registro de Inventário com o saldo encontrado pela equação que leva em conta o estoque inicial, acrescido das entradas e reduzido das saídas.

Dito de outro modo, se o levantamento quantitativo de estoque indica saídas (vendas + estoque final) superior às entradas (compras + estoque inicial), caberia a Recorrente justificar essa diferença com base em documentos fiscais de entrada e saída ou estoque inicial e final, que atestem equívoco no levantamento fiscal.

A recorrente busca descaracterizar a infração sob a justificativa de que a diferença encontrada pela fiscalização se deu em razão da transferência de estoque originado da incorporação da empresa F. S. Vasconcelos, que foi devidamente oficializada e demonstrada no Livro Razão/SPED Contábil e o espelho da nota de entrada de controle interno.

Nesse ponto, cabe tão somente ratificar os fundamentos trazidos no Parecer nº 82/2020 da Assessoria Processual Tributária, face a impossibilidade de se certificar que o estoque recebido da empresa incorporada era composto de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou que o ICMS devido na operação havia sido pago e ainda que a diferença apurada corresponde exatamente ao estoque não registrado na entrada.

Ademais, o contribuinte foi acusado de ter adquirido mercadorias sem documento fiscal, não servindo um registro contábil ou documento de controle interno para desconfigurar o ilícito fiscal de adquirir mercadorias sem documento fiscal, que exige como contraprova o documento fiscal que acobertam a diferença indicada no levantamento físico de estoque.

Por fim, diante do levantamento fiscal que aponta uma diferença entre a quantidade de mercadorias declaradas pelo contribuinte e a apurada pelo agente fiscal, com base nas notas fiscais de entradas, saídas e inventários do exercício 2013, resta configurada a infração de omissão de entradas de mercadorias, cujas saídas ocorreram sem débito do imposto, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto devido e da penalidade indicada na inicial.

Diante das razões expendidas, o crédito tributário deve ser composto, na forma lançada na peça basilar, discordando-se do julgamento de Primeira Instância no tocante a penalidade aplicável, que deve ser a vigente a época do fato gerador, a inserta no art. 123, III, a" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/2003.

Resta evidente que o sujeito passivo infringiu cálculo da substituição tributária, na forma demonstrada pelo agente fiscal nas Informações Complementares.

Não havendo, portanto, outros elementos que possam descaracterizar a infração prevista no 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.”

Resta evidenciado o ilícito descrito na peça inicial, submetendo-se o sujeito passivo ao pagamento do ICMS e da sanção prevista no Art. 123, III, 'a' da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/03, com os devidos acréscimos legais.

Ex positis, voto para que se conheça do presente Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão proferida em Primeira Instância pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É como VOTO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Período da infração: Janeiro/2012 a dezembro/2013

BASE DE CÁLCULO = R\$ 262.941,57

ICMS= R\$ 67.209,06

MULTA = R\$ 69.783,10

TOTAL= R\$ 136.992,56

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é RECORRENTE MAGAZINE LUIZA S/A e RECORRIDA a Célula de Julgamento de 1ª Instância.

Presentes à sessão de julgamento o Presidente Dr. José Augusto Teixeira e os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Wemerson Robert Soares Sale, José Osmar Celestino Junior e Thyago da Silva Bezerra. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Secretariando os trabalhos da 4ª Câmara, Ana Paula Figueiredo Porto. Também presente à Câmara a Srta. Eveline Barros C. Pinheiro.

DECISÃO:

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: 1. Quanto a nulidade arguida pela Irretroatividade da Lei, a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, afasta a preliminar de nulidade arguida por entender que a penalidade já existia, conforme pode-se evidenciar através do disposto no art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96, e a alteração do artigo não ocasionou nenhum prejuízo à defesa da recorrente; 2. Extinção parcial, em razão de decadência, para o período de janeiro a junho de 2012, com base no art. 150, §4º do CTN, a Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher os argumentos da recorrente, aplicando ao caso o disposto no art. 173, I, do CTN, entendendo se tratar de descumprimento de obrigação acessória; No mérito, resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, no entanto, com reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto

PROCESSO Nº 1/4984/2017

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2017.13250

da Conselheira Relatora e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 26 de maio de 2021.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Assinado de forma digital por IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Data: 2021.05.26 16:32:13 -03'00'

**Ivete Maurício de Lima
Conselheira relatora**

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Data: 2021.06.02 14:01:43 -03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado**

Ciência em: ___/___/___

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Data: 2021.05.31 18:32:05 -03'00'

**José Augusto Teixeira
Presidente**