



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 067 /2017

11ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 14.3.2016

PROCESSO Nº 1/2483/2015

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201512069-9

RECORRENTE: CECOMIL COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: MARIA JOSÉ TORQUATO

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. SAÍDAS COM PREÇO MÉDIO INFERIOR AO DA ENTRADA. Indicada infringência ao § 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/96. Penalidade sugerida: alínea "b" do inciso III do art. 123 da Lei nº 12.670/96. 1. Método de investigação fiscal: programa Auditor Eletrônico. 2. Ferramenta de uso autorizado pelo Protocolo ICMS nº 81/2013. 3. Dito programa calcula o preço médio ponderado das entradas com base no estoque inicial e aquisições e o das saídas nas vendas realizadas no período e no estoque final. 3. Arguida a parcial decadência sob a ótica que o levantamento é mensal e não anual (§ 4º art. 150 CTN). 4. A análise é feita por período de apuração, mas consolidada ao final do exercício fiscalizado. 5. Nulidade afastada por decisão unânime. 6. Recurso ordinário conhecido e não provido. 4. Mantida a decisão singular, que alterou da penalidade para a prevista na alínea "d" do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96, dado que as operações foram escrituradas. 5. Autuação julgada parcial procedente, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS – PREÇO DE SAÍDA INFERIOR AO DA ENTRADA. PARCIAL PROCEDENTE.

## RELATÓRIO

Trata-se da imputação fiscal omissão de receitas decorrente da identificação da saída de mercadorias com preço inferior ao da entrada, relativamente ao exercício



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

de 2010, no importe de R\$ 559.921,22, cuja incidência da alíquota equivalente a 17%, resultou na exigência de R\$ 95.186,60, a título de ICMS, conduta que suscitou a sugestão de aplicabilidade da pena prevista na alínea "b" do inciso III do artigo 123 da Lei nº 12.670/96 (30% do valor das operações), que culminou na indicação de multa da ordem de R\$ 167.976,36, que remontam a pretensão de R\$ 167.976,36, consoante demonstrado nas informações complementares, que se seguiu de relatórios resultantes da exação.

Esclarece a autuante, que na consecução do trabalho fiscal foi utilizado o programa auditor eletrônico, ferramenta de uso autorizado por meio do Protocolo ICMS nº 81/2013.

Na impugnação, a autuada historia os procedimentos que resultou no auto de infração sob exame, no intuito de demonstrar que a pretensão é nula, sob o argumento que se trata de continuidade de mando de ação fiscal anterior, portanto, a agente teria utilizado dados/informações defasadas, que haviam sido alvo de legal retificação, especialmente nos estoques inicialmente apresentados, medida adotada entre o término de uma ação fiscal e o início de outra, fato que torna o auto de infração inconsistente, passível de nulidade.

Aduz que a emissão de notas fiscais de venda com preço inferior ao de entradas, se deveu única e exclusivamente em razão da rápida desvalorização de produtos eletroeletrônico, a exemplo de aparelhos celulares, em face de novos lançamentos e, ao final, pugna pela nulidade ou a improcedência da autuação.

O exame dos autos pela Célula de Julgamento de Primeira Instância restou decidido pela realização de uma perícia com vistas a verificar as retificações procedidas pela autuada na EFD e se foram contempladas no lançamento de que se cuida.

A perícia procedeu aos exames solicitados e confirmou as alterações indicadas pela autuada e assegurou que o lançamento em questão levou a termo as retificações mencionadas na impugnação e, para subsidiar as afirmações, juntou cópia dos inventários basilares da imputação.

Em manifestação ao laudo pericial menciona a ocorrência de operações de remessa e retorno para conserto, que não teriam sido inclusas no levantamento fiscal, que não houve falta e emissão de notas fiscais, afinal todo produto eletrônico precisa de nota devido a garantia, oportunidade que faz onze questionamentos com objetivo

Pg. 2



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

que seja deferida uma perícia, fins para os quais indica assistente técnico inclusive.

Interpõe complemento à impugnação, na qual colaciona os dispositivos normativos que a agente fiscal considerou infringidos e o que comina a penalidade, argui a parcial decadência do feito, com esteio na premissa que se trata de lançamento por homologação, logo, regido pela norma contida no § 4º do artigo 150 do CTN e não no inciso I do artigo 173 do mesmo diploma legal, sob o fundamento que no período houve recolhimento do tributo sem intervenção da autoridade administrativa e o levantamento foi realizado sob a égide do período mensal e não anual. Suscita cerceamento ao direito de defesa, sob o fulcro que a agente apresentou os dados em quantitativos, sem especificar as datas de cada omissão de entrada e de saída.

Aduz que a menção ao inciso IV do § 8º do artigo 92 da Lei nº 12.670/96, feita pela agente nada tem com a acusação, visto que trata de custo e não foi feito demonstrativo do resultado do exercício, bem assim o preço médio previsto no inciso V do § 8º do artigo 827 do Decreto nº 24.569/97, pois essa previsão é para inventários superavaliados, que visam esconder receitas.

De igual sorte, a indicação de infringência aos artigos 127, 169, 174 e 177 do Decreto nº 24.569/97, que versam sobre a emissão de notas fiscais e que não foi apurado o demonstrativo do resultado do exercício, o lucro líquido e o custo das mercadorias vendidas.

Acrescenta que a perícia juntou o levantamento quantitativo financeiro mensal e não anual como afirma e que foi utilizado indevidamente o sistema auditor eletrônico e faz sete questionamentos relacionados ao tema para, finalmente, requerer a nulidade ou a improcedência da autuação.

No julgamento singular restou demonstrado que o uso do programa auditor eletrônico decorre de autorização expressa no Protocolo ICMS nº 81/2013 e sustenta o entendimento que a saída com preço abaixo da aquisição implica redução da base de cálculo e acarreta falta de recolhimento, tendo em vista que a base de cálculo nas saídas se rege pelas disposições do § 8º do artigo 25 do Decreto nº 24.569/97.

Acresce que o ludo pericial atendeu perfeitamente aos quesitos formulados, não há alteração no lançamento e rejeita a perícia requerida pela autuada, com esteio nos artigos 92 e 94 da Lei nº 15.614/2014. Discorda da tipificação dada pela autuante à situação fática e reenquadra para a prevista na alínea "c" do inciso I do artigo 123 da



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Lei nº 12.670/96, causa da decisão parcial condenatória que exarou.

No recurso ordinário protesta contra o afastamento da perícia requerida, sob o fulcro que não se trata de aditamento à primeira, solicitada pela julgadora, mas de um novo pedido, com outra conotação a partir dos fatos reais ocorridos, postulação que faz com esteio nos artigos 45, 92 e 93 da Lei nº 15.614/2014.

De igual modo contesta a utilização do programa Auditor Eletrônico, ao argumento que não pode ser empregado indiscriminadamente, que a decadência arguida no complemento à impugnação, anterior ao julgamento não foi considerada, posto que não conhecido e em que pese a auditora informar que fez auditoria anual, o levantamento quantitativo financeiro e de estoque foi realiza mês a mês, logo, houve homologação tácito do período de janeiro a agosto de 2010, visto que a autuação ocorreu em 1º de agosto de 2015.

Aduz que o julgador singular inovou o feito, à medida que decidiu pela parcial procedência com base no § 8º do artigo 25 do Regulamento e não com esteio no inciso IV do § 8º do artigo 92 da Lei nº 12.670/96, sob o argumento de utilização de base de cálculo inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiros e reenquadrou a penalidade para a inserta na alínea "b" do inciso III do artigo 123 da lei supra.

Menciona ofensa ao princípio da verdade material e delineia entendimento que a hipótese concreta se sujeita à regra do § 4º do artigo 150 do CTN, não alcançada pela dicção da Súmula 555 do STJ, visto que, no caso, foram feitos pagamento mensais (declaração de débito), embora não tenha sido como o Fisco esperava.

No mérito, reitera as arguições da peça impugnatória e, ao final, pugna ela improcedência da autuação e caso não se confirme, que seja declarada a nulidade do feito pelas razões expostas.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou em acorde com o julgamento de primeira instância, acolhendo os fundamentos e normas neles consignados, objetivamente afasta a nulidade suscitada, ao entendimento que a hipótese fática se subsumi ao disposto no inciso I do artigo 173 do CTNE e não à norma capitulada no § 4º do artigo 150 do mesmo instrumento legal, termos em que opina pelo conhecimento do recurso ordinário, nega-lhe provimento, com vistas a que seja mantida a decisão de primeira instância, aquiesce com a penalidade por ela aplicada, parecer adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É relato.

Processo nº 1/2483/2015 – AI nº 1/201512069-9 – Relator: Valter Barbalho Lima

  
Pg. 4



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

VOTO DO RELATOR

A matéria em apreciação – omissão de receitas -, a priori não releva exigir análise de elevada complexidade, entretanto, peculiaridades procedimentais que permeiam a hipótese fática, decorrente do ato de lançamento e manifestações esposadas, impõem delinear digressões acerca de tais nuances, ao fim de demonstrar a factível subsunção ao plexo de normas disciplinar do tema.

De introito, cumpre aduzir que é remansosa a jurisprudência assente pelos tribunais superiores, acerca da não obrigatoriedade do juiz apreciar todos os fatos suscitados, desde que no todo a matéria seja satisfatoriamente contemplada.

A arguição preliminar, relativa à continuidade da ação fiscal não procede, por se tratar de hipótese que padece de previsão normativa, fato de conhecimento e admissibilidade pela recorrente, posto que, ao tempo que argui o tema, protesta sobre a suposta desconsideração de procedimentos de retificação que promovera nos estoques, no interregno entre o fim da ação fiscal primeira, por decurso de prazo e a efetiva instauração da segunda, autorizada mediante portaria da lavra do titular da pasta fazendária.

Posto isto, vê-se de logo que se trata de reinício de fiscalização e cujos efeitos das retificações realizadas foram contemplados no procedimento fiscal que deu azo ao lançamento de que se cuida, consoante demonstração resultante de providência pericial empreendida, por solicitação da julgadora singular, logo, não procedem os argumentos da recorrente acerca da recusa ao exame da impugnação complementar, em que pese a menção plasmada nessa órbita, ao vislumbre que na manifestação de primeiro grau, todos os aspectos fundamentais relativos ao procedimento fiscal em questão foram objeto de análise e conseqüente manifestação.

Calha frisar que a pretensão fora determinada mediante utilização do programa auditor eletrônico, segudo a recorrente incompatível ao tipo de investigação fiscal empreendida, cujos reclamos gravitam em torno de três vertentes, quais sejam: não foi realizado o demonstrativo do exercício nem o custo das mercadorias vendidas e o levantamento fora realizado por período mensal e não anual, fundamentos da parcial decadência arguida, com supedâneo nas disposições do § 4º do artigo 150 do CTN, com exclusão do período de janeiro a agosto de 2010.

Sob essa perspectiva, impende assinalar que são diversas as formas de análise que podem ser empreendidas em procedimento fiscal e, no caso concreto, a agente optou por exminar o preço médio das entradas e saídas de mercadorias.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

consoante excerto que se colhe das informações complementares. Vejamos:

Do levantamento fiscal foram considerados o estoque inicial, as entradas, saídas e estoque final, que resultou no levantamento quantitativo totalizador anual de estoque, que foi confrontado com os livros e documentos fiscais do contribuinte, sendo realizado ao final, os ajustes que se fizeram necessários.

Nos trabalhos e auditoria do estoque constatamos que a empresa emitiu notas fiscais de venda contendo produtos com preço deliberadamente **inferior ao valor da operação de entrada**, ficando evidenciada uma Omissão e Receitas de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal ... (dn)

Como visto, o preço inferior praticado nas operações de saídas resultou, obviamente, na omissão de receitas a que a agente faz alusão, hipótese que se adequa ao disposto no inciso IV do § 8º do artigo 92 da Lei nº 12.670/96. Vejamos:

§ 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;

Dito isso, impõe consignar que a ferramenta de investigação empregada no procedimento fiscal, denominada auditor eletrônico, programa desenvolvido pelo Fisco do Estado de Minas Gerais e disponibilizado aos demais entes federados, por meio do Protocolo ICMS nº 81/2013, é ferramenta que tem por finalidade, entre outros exames, detectar a ocorrência da hipótese em tela, cujo **modus operandi** consiste em processar as informações relativas às operações de modo individual e as totaliza por período de apuração mensal, que subsidia levantamentos que exijam essa medida, que não é o caso de que cuida, e, da mesma forma, procede ao somatório dos resultados parciais e os consolida por exercício, como na hipótese fática.

Logo, não há que falar em decadência de parte do crédito tributário lançado, a pretexto que alçado pela regra de contagem do prazo decadencial consignada no § 4º do artigo 150 do CTN, em face de apuração mensal, bem assim com fundamento na alegação que houve recolhimento do tributo no período fiscalizado, mormente à luz do ordenamento que dimana da Súmula 555 do STJ, cumpre aduzir, em primeiro plano, que na hipótese de omissão de receitas não permite cogitar possibilidade de declaração de débito, por razões óvias, ao vislumbre que sequer a receita foi declarada, logo, não é razoável cogitar que o imposto a ela relativo tenha sido objeto dessa providência.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Nesse diapasão, impende sublinhar que a metodologia utilizada na ação fiscal decorre de uma premissa elementar, em que a média das saídas demonstrou que ocorreram em nível inferior ao registro das mesmas mercadorias no inventário, logo, caracterizada a conduta típica evidenciada, por conseguinte, despicienda de apuração do resultado do exercício, tema de aguição a título de nulidade pela recorrente.

Com efeito, cumpre assinalar que o procedimento empreendido consistiu da efetiva Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM, com a peculiaridade que os relatórios dele resultante são distintos dos tradicionais, em que se visualizavam os valores dos estoques inicial e final, entradas e saídas, deduções do tributo, entretantes, em que pese o sistema de análises dessas informações não evidenciá-los nos moldes convencionais, os a eles relativos são levados a efeito e o resultado não diverge dos demonstrativos decorrente do **modus faciende** anterior, aspectos abordados pela atuante nas informações complementares.

Nesse azo, é cogente ressaltar que os quesitos formulados ao fim de subsidiar a realização da perícia requestada, perdem o objeto na hipótese em que não prosperem os argumentos ora refutados, à declinação oral proferida em sessão pelo representante legal da recorrente, por conseguinte, não enseja expender digressões em torno do pleito.

Acerca da menção ao fato de ao sujeito passivo não ser vedado ou proibido comercializar mercadorias ao preço que lhe convenha, impõe frisar que é fático não incumbir ao Fisco dispor sobre tais aspectos, contudo, a legislação tributária fixa o patamar da base de cálculo na saída de mercadorias do estabelecimento, que não pode ser inferir ao preço da aquisição mais recente, da produção ou fabricação própria, a teor do § 8º do artigo 25 do Decreto nº 24.569/97. Vejamos:

§ 8º A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiro ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada no próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal.

Nesse ensejo, importa sublinhar que a sujeição dos administrados ao plexo de normas impõe a observância de condutas que visem ao regular cumprimento das obrigações tributárias, sem, contudo, acarretar prejuízo aos polos da relação jurídico-tributária, portanto, na hipótese da ocorrência de eventos que leve o contribuinte prática de preços aquém da previsão capitulada no dispositivo normativo supra, há de envidar providências, com vistas à obeteção de anuência do sujeito ativo ao fim de ter



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

autorizada tal expectativa.

Em relação à suscitada inovação do feito, por ocasião do julgamento singular, em decorrência da aplicação de outra penalidade, não se confirma.

Com efeito, o que a hipótese evidencia, é a correta edequação da pena ao tipo identificado, conção que se extri da subsunção da irregularidade assentes no relato da autuação, que versa sobre a emissão de documentos fiscais com preço inferior ao registrado no livro de Inventário, à norma sancionadora aplicada em primeira instância, com fundamento nas informações complementres, asssim como nos relatórios decorrentes da exação, que demonstram de forma cristalina o fato em alusão, logo, não há que se cogitar acerca da imputabilidade de outra sanção, normente a consignada na alínea "b" do inciso III do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, que trata das hipóteses em que não haja emissão de documentos, por conseguinte, não há margem a se cogitar acerca de inovação do feito, a míngua da mais elementar menção a aspecto diverso dos consignados na peça de lançamento e seus anexos.

Enfim, demonstrado restou que não há supedêneo fático nem jurídico, que permita prosperar a reclamadas extinções por atingimento de parte do crédito tribtário pelo instituto da decadência, com arrimo nas diposições inculpidas no § 4º do artigo 150 do CTN, tampouco pela falta de informações, que culminaria no cerceamento ao direito de defesa, assim como por inovação do feito, em face do reenquadramento da penalidade pelo julgador singular.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário nego-lhe rovimento, ao fim de confirmar a decisão parcial condenatória proferida em primeira instância e julgar parcial procedente a imputação, em acorde com a decisão manocrática e parecer da lavra da Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de cálculo .....	R\$ 559.921,22
ICMS .....	R\$ 95.186,60
Multa .....	R\$ <u>95.186,60</u>
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 190.373,20</b>





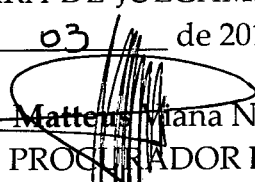
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

**DECISÃO**

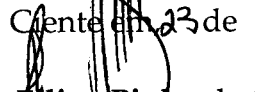
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE**: CECOMIL COMERCIAL E IMPORTAÇÃO EIRELI e **RECORRIDO**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. **Decisão**: A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve em relação às preliminares arguidas pela recorrente, quais sejam: 1. Nulidade por cerceamento do direito de defesa por não conter informações detalhadas por parte do autuante; 2. Preliminar de extinção em razão de decadência para o período de janeiro a agosto de 2010, entendendo que o ICMS tem apuração mensal e houve declaração e pagamentos mensais; 3. nulidade da decisão monocrática, por inovação do feito, pelo fato de o julgador singular ter aplicado penalidade diferente da apontada pelo fiscal autuante. Preliminares afastadas, por unanimidade de votos, com base nas discussões realizadas por ocasião dos debates, em conformidade, ainda, com fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária. Ainda em questão preliminar, a recorrente solicita a conversão do julgamento em realização de perícia. Solicitação de Perícia afastada, por unanimidade de votos, com base no disposto no art. 93, §1º da Lei nº 15.614/14. No mérito, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, confirmar a decisão **PARCIALMENTE CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Ricardo Sérgio Teixeira.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 23 de 03 de 2017.

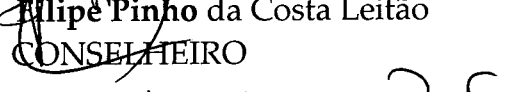
  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
PRESIDENTE

  
Matheus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO  
Ciente em 23 de 03 de 2017

  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
Elipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

  
Leilson Oliveira Cunha  
CONSELHEIRO

P/P   
Jussara Dias Soares  
CONSELHEIRA

  
Maria Elineide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

P.R.   
Adriana Ponte Barros.  
Matheus Fernandes Menezes  
CONSELHEIRO