

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO n° 171/2022

28ª (VIGÉSSIMA OITAVA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA EM 25/08/2022

PROCESSO Nº: 1/3729/2016 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/ 201618733-3

RECORRENTE: **ORVED & BROCK INDÚSTRIA DE MÁQUINAS A VÁCUO LTDA.**

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: ICMS - **OMISSÃO DE ENTRADAS**. Exercício 2011. Decisão de NULIDADE do auto de infração. Vício formal, metodologia utilizada mostra-se falha, pois não considerou o processo industrial da empresa no Levantamento Quantitativo de Estoque, não verificou produtos acabados e intermediários produzidos no interior do estabelecimento e, também, por não constar identificação do responsável pelas informações contidas na planilha classificatória de produtos que serviu de base ao levantamento fiscal (fls. 12 a 18). **Recurso Ordinário conhecido e provido**, por unanimidade de votos, no sentido de reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância para **NULIDADE** do lançamento, contrário ao Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado. **Fundamentação legal:** art. 260, V e 271 do Decreto nº 24.569/97; art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018 e art. 83, caput, da Lei n° 15.614/2014.

PALAVRAS-CHAVES: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. INDUSTRIA ESTOQUE. PRODUTOS ELABORADOS.

RELATÓRIO :

O auto de infração relata que o sujeito passivo adquiriu mercadorias sem nota fiscal, no montante de R\$ 69.881,13, referente a operações realizadas no exercício de 2011. Na Informação Complementar consta que foi realizado o Levantamento Quantitativo de Estoque com dados contidos no arquivo DIEF, consideradas as entradas e saídas de mercadorias de produtos destinados à comercialização, bem como os inventários de mercadorias e produtos em 31.12.2010 e 31.12.2011 (anexos), obtidos dos bancos de dados da SEFAZ, em arquivos enviados pelo contribuinte.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Os dispositivos infringidos citados foram art. 139 do RICMS, com penalidade do art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/2017, redundando em multa tributária de R\$ 20.964,34, correspondente a 30% do valor omitido levantado.

De acordo com o agente fiscal a empresa foi intimada a *classificar os itens mercadorias "entre matéria-prima adquirida ou matéria-prima produzida ou beneficiada na empresa, material de embalagem ou produto acabado"*, conforme planilha de nome "Orved Brock — Listagem Classificada (anexa)", que serviu de base para o levantamento quantitativo aqui em questão.

O agente fiscal anexou CD-ROM com os seguintes arquivos: "Entradas itens", "saídas itens", "inventários (2010 e 2011)", "DIEF 2011", planilha totalizadora denominada de "Oved e Brock – Listagem Classificada".

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 23), na qual requer nulidade por preterição de garantias processuais constitucionais, pois a omissão de entradas só poderia ser deduzida caso fossem consideradas todas as notas fiscais do Exercício Fechado de 2011. Afirma que o Levantamento Quantitativo de Estoques — LQE não contemplou as movimentações de itens documentadas por notas fiscais eletrônicas. No mérito, alega ocorrência de erro material durante o processo fiscalizatório e anexa notas fiscais que acobertaram as entradas dos itens tidos como omissos no LQE, além dos inventários inicial e final de 2011.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela PROCEDENCIA do lançamento. Afastou a preliminar de nulidade por supostos erros materiais, considerou adequada a metodologia de levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria adquirida, com uso da fórmula do "Custo da Mercadoria Vendida — CMV" (sic). Sobre a tese de que foram desconsideradas operações de entradas documentadas por notas fiscais eletrônicas, entendeu que não restou demonstradas *nos autos o aporte de 37 DANFES, pretensamente excluídos do LQE, o que de plano é afastado pela planilha de "Entradas 2011", gravada no arquivo eletrônico dos autos, às fls. 21*. No mérito, entendeu que o sujeito passivo omitiu saídas em 2011.

A autuada interpôs **Recurso Ordinário** (fls.169-171) com os seguintes argumentos:

- Afirma que o fiscal se preocupou apenas com as notas fiscais "manuais", não considerou as notas eletrônicas que conferem os exatos itens alegados na referida planilha, conforme Termo de Início da Fiscalização e planilha em anexo;
- Apresentou notas fiscais eletrônicas das entradas dos itens indicados como omissos pelo fiscal, inclusive de importação como prova técnica de que não omitiu nenhuma entrada, apresenta os inventários de 31/12/2010 e 31/12/2011 para que seja refeito de forma correta o fluxo de movimentação física dos itens;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

- No Temo de Intimação afirma que o agente não solicitou ao contribuinte os documentos fiscais necessários, existindo dubiedade dos dados acusatórios da ação fiscal que gerou distorção da realidade, ocasionando o denominado erro de fato, o que enseja nulidade em face do cerceamento do direito de defesa.

Em aditivo apresentado dia 21/05/2019 (fl. 174), a recorrente apresentou aditivo ao Recurso Ordinário, no qual acrescentou novos pedidos:

1. Requer a realização de uma perícia;
2. Requerer a SUSTENTACAO ORAL para apresentar de forma técnica e transparente os motivos esclarecedores objeto da defesa.

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o recurso ordinário, negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração (fls. 176-181).

Em 13/12/2019, 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, afastou a nulidade suscitada de ofício, considerou que o contribuinte não estava obrigado ao envio da EFD no exercício fiscalizado e, no mérito decidiu pela procedência do lançamento. A referida decisão transitou em julgado e gerou a CDA nº 2022000016053.

Consta no processo às fls. 195, Parecer nº 2265 2022 emitido pela Procuradoria Geral do Estado determinando a extinção da dívida inscrita e o retorno do auto de infração ao CONAT, conforme solicitado pela autuada, por não ter sido oportunizado o direito de sustentação oral do recurso interposto, com afronta do Princípio do Devido Processo Legal (Ampla Defesa).

Em 11 de julho de 2022, o CONAT prestou esclarecimentos à Procuradoria Geral do Estado, em resposta ao Ofício PGE PRODAT nº 772 2022, no qual reconheceu o equívoco de não ter sido a parte intimada para SUSTENTAÇÃO ORAL no julgamento realizado pela 2ª Instância, apesar de ter requerido no ADITIVO do Recurso Ordinário (fls.174), ao final o Presidente do Conat solicita a extinção da CDA nº 2022000016053 e o “retorno do processo ao Contencioso Administrativo Tributário - CONAT, para que seja dado prosseguimento ao trâmite processual”.(fl. 200)

Em síntese é o relatório.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

VOTO DA RELATORA:

Preliminarmente, destaco que o sujeito passivo estava obrigado a EFD somente a partir de 01/01/2012, por isso o agente fiscal utilizou informações obtidas dos arquivos DIEF para fiscalizar o exercício de 2011.

A empresa foi autuada por receber mercadorias sem nota fiscal, fato identificado por meio de Levantamento Quantitativo de Estoque, que considerou “omissão de entradas” o resultado da equação $(EI+CO = S+ EF)$ cuja apuração partiu do estoque inicial (EI) declarado pela empresa na DIEF, somado às aquisições (CO) subtraídas às saídas (S) registradas com notas fiscais, somadas ao estoque final (EF), conforme planilha fiscal em anexo (fls. 19-20).

Cumprir observar que a recorrente é cadastrada com o CNAE 2829199 - Fabricação de outras máquinas e equipamentos de uso geral e, para exercer sua atividade industrial adquire matéria-prima necessária para produzir componentes e montar diversos tipos de máquinas, conforme catálogo apresentado em sustentação oral (fl.205).

O agente fiscal reconheceu a atividade industrial da autuada, declarou não ter considerado o processo produtivo da empresa porque *todos os itens foram classificados pelo contribuinte, como matérias-primas adquiridas para utilização direta nos produtos por ele fabricados*, ao que concluiu: *“não sofreram qualquer tipo de beneficiamento que lhes alterasse a sua constituição inicial antes de serem agregados ao produto final”*, conforme relato da Informação Complementar:

“As mercadorias e ou matérias-primas arroladas no levantamento de estoque em questão foram aquelas que apresentaram omissões evidentes de entradas, sem a necessidade de adentrarmos na discussão das proporções que as mesmas entraram nas composições dos produtos gerados pelo contribuinte aqui fiscalizado”. (..)

“Temos a informar que todos os itens / mercadorias levados em consideração para a lavratura do auto de infração nº 2016.18733, aqui explicitado, foram classificados pelo contribuinte, na planilha acima citada, como matérias-primas adquiridas para utilização direta nos produtos por ele fabricados, ou seja, os citados itens não sofreram qualquer tipo de beneficiamento que lhes alterasse a sua constituição inicial antes de serem agregados ao produto final”.

Ocorre que nem todos os produtos classificados como *“matérias-primas adquiridas”* ingressaram no estabelecimento como “produtos acabados”, nem todos foram adquiridos de terceiros, alguns foram transformados em componentes de máquinas no interior da própria empresa, resultando em estoque de produtos elaborados e semi-elaborados em cada exercício, cujas entradas não foram consideradas dentro do processo produtivo da empresa.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Durante a sessão de julgamento, a recorrente identificou dentre os produtos arrolados na planilha totalizadora, produtos resultantes do processo produtivo da empresa, os quais não foram adquiridos de terceiros como “produtos acabados”, mas, sim elaborados a partir de outras matérias-primas adquiridas, no mercado nacional ou internacional, para compor o produto intermediário e, somente depois serem aplicados na produção de máquinas, ao que cita como exemplo: **gabinete inox e placa eletrônica**.

No caso do item da GABINETE INOX, a empresa nega adquiri-lo como produto acabado, afirma que compra “chapa de aço” para produzi-lo no interior do estabelecimento e, depois o utiliza como componente das máquinas produzidas. Tal fato justifica a inexistência de notas fiscais de entradas e saídas do citado produto na planilha totalizadora, cuja diferença apurada resulta apenas dos quantitativos registrados nos inventários de 2010 e 2011.

No caso do item **placa eletrônica**, a recorrente afirma comprar seus componentes para montá-la dentro da fábrica e, depois a utiliza como componente de máquinas produzidas, nega a aquisição de placas prontas por meio de notas fiscais de terceiros, não podendo tal item constar no levantamento como produto acabado.

Os fatos relatados geram dúvidas quanto as diferenças apuradas, não há certeza de que elas representam aquisição de mercadorias sem nota fiscal (omissão de entradas) ou se decorrem de inconsistências geradas pela ausência de análise do processo produtivo da empresa e do Livro de Controle da Produção e Estoque.

No Livro de Controle da Produção e Estoque constam documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e à montagem realizada pelo próprio estabelecimento com uso de matéria-prima e produto intermediário adquiridos, conforme art. 260, V e 271 do Decreto nº 24.569/97:

Art. 271. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, Anexo XXXV, destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos **documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção, bem como às quantidades referentes aos estoques de mercadorias.**

VI - colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção- No próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;

VII - colunas sob o título "Saídas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização no próprio estabelecimento, e, em se tratando de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, do produto industrializado no próprio estabelecimento;

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Não consta nos autos que o fiscal tenha considerado os dados do *Livro de Registro de Controle de Produção e Estoque*, pois seu levantamento teve por base a planilha classificatória de produtos supostamente preenchida pela empresa, que separava os itens em: matéria prima adquirida e produzida na ORVED, material de embalagem e produto acabado, conforme solicitado no Termo de Intimação nº 2016.11696 e anexado às fls.14- 18.

Sobre a planilha classificatória dos produtos utilizada como base para o levantamento fiscal (fl. 14- 18), observo que ela não foi assinada e, nem consta identificação de qual funcionário ou responsável pela empresa teria efetuado tais classificações, o que autoriza a empresa contestar a classificação dos produtos como “matéria prima adquirida”, indicando-os como produtos intermediários resultantes do processo produtivo da empresa.

Considerado que o estabelecimento fiscalizado exerce atividade de indústria e, não de comércio, adquire produtos com diferentes códigos para produzir componentes, que são submetidos a processo de *beneficiamento ou de montagem* que alteravam a sua constituição inicial antes de compor o produto final (máquinas).

Considerado que o levantamento quantitativo de mercadorias tem por objetivo apurar entradas e/ou saídas de produtos sem nota fiscal a partir de análise de documentos e livros fiscais (físicos ou digitais), devendo tal metodologia incluir notas fiscais emitidas e/ou recebidas que representem a real movimentação de entrada e saída física do estabelecimento.

Entendo que o método utilizado não se adequa a atividade industrial exercida pela autuada, mostrou-se falho quando desconsiderou os produtos intermediários resultantes do processo produtivo da autuada, tratando-os como acabados com base em documento não assinado por responsável pela empresa e, sem qualquer identificação da pessoa que classificou os produtos listados como matéria-prima.

Considerando a inadequação do método utilizado em estabelecimento industrial, conclui-se pela impossibilidade de análise do mérito e pela ocorrência de prejuízo ao direito de defesa, motivo pela qual voto pela nulidade do lançamento, nos termos do art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018 e art. 83, caput, da Lei nº 15.614/2014:

Art. 55. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa qualquer circunstância que inviabilize o direito ao contraditório e a ampla defesa do autuado.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados *por autoridade incompetente ou impedida*, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora (Lei n.º 15.614/14)

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe provimento para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância para **NULIDADE** do lançamento, em função de falhas identificadas no levantamento fiscal que impedem inferir certeza e liquidez ao crédito tributário, gerando prejuízo ao contraditório e a ampla defesa do contribuinte.

É como voto.

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente: ORVED & BROCK INDÚSTRIA DE MÁQUINAS À VÁCUO LTDA e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

O presidente da 4ª Câmara suscitou questão de ordem reconhecendo que a Informação constante à folha 200 dos autos, emitida pelo Presidente do CONAT, equivale a um Chamamento do Feito à Ordem com a declaração da nulidade do julgamento realizado pela 4ª Câmara em 13/12/2019 pela patente violação do direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório.

Os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários RESOLVEM, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, para acatar preliminar de nulidade suscitada de ofício pela Conselheira Relatora por vício formal no levantamento fiscal: por unanimidade de votos e, julgar NULO o auto de infração, tendo em vista que a caracterização das mercadorias como destinadas para comercialização, realizada no levantamento fiscal, mostrou-se falha, pois consta na relação de mercadorias com omissão de entradas de produtos intermediários do processo produtivo da autuada, conforme demonstrado em sustentação oral, e ainda pela razão de não estar identificado o responsável pela emissão do documento de fls. 12 a 18 sobre o qual pautou-se o levantamento fiscal. Presente para sustentação oral, o diretor Senhor Dr. Albery Luiz Brock, acompanhado pelo advogado da empresa, Dr. Cícero Wagner de Almeida Pinheiro Júnior. De acordo com manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado e contrário ao Parecer da Assessoria Processual Tributária

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Presentes a 28ª (vigésima oitava) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradvohl. Presentes à Sessão os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gerusa Marília Alves Melquíades de Lima, Almir de Almeida Cardoso Júnior, Thyago da Silva Bezerra e Matheus Fernandes Menezes. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

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

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvol
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO

Ciente em: