



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

RESOLUÇÃO Nº. 254/2021

55ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 15 DE SETEMBRO DE 2021

PROCESSO Nº: 1/5756/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201811494

RECORRENTE: DISTRIBUIDORA MACHADO LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: Aquisição ou manutenção em estoque de mercadorias desacobertas de documento fiscal em operações sujeitas à substituição tributária, constatada em levantamento físico de estoque com uso do programa Auditor Eletrônico. 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, com redação da Lei nº 16.258/2017. PROCEDÊNCIA declarada na Primeira Instância. 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 e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE ENTRADAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – DECRETO 29.560/2008 - LEVANTAMENTO FÍSICO DE ESTOQUE - PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

Na peça basilar sob análise, a autoridade fiscal acusa o contribuinte de ter omitido entradas no exercício de 2015 no montante de R\$ 141.210,80 (Cento e quarenta e um mil, duzentos e dez reais e oitenta centavos), conforme diferença apurada no levantamento de estoque de mercadorias, no qual tomou como base os documentos fiscais de entradas, saídas e o inventário enviados à SEFAZ por meio da Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Consoante Informações Complementares, dentre os documentos que relacionados que embasam a autuação, consta 01 (um) CD contendo arquivos de documentos fiscais de entradas e de saídas de 2015, inventários de 31/12/2014 e 31/12/2015 e Relatório Totalizador de Estoque de Mercadorias de 2015.

Nos campos específicos da peça basilar, indica o autuante como infringido o art. 127 do Decreto nº 24.569/97 e como penalidade a prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, resultando no lan-

çamento de ICMS no valor de R\$ 24.005,83 (Vinte e quatro mil, cinco reais e oitenta e três centavos) e MULTA no valor de R\$ 42.363,24 (Quarenta e dois mil, trezentos e sessenta e três reais e vinte e quatro centavos).

A autuada se defende do lançamento fiscal (fls. 27/38), preliminarmente requerendo a nulidade em razão do descumprimento ao disposto na Norma de Execução nº 01/2002, uma vez que deixou de anexar as três primeiras e as três últimas folhas dos relatórios gerados pelo sistema.

Supletivamente, pede a adequação do quantum lançado, resultante da aplicação das alíquotas na forma do Decreto nº 29.560/08, com observância ao que dispõe o Regulamento do ICMS sobre arbitramento (média das alíquotas, volume das operações por tipo e afins), de modo que o débito seja reduzido para o valor de R\$ 7.513,69 (Sete mil, quinhentos e treze reais e sessenta e nove centavos).

Reclama sobre a ilegalidade da multa, apresentando jurisprudência sobre essa matéria.

No julgamento singular (fls. 50/53), a autoridade julgadora decide PROCEDENTE o feito fiscal, esclarecendo que o processo foi instruído com o levantamento fiscal em mídia entregue ao contribuinte, de forma que foi atendida a exigência contida na Norma de Execução nº 01/2002.

No tocante ao questionamento da alíquota aplicada, observa que as compras foram efetuadas sem documentos fiscais, não sendo possível identificar a sua origem.

Conclui que o ilícito de omissão de entradas se evidencia no fato de que a empresa efetuou saídas de mercadorias em quantidades superiores às adquiridas, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

A autuada se insurge em sede de Recurso Ordinário (fls. 58/65) contra a decisão de PROCEDÊNCIA, nos mesmos termos da impugnação, que serão sintetizadas a seguir:

Pede a inexigibilidade de custas no Processo Administrativo do CONAT – gratuidade do direito de petição, devendo ser afastada a exigência da taxa prevista na Lei nº 15.838/15.

Nulidade em razão da inobservância ao estabelecido no inciso I, art. 1º da Norma de Execução nº 01/2002, uma vez que não foram anexadas as três primeiras e as três últimas folhas dos relatórios gerados, fato que mitigou o direito de defesa do contribuinte.

No mérito, alega que o valor do principal foi indevidamente apurado, posto que foi desconsiderado o regime fiscal do contribuinte, que enquanto detentor de regime especial de tributação, a alíquota aplicável varia de acordo com a mercadoria e o estado de origem.

Para fundamentar sua tese, apresenta demonstrativo que identifica o percentual das entradas destinadas à revenda de acordo com a origem (internas, interestadual – NE e S), para fins de aplicação da alíquota cabível prevista no Decreto nº 29.560/08 (3,36%, 6,74% e 8,70%), que culmina no ICMS no valor de R\$ 7.513,69 (fls. 62) e não no valor de R\$ 24.005,83 como indicou o autuante.

Por fim, reclama sobre a exorbitância da multa e do seu caráter ilegal, irrazoável e desproporcional e protestar provar o alegado por meios de todas as provas admitidas e juntada de documentos anexos e realização de perícia.

A Assessoria Processual Tributária emite o Parecer nº 122/2021 (fls. 66/68), opinando que o relatório totalizador acostado às fls. 8 e CD-Rom (fls. 18) suprem o disposto no art. 1º, I da Norma de Execução nº 01/2002 e que a cobrança da taxa se ampara na Lei nº 15.838/15. Também deixa de acatar o pedido de redução do valor do ICMS para R\$ 7.513,69, sob o entendimento de que a tributação diferenciada prevista no Decreto nº 29.560/2008 somente deve ocorrer para o contribuinte que atende os parâmetros legais. Discorda do pedido de perícia, uma vez que a Recorrente não trouxe nenhum elemento que justificasse sua necessidade.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA:

A demanda fiscal retratada se baseia na metodologia de levantamento quantitativo de estoques, que indica aquisições desacobertas de documento fiscal, em relação às operações com mercadorias que se sujeitam à sistemática de substituição tributária.

O lançamento fiscal se deu em 27 de julho de 2018 e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício 2015, que resulta na cobrança de ICMS no valor de R\$ 24.005,83 (Vinte e quatro mil, cinco reais e oitenta e três centavos) resultante da aplicação da alíquota interna de 17%, uma vez que não houve o recolhimento do ICMS Substituição Tributária na entrada da mercadoria e MULTA no valor de R\$ 42.363,24 (Quarenta e dois mil, trezentos e sessenta e três reais e vinte e quatro centavos), equivalente a 30% do montante das entradas omitidas no valor de R\$ 141.210,80 (Cento e quarenta e um mil, duzentos e dez reais e oitenta centavos), consoante RELATÓRIO TOTALIZADOR acostado às fls. 08/15.

A priori, cabe salientar que por ocasião da sustentação oral, o advogado da parte Dr. Klisman Sena, retirou as questões relativas à inexigibilidade da cobrança de taxa para impugnação e do caráter confiscatório da multa, na compreensão de que foge da competência do julgador administrativo a apreciação dessas matérias.

No tocante à nulidade em razão da inobservância ao estabelecido no inciso I, art. 1º da Norma de Execução nº 01/2002, uma vez que não foram anexadas as três primeiras e as três últimas folhas dos relatórios gerados, não se vislumbra nenhum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.

Denota-se que a intenção precípua do citado dispositivo legal é de evitar o acúmulo de documentos no processo, tendo em vista que todos os relatórios devem ser entregues ao sujeito passivo em meio magnético, possibilita a sua análise e manejo das informações utilizadas pelo agente fiscal, que se baseiam na escrita fiscal do contribuinte.

Assim sendo, mesmo que se reconheça a inobservância desse procedimento, não se verifica um concreto prejuízo à parte no exercício de defesa, portanto, não há como ser acolhida a nulidade, sob pena de culminar em formalismo exacerbado.

No mérito, calha registrar que o levantamento analítico de estoque é um método de fiscalização 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) superior às entradas (compras + estoque inicial), caberia a Recorrente justificar essa diferença com base em documentos fiscais de entrada e saída ou estoque inicial e final, que atestem equívoco no levantamento fiscal.

No caso em que se cuida, o sujeito passivo pertence ao segmento atacadista de produtos alimentícios em geral – CNAE 4639701, descrita no ANEXO I do Decreto nº 29.560/2008 com redação dada ao Anexo pelo Decreto nº 29817 DE 06/08/2009.

Nessa condição, recai sobre o contribuinte a responsabilidade de recolher o ICMS Substituição Tributária na sistemática de carga tributária líquida, resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto.

Com o objetivo de neutralizar a concorrência desleal entre os contribuintes deste Estado que exerçam a mesma atividade econômica, o Decreto nº 29.560/2008 institui um regime de tributação operacional e simplificado, que se destina exclusivamente aos contribuintes que exerçam as atividades de comércio atacadista e varejista especificadas nessa norma tributária.

Nesse contexto, a Recorrente alega que é detentora de Regime Especial de Tributação, anexando o documento na impugnação de nº 253/2018 (fls. 43/48) para comprovar essa condição, no qual estabelece no parágrafo 3º da Cláusula Terceira os percentuais de carga líquida que variam de acordo com o produto e a região de origem da operação.

Entretanto, na Cláusula Décima Quarta estabelece que os efeitos legais desse Regime Especial de Tributação são reconhecidos somente em relação ao período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2018, portanto, posterior ao fato gerador do presente auto de infração (2015).

Assim, por ocasião dos debates não foi possível se concluir se a empresa detinha Regime Especial de Tributação, na forma estabelecida no art. 4º do Decreto nº 29.560/2008.

Oportuno salientar que esse fato não impossibilitou a apreciação de mérito, posto que o cerne da questão se volta para o pedido da Recorrente em reduzir o valor do ICMS lançado do auto de infração, uma vez que o autuante aplicou alíquota interna (17%) sobre o total das operações de entradas omitidas, ou seja, aquisições desacobertas de documento fiscal.

A Recorrente discorda dos fundamentos da decisão singular e do Parecer da Assessoria Processual Tributária, que concordam com o autuante na aplicação da alíquota de 17%.

Para se contrapor a decisão singular, que se fundamenta na impossibilidade de saber a origem das mercadorias, elabora um demonstrativo com base no critério da proporcionalidade pelas entradas acobertadas de documento fiscal, para identificar a origem das operações (interna, interestadual nordeste e sul). Ao final, a Recorrente indica a carga tributária líquida sobre o montante das entradas omitidas, na forma prevista no Decreto nº 29.560/2008 (3,36%, 6,74% e 8,70%), respectivamente, que culmina no ICMS no valor de R\$ 7.513,69 (fls. 62) e não no valor de R\$ 24.005,83 como indicou o autuante.

Apesar da linha de coerência da tese da Recorrente, firma-se o entendimento de que, tratando-se de infrações originadas de operações desacobertas por documento fiscal, não há como ser aplicada a técnica de tributação da carga tributária líquida estabelecida no Decreto nº 29.560/2008, em consonância com o que estabelece o art. 899 do Decreto nº 24.569/97:

“Art. 899. Os benefícios fiscais previstos neste Decreto, sem prejuízo das condições específicas, somente serão efetivados se as operações e prestações estiverem acobertados da documentação fiscal pertinente.”

Com base nesse dispositivo interpreta-se que o legislador tem a intenção de impedir de que qualquer tratamento tributário que fogue da regra comum, somente pode ser reconhecido em operações que ocorram dentro dos parâmetros legais, ou seja, em situações em que o contribuinte cumpra com o dever de emitir ou exigir o documento fiscal pertinente, sob pena de fragilizar a atuação do Fisco e motivar condutas ilícitas.

Outrossim, ainda que se considere que a técnica de carga tributária líquida não é um benefício fiscal em sentido restrito, com base em conceitos doutrinários, a partir de uma interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, em especial a norma específica – Decreto nº 29.560/2008, conclui-se que não há como ser acolhido o pleito da Recorrente, destacando-se o que estabelece o seu art. 2º:

*“Art. 2º O imposto a ser retido e recolhido na forma do art. 1º será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes do Anexo III deste Decreto, **sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias**, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário.” (grifo pessoal)*

Destarte, a instituição de um regime de tributação operacional e simplificado para um determinado segmento econômico, que prevê uma carga tributária líquida, nada mais é do que um tratamento diferenciado em relação aos demais segmentos econômicos enquadrando-se no conceito amplo de “benefício fiscal”, tanto que a sua operacionalização se ampara no pressuposto de que a entrada deve ocorrer com o documento fiscal.

Em se tratando do pedido de conversão do julgamento em Perícia feito subsidiariamente por ocasião da sustentação oral, com o objetivo de realizar levantamento de quais produtos elencados no auto de infração são beneficiados com a redução da base de cálculo (produtos da cesta básica), por ter a Câmara decidido por maioria de votos que a alíquota aplicável é a interna (17%), não há como ser deferido.

Mostra-se pacífico que a redução na base de cálculo é um “benefício fiscal” e como tal não há como ser aplicado em infrações que decorrem de operações sem documento fiscal, em plena observância ao que determina o art. 899 do Regulamento do ICMS transcrito anteriormente.

Por fim, diante do levantamento fiscal que aponta uma diferença entre a quantidade de mercadorias declaradas pelo contribuinte e a apurada pelo agente fiscal, com base nas notas fiscais de entradas, saídas e inventários do exercício 2015, resta configurada a infração de omissão de entradas de mercadorias, cujas entradas ocorreram sem o pagamento do ICMS Substituição Tributária, sujeitando o contribuinte ao pagamento do imposto devido e da penalidade indicada na inicial.

Não havendo, portanto, outros elementos que possam descaracterizar a 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.”

Resta evidenciado o ilícito descrito na peça inicial, submetendo-se o sujeito passivo ao pagamento do ICMS e da sanção prevista no Art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017

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: DEZEMBRO/2015

BASE DE CÁLCULO = R\$ 141.210,81

ICMS= R\$ 24.005,83

MULTA = R\$ 42.363,24

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é **RECORRENTE DISTRIBUIDORA MACHADO LTDA e RECORRIDA a Célula de Julgamento de 1ª Instância**. A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve inicialmente: 1) Quanto à arguição da inexigibilidade da cobrança de taxa para impugnação e do caráter confiscatório da multa, o representante legal da autuada, Dr. Klisman Sena, em sustentação oral, retirou os pedidos. 2) Quanto à arguição de nulidade do feito fiscal por ausência de cópias dos relatórios. Resolvem os membros da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, afastar a nulidade entendendo que todos os dados estavam constantes do CD, extraídos dos dados informados pelo autuado, não havendo cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. 3) Em virtude de solicitação de pedido de perícia feita em sessão, o Sr. Presidente indagou aos conselheiros sobre como se posicionavam em relação: a) a solicitação de aplicação da carga líquida aos produtos objetos da autuação: Afastada, por maioria de votos, entendendo que deve ser aplicada ao caso a alíquota interna por se tratar de operações desacobertadas de documento fiscal. Vencidos os votos dos Conselheiros Thyago Bezerra e Robério Fontenele que se manifestaram pelo entendimento de que a carga líquida se resume a uma sistemática de arrecadação de tributos e deve ser aplicada ao caso. b) Quanto à aplicação nos produtos da cesta básica objetos da autuação ser aplicada a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 24.569/97. Afastam, por unanimidade de votos, entendendo tratar-se de benefício fiscal, devendo ser aplicada a alíquota interna. 6) Quanto ao pedido de conversão do julgamento em Perícia para realizar levantamento de quais produtos elencados no auto de infração são beneficiados com a redução da base de cálculo (produtos da cesta básica). Perícia indeferida, por unanimidade de votos, entendendo-se que há vedação legal posto que a infração é decorrente de aquisição de mercadoria sem documentação fiscal. 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, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer

da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Presente, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da autuada, Dr. Klisman Sena.

Presentes à sessão de julgamento o Presidente Dr. José Augusto Teixeira. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Francileite Cavalcante Furtado Remígio, Robério Fontenelle 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.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 22 de OUTUBRO de 2021.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387

Assinado de forma digital por IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2021.10.26 17:07:38 -03'00'

Ivete Maurício de Lima
Conselheira relatora

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.10.28 22:22:17 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
95315

Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.10.27 07:23:21 -03'00'

José Augusto Teixeira
Presidente