



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

**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº 221/2022

38ª SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM: 21/10/2022

PROCESSO Nº 1/764/2021 AI: 1/202104392

RECORRENTE: KEVEN L C PIMENTEL EPP

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA

CONSELHEIRO RELATOR DESIGNADO: MATHEUS FERNANDES MENEZES

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO Nº 28.443/2006. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

- 1. Acusação de omissão de entrada de mercadorias sujeitas a substituição tributária, nos exercícios 2016 e 2017.*
- 2. Considerando que as operações realizadas pelo contribuinte estão submetidas às regras do Decreto nº 28.443/2006, devem ser aplicadas as alíquotas previstas no referido decreto para fins de cálculo do montante devido.*
- 3. Recurso ordinário conhecido e auto de infração declarado parcialmente procedente, por unanimidade de votos.*

PALAVRAS-CHAVES: ICMS-ST. DECRETO Nº 28.443/2006. OMISSÃO DE ENTRADAS. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado sob o fundamento de que a empresa **KEVEN L C PIMENTEL EPP**, deixou de recolher ICMS-ST, restando assim relatada a infração:

“OMISSAO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, DECORRENTE DE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS. APÓS O LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE, REALIZADO ATRAVÉS DO SISTEMA AUDITOR ELETRÔNICO, CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE OMITIU ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO VALOR DE R\$ 2.156.867,93 EM 2016 E R\$ 2.245.752,02 EM 2017

De acordo com as informações complementares, a infração restou comprovada após o cumprimento do Mandado de Ação Fiscal 2020.03992, na qual foi realizada a auditoria da empresa autuada, nos períodos de 01/01/2016 a 31/12/2017. Desta feita, no curso da ação fiscal, foi emitido o Termo de Início de Fiscalização de nº 2020.05948, para ciência do contribuinte acerca da referida auditoria, bem como com a solicitação de livros e documentos fiscais.

Nesse sentido, atendida a solicitação do referido Termo, e posteriormente realizada a consulta ao banco de dados da SEFAZ/CE, foi executada a auditoria juntamente com o contribuinte, restando comprovada a omissão de entradas sujeitas a substituição tributária.

O Fiscal considerou como infringido o art. 127, do Decreto no 24.569/97, e aplicou a penalidade prevista no art. 123, III, "s", da Lei 12.670/96 alterada pela Lei no 16.258/17.

A Recorrente apresentou Impugnação Administrativa tempestiva às fls.42 a 120, na qual alegou o seguinte:

- A nulidade do auto de infração ante a preliminar apontada, sendo a incompetência da autoridade designada nos termos do art. 32, da lei nº 12.732/97 c/c arts. 812 e 813 do Dec. nº 24.569/97, visto que no auto tem-se a expressão "Orientador de Célula" como autoridade designada e no Mandado da Ação Fiscal consta a Supervisora de NUSET;
- A nulidade do auto de infração devido a penalidade imposta, dada pela nova legislação da Lei nº 16.258/17, artigo 123, III, G, da Lei 12.670/96, pelas supostas infrações em 2016 e 2017;
- Que o período de 2016 foi atingido pela decadência;
- Que não é razoável autuar a empresa apenas com base na EFD, pois se os inventários foram apresentados como zerados, tal fato conduz a interpretação de que se trata de um mero erro de informação, falha de natureza acessória, perfeitamente sanável;
- Nulidade do auto de infração pelo fato das intimações terem sido enviadas ao contribuinte por AR e não foram entregues a quem de direito e a tempo;
- Que é notório que as notas fiscais emitidas contra contribuintes no Estado do Ceará nem sempre se destinam e são entregues no destinatário legal, ocorrendo "desvios" e que o mesmo dispôs em seus registros notas legítimas e, em sua totalidade

referem-se à substituição tributária, já tendo sido recolhido pelo remetente;

- Que não houve a verificação do fato gerador do lançamento e que a acusação fiscal é insubsistente, pois o tributo já foi pago por substituição tributária;
- Que foram usadas pela fiscalização base de dados conflitantes, principalmente o SPED-EFD, não sendo realizadas as diligências presenciais, por isso, o auto foi lavrado de forma subjetiva, já que não é possível auferir que a realização de compras em altos valores sem nada ter sido declarado ou recolhido;
- Que a multa aplicada tem caráter confiscatório;
- Solicita que seja realizada a perícia para apuração da verdade material com base na documentação contábil juntada aos autos pela impugnante.

O Auto de Infração foi julgado PROCEDENTE pela 1ª Instância Administrativa, observando os argumentos apresentados pela Autuada, com a seguinte ementa:

EMENTA: OMISSÃO DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2016 E 2017, ELABORADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO DE QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE MERCADORIAS (LQE). JULGADO PROCEDENTE. DECISÃO BASEADA NO DISPOSTO DOS ARTIGOS 139, 169, INCISOS I, III E 174, INCISO IV, DO DECRETO Nº 24.569/97 – RICMS. PENALIDADE PREVISTA NO ARTIGO 123, INCISO III, ALÍNEA “S”, DA LEI Nº 12.670/96, ALTERADA PELA LEI Nº 16.258/2017. DEFESA TEMPESTIVA.

Em razão da decisão desfavorável, o contribuinte interpôs Recurso Ordinário e manteve os argumentos apresentados na impugnação administrativa, acrescentando que:

- Houve a nulidade da decisão de 1ª instância, por entender que não foram analisados todos os argumentos suscitados na impugnação administrativa;
- Que houve majoração da carga tributária sem a previsão legal, com a cobrança de ICMS de operações já ocorridas em valores superiores ao que efetivamente fora praticado na operação.

Ao apreciar o feito e a documentação acostada, a Assessoria Tributária entendeu pelo conhecimento do Recurso ordinário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA ao Auto de Infração.

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 omissão de entradas de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária, constatadas através do Sistema de Levantamento de Estoques - SLE, durante os exercícios de 2016 e 2017.

Diante destes fatos foi lavrado o presente auto de infração, tendo sido aplicada a penalidade inserta no artigo 123, III, S, da Lei 12.670/96, alterado pela 16.258/17.

Nas peças recursais apresentadas, o contribuinte alegou, em síntese, a nulidade do auto em virtude do indeferimento da perícia, e que a que a decisão monocrática incorreu em grave nulidade, devendo ser ANULADA para respectivo retorno dos autos à 1ª instância para análise da documentação apresentada.

Outrossim, mencionou que a penalidade não pode ser infringida, pois os fatos geradores ocorreram antes da vigência da Lei 16.258/2017.

Já consoante ao mérito, aduz que no momento da fiscalização, todos os fatos geradores presumidos pela constituição do crédito tributário já haviam ocorrido. Além disso, os agentes fiscais teriam ignorado a realidade do fato gerador já conhecidos e passaram a constituir em fato presumido, o que é totalmente dissociado da verdade, passando a exigir ICMS inexistente, valendo-se de um erro do contribuinte, que de forma inadvertida, não cumpriu com a obrigação acessória de bem preencher o SPED-EFD.

Assim, feitas estas considerações, passamos à análise dos argumentos apresentados pela Recorrente.

Quanto a nulidade da decisão de 1ª Instancia, ao analisarmos o julgamento singular, verificamos que consta a manifestação da Ilustríssima Julgadora Singular que de forma detalhada justificou o não acolhimento do pedido de perícia, tendo sido explicitado, inclusive, que as informações apresentadas pela empresa autuada correspondem aos inventários de 2016 e 2017, os quais já haviam sido apresentados pela auditoria na ação fiscal. Desta forma, o entendimento foi no sentido que o próprio contribuinte incorreu em erro no preenchimento do SPED-EFD, não sendo função da perícia corrigir erros ocasionados pela autuada após o início da ação fiscal.

Quanto à alegação de que as intimações foram enviadas ao contribuinte por AR e não foram entregues a quem de direito e ao tempo, esta alegação deve ser afastada, tendo em vista que consta nos autos que os AR's foram

dirigidos e enviados ao endereço constante no cadastro do contribuinte na SEFAZ/CE, tendo sido considerada a intimação como válida, nos termos do art. 80, da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

Art. 80. Considera-se feita a intimação:

(...)

III - por via postal:

a) na data da efetiva recepção pelo intimado do Aviso de Recebimento - AR;

Quanto à alegação de que não é possível fixar a exação tributária a partir da confrontação das notas fiscais de entradas com as notas fiscais de saída por se tratar de ICMS substituição tributária, tal alegação deve ser afastada, visto que o Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias – SLE é metodologia amparada por lei e tem como objetivo aferir a ocorrência de omissões, como foi verificada no caso concreto. Segue abaixo o art. 92, da Lei nº 12.670/1996:

Art. 92. O movimento real tributável, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas e lucros do estabelecimento, inclusive levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

Cumprido destacar que o levantamento foi realizado considerando as informações prestadas pelo próprio contribuinte e, inclusive, foi dado ao contribuinte a oportunidade de se manifestar sobre inventários zerados no curso da ação fiscal, não tendo sido apresentado pelo contribuinte nenhuma justificativa ou documentação que comprovasse a possibilidade de constar outros valores nos inventários.

Ademais, não foi apresentada nenhuma prova ou alegação capaz de descredibilizar o levantamento realizado pela fiscalização, de modo que presume-se que o referido levantamento, lastreado na documentação apresentada pelo próprio contribuinte, é prova suficiente para comprovar o cometimento da infração.

Quanto à alegação de que nem todos os documentos fiscais emitidos contra a autuada foram entregues, esta deve ser afastada, já que não foi apresentado pela empresa qualquer prova de que não recebeu as mercadorias apontadas nos documentos fiscais objetos da autuação. Também não trouxe nenhuma prova de que as operações foram consideradas como indevidas no próprio banco de notas fiscais eletrônicas.

Quanto à alegação de que a autuada não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do ICMS ST devido por seus fornecedores, esta também deve ser afastada, tendo em vista que a legislação tributária do ICMS prevê a responsabilidade

do destinatário pelo recolhimento do ICMS-ST quando o seu fornecedor não efetuar o destaque e recolhimento do imposto.

Isso decorre do fato de o contribuinte tem como atividade principal o comércio atacadista de tecidos, estando, portanto, sujeito às regras de substituição tributária prevista no Decreto nº 28.443/2006, que trata especificamente das operações com tecidos e produtos de aviamento.

Assim, por se tratar de omissão de entradas, cujo recolhimento do imposto não foi verificado, a responsabilidade pelo recolhimento é atribuída àquele contribuinte que promoveu a entrada das mercadorias, ainda que não seja fabricante, nos termos do art. 4º, inciso II, do Decreto nº 28.443/2006, abaixo transcrito:

Art. 4º O imposto devido por substituição tributária será recolhido nos seguintes prazos:

(...)

II - pelos demais contribuintes na entrada de mercadoria oriunda:

Nessa esteira, tem-se que não há duplicidade de cobrança de ICMS no auto de infração, visto que, no caso em questão, a falta do documento fiscal de entrada indica que não houve recolhimento anterior do tributo, e é justamente esse tributo não recolhido, o ICMS-ST, que está sendo cobrado no presente auto de infração.

Quanto à alegação de que se deixou de verificar a ocorrência de fato gerador do ICMS praticado pela autuada, aproveita-se os argumentos expostos logo acima para afastar a alegação feita pelo contribuinte, visto que o fato gerador do ICMS-ST sobre operações com tecidos e produtos de aviamento é justamente a entrada da mercadoria no estabelecimento, conforme preconiza o art. 4º, do inciso II, do Decreto nº 28.443/2006.

Quanto ao pedido de perícia para apuração da verdade material com base na documentação contábil juntada aos autos, a Recorrente requer a perícia sem sequer apresentar possíveis inconsistências identificadas na ação fiscal, ou pontos controversos e as respectivas provas, bem como os quesitos necessários à elucidação dos fatos, devendo o pedido ser afastado, em conformidade com o que dispõe o art. 93, da Lei 15.614/14.

Quanto à alegação de caráter confiscatório e desproporcional da multa, não merece amparo o argumento trazido aos autos, pois, tem-se vedação constitucional (art. 150, IV), ao Fisco a utilização ou criação de tributo com efeito confiscatório. Assim, a multa aplicada no caso em comento trata-se apenas de cunho punitivo em razão da infração a legislação tributária, aplicada àqueles que não cumprem o preceito legal e estando em desrespeito à norma fiscal.

Salienta-se, assim, a disposição da Súmula nº11 do CONAT/CE no tocante ao caráter confiscatório, 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.”

Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei 12.670/96, vale destacar que esta infração se refere a omissões de informações em arquivos eletrônicos ou nestes informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais, não se adequando ao presente caso, que trata especificamente de omissão de saídas detectadas através de Sistema de Levantamento de Estoque de Mercadorias – SLE, existindo penalidade específica.

Quanto à alegação de que houve cobrança do ICMS em valor superior ao devido, entendemos que, no caso específico do contribuinte, devem incidir as alíquotas considerando a realidade fática das operações praticadas.

Considerando que as operações do contribuinte estão submetidas ao regramento do Decreto nº 28.443/2006 e, nesse decreto, as alíquotas aplicáveis ao contribuinte nas operações de entradas são de 3%, se originárias do Estado do Ceará, e de 8%, se originárias de outras unidades da federação,

Art. 2º Para a operacionalização da sistemática de substituição tributária estabelecida neste Decreto, em substituição aos procedimentos padrões de apuração do imposto retido por substituição tributária, o contribuinte substituto aplicará os percentuais na forma abaixo, que resultarão em valor líquido do ICMS a recolher:

(...)

II - nas operações de entradas destinadas a qualquer estabelecimento, originárias:

a) de outras unidades da Federação, 8% (oito por cento), sobre o valor da operação;

b) do próprio Estado, quando o fornecedor não fizer a retenção do imposto por substituição tributária, 3% (três por cento) sobre o valor da operação;

Nesse sentido, entendemos que não é razoável aplicar o percentual de 17% da forma que foi feita pela fiscalização, se o máximo que o contribuinte pagaria em circunstâncias normais seria 8%, devendo ser considerada a média aritmética entre 3% e 8%, que perfaz o percentual de 5,5%, considerando que não se sabe a origem das mercadorias cujas entradas foram supostamente omitidas.

Quanto à alegação de irretroatividade da aplicação da Lei 16.258/2017, assiste razão à Recorrente, pois é aplicável ao caso concreto a penalidade vigente à época dos fatos geradores, ou seja, a inserta no artigo 123, III, "a" da Lei 12.670/96, por se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Em sendo assim, considerando tudo o que nos autos consta, conhecemos o Recurso Ordinário e decide-se pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Período	Base de Cálculo	ICMS	MULTA
2016	2.156.667,93	118.616,74	647.000,37
2017	2.245.752,02	123.516,36	673.725,60
TOTAL	4.402.419,95	242.133,10	1.320.725,97

DECISÃO

Recorrente: KEVEN L C PIMENTEL EPP.

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Decisão A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve: **1. Quanto ao pedido de nulidade do julgamento singular por ter sido indeferido o pedido de perícia suscitado na impugnação:** afastar a preliminar de nulidade arguida, por unanimidade de votos, tendo em vista que o indeferimento do pedido de perícia pelo julgador singular se deu de forma fundamentada com fulcro, dentre outros fundamentos, na ausência de necessidade da realização da perícia e na impossibilidade de ser retificada a EFD após o início da ação fiscal; **2. Quanto à alegação de que as intimações foram enviadas ao contribuinte por AR e não foram entregues a quem de direito e a tempo:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, em razão de que consta nos autos que os AR's foram dirigidos e enviados ao endereço da recorrente; **3. Quanto à alegação de que não é possível fixar a exação tributária a partir da confrontação das notas fiscais de entradas com as notas fiscais de saída por se tratar de ICMS substituição tributária:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, em razão da metodologia de levantamento de estoque ser adequada a identificar tanto omissão de entradas e quanto de saídas do estabelecimento, bem como a incidência do ICMS, quando for o caso; **4. Quanto à alegação de que nem todos os documentos fiscais emitidos contra a autuada foram entregues:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que a recorrente não apresentou quaisquer provas de que não recebeu as mercadorias apontadas na autuação, inclusive apontar a operação como indevida no próprio banco de notas fiscais eletrônicas; **5. Quanto à alegação de que não é razoável autuar a empresa apenas com base na EFD com inventários zerados e não terem sido considerados os registros contábeis da empresa:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, em razão do contribuinte ter declarado seus inventários zerados na EFD, ter tido oportunidade de se

manifestar sobre esses inventários durante a ação fiscal, não o tendo feito, além de não ter apresentado durante o processo tributário quaisquer outros registros que poderiam comprovar que os valores seriam outros; **6. Quanto à alegação de que a autuada não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do ICMS ST devido por seus fornecedores:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, em razão de a legislação tributária do ICMS prever a responsabilidade do destinatário pelo recolhimento do ICMS ST quando o seu fornecedor não efetuar o destaque e recolhimento do imposto; **7. Quanto à alegação de pagamento em duplicidade, pela recorrente, do ICMS próprio e ST:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que no caso em questão, a falta do documento fiscal de entrada indica que não houve recolhimento anterior do tributo; **8. Quanto à alegação de que se deixou de verificar a ocorrência de fato gerador do ICMS praticado pela autuada:** afastar a alegação, por unanimidade de votos, tendo em vista que o levantamento de estoque identificou a ocorrência de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária desacompanhadas de documento fiscal, circunstância que é fato gerador da responsabilidade da autuada pelo recolhimento de ICMS ST sobre essas operações; **9. Quanto ao pedido de perícia para apuração da verdade material com base na documentação contábil juntada aos autos pela recorrente:** não acatar o pedido de perícia, por unanimidade de votos, em razão de a documentação acostada aos autos não indicar qualquer elemento passível de ajuste no levantamento fiscal pela perícia, bem como os inventários informados não podem ser retificados após o início da ação fiscal; **10. Quanto à alegação de caráter confiscatório e desproporcional da multa:** não acolher o argumento da recorrente, por unanimidade de votos, por entender que a aplicação da multa se dá em conformidade com a legislação vigente, sendo caso de aplicação da Súmula nº 11 do Conat e do §2º do art. 48, da Lei nº 15.614/2014, que vedam ao julgador afastar a aplicação de norma vigente sob o fundamento de inconstitucionalidade; **11. Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, VIII, “I” da Lei 12.670/96:** não acatar o pedido de reenquadramento, por unanimidade de votos, tendo em vista que essa penalidade não é adequada às irregularidades apontadas no auto de infração; **12. Quanto à alegação de que houve cobrança do ICMS em valor superior ao devido:** acatar a alegação, por voto de desempate da presidência, entendendo ser devido o ICMS ST com aplicação da alíquota média de 5,5%, calculado pela média entre as alíquotas previstas no Decreto nº 28443/2006 que estabelece alíquotas de 8% e 3% para o gênero de produto “tecidos”. Vencidos os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Marcos Antonio Aires Ribeiro e Dalcília Bruno Soares que se manifestaram pela aplicação da alíquota interna de 17%, tendo em vista se tratar de operações de entradas sem documento fiscal; **13. Quanto à alegação de irretroatividade da aplicação da Lei 16.258/2017:** decide, por unanimidade de votos, acatar a alegação e modificar a penalidade aplicada reenquadrando-a para a estabelecida no art. 123, III, “a” da Lei 12.670/96 com a redação vigente à época dos fatos geradores, por entender que a Lei 16.258/17 não pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos antes da sua vigência quando não beneficiar o contribuinte. **Em conclusão**, a 4ª Câmara, conhece do recurso ordinário para dar-lhe parcial provimento julgando o auto de infração PARCIALMENTE PROCEDENTE, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com a manifestação oral da Procuradoria Geral do Estado em sessão. Fica designado para elaborar a resolução o Conselheiro Matheus Fernandes Menezes que proferiu o primeiro voto vencedor divergente Processo julgado em conjunto com o Processo de Recurso nº 1/767/2021, Auto de Infração nº 202104394.

Presentes à Sessão o Presidente da 4ª Câmara de Julgamento, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, e os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Marcos Antonio Aires Ribeiro, Dalcília Bruno Soares, Carlos Mauro Benevides Neto, Renato Rodrigues Gomes 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 do mês de novembro do ano 2022.

Matheus Fernandes Menezes
CONSELHEIRO RELATOR

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA