



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº.23/2022

6ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA DE 21 DE MARÇO DE 2022 – 08:30 h

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2152/2019

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201900650

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA

RELATORA CONSELHEIRA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: Omissão de receitas de mercadorias tributadas configurada no Relatório de Conclusão Fiscal – CONTA MERCADORIAS/RESULTADO OPERACIONAL, que consolidam as informações financeiras com mercadorias apresentadas pela autuada, na qual se constata que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), formado pela equação Estoque Inicial (EI) + Compras (C) - Estoque Final (EF) foi superior ao total das Vendas declaradas nos exercícios 2014 e 2015. A apuração do movimento real tributável se deu com base no art. 92 da Lei nº 12.670/96, com infração aos artigos 620, 621 e 622, combinado com o artigo 169, todos do Decreto nº 24.569/97 e a aplicação da penalidade disposta no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. Na Primeira Instância, a julgadora decide pela IMPROCEDÊNCIA, por constatar que ao excluir as entradas declaradas no CFOP 2121 e deduzir o ICMS incidente nas entradas e saídas, as vendas líquidas superaram o CMV apurado, restando assim, descaracterizado o ilícito fiscal de omissão de receitas. A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade de votos, negar provimento ao Reexame Necessário interposto, para confirmar a decisão proferida no julgamento singular de IMPROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do Douto Representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE RECEITA – MERCADORIAS TRIBUTADAS - CONTA MERCADORIA – RESULTADO OPERACIONAL – APURAÇÃO CMV – EXCLUSÃO CFOP 2121 – DEDUÇÃO ICMS – IMPROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

A narrativa da infração na peça basilar denuncia que o sujeito passivo omitiu receitas em operações com mercadorias tributadas referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, identificada a partir da consolidação das informações do SPED/EFD, especificamente os valores das entradas, saídas e estoques dos itens movimentados no período analisado.

Relata que, a referida análise levou a constatação de que a empresa deu saída sem a comprovação de emissão de documento fiscal no montante de R\$ 3.684.316,45 (Três milhões, seiscentos e oitenta e quatro mil, trezentos e dezesseis reais e quarenta e cinco centavos), lançando o ICMS no valor de R\$

R\$ 626.333,79 (Seiscentos e vinte e seis mil, trezentos e trinta e três reais e setenta e nove centavos) e a MULTA de R\$ 1.105.294,94 (Um milhão, cento e cinco mil, duzentos e noventa e quatro reais e noventa e quatro centavos).

Nas Informações Complementares, esclarece que a infração se evidencia no Relatório de Conclusão Fiscal – CONTA MERCADORIAS/RESULTADO OPERACIONAL, que consolidam as informações financeiras com mercadorias apresentadas pela autuada, na qual se constata que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), formado pela equação Estoque Inicial (EI) + Compras (C) - Estoque Final (EF) foi superior ao total das Vendas declaradas.

Salienta que, em relação ao mês de maio de 2014, os valores de entradas e saídas foram apurados com base nas NF-e de terceiros e de emissão própria, uma vez que o contribuinte deixou de registrar a movimentação ocorrida na EFD.

Diz que a apuração do movimento real tributável se deu com base no art. 92 da Lei nº 12.670/96, citando como infringidos os artigos 620, 621 e 622, combinado com o artigo 169, todos do Decreto nº 24.569/97 e como penalidade a disposta no art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

No CD em anexo consta como prova, os relatórios e planilhas inseridos na pasta AI CAF 326 – Conta Mercadoria os seguintes documentos: Consulta EFD – CFOP Totalizado e Inventário, Consulta EFD Maio de 2014, Conta Mercadoria 2014, Incluindo Movimento de Maio, Conta Mercadoria 2015, NF-e de Emissão Própria sem registro na EFD, NF-e de Terceiros sem registro na EFD, Valores Adicionados Conta Mercadoria.

Em sede de defesa, o sujeito passivo se contrapõe a autuação com as seguintes questões (fls. 23/43), as quais se voltam para indicar falhas cometidas no levantamento, em síntese:

1. Inclusão indevida do período de 01/01/2014 a 07/02/2014, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 08/02/2019, restando fulminado pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN;
2. Desconsideração de que no rol de saídas existem mercadorias tributadas pelo regime ST (imposto já recolhido), isentas e não tributadas, uma vez que o trabalho fiscal se voltou para as operações constantes na EFD de forma macro (soma dos valores);
3. A base de cálculo da autuação contém operações duplicadas, na medida que considerou entradas no CFOP 2121 e 2923 simultaneamente, os quais representam operações interligadas;
4. A alíquota aplicada foi de 17%, desrespeitando a taxa específica de cada item, o que resulta num crédito tributário superior e ainda violação ao art. 92, § 4º da Lei nº 12.670/96 (alíquota média);

5. Ilegalidade da multa (30%), que representa 176% do montante do tributo cobrado, demonstrando o seu caráter confiscatório;

Ao final, requer a realização de diligência pericial para confirmar os pontos alegados e ratificar a improcedência da autuação, apresentando às fls. 42 os quesitos para nortear o trabalho pericial.

Na Primeira Instância, a julgadora acata um dos argumentos da defesa e procede a exclusão das entradas declaradas no CFOP 2121 – Compra para Comercialização em Venda à Ordem, já recebida do vendedor remetente, em razão de resultar em duplicidade em relação ao CFOP 2923 - Entrada de Mercadoria Recebida do Vendedor Remetente, de forma que, o total das entradas de 2014 passa a ser R\$ 19.167.925,96 e para 2015 - R\$ 14.072.745,58.

Explica que deduziu das entradas e das saídas, os valores do ICMS que incide em tais operações, por considerar que não é custo, obtendo assim o valor líquido das citadas operações.

Demonstra que o valor do CMV encontrado para 2014, após a exclusão das entradas do CFOP 2121 e dedução do ICMS, é de R\$ 17.629.626,05 e para 2015 é de R\$ 14.111.604,27, valores inferiores ao valor das VENDAS LÍQUIDAS, que para 2014 é R\$ 18.022.362,86 e 2015 é de R\$ 14.576.734,25, resultado que descaracteriza a infração de omissão de receitas, portanto, IMPROCEDENTE o feito fiscal (fls. 57/59).

Por ser a decisão contrária aos interesses do Erário Estadual, na forma da legislação processual vigente, submete a decisão para que seja reexaminada pelo Conselho de Recursos Tributários.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 207/2019 (fls. 64/65) concorda com a julgadora singular no sentido de que houve equívoco no levantamento fiscal, no tocante às operações de venda à ordem, pois foram computadas as notas fiscais de compras de mercadorias e as notas fiscais utilizadas para acobertar a entrega das mercadorias, gerando duplicidade nas entradas que provoca um aumento fictício no valor do custo das mercadorias vendidas.

Também concorda que o ICMS incidente nas entradas e saídas deva ser deduzido e que agiu acertadamente a julgadora ao refazer os cálculos, resultando assim numa receita líquida superior ao CMV, resultado positivo na venda de mercadorias.

Diz que além dos equívocos constatados pela julgadora de Primeira Instância, a fiscalização deveria ter apurado separadamente a omissão de receitas por sistemática de tributação (normal/ST/isentas), para fins de aplicação da penalidade adequada.

Entretanto, observa que, não consta nos autos o valor do estoque inicial e final por regime de tributação, restando prejudicada a apuração em separado, caso fosse cabível proceder a recomposição da Conta Mercadoria.

Opina ao final pelo conhecimento do Reexame Necessário, negando-lhe provimento para confirmar a IMPROCEDÊNCIA exarada na Primeira Instância.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

A presente demanda requer que se reexamine a decisão de IMPROCEDÊNCIA declarada na Primeira Instância atinente à denúncia fiscal de omissão de receitas, conforme Demonstração de Resultado com Mercadorias – DRM referente ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, elaborada com base nas informações prestadas pelo contribuinte na Escrituração Fiscal Digital - EFD.

A *priori*, observa-se que a peça acusatória produz os efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que atende os requisitos indispensáveis de constituição e desenvolvimento válido do processo: identificação das operações promovidas, base de cálculo, alíquota aplicável e período do fato gerador omitido (exercício fiscal), atendendo assim, os pressupostos de validade do lançamento de ofício, na forma disposta no art. 142 do CTN:

“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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Nesse contexto, verifica-se que o relato da infração e o detalhamento nas Informações Complementares não deixam lacuna na compreensão do ilícito fiscal, que coadunam com as provas anexadas, de forma que, não há dificuldades em compreender que o agente fiscal apurou uma diferença, provável prejuízo, a partir da análise da Conta Mercadoria, que gera a presunção de que receitas foram omitidas.

Sobre essa matéria, oportuno destacar que o Decreto nº 24.569/97 – Regulamento do ICMS – RICMS assim estabelece:

“Art.827. 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.

(...)

§ 8º. Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

(..)

IV- montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado.”

Pelo comando normativo insculpido no dispositivo acima transcrito, depreende-se que, por presunção legal, o fisco está autorizado a constituir o crédito

tributário sobre a diferença através de um auto de infração e cobrar o imposto que o contribuinte tentou sonegar ou até mesmo aplicar somente a penalidade cabível, em relação às operações isentas, não tributadas ou tributadas na sistemática de substituição tributária.

A omissão de receitas enquanto presunção legal transfere para o autuado o ônus da prova, ou seja, compete à parte contrária a prova dos fatos que possam elidir essa presunção, para que deixe de valer enquanto tal.

Apesar de ser o fisco aquele quem alega que o contribuinte omitiu receitas, desde que alicerçada em provas, cabe ao contribuinte provar que não o fez, sob pena de ter que pagar o tributo ou ser penalizado pelo descumprimento da obrigação acessória.

No caso em exame, a autuada se defendeu da acusação fiscal em Primeira Instância, apontando prováveis equívocos no levantamento fiscal, dentre os quais, o procedimento de computar simultaneamente as operações de entradas registradas no CFOP 2121 - Compra para comercialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente, em concomitância com o CFOP 2923 – Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem, gerando uma duplicidade no total das entradas, conseqüentemente, um aumento na base de cálculo da autuação, que não reflete a realidade dos fatos.

Nesse ponto argumentado em sua defesa, esclarece que declarou na EFD no exercício 2014 no CFOP 2121 o total de R\$ 4.481.825,59 e no exercício de 2015 o valor de R\$ 1.815.502,49, provocando assim uma inconsistência no levantamento fiscal que poderia ser comprovada por meio de perícia.

A julgadora de Primeira Instância ao apreciar essa questão, reconheceu a sua pertinência e a repercussão indevida causada no levantamento fiscal, concluindo assim pela exclusão do total das ENTRADAS, do montante declarado no CFOP 2121 na EFD do contribuinte.

Além do equívoco apontado pela autuada, constatou ainda a julgadora que, deveria ser deduzido do total das entradas e das saídas, o valor do ICMS incidente, tendo em vista que não representa custo, possibilitando assim identificar o valor líquido das operações com mercadorias.

Com efeito, em razão dos equívocos constatados, a julgadora procedeu os ajustes necessários, conforme demonstra minuciosamente em sua peça de julgamento, de forma que, apurou o CMV para o exercício 2014 no valor de R\$ 17.629.626,05 e para 2015 o valor de R\$ 14.111.604,27, resultados em montante inferior às vendas líquidas (deduzido o ICMS), respectivamente, no valor de R\$ 18.022.362,86 e R\$ 14.576.734,25.

Como se vê, o resultado encontrado pela julgadora em Primeira Instância, após as correções que entendeu pertinentes à metodologia adotada, demonstra que as vendas líquidas ocorreram em valor superior ao CMV, restando assim, descaracterizado o ilícito fiscal de omissão de receitas.

Por sua vez, a Assessoria Processual Tributária além de ratificar a decisão de Primeira Instância no Parecer acostado às fls. 64/65, menciona também que, a metodologia utilizada também não possibilitou a identificação em separado da omissão de receitas por

sistemática de tributação, uma vez que o contribuinte opera com tributação normal e por substituição tributária.

Conforme seus fundamentos, esse procedimento se faz necessário para que identifique a base de cálculo da omissão de receitas por sistemática de tributação e se aplique a penalidade adequada a cada hipótese.

Entretanto, observa que, não seria possível proceder esse ajuste, dada a ausência nos autos, do valor dos estoques iniciais e finais por regime de tributação, restando clara a IMPROCEDÊNCIA do feito fiscal, conforme decisão proferida em Primeira Instância.

Nesse contexto, cabe consignar que, nas operações de venda à ordem, na condição de destinatário da compra, a autuada recebe a mercadoria acobertada com a NF no CFOP 6923 (Remessa por Conta e Ordem de Terceiros) emitida pelo Vendedor Remetente por ordem do Adquirente Original e registra no CFOP 2923 e também deve lançar na EFD no CFOP 2121 (Compra para comercialização, em venda à ordem, já recebida do vendedor remetente) a NF emitida pelo real vendedor (adquirente original da mercadoria) no CFOP 5120 e 6120.

Como se vê, tratando-se de operações originadas de venda à ordem, o destinatário da mercadoria escritura 02 (duas) notas fiscais que estão ligadas a uma mesma operação de entrada, sendo que uma nota fiscal representa a compra da mercadoria e outra a entrega da mercadoria, de forma que, a inclusão concomitante das duas operações implica em duplicar o valor das entradas, ou seja, distorcendo assim a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas.

Outrossim, é sabido que, todos os gastos efetuados pela empresa para colocar a mercadoria disponível para venda devem ser integrados ao custo das mercadorias que serão estocadas, entretanto, os impostos e contribuições que são recuperáveis, no caso de contribuinte do ICMS que realiza compra e venda na sistemática normal de apuração, devem ser excluídos do custo de aquisição das mercadorias.

Também cabe consignar que, a autuada pratica operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme se verifica na Consulta por CFOP Totalizado, a movimentação econômico-fiscal declarada na EFD pelo contribuinte no exercício fiscalizado e quando isso ocorre, a Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM deve ser feita separadamente por sistemática de tributação, possibilitando assim a aplicação da correta penalidade e a cobrança do ICMS somente em relação às operações tributadas normalmente, procedimento não adotado pela fiscalização.

Para melhor compreensão, assim como procedeu a julgadora, demonstra-se abaixo a apuração do CMV de cada exercício, após as correções cabíveis:

EXERCÍCIO 2014

Entradas declaradas na EFD = R\$ 21.717.144,83
Entradas não declaradas – maio/2014 = R\$ 1.932.606,72
Total de Entradas 2014 = R\$ 23.649.751,50
Operações declaradas no CFOP 2121 = R\$ 4.481.825,59
Total das ENTRADAS com a exclusão do CFOP 2121 = R\$ 19.167.925,96
ICMS incidente sobre as entradas = R\$ 1.127.397,32

CMV= R\$ 1.881.190,23 (EI) + R\$ 19.167.925,96 (Compras) – R\$ 100.982,16 (Devolução de compras) – R\$ 2.191.110,66 (Estoque Final) – R\$ 1.127.397,32 (ICMS s/compras) =

CMV 2014 = R\$ 17.629.626,05

**Vendas Líquidas = R\$ 20.037.503,30 (Saídas) – 2.015.140,44 (ICMS sobre saídas) =
R\$ 18.022.362,86**

EXERCÍCIO 2015

Entradas declaradas na EFD = R\$ 15.888.248,07

Operações declaradas no CFOP 2121 = R\$ 1.815.502,49

Total das ENTRADAS com a exclusão do CFOP 2121 = R\$ 14.072.745,50

ICMS incidente sobre as entradas = R\$ 878.825,92

CMV= R\$ 2.191.110,66 (EI) + 14.072.745,50 (Compras) – R\$ 12.310,85 (Dev. compras) – R\$ 1.261.115,20 (EF) – R\$ 878.825,92 (ICMS s/compras)

CMV 2015= R\$ 14.111.604,27

**Vendas Líquidas = R\$ 16.317.382,98 (Saídas) – 1.740.648,73 (ICMS sobre saídas) =
R\$ 14.576.734,25**

Consoante razões expendidas e da solidez dos fundamentos do julgamento de Primeira Instância, ratificados pela Assessoria Processual, no tocante à inclusão indevida das operações declaradas no CFOP 2121 e da não dedução do ICMS incidente nas entradas e saídas, fatores que provocaram uma inconsistência na apuração do valor de CMV (Custo de Mercadorias Vendidas), não há como ser mantida a autuação de omissão de receitas, em face das vendas líquidas superarem o CMV, após os devidos ajustes.

Face ao exposto, VOTO pelo conhecimento do Reexame necessário, para negar-lhe provimento, confirmando a decisão proferida no julgamento singular, para julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do douto representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o **VOTO**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e **RECORRIDO**: CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA,

Presentes à sessão, o Presidente Dr. Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior. Presentes à Sessão as conselheiras Ivete Maurício de Lima, Sabrina Andrade Guilhon, Sandra Arraes Rocha e os conselheiros, Geider de Lima Alcântara, Felipe Silveira Gurgel do Amaral e Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia. Presente à sessão, o Sr. Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza e secretariando os trabalhos da 1ª Câmara de Julgamento, a Secretária Evaneide Duarte Vieira.

DECISÃO:

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por unanimidade de votos, negar provimento ao reexame necessário interposto, para confirmar a decisão proferida no julgamento singular, para julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com os termos do parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação oral em sessão do douto representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos de de de 2022.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387

Assinado de forma digital por
IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2022.04.21 12:40:38-03:00

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior

SERPRO

Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior
PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA

MATTEUS VIANA

NETO:15409643372

Assinado de forma digital por
MATTEUS VIANA

NETO:15409643372

Dados: 2022.05.04 09:34:20 -03:00

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO