



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 156/2022**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**18ª SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM: 30/06/2022**  
**PROCESSO Nº 1/201/2014**                      **AI: 1/201316429-9**  
**RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**  
**RECORRIDA: CEARÁ DIESEL S/A.**  
**CONSELHEIRO RELATOR: MATHEUS FERNANDES MENEZES**

**EMENTA: AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. OMISSÃO DE ENTRADAS. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL PROCEDENTE.**

**1.**            *O contribuinte adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, sem documentos fiscais, no exercício de 2005.*

**2.**            *A análise dos autos em conjunto com a interpretação do Laudo Pericial resultou no saneamento das irregularidades apontadas na defesa, e, conseqüentemente, na redução da base de cálculo utilizada no lançamento, no reenquadramento da pena ante ao cometimento da infração de aquisição de mercadoria sem documento fiscal, e no entendimento de que não é possível ao CONAT afastar legislação vigente, conforme art. 48, § 2º da LEI 15.614/2014 e Súmula 11 do CONAT.*

**3.**            *Reexame Necessário conhecido e não provido, por maioria de votos, para confirmar a decisão proferida no julgamento de 1ª instância.*

**4.**            *Decisão nos termos do Parecer da Procuradoria Geral do Estado.*

**PALAVRAS-CHAVES: OMISSÃO DE ENTRADAS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCIAL PROCEDENTE.**

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado sob o fundamento de que a **CEARÁ DIESEL S/A** adquiriu mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, sem documentos fiscais, no exercício de 2005, restando assim relatada a infração:

*“AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – OMISSÃO DE ENTRADAS. O CONTRIBUINTE PROMOVEU ENTRADAS DE MERCADORIAS (REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) SEM DOCUMENTOS FISCAIS, DENTRO DO PERÍODO AUDITADO, LEVANTADO POR MEIO DO CONFRONTO DIÁRIO, CARACTERIZANDO-SE, COM ISSO OMISSÃO DE COMPRAS DENTRO DO PERÍODO, NO MONT. R\$ 457.449,98, NO PERÍODO: 01/01/2005 A 31/12/2005. VIDE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES E RELATÓRIOS ANEXOS.”*

De acordo com as informações complementares a acusação foi decorrente de um levantamento de Estoque de Mercadorias, do confronto diário entre o inventário inicial e as operações de entradas e saídas (do dia). O Fiscal considerou como infringido o art. 139 do Decreto nº 24.569/97, e aplicou a penalidade prevista no art. 123, III, “a”, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03.

A Recorrente apresentou Impugnação Administrativa tempestiva, na qual alegou, inicialmente, que o Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoques (SAME) contém falhas, que os resultados apurados estão comprometidos e que os números foram obtidos aleatoriamente por um sistema que não confere a mínima e indispensável segurança ao contribuinte, bem como argumenta que o levantamento contém erros crassos em razão da técnica empregada não apresentar qualquer credibilidade, de forma a comprometer todos os resultados apresentados pelo fisco, causando insegurança jurídica para o contribuinte.

Alegou também a inexistência de omissão de entradas - manifesto erro de enquadramento, caracterizando-o como abuso de poder. Argumentou ainda, que havia a necessidade de realização de prova pericial, pois o contrário implicaria em cerceamento do direito de defesa. Por último, afirmou o efeito de confisco da multa, que por sua vez, apresenta uma vedação de ordem constitucional e legal, de acordo com o art.108 do CTN.

Considerando os argumentos constantes na defesa apresentada relativos à existência de diversos equívocos no levantamento fiscal, bem como a documentação apresentada, a Célula de Julgamento de 1ª Instância, antes de qualquer julgamento de mérito, entendeu por bem converter o curso do processo em perícia, cuja conclusão foi a seguinte:

“Após a alteração dos estoques inicial e final em todos os itens apontados pela autuada emitimos no sistema SAME um novo relatório de Omissão de Compra Diário e verificamos que a omissão de entradas diárias para mercadorias regime substituição tributária (tipo 2) em 2005 totalizou o montante de R\$ 388.105,53 (trezentos e oitenta e oito mil, cento e cinco reais e cinquenta e três centavos).”

