

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Resolução	Câmara	Sessão de julgamento	Data
<b>Nº0001/2025</b>	<b>1ª CÂMARA</b>	<b>66ª SESSÃO ORDINÁRIA</b>	<b>10/12/2024</b>

Processo nº	Auto de Infração nº	CGF/CNPJ
<b>1/525/2020</b>	<b>1/201920928-5</b>	<b>06.618637-4</b>

Tipo de Recurso	<b>ORDINÁRIO</b>
Recorrente	<b>LOJAS RENNER S.A</b>
Recorrido	<b>CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA</b>
Conselheira Relatora	<b>ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA</b>

**EMENTA: ICMS. Omissão de Saídas. Levantamento Quantitativo de Estoque. 1.** Trata-se de omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal, no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, no valor de R\$ 359.875,68 (trezentos e cinquenta e nove mil, oitocentos e setenta e cinco reais e sessenta e oito centavos), apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque, conforme totalizado na coluna OMISSÃO\_SAÍDA da Planilha OMISSÕES\_RENNER\_2016, anexa em CD. **2.** No mérito, recurso ordinário conhecido e provido, para declarar a nulidade material da autuação, com alicerce no que determina o art. 3º, caput, do Provimento nº 02/2023 combinado com o art. 4º, § 1º da Norma de Execução nº 05/2022, em face da falta de certeza e liquidez do crédito tributário. **3.** Decisão por unanimidade de votos e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria-Geral do Estado.

## 1. RELATÓRIO

A presente autuação possui o seguinte relato:

**DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO TRIBUTADA. O AUTUADO OMITIU RECEITAS AO DEIXAR DE EMITIR DOC FISCAIS EM OPER DE SAÍDAS. CONSTATAÇÃO SE DEU A PARTIR DA COMPARAÇÃO QUANTIT ENTRE SEUS ESTOQUES INIC/ENTRADAS COM OS ESTOQ FINAIS/SAÍDAS, NO PERÍODO. TAL ANÁLISE REVELOU ESTOQUE INIC/ENTRADAS SEM COMPROVAÇÃO DE SAÍDAS/ESTOQ FINAL, CONFORME PLANILHA OMISSÃO\_SAÍ\_NORMAL DO ARQUIVO OMISSÕES\_RENNER\_2016.**

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

O crédito tributário decorrente da referida autuação é de R\$ 61.178,86 (sessenta e um mil, cento e setenta e oito reais e trinta e oitenta e seis centavos), a título de principal, sendo multa de R\$ 107.962,70 (cento e sete mil, novecentos e sessenta e dois reais e setenta centavos), equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação.

Foram considerados infringidos os arts. 127 e 176-A, do Dec. nº 24.569/97 e aplicada a penalidade prevista no art. 123, inciso III, alínea “b”, item 1, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Às Informações Complementares, a fiscalização explícita que realizou o levantamento de estoque do estabelecimento, apurando que para cada item de produto tributado normalmente, observou-se que há registro de entradas e/ou estoques inventariados, no início do exercício, de itens cujas saídas não foram comprovadas documentalmente, apesar das intimações emitidas para esse fim, conforme demonstrado na Planilha OMIS\_SAI\_NORMAL, caracterizando omissão de saídas. Afirma que, conforme regramento do Guia Prático EFD-ICMS/IPI – Versão 2.0.16, especificamente no Registro 0200, o código do produto deve ser o mesmo na emissão dos documentos fiscais, na entrada das mercadorias ou em qualquer outra informação prestada ao Fisco. Assim, a utilização de codificação com finalidade de controle gerencial, diversa daquela informada ao Fisco, não pode ser utilizada para justificar inconsistências nas informações prestadas nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital. O argumento da ocorrência de furtos para justificar as omissões de saída detectadas é inadequado para o caso, tendo em vista a existência de regulamentação interna específica para a baixa de tais estoques, conclui (fls. 04 a 07).

A parte ingressa com impugnação tempestiva às fls. 28 a 37 dos autos.

A Célula de Julgamento de 1ª Instância - CEJUL, por seu turno, julga o feito fiscal procedente, conforme ementa abaixo transcrita:

**EMENTA:** Omissão de saídas de mercadorias sujeitas à tributação normal, elaborada por meio de Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias (LQE), referente ao exercício de 2016. Julgado **PROCEDENTE**. Decisão baseada no disposto nos artigos 127, inciso I, 169, inciso I, 174, inciso I e 176-A do Decreto nº 24.569/97-RICMS. Penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea “b”, item 1 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. Defesa tempestiva. (Julgamento nº 1598/2021, às fls. 71 a 74)

Informada com a decisão de 1ª Instância, a autuada reingressa nos autos com recurso ordinário, no qual aduz, em síntese (fls. 81 a 91):

1. Inocorrência das saídas omitidas. Não há provas da efetiva ocorrência do fato gerador, trata-se de mera presunção. Há fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoques, tais como troca de mercadorias em qualquer loja, compra de packs (pacotes), venda de produtos sem etiquetas, agrupamento, pelo fisco, de itens por código e não por tipo;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

2. Quanto ao agrupamento das mercadorias, é possível verificar que existem diversos produtos que foram considerados omissos tanto em sua entrada quanto em sua saída. Veja-se, como exemplo, o produto “CUECA BOXER LUPO”, houve uma saída omissa no produto cujo estilo é CHUMBO, para o produto cujo estilo é SPORT houve, supostamente, uma entrada omissa. Note-se, portanto, que em relação ao mesmo produto (apenas com diferenciação do estilo chumbo/sport) o Fisco apurou, no mesmo período, uma saída omissa e uma entrada omissa;
3. As supostas omissões de saída que a recorrente não conseguiu comprovar estão na margem normal de quebras de estoques, provavelmente mantidas nos seus registros contábeis por perdas, furtos, extravios, perecimentos e erros administrativos, dentre outras hipóteses, de modo que estando nessa margem de normalidade, há que se afastar o lançamento do ICMS, bem como a multa imposta à recorrente;
4. Da necessidade de conversão do julgamento em diligência, o qual formula quesitos;
5. Subsidiariamente, da necessária redução do percentual da multa isolada aplicada, fixado em 30% do valor da operação – efeito confiscatório – inconstitucionalidade;

E requer, ao final, que:

1. seja recebido o presente recurso ordinário, suspendendo-lhe a exigibilidade do crédito tributário lançado;
2. seja determinada a realização de diligência;
3. seja provido o presente recurso para o fim de desconstituir a totalidade do crédito tributário em questão, ou caso não se entenda, reduzir o valor da autuação, ou ainda, reduzir a multa aplicada.

Após analisar os argumentos recursais e considerando que o contribuinte apresentou o que seria a relação definitiva dos produtos cujos códigos deveriam ser agrupados, conforme petição protocolizada em 12/09/2023, processo Tramita nº 07767392/2023, a 1ª Câmara de Julgamento, na 88ª sessão ordinária, aos 11 de dezembro de 2023, decide converter o julgamento do processo em DILIGÊNCIA FISCAL, no sentido de serem apreciadas as indicações realizadas pelo contribuinte, quanto aos produtos semelhantes e códigos a serem agrupados, devendo ser considerado para fins de ajuste (ata às fls. 156 a 163 e despacho às fls. 164 a 166):

1. A existência de produtos similares, mas que por pequenas diferenças na grafia da descrição dos produtos, foram utilizados códigos diversos;
2. Produtos similares, com preço equivalente, com alterações singelas com relação a cor, estampa, tamanho ou outra característica que torne verossímil a contabilização conjunta;

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

3. Realizar conversão de unidades de produtos similares;
4. Não acatar os produtos indicados que possuam descrição flagrantemente divergente, seja por evidente característica diversa do produto ou divergência acentuada no preço praticado, observado, neste último caso, a possibilidade de conversão de unidades;
5. Após empreender referida análise, apresentar o ajuste feito no levantamento de estoque, com indicação de eventual omissão de saída remanescente.

O processo retorna da diligência fiscal, mediante Informação Fiscal acostada às fls. 171 a 173 dos autos, na qual consta, em suma, que considerando que o levantamento oficial se baseou nos códigos consignados nos arquivos e/ou documentos fiscais eletrônicos da autuada, com os ajustes por ela sugeridos e avalizados pela fiscalização, conclui-se pela manutenção integral do levantamento constante no auto de infração sob análise.

A parte manifesta-se acerca do resultado da diligência fiscal, às fls. 181 a 183, asseverando, em suma, que houve recusa da auditora fiscal em cumprir integralmente com os termos e, principalmente, com a extensão da diligência determinada.

É o relatório.

## **2. VOTO DA RELATORA**

Trata-se de apreciação de recurso ordinário interposto contra a decisão de 1ª Instância, que julgou procedente a presente ação fiscal, concernente à promoção de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal, sem a devida documentação fiscal, ensejando omissão de saídas, no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, no valor de R\$ 359.875,68 (trezentos e cinquenta e nove mil, oitocentos e setenta e cinco reais e sessenta e oito centavos), apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque, conforme totalizado na coluna OMISSÃO\_SAÍDA da Planilha OMISSÕES\_RENNER\_2016, anexa em CD, o que teria violado os dispositivos abaixo citados, todos do Decreto nº 24.569:

**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;

II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;

III - Cupom Fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF);

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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

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;

**Art. 176-A.** Fica o contribuinte usuário de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obrigado ao uso da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), em substituição à Nota Fiscal modelo 1 ou 1A, nos termos estabelecidos neste Decreto.”

Verifica-se, portanto, que no presente caso a identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ocorreu por meio de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, considerando-se entradas e saídas de mercadorias, bem como estoques inicial e final, nos termos previstos no art. 92 da Lei 12.670/96, abaixo transcrito, que trata da apuração do movimento real tributável realizado pelos contribuintes em determinado período.

“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.”

Da análise comparativa entre o total de entradas (estoque inicial + entradas) e o total das saídas (vendas + estoque final), verificou-se uma diferença que não se justifica, respaldando a acusação de ter havido vendas de mercadorias desacobertadas de nota fiscal, ou seja, omissão de saídas de mercadorias, o que é vedado pela legislação do ICMS, a qual dispõe de forma bastante clara quanto à necessidade de emissão da devida documentação legal.

Ocorre que, contrapondo-se ao feito, a parte, arguiu que não há provas da efetiva ocorrência do fato gerador, tratando-se de mera presunção. Que há fatos que ocasionam, eventualmente, as diferenças de estoques, tais como troca de mercadorias em qualquer loja, compra de packs (pacotes), venda de produtos sem etiquetas, agrupamento, pelo fisco, de itens por código e não por tipo. Que é possível verificar que existem diversos produtos que foram considerados omissos tanto em sua entrada quanto em sua saída, citando, como exemplo, o produto “CUECA BOXER LUPO”, em relação ao qual houve uma saída omissa no produto cujo estilo é CHUMBO e para o produto cujo estilo é SPORT houve, supostamente, uma entrada omissa. Alegou, também, a existência de quebras de estoques, provavelmente mantidas nos seus registros contábeis por perdas, furtos, extravios, perecimentos e erros administrativos, dentre outras hipóteses, de modo que estando nessa margem de normalidade, há que se afastar o lançamento do ICMS, bem como a multa imposta à recorrente. E requereu, por fim, que houvesse a conversão do julgamento em diligência ou que fosse desconstituída a totalidade do crédito tributário em questão, ou ainda, que houvesse a redução do valor da autuação ou da multa aplicada.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Diante de tais argumentos e considerando, ainda, que o contribuinte apresentou, por meio de petição protocolizada em 12/09/2023, uma relação definitiva dos produtos cujos códigos deveriam ser agrupados, esta Câmara de Julgamento, em apreciação anterior (88ª sessão ordinária, aos 11 de dezembro de 2023), determinou, por meio de Diligência Fiscal, que fossem efetuados ajustes no levantamento fiscal, considerando: i) a existência de produtos similares, mas que por pequenas diferenças na grafia da descrição dos produtos, foram utilizados códigos diversos; ii) produtos similares, com preço equivalente, com alterações singelas com relação a cor, estampa, tamanho ou outra característica que torne verossímil a contabilização conjunta; iii) realizar conversão de unidades de produtos similares; iv) não acatar os produtos indicados que possuam descrição flagrantemente divergente, seja por evidente característica diversa do produto ou divergência acentuada no preço praticado, observado, neste último caso, a possibilidade de conversão de unidades; v) após empreender referida análise, apresentar o ajuste feito no levantamento de estoque, com indicação de eventual omissão de saída remanescente.

Ou seja, concluiu o colegiado que a planilha apresentada pelo recorrente demonstrou a existência de inconsistências no levantamento fiscal, tendo em vista, sobretudo, que indica junções que deixaram de ser realizadas pelo autuante.

Entretanto, convertido o curso do processo em diligência fiscal, a autoridade autuante, em resposta, em que pese ter se manifestado, afirmou que o auto de infração deveria ser mantido em sua integralidade, uma vez que o levantamento oficial se baseou nos códigos consignados nos arquivos e/ou documentos fiscais eletrônicos da autuada, com os ajustes por ela sugeridos e avalizados pela fiscalização. Nessa esteira, denota-se que a autoridade fiscal deixou de atender a uma determinação exarada por este colegiado, na forma disposta no §1º, art. 4º, da Norma de Execução nº 05/2022, senão veja-se:

“Art. 4º O trabalho realizado em cumprimento à determinação da autoridade julgadora deverá ser consignado em informação fiscal circunstanciada, a ser encaminhada à Secat no prazo de 120 (cento e vinte) dias úteis contados da data do envio da comunicação pelo Sistema Tramita à autoridade fiscal responsável pela realização dos ajustes solicitados.

§ 1º A autoridade fiscal responsável pela realização das alterações determinadas em despacho deverá efetuar todos os ajustes apontados pela autoridade julgadora, apresentando os novos resultados apurados.

Isto posto conclui-se que: i) foram detectadas diversas inconsistências no levantamento que embasou a presente autuação; ii) é patente a necessidade de serem realizadas junções de itens; iii) convertido o curso do processo em diligência fiscal, a autoridade autuante não efetuou os ajustes determinados pela Câmara de Julgamento, em especial os agrupamentos.

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Tais aspectos retiram do levantamento fiscal e do crédito tributário a liquidez e certeza que lhe são imprescindíveis e obrigatórios, ensejando a nulidade do feito fiscal.

Dessarte, o processo deverá ser julgado no estado em que se encontra, conforme dispõe o art. 81 e seu parágrafo único do mesmo diploma legal:

“Art. 81. A providência a que se referem os §§ 1.º e 2.º do art. 80 será formalizada por meio de informação fiscal, no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data do recebimento do processo administrativo tributário pela autoridade responsável pela diligência fiscal.

Parágrafo único. Concluído o prazo sem a conclusão da diligência, o processo será disponibilizado para julgamento no estado em que se encontra.”

Dessa forma, está satisfatoriamente demonstrada a ocorrência de inconsistências no levantamento fiscal à análise do acervo de provas produzido e carreado aos autos, as quais não foram sanadas pela autoridade fiscal em sede de diligência fiscal, o que o torna imprestável para subsidiar a acusação em tela, em face da patente a ausência de certeza e liquidez do montante apurado.<sup>1</sup>

Em outras palavras, diante de dúvidas referentes à própria existência do ilícito tributário, não se admite a prosperidade do auto de infração em comento, uma vez que a tributação é pautada pela liquidez e certeza, as quais lhes são elementos indissociáveis.

Resta evidenciada, assim, a incerteza dos demonstrativos apresentados pela fiscalização, nos moldes mencionados anteriormente, à medida que apresenta inúmeras inconsistências, inclusive relativas às junções que deixaram de ser realizadas pela autoridade autuante por ocasião da diligência fiscal, o que leva ao convencimento que não há segurança quanto à liquidez do lançamento, o que enseja a nulidade material do feito fiscal.

Com efeito, tal falha no ato de lançamento impede a correta identificação do fato gerador da obrigação tributária, bem como a determinação da matéria tributável.

Por conseguinte, a falta de certeza e liquidez do crédito tributário exigido fere os ditames do CTN em seu art. 142<sup>2</sup> e se revela como um vício material que conduz à nulidade absoluta do feito fiscal. Cite-se o disposto no art. 3º, *caput* e inciso II do Provimento CRT/CONAT nº 02/23:

<sup>1</sup> Referência à Resolução nº 244/2024 (4ª Câmara de Julgamento), da relatoria da Conselheira Eridan Regis de Freitas.

<sup>2</sup> “Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

PROCESSO Nº 1/525/2020

AI Nº 1/201920928-5

CONSELHEIRA RELATORA: ANA CAROLINA CISNE NOGUEIRA FEITOSA

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

*“Art. 3º - Serão considerados vícios materiais falhas relacionadas à motivação e ao conteúdo do ato de lançamento, com repercussão na identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou na determinação da matéria tributável e do tributo devido, tais como:*

**3. DO VOTO**

Diante do exposto, VOTO pelo conhecimento do recurso ordinário, dar-lhe provimento, a fim de reformar a decisão singular de procedência, para declarar a NULIDADE MATERIAL do feito fiscal.

É o voto.

**4. DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, do Processo de Recurso nº **1/452/2022** e Auto de Infração nº **1/201920928-5**, em que é Recorrente: **LOJAS RENNER S.A** e Recorrido: **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, considerando que o agente fiscal não realizou a diligência determinada por este colegiado, dar provimento ao recurso da parte e reformar a decisão singular de procedência, para declarar a **NULIDADE MATERIAL** do feito fiscal, com alicerce no que determina o art. 3º, caput, do Provimento no 02/2023 combinado com o art. 4º, § 1º da Norma de Execução nº 05/2022, em conformidade com entendimento manifestado em sessão pelo representante da Procuradoria-Geral do Estado.

Presentes à Sessão as conselheiras Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa e Lúcia de Fátima Dantas Muniz e os conselheiros, Alexandre Brenand da Silva, Carlos Mauro Benevides Neto, Carlos Raimundo Rebouças Gondim, e Pedro Jorge Medeiros. Presente o Sr. Procurador do Estado Dr. Matteus Viana Neto. Também presente, secretariando os trabalhos junto à 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

**SALA DA SESSÃO DE JULGAMENTO DA 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIO**, em Fortaleza/CE, aos 20 de fevereiro de 2025.

Ana Carolina Cisne Nogueira Feitosa  
**CONSELHEIRA RELATORA**

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior  
**PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA**