



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

**RESOLUÇÃO Nº. 157/2021**

**25ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 19 DE MAIO DE 2021 – 13h 30 min.**

**PROCESSO Nº: 1/6453/2018**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2018.14992**

**RECORRENTE: LOJAS AMERICANAS S/A**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA**

**EMENTA:** Aquisição de mercadorias desacobertas de documento fiscal em operações sujeitas à substituição tributária, constatada por meio de levantamento físico de estoque. 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, com 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, vigente à época do fato gerador. 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, divergindo nos fundamentos com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado nos autos pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** OMISSÃO DE ENTRADAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - TRIBUTAÇÃO NORMAL – REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE – PROCEDENTE

**RELATÓRIO:**

Na peça basilar em exame, a autoridade fiscal relata que o contribuinte omitiu entradas de mercadorias no período de janeiro a dezembro de 2015, conforme levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, que se submetem à sistemática de substituição tributária, no montante de R\$ 5.864.019,04 (Cinco milhões, oitocentos e sessenta e quatro mil, dezenove reais e quatro centavos).

Nos campos específicos lança o valor de R\$ 996.883,23 (Novecentos e noventa e seis mil, oitocentos e oitenta e três reais e vinte e três centavos) a título de ICMS e o valor de R\$ 1.759.205,71 (Um milhão, setecentos e cinquenta e nove mil, duzentos e cinco reais e setenta e um centavos), a título de MULTA, por ter o contribuinte infringido ao art. 127 do Decreto nº 24.569/97, consoante penalidade inserta no art. 123, III, “s” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

O agente fiscal esclarece nas Informações Complementares que o procedimento de fiscalização se deu por meio de levantamento totalizador quantitativo de estoque, no qual o auditor realiza um cruzamento de todas as entradas e saídas por item, com inventários registrados, com a seguinte preposição:

1. Aquisição desacompanhada de documento fiscal: Estoque inicial + Entradas < Saídas + Estoque Final;
2. Venda desacompanhada de documento fiscal: Estoque Inicial + Entradas > Saídas + Estoque Final

Esclarece que foram lavrados 02 (dois) autos de infração separados em relação à entrada desacompanhada de documento fiscal, conforme sistemática de tributação (normal e substituição tributária).

Também informa que a empresa utilizava no SPED para um mesmo produto, mais de um código, fazendo-se necessário unificar a movimentação desses produtos compreendendo ser o mesmo produto, observando a sua descrição, procedimento que beneficia o contribuinte.

Em Primeira Instância (fls. 21/31), a autuada se defende da acusação fiscal, alegando a impossibilidade de inclusão dos diretores como responsáveis solidários, sem atendimento dos requisitos estabelecidos no art. 135 do CTN.

No mérito, argumenta que há diversas inconsistências na autuação fiscal, que deixou de considerar vários aspectos operacionais da impugnante, com interferência direta na quantificação dos estoques, como vendas com erros de códigos com produtos de grande semelhança, medida de unidade indicada na nota fiscal de entrada, problemas de cronologia na alimentação dos sistemas informatizados.

Cita alguns eventos que justificam prováveis distorções nos estoques, afirmando que a conduta adotada pela impugnante na apuração de seu estoque é correta, uma vez que o resultado das operações sempre se harmoniza com a contagem física do estoque, de forma que as sobras apuradas sempre são contabilmente registradas pela empresa (contas nº 11310120 e 11310010).

No julgamento singular (fls. 57/59), a autoridade julgadora se contrapõe ao pedido de exclusão dos sócios como responsáveis solidários, sob o fundamento de que a relação jurídica se deu com a pessoa jurídica, sujeito passivo da autuação e que somente após a conclusão definitiva do julgamento administrativo é que será verificado a concretização ou não das condições previstas nos artigos 128, 134, VII, 135, 137 do Código Tributário Nacional – CTN, competência alheia ao julgador administrativo.

Decide pela PROCEDÊNCIA da autuação, sob o fundamento de que a impugnante teve tempo suficiente para corrigir os supostos eventos mencionados na defesa. Entretanto, não trouxe aos autos elementos suficientes 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.

Indefere o pedido de perícia, visto que a impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação de erro no levantamento, nem mesmo por amostragem, para justificar a sua real necessidade.

O sujeito passivo interpõe Recurso Ordinário na forma de legislação processual (fls. 82/90), inicialmente tratando da tempestividade e sintetizando os fatos, para em seguida apresentar suas razões, na mesma linha da impugnação:

1. Mostra-se insatisfeito com o entendimento proferido pela julgadora monocrática em relação à exclusão dos diretores do polo passivo por ilegitimidade passiva, face a ausência de qualquer indício das hipóteses previstas no art. 135 do CTN;
2. Inexistência de aquisição de mercadorias desacobertadas de documento fiscal, uma vez que mantém um sistema de controle de estoques preciso e eficiente, parametrizado para identificar e interpretar as vicissitudes existentes;
3. São vários os acontecimentos no dia a dia que interferem diretamente na quantificação dos estoques: venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como tintas de cabelo e esmaltes de vários tipos e cores, problemas de cronologia do sistema informatizado;
4. O estabelecimento sede localizado no Rio de Janeiro avalia as diferenças de estoques por meio de relatório gerencial extraído do SAP, acertando o estoque a partir da geração dos movimentos 701 – de sobra de mercadorias e 702- de perda de mercadorias, com o lançamento em contrapartida nas contas contábeis apropriadas, a saber, de estoque (11310010) e a de perdas (11310120);
5. Ao contrário do entendimento exposto pela decisão recorrida, tais ajustes de inventário e sobras contábeis foram apuradas no mesmo período indicado pela fiscalização, fato que pode ser comprovado pela simples análise da documentação acostada;
6. Ainda que existisse qualquer entrada sem nota fiscal, a saída tributada geraria pagamento de imposto, não havendo assim prejuízo ao Erário;
7. Violação ao princípio da vedação da tributação com efeito de confisco, resguardado pelo artigo 150, inciso IV, da CF/88, ao aplicar multa substancialmente superior ao próprio tributo supostamente devido.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Ordinário, com o cancelamento do lançamento fiscal, face à desconsideração da peculiaridade do controle de estoque da Recorrente, em ofensa aos princípios do devido processo legal e da busca da verdade material. Reitera o pedido de análise pericial técnica, a fim de comprovar os argumentos de fato e de direito, anexando documentos às fls. 74/91.

No Parecer nº 327/2020 (fls. 113/115), o Assessor Processual Tributário considera desnecessário o pedido de exclusão dos diretores do polo passivo, ressaltando que os mesmos sequer foram intimados para se manifestarem nos autos e de igual modo não lhes foram imputados nenhuma conduta ilícita das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. Destaca que o julgador não pode afastar a aplicação de norma sob fundamento de caráter confiscatório por falta de competência administrativa, consoante prevê o § 2º, incisos I, II e III do art.48 da Lei nº 15.614/2014. Considera inócuo os argumentos da Recorrente de que a diferença de estoque provém de eventos ou erros de controles administrativos, sem os respectivos documentos comprobatórios. Sugere o indeferimento do pedido de perícia, por se apresentar genérico e sem qualquer fundamento que justifique a sua realização. Conclui pela PROCEDÊNCIA do lançamento fiscal, pois não há dúvidas de que o contribuinte omitiu entradas sujeitas à substituição tributária,

fato que configura infração ao artigo 139 do Decreto nº 24.569/97, ensejando aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

É o RELATÓRIO.

#### **VOTO DA RELATORA:**

A presente demanda decorre da apreciação de Recurso Ordinário interposto contra decisão de Primeira Instância que julgou PROCEDENTE o lançamento fiscal, baseado em levantamento quantitativo de estoques, no qual indica que foram omitidas entradas de mercadorias sujeitas à sistemática de substituição tributária.

Em primeiro plano, o sujeito passivo da autuação, pessoa jurídica, afirma que há flagrante ilegitimidade passiva dos diretores arrolados no auto de infração, mostrando-se ausente de fundamentação legal e de comprovação de que praticaram as condutas descritas no art. 135 do CTN.

Por ocasião dos debates, o Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl suscitou de ofício o não conhecimento do Recurso, na parte em que é requerida a ilegitimidade passiva dos diretores, uma vez que a Recorrente na condição de pessoa jurídica não pode defender o interesse dos diretores/sócios (pessoa física).

Entretanto, esta Conselheira Relatora firma entendimento divergente, decidindo pelo Conhecimento do Recurso Ordinário, pois o fato do pedido não ter sido formulado pelos diretores não seria motivo de torná-lo inválido ainda que parcialmente.

Oportuno ressaltar que o Recurso Ordinário foi interposto tempestivamente pelo sujeito passivo da autuação, atendo os pressupostos legais, produzindo assim os efeitos pertinentes em relação às matérias de competência do julgador administrativo. Seguindo nessa linha, o Presidente da Câmara Dr. José Augusto Teixeira, vota pelo Conhecimento do Recurso Ordinário, por voto de desempate.

Em apreciação ao pedido de ilegitimidade passiva dos diretores, decide-se por não acatá-lo, sob a mesma premissa do julgamento singular, uma vez que a análise da responsabilidade tributária dos diretores é matéria de competência da Procuradoria Geral do Estado, na fase em que o crédito tributário estiver definitivamente constituído e inscrito na Dívida Ativa do Estado do Ceará.

Calha frisar que, na data do lançamento fiscal não havia norma processual relacionada à formalização do processo para caracterização das condutas descritas no art. 135 do CTN.

Por tais razões, resta indubitável que o sujeito passivo da autuação é a pessoa jurídica, cabendo ao julgador administrativo a análise das formalidades inerentes ao processo administrativo tributário e dos elementos necessários para caracterização do ilícito fiscal, na forma da legislação processual vigente.

Outrossim, não há previsão legal que autorize o julgador administrativo atestar ou não a responsabilidade dos diretores indicados nas Informações Complementares do auto de infração, consoante requer a autuada.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa aplicada, afastada por unanimidade, por entender que este Contencioso não tem competência de afastar norma legal por inconstitucionalidade, conforme determina o art. 48, §2º da Lei nº15.614/2014, de acordo com o Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

No mérito, mostra-se descabida a linha de argumentação da Recorrente, quando se verifica que a autuação se deu com base no levantamento analítico de estoque, 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) superiores às entradas (compras + estoque inicial), caberia a Recorrente justificar essa diferença com base em documentos fiscais de entrada ou estoque inicial que não foram considerados pela fiscalização, com provas hábeis para descaracterizar o ilícito fiscal de omissão de entradas.

É certo que a Recorrente busca descaracterizar a infração, alegando a ocorrência de alguns eventos que são corriqueiros ou comuns na atividade de uma empresa varejista de grande porte, inclusive, apresentando relatórios e documentos de controle interno do sistema informatizado da empresa. Afirma ainda que as distorções constatadas nos seus estoques são regularizadas por meio de ajustes contábeis.

Nesse ponto, não cabe maiores discussões, mas tão somente ratificar os fundamentos do julgamento de Primeira Instância e do Parecer nº 328/2020 da Assessoria Processual Tributária, visto que a Recorrente não apresentou documentação hábil para desconfigurar o ilícito fiscal de adquirir mercadorias sem documento fiscal, que exige como contraprova os documentos fiscais que acobertam a diferença indicada no levantamento físico de estoque.

Oportuno observar que um registro contábil não tem eficácia quando se baseia apenas em documento de controle interno, como também a Recorrente não trouxe nenhum indicativo de erros no levantamento fiscal ou apresentação de novo levantamento com evidências e justificativas das diferenças indicadas, acompanhadas de elementos de prova que sustentem as alegações feitas.

Face a fragilidade dos argumentos expostos para justificar o pedido de perícia, resta ratificar o seu indeferimento, nos termos do julgamento singular e do Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, com amparo No art. 97, I e III da Lei nº 15.614/2014.

Desse modo, não subsiste dúvidas de que a fiscalização produziu provas hábeis que apontam uma diferença entre a quantidade de mercadorias declaradas pelo contribuinte na Escrituração Fiscal Digital – EFD e a apurada pelo agente fiscal, com base nas notas fiscais de entradas, saídas e inventários, elementos suficientes para configurar a infração de omissão de entradas, sujeitando o contribuinte à sanção prevista na legislação tributária.

Calha registrar que, as mercadorias indicadas no levantamento fiscal se submetem à sistemática de substituição tributária na entrada, de forma que, o ICMS deixou de ser recolhido por ocasião da entrada da mercadoria, fato que levou o agente fiscal a lançar o ICMS no auto de infração em análise.

No entanto, o lançamento fiscal se deu em 25 de setembro de 2018, reportando aos fatos geradores ocorridos no exercício 2015, com indicação da penalidade inserta no 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 ao período da infração.

Entretanto, equivocou-se o agente fiscal na indicação do dispositivo sancionador, posto que a redação anterior do 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”, constatado em levantamento quantitativo de estoque, subsume-se perfeitamente às hipóteses descritas no citado dispositivo legal, “receber” ou “estocar sem documentação fiscal”,

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%).

Ademais, 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, consoante 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.”*

Diante das razões expendidas, o crédito tributário deve ser composto, na forma lançada na peça basilar, discordando-se do julgamento de Primeira Instância e do Parecer da Assessoria Processual Tributária, apenas no tocante a redação do dispositivo sancionador, que deve ser a vigente a época do fato gerador, qual seja, a inserta no art. 123, III, a” da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 13.418/2003, 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 a dezembro/2015

BASE DE CÁLCULO = R\$ 5.864.019,04

ICMS = R\$ 996.883,23

MULTA = R\$ 1.759.205,71

TOTAL= R\$ 122.520,92

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é RECORRENTE RECORRENTE: LOJAS AMERICANAS S/A e RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA 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, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, Robério Fontenele de Carvalho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Presente à sessão o Assessor Processual Tributário Dr. José Sidney Valente Lima, por ausência justificada do Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Evaneide Duarte Vieira.

**DECISÃO:**

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve: 1) Quanto ao não conhecimento de parte do recurso, em especial a ilegitimidade passiva da pessoa jurídica em requerer a exclusão do polo passivo dos sócios (pessoas físicas) arguida de ofício pelo Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl, resolve por voto de desempate da presidência conhecer do recurso sobre a respectiva alegação. Votaram pelo conhecimento os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Francisco Alexandre dos Santos Linhares e Robério Fontenele de Carvalho e pelo não conhecimento do recurso os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares e Francileite Cavalcante Furtado Remígio; 2) Vencido pelo conhecimento do recurso, passa a decidir: Quanto a solicitação de exclusão do polo passivo dos sócios da empresa por ilegitimidade passiva, nos termos do art. 134 do CTN arguida pela recorrente, foi afastada por unanimidade, porém com fundamentos diferentes. A conselheira Ivete Maurício de Lima, manifestou-se pelo afastamento da ilegitimidade passiva dos sócios, entendendo que a análise da responsabilidade solidária se dará em momento posterior, ou seja, por ocasião da execução fiscal, acompanharam o mesmo entendimento da relatora os Conselheiros Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares e Francileite Cavalcante Furtado Remígio. Os Conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares e Robério Fontenele de Carvalho, votaram também pelo afastamento, porém com os mesmos fundamentos do parecer: "...quanto a exclusão dos diretores do polo passivo da obrigação tributária, esclarecemos que os mesmos não figuram como corresponsáveis no presente lançamento fiscal, visto que a autuação se dera tão somente em relação a entidade, pessoa jurídica. Ressalto ainda que os diretores se quer foram intimados para se manifestarem nos autos e de igual modo não lhes foram imputados nenhuma conduta ilícita das hipóteses previstas no art. 135, do CTN, razão pela qual o pedido se revela desnecessário." 3) Quanto a solicitação de perícia, afastado por decisão

unânime nos termos do art. 97, I e III da Lei nº 15.614/2014 e Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária e do julgamento singular. O Conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, votou pelo afastamento, porém somente com fundamento art. 97, I da Lei nº 15.614/2014. 4) Quanto a arguição do caráter confiscatório da multa aplicada, afastada por unanimidade, por entender que este Contencioso não tem competência de afastar norma legal por inconstitucionalidade, conforme determina o art. 48, §2º da Lei nº15.614/2014, de acordo com o Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 5) No mérito, decide por unanimidade de votos, negar provimento para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar **PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, porém com o reenquadramento da penalidade para o previsto no artigo 123, inciso III, alínea "a" da Lei nº12.670/96, com a redação dada pela Lei nº 13.418/2013, divergindo somente os fundamentos da penalidade aplicada com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado nos autos pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão, acompanhando o julgamento, o representante legal da parte, a advogada Dra. Jaqueline Sanches.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 19 de julho de 2021.

IVETE  
MAURICIO DE  
LIMA:48652075  
387  
Ivete Maurício de Lima  
Conselheira relatora

Assinado de forma  
digital por IVETE  
MAURICIO DE  
LIMA:48652075387  
Dados: 2021.07.21  
11:47:29 -03'00'

RAFAEL LESSA  
COSTA  
BARBOZA

Assinado de forma digital  
por RAFAEL LESSA COSTA  
BARBOZA  
Dados: 2021.07.28  
12:35:26 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza  
Procurador do Estado  
Ciência em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:2241399  
5315

Assinado de forma digital por  
JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2021.07.27 16:23:23  
-03'00'

José Augusto Teixeira  
Presidente