Em razão do disposto no laudo pericial, o Auto de Infração foi julgado PARCIAL PROCEDENTE pela 1ª Instância Administrativa, em virtude dos ajustes efetuados no crédito tributário, restando assim ementada a decisão:

EMENTA: OMISSÃO DE ENTRADAS. O contribuinte adquiriu mercadorias, sujeitas à substituição tributária, sem documentos fiscais. Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoque – SAME. Confronto diário. Exercício 2005. Realização de Perícia. Refeito o levantamento este aponta uma omissão em valor inferior ao lançamento. Redução do crédito tributário. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REEXAME NECESSÁRIO.

O contribuinte devidamente cientificado da decisão de Primeira Instância não apresentou nenhuma contestação recursal.

Tendo em vista que a decisão singular contraria em parte a Fazenda Pública Estadual, o processo foi encaminhado à 2ª Instância para análise do Reexame Necessário, conforme previsão do art. 104, § 2º da Lei nº 15.614/14.

Ao apreciar o feito, a Assessoria Tributária apresentou parecer por meio do qual opinou pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do feito fiscal, em conformidade com o entendimento da decisão singular.

É o relatório.

## VOTO

Conforme se infere da análise dos presentes autos, o processo trata-se de um auto de infração lavrado sob o fundamento de que ocorreu omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária detectada através do confronto diário de entradas e saídas efetuado por meio do Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoque – SAME, referente ao exercício de 2005.

Em nível de preliminares, o impugnante argui a nulidade do auto de infração em virtude do Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoques (SAME) apresentar graves falhas e distorções, não conferindo a mínima e indispensável segurança ao contribuinte.

Contudo, o SAME tem por objetivo apurar entradas/saídas/estoques de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, mediante os inventários apresentados pelo próprio contribuinte e pela utilização de informações dos arquivos eletrônicos da empresa.

O levantamento quantitativo, considerando-se entradas e saídas de mercadorias, bem como estoques inicial e final, é uma técnica que permite verificar a existência de irregularidades tributárias tais como saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apura o movimento real tributável realizado pelos contribuintes em determinado período e a metodologia adotada pelo autuante quando do desenvolvimento da ação fiscal foi a movimentação de entradas e saídas, alterando a quantidade do estoque, mostrando a diferença apurada.

O referido programa faz uma análise por "produto" e de forma "diária", gerando alguns relatórios que servirão de base para cálculo do ICMS e multa do Auto de Infração, dentre eles o "Relatório de Omissões de Compra Dentro do Período" no qual se vê o resultado final do Levantamento Quantitativo das mercadorias, onde estão discriminados por produto os valores "diários" de Entradas Desacobertadas.

Tendo em vista que o método de fiscalização adotado pela autoridade fiscal está em consonância com as disposições legais retro citadas e que o resultado do levantamento indica a aquisição de mercadorias sem notas fiscais, por conseguinte entendeu-se pelo descumprimento do artigo 139, do Decreto 24.569/97:

“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.”.

O curso do processo foi convertido em Perícia (fls. 395/396), sendo feito o totalizador considerando os argumentos da defendente o qual indicou um

valor a menor da omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme Laudo Pericial (fls. 397/401).

Após a elaboração pelo Perito do novo "Relatório de Omissões de Compra Dentro do Período", anexo às fls. 428/457, ficou demonstrado que a omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária importa em R\$ 388.105,53, valor este inferior à base de cálculo utilizada no lançamento, restando reduzido o crédito tributário.

Desse modo, as questões levantadas pelo contribuinte foram consideradas por ocasião do trabalho pericial, providência esta que sanou as irregularidades apontadas, devendo ser rejeitada a nulidade em virtude de inconsistências no levantamento fiscal.

Ademais, não há que se falar em nulidade do auto de infração em razão de manifesto erro de enquadramento o que caracterizaria abuso de poder, tendo em vista que constatado o ilícito cabe à autoridade fiscal efetuar a devida retificação da penalidade, com fundamento no art. 84, § 7º da Lei nº 15.614/2014 do CONAT:

“Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.

(...)

§ 7º Estando o processo administrativo-tributário em fase de julgamento, a ausência ou o erro na indicação dos dispositivos legais e regulamentares infringidos e dos que cominem a respectiva penalidade, constantes do auto de infração, serão corrigidos pela autoridade julgadora, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não ensejando a declaração de nulidade do lançamento, quando a infração estiver devidamente determinada.

Por isso, ante o cometimento da infração de aquisição de mercadoria sem documento fiscal, a conduta tipificou-se no art. 123, III, a da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, como fez, corretamente, a autoridade fiscal.

Já quanto à alegação que o valor da multa aplicada viola o princípio da vedação ao confisco, diga-se que a penalidade tributária é matéria de reserva legal, e a atividade de lançamento é vinculada à lei, não podendo o aplicador na existência de penalidade específica aplicar outra diversa, já que a multa tem como função inibir o cometimento de infração tributária por parte do contribuinte.

Embora a multa aplicada pelo agente do Estado possa parecer confiscatória ao contribuinte, o fato é que a mesma está sendo exigida com esteio na Lei Estadual - 12.670/96 e não cabe à autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade. É o que determina o § 2º do art. 48 da Lei 15.614/2014:

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.

Em consonância, verifica-se na Súmula nº 11 do CONAT que é pacífico o entendimento de que não é competência dos Órgãos de Julgamento do Contencioso Administrativo Tributário afastar multa aplicada em auto de infração sob o fundamento de apresentar natureza confiscatória, senão 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.

PRECEDENTES: 1ª Câmara: Resoluções Nºs: 075/2019, 034/2020 2ª Câmara: Resoluções Nºs: 079/2019, 029/2020 3ª Câmara: Resoluções Nºs: 029/2019, 075/2020 4ª Câmara: Resoluções Nºs: 057/2019, 046/2020

Destarte, diante de tudo que dos autos consta, entendo pela manutenção da decisão de 1ª Instância, decidindo pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, com base nos valores apontados em laudo pericial.

### **DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO**

<b>Período</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>ICMS</b>	<b>Multa</b>	<b>Total</b>
jan/05	294.629,51	50.087,02	88.388,85	138.475,87
fev/05	2.821,20	479,60	846,36	1.325,96
mar/05	13.767,83	2.340,53	4.130,35	6.470,88

abr/05	10.760,75	1.829,33	3.228,23	5.057,55
mai/05	10.980,48	1.866,68	3.294,14	5.160,83
jun/05	8.616,48	1.464,80	2.584,94	4.049,75
jul/05	883,58	150,21	265,07	415,28
ago/05	27.958,01	4.752,86	8.387,40	13.140,26
set/05	775,60	131,85	232,68	364,53
out/05	958,20	162,89	287,46	450,35
nov/05	15.404,86	2.618,83	4.621,46	7.240,28
dez/05	549,03	93,34	164,71	258,04
<b>Total</b>	<b>388.105,53</b>	<b>65.977,94</b>	<b>116.431,66</b>	<b>182.409,60</b>

## DECISÃO

**Recorrente:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

**Recorridos:** CEARÁ DIESEL S/A.

**Decisão:** A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do reexame necessário interposto, resolve preliminarmente em relação às nulidades arguidas pela recorrente: 1) Nulidade por equívocos no levantamento fiscal. Afastada, por unanimidade, em virtude do entendimento de que os equívocos foram sanados por meio de perícia. 2) Nulidade por erro na penalidade apontada no auto de infração. Afastada, por unanimidade de votos, em razão de ser possível a retificação da penalidade apontada, com fundamento no art. 84, § 7º da Lei 15.614/2014 do CONAT. 3) Alegação de multa confiscatória. Afastada, por unanimidade de votos, por não ser possível ao CONAT afastar legislação vigente, conforme art. 48, § 2º da LEI 15.614/2014 e Súmula 11 do Conat. No mérito, resolve, de forma unânime, negar provimento ao reexame necessário, para confirmar a decisão proferida no julgamento de 1ª instância, julgando PARCIAL PROCEDENTE o auto de infração, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Presentes à Sessão as Conselheiras, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquades de Lima, e os conselheiros Almir Almeida Cardoso Júnior, Thyago da Silva Bezerra, Francisco Wellington Ávila Pereira e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Matheus Viana Neto. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Evaneide Duarte Vieira.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de agosto de 2022.

Matheus Fernandes Menezes  
**CONSELHEIRO RELATOR**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
Ciente em: