



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO nº 243 /2021 - 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

54ª (QUINQUAGÉSIMA QUARTA) SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO, REALIZADA POR VIDEOCONFERÊNCIA EM 14/07/2021

PROCESSO Nº: 1/2498/2019 AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201901866

RECORRENTE: M PEREIRA DE SOUZA ME CGF: 06 499.741-3

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

**EMENTA: OMISSAO DE VENDAS.** Levantamento Quantitativo de Estoque. Auditor Eletrônico, PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME NORMAL. 1) Nulidade do julgamento singular afastada, por unanimidade de votos, por entender que todos os elementos trazidos na defesa foram apreciados pelo julgador singular. 2) Nulidade do auto de infração afastada, por unanimidade de votos, por entender que a empresa se defende de fatos e não de normas, bem como o fiscal indicou os dispositivos necessários a defesa. 3) Nulidade da autuação por ausência de base de cálculo e alíquota afastada, por unanimidade de votos, a base de cálculo consta na Informação Complementar e, não se utiliza alíquota para infração originada de descumprimento de obrigação acessória, com cobrança apenas de multa. 4) Nulidade por inadequação da metodologia empregada afastada, por unanimidade de votos, posto que o levantamento quantitativo de estoque é uma metodologia que se adequa a atividade da empresa, bem como foram utilizados os elementos pertinentes ao método. No mérito, o Levantamento Quantitativo de Estoque das Mercadorias mostra que houve saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais, durante o período fiscalizado (2016- 2018). **Recurso Ordinário conhecido e não provido**, por unanimidade de votos, no sentido de confirmar a decisão condenatória de **PROCEDÊNCIA** do lançamento proferida pela 1ª instância, conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. **Fundamentação legal:** arts. 169, I, 174, I, 177, 827 do Decreto nº 24.569/97, art. 92, caput da Lei nº 12.670/1996; **Penalidade:** art.126, caput, da Lei nº 12.670/1996 com redação da Lei 13.418/2013 (vigente à época do fato gerador).

**PALAVRAS-CHAVES: ESTOQUE. OMISSÃO. VENDAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

## RELATÓRIO:

O auto de infração relata que o sujeito passivo vendeu mercadorias sem a emissão de nota fiscal, sendo R\$ 157.550,12 no exercício de 2016, R\$ 11.803,28 no exercício de 2017 e R\$ 7.406.907,81 no exercício de 2018.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

De acordo com a Informação Complementar, o Levantamento Quantitativo de Estoque foi realizado com uso da ferramenta Auditor Eletrônico, que utiliza o estoque inicial de cada produto, acrescidas das compras e subtraídas das vendas informadas na EFD, acobertadas por documentos fiscais da mesma mercadoria, chegando-se ao estoque final da mesma. A base de cálculo foi calculada com base no preço médio praticado para cada mercadoria no período e, mercadorias com a mesma nomenclatura e unidade de medida, produtos com códigos diferentes foram agrupados em uma única mercadoria.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 23), na qual argumenta que o levantamento de estoque e financeiro de mercadorias não tem fundamento legal, não obedecem às normas legais e, também, nega ser devida a substituição tributária. Requer nulidade ou improcedência do auto de infração.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela PROCEDENCIA, (fls. 27-29) considerou que o levantamento fiscal realizado se ampara no artigo 92, da Lei nº 12.670/1996, que se reporta à apuração do movimento real tributável da empresa. Dessa forma, há base legal para o levantamento fiscal realizado. Indicou como infringidos os artigos: 92, §8º, inciso III, da Lei nº 12.670/1996, 3º inciso I, 127, inciso I, §2º, inciso VI, 169, inciso I, 174, inciso I, 874 e 877, do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

A empresa atuada interpôs **Recurso Ordinário** (fls.35-41) com os seguintes argumentos:

1. Requer nulidade da decisão de primeira instância, por ausência de fundamentação, pois não apreciou o argumento de generalidade do auto de infração arguido pela parte, limitou-se a afirmar genericamente, que atendia aos requisitos legais;
2. Nulidade do auto de infração, por tipificação genérica da infração, agente fiscal citou o art. 127, do RICMS, entretanto, sem indicar qual dispositivo foi infringido, tal artigo possui vinte e duas alíneas e seis parágrafos, por isso, não fica claro no auto de infração qual a alínea corresponde à infração supostamente praticada;
3. Ausência de indicação da base de cálculo ou alíquota no auto impugnado, informação exigida pelo art. 33, inciso XII, do Decreto nº 25.468/1999;
4. Nulidade do Auto de Infração, por ausência de provas, não há elementos probatórios suficiente da ocorrência dos fatos noticiados;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

5. No mérito, afirma que não ocorreu a conduta infracional atribuída a recorrente, pois não houve qualquer venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal referente aos anos de 2016 a 2018, tal como acusa o nobre auditor estadual;
6. Inadequação da metodologia empregada com vistas a comprovar a infração imputada recorrente, o levantamento fiscal não levou em conta a existência de regimes de tributação diferentes (normal, substituição tributária) para determinados produtos da recorrente;
7. Requer ao final nulidade da decisão singular e do auto de infração, bem como a improcedência.

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. O parecer da Assessoria Processual Tributária, foi adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado em sessão.

**Em síntese é o relatório.**

**VOTO DA RELATORA:**

Afasto a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por considerar que o julgador singular apreciou todos os argumentos apresentados pela defesa, capazes de alterar em tese, a decisão adotada, com fundamento no art. 489, IV da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil), aplicado supletivamente aos processos administrativo-tributários (art.117 da Lei nº 15.614/2014).

Afasto a preliminar de nulidade por tipificação genérica no auto de infração, entendo inexistir tal generalidade, posto que a informação complementar é parte integrante do auto de infração, nela há a indicação detalhada de artigos e incisos considerados **infringidos** pelo agente fiscal, os quais estão em perfeita harmonia com o fato infracional relatado na acusação, inclusive a penalidade aplicada.

Convém ressaltar que no Brasil prevalece a teoria da substanciação, no qual se identifica a causa a partir dos fundamentos de fato e de direito, ou seja, "da mihi facta dabo tibi jus" (dá -me os fatos e te darei o direito), portanto, o sujeito passivo se defende dos fatos e, não apenas da indicação dos fundamentos jurídicos:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

No Brasil a exemplo da Alemanha adotou a teoria da Sustanciación do pedido, segundo o qual se exige, para a identificação do pedido, a dedução dos fundamentos de fato e de direito da pretensão, contrariando a teoria da individualização, anteriormente empregada e que exigia apenas a indicação dos fundamentos jurídicos para caracterizar a causa de pedir e tornar admissível a ação. Hoje, a teoria da individualização se encontra superada e não guarda mais nenhuma importância jurídica”( Código de Processo Civil Comentado- Nelson Nery Júnior/ Rosa Maria Andrade Nery- ed. RT, pg. 566)

Neste sentido, a Lei nº 15.614/2014 expressa que o mero erro ou ausência de dispositivos infringidos não geram nulidade do lançamento, quando a infração estiver devidamente determinada nos autos, hipótese em que caberá a autoridade julgadora corrigir, de ofício ou em razão de defesa ou recurso os dispositivos legais e regulamentares infringidos, nos termos da citada lei:

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.

No presente caso, não se identifica contradição entre os fatos narrados e a penalidade imposta, os dispositivos indicados pela fiscalização correspondem a obrigação de “emitir documento fiscal” e, também, refere-se a presunção legal de omissão de vendas, portanto, são pertinentes a acusação e se adequam a penalidade descrita no art. 126 da Lei nº 12.670/1996, aplicável às quaisquer infrações praticadas com mercadorias sujeitas a substituição tributária, cujo tributo já tenha sido recolhido.

Sobre a nulidade da autuação por ausência de base de cálculo, observo que ela está informada nos relatos do auto de infração e da informação complementar, detalhada por exercício (2016, 2017, 2018). Em relação a ausência de alíquota, observo que essa não existe por se tratar a infração de descumprimento de obrigação acessória, por isso houve cobrança apenas de multa no percentual de 10%, portanto, não procedem os argumentos da defesa relativos ao tema.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Sobre a nulidade por inadequação da metodologia empregada, entendo que a metodologia utilizada pela fiscalização está respaldada na legislação tributária, nos termos previstos no art. 827 do Decreto nº 24.569/1997 e art. 92, caput da Lei 12.670/96:

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

Convém observar que a legislação prevê que o levantamento fiscal poderá ser realizado por meio de vários métodos, dentre os quais o de levantamento unitário de mercadorias que considera o quantitativo de mercadorias nas entradas e saídas, nos estoques inicial e final do período fiscalizado, nesse método os elementos contábeis não integram a apuração, por isso não houve erro na metodologia utilizada.

Assim como houve a disponibilização de todos os documentos e planilhas (Entradas, Saídas e Estoques) que serviram de base para a autuação que seriam necessários à defesa do contribuinte, inexistindo o cerceamento ao direito de defesa arguido pela parte.

É importante ressaltar que a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa ocorre quando há um dano concreto e evidente ao seu pleno exercício, pois a mera presunção genérica de prejuízo é incapaz de invalidar um ato regularmente constituído.

Nesse sentido, aquele que alega vício formal deve indicar qual prejuízo certo e irreparável efetivamente sofreu, quais restrições à defesa se viu privada, quais provas não pode produzir ou qual vício/omissão não poderia ser saneado exceto pela declaração de nulidade:

A existência do prejuízo deve ser concreta e devidamente evidenciada. A mera intervenção genérica de que se violou o direito de defesa em juízo, não satisfaz nem supre a exigência de indicar, ao tempo de promover-se o incidente de nulidade e como um requisito de admissibilidade, qual é o prejuízo sofrido, as defesas de que se viu privado ou as provas que não pode produzir (KOMATSU, Roque. Da Invalidade no Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1991. p. 241).

Assim, conclui-se que a 'perspectiva de prejuízo' não é critério apto a influir no problema da arguição ou da decretação das nulidades absolutas, mas só o prejuízo, já ocorrido' ou o 'prejuízo' que não tenha ocorrido (aplicação retroativa do princípio) (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Nulidades do Processo e da Sentença. 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1997. Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman, v.16. p. 202).



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Não se identificam nos autos, quaisquer violações aos princípios processuais do contraditório e da ampla defesa, pois, foram disponibilizadas todas as informações necessárias ao contribuinte para que ele demonstrasse seu direito.

Pelas razões citadas, afasta-se todas as preliminares de nulidades arguidas pela parte, considera-se o relato da infração claro e preciso, não deixa dúvidas sobre os fatos que motivaram a acusação e reúne elementos de provas suficientes a análise de mérito.

Em relação à infração, o levantamento fiscal foi realizado com uso da ferramenta Auditor Eletrônico, que utiliza dados extraídos dos inventários, registros de entradas e saídas informados na Escrituração Fiscal Digital pela empresa. De acordo com o agente fiscal foram inclusas, também, as notas fiscais eletrônicas não informadas na EFD que acobertaram entradas e saídas de mercadorias, conforme CD-ROM em anexo. (fl. 4)

As planilhas que compõem o Levantamento Quantitativo de Mercadorias mostra que as entradas de mercadorias somadas ao estoque inicial, quando subtraídas das saídas acobertadas com notas fiscais apresentam diferenças positivas (CO+EI- VE= EF), que não estavam registradas no estoque final do período fiscalizado (2016, 2017, 2018), o que caracteriza venda de mercadorias "sem nota fiscal", com o descumprimento das obrigações previstas nos arts. 127, 169 e 174, do Decreto nº 24.569/97:

Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I — Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I — sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

Art. 174. A nota fiscal será emitida:

I — antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem.

Considerando que o sujeito passivo sujeita-se ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, devido nas entradas das mercadorias no estabelecimento, em função do CNAE Principal 4712100 e com base no Decreto nº 29.560/2008, aplica-se a penalidade do art. 126, da Lei nº 12.670/1996, com redação da Lei nº 13.418/2003, vigente à época do fato gerador:

Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

Convém observar que a retroatividade, prevista no art. 106, II, c, do CTN aplica-se quando a lei nova é mais benéfica ao contribuinte, porém, o novo dispositivo incluído pela Lei nº 16.258/2017 (art. 123, III, b, item 2, da Lei nº 12.670/96) manteve o mesmo percentual de 10% (dez por cento) previsto anteriormente pela Lei nº 13.418/2013, portanto, não traz qualquer benefício a parte que justifique sua aplicação, motivo pelo qual se aplica o art. 126 da Lei nº 12.670/96, com redação vigente à época do fato gerador.

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória de PROCEDÊNCIA proferida pela 1ª Instância, com o reenquadrando da penalidade para a artigo 126, caput, da Lei nº 12.670/96, com a redação dada pela Lei 13.418/2013.

*É como voto.*

**Demonstrativo do Crédito Tributário:**

ANO	BASE DE CÁLCULO	MULTA ( 10 %)
2016	R\$ 157.550,12	R\$ 15.755,01
2017	R\$ 11.803,28	R\$ 1.180,33
2018	R\$ 7.406.907,81	R\$ 740.690,78
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 7.576.261,2</b>	<b>R\$ 757.626, 12</b>

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente: M. PEREIRA DE SOUZA** e **Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

RESOLVEM os membros da 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 à nulidade do julgamento singular em razão de o julgador monocrático não ter apreciado todos os argumentos de defesa. Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade entendendo que todos os elementos trazidos na defesa foram apreciados pelo julgador singular, não caracterizando nenhum cerceamento à defesa do contribuinte. 2) Quanto à nulidade da autuação por tipificação genérica no auto de infração. Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade entendendo que o agente fiscal indicou todos os elementos no auto de infração e que a empresa se defende de fatos e não de normas.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

3) Quanto à nulidade da autuação por ausência de base de cálculo e alíquota. Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade arguida, tendo em vista que a base de cálculo foi informada nas informações complementares e, quanto a alíquota esta inexistente, não sendo cabível, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, sendo cobrada apenas multa, não procedendo os argumentos da defesa. 4) Quanto à nulidade por inadequação da metodologia empregada. Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade entendendo que a metodologia utilizada foi adequada ao levantamento quantitativo de estoque. No mérito, resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso para confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, aplicando a penalidade vigente à época do fato gerador, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Presentes a 54ª (QUINQUAGÉSIMA QUARTA) Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Robério Fontenele de Carvalho e Thyago da Silva Bezerra. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Ana Paula Figueiredo Porto. Ausente, por motivo justificado, a Conselheira Francileite Cavalcante Furtado Remígio.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 14 de outubro de 2021.

DALCILIA BRUNO  
SOARES:4244279636  
8  
Assinado de forma digital por  
DALCILIA BRUNO  
SOARES:42442796368  
Dados: 2021.10.20 09:19:47 -03'00'

**Dalcília Bruno Soares**  
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:2241399531  
5  
Assinado de forma digital por JOSE  
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2021.10.20 13:27:52 -03'00'

**José Augusto Teixeira**  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA  
COSTA  
BARBOZA  
Assinado de forma digital  
por RAFAEL LESSA COSTA  
BARBOZA  
Dados: 2021.10.20 14:57:32  
-03'00'

**Rafael Lessa Costa Barboza**  
PROCURADOR DO ESTADO