



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

**RESOLUÇÃO Nº. 072/2023**

**15ª SESSÃO VIRTUAL ORDINÁRIA DE 14 DE MARÇO DE 2023 – 08:30 h**

**PROCESSO DE RECURSO No: 1/0422/2022**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/202202285**

**CGF: 06. 725343-1**

**RECURSO ORDINÁRIO**

**RECORRENTE: QUALITY IN TABACOS IND. E COM DE CIGARROS IMP.**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA**

**EMENTA:** Omissão de receitas de mercadorias tributadas constatada por meio de elaboração da Conta Mercadoria, consoante estabelece o art. 92, § 8º inciso IV da Lei nº 12.670/96. PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância. Infração prevista no art. 92, § 8º, inciso VI da Lei nº 12.670/96, cabendo a aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, “b” item 1 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. Recurso Ordinário Conhecido e Desprovido para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** OMISSÃO DE RECEITA – CONTA MERCADORIA – PROCEDÊNCIA

### **RELATÓRIO**

A narrativa padrão da infração denuncia que o sujeito passivo praticou o ilícito fiscal de omitir receitas em operação ou prestação tributada, conforme análise da Conta Mercadoria – DRM, que indica uma diferença no exercício de 2017 de R\$ 631.696,00 (Seiscentos e trinta e um mil, seiscentos e noventa e seis reais).

Complementarmente, a autoridade fiscal descreve os procedimentos de fiscalização e informa que durante a ação fiscal emitiu o Termo de Intimação nº 2021.07452, mas a empresa não apresentou nenhuma justificativa quanto às divergências apresentadas.

Esclarece que elaborou a DRM - Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, a partir dos lançamentos da EFD, das entradas (compras), transferências recebidas, saídas (vendas), transferências expedidas, estoques inicial e final, conforme planilha às fls. 27, que apresenta um deficit financeiro entre os débitos (estoque inicial + compras) e os créditos (estoque final e vendas).

Conclui que a diferença encontrada se caracteriza como omissão de receitas, conforme prevê o art. 92, § 8º, inciso VI da Lei nº 12.670/96, cabendo a aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, “b” item 1 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Demonstra que calculou a média mensal do valor da base de cálculo, com o objetivo de aplicar a alíquota de 17% nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2017 e de 18% nos demais meses deste exercício, conforme Lei nº 16.177 de 27 de dezembro de 2016, resultando no lançamento do ICMS de R\$ 112.126,04 (Cento e doze mil, cento e vinte e seis reais e quatro centavos) e da MULTA de R\$ 189.508,80 (Cento e oitenta e nove mil, quinhentos e oito reais e oitenta centavos), equivalente a 30% da receita omitida.

Relaciona dentre os documentos anexos ao auto de infração, como prova:

Planilha com valores de entradas e de saídas do exercício 2017 (fls. 29/40); Planilha da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM (fls. 27/28); Cópia das EFD’s de janeiro a dezembro de 2017; Cópia dos Inventários declarados nas EFD’s de 2017 e 2018 (fls. 41/42)

O sujeito passivo impugna o feito fiscal, sintetizando os fatos, para suscitar os seguintes pontos (fls. 52/60):

1. Nulidade por inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório, por ter a autoridade fiscal lavrado o auto de infração, sem apreciar o pedido de dilação de prazo para retificação do SPED e sanar as pendências apontadas por ele na resposta da intimação fiscal nº 2022.00442, não tendo se mantido inerte, inclusive elaborou resposta com as informações necessárias;
2. Improcedência, pois ao constatar a divergência juntou em seguida no último dia do prazo requerido para entrega os comprovantes da transmissão do SPED retificado na resposta da intimação fiscal, tendo cumprido com a exigência do auditor fiscal;
3. As divergências foram sanadas através da retificação com os débitos pagos no prazo legal, inexistindo justa causa para cobrança de tributo e multa;
4. Exorbitância da multa aplicada em valor que ultrapassa o tributo;
5. Excesso de exação, pois falta na autuação um mínimo de substrato fático para tornar válido e regular o correspondente procedimento fiscal.

No Julgamento de Primeira Instância (fls. 75/76), a autoridade julgadora rejeita a preliminar de nulidade, por constatar a regularidade formal da ação fiscal e o atendimento aos pressupostos processuais inerentes à intimação, com informações claras e precisas sobre os fatos motivadores da autuação e documentação comprobatória da origem dos valores do lançamento. Destaca que não há nos autos nenhum registro de entrega de uma resposta a intimação no tempo hábil para sustentar a alegação da impugnante. Não é possível encontrar a resposta a intimação em momento anterior a impugnação apresentada pelo contribuinte em 12/04/2022. Sobre a desproporcionalidade e falta de razoabilidade da multa e seu caráter confiscatório, afasta esse argumento com amparo na Súmula 11 do Conat-Ce. Considera suficiente a prova documental produzida para configurar a infração de omissão de receita, declarando PROCEDENTE o lançamento fiscal.

No Recurso Ordinário interposto (fls. 84/91), o sujeito passivo repisa a mesma linha de argumentação da impugnação, que pode ser assim resumida:

1. Nulidade por inobservância ao princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal: a resposta ao Termo de Intimação nº 2022.00442 foi ignorada completamente (ver comprovante em anexo) pelo agente fiscal que ignorou o pedido de dilação de prazo para retificação da EFD e saneamento das divergências apontadas;
2. Exorbitância da multa aplicada;
3. Do excesso de exação.

É o RELATÓRIO.

**VOTO DA RELATORA:**

A presente demanda requer que se aprecie as questões recursais postas pela Recorrente contra decisão de PROCEDÊNCIA na Primeira Instância de lançamento tributário configurado na presunção legal de que receitas foram omitidas, com base na elaboração da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM referente ao exercício 2017.

De início, oportuno salientar que a autoridade fiscal deixa claro que no curso da ação fiscal emitiu o Termo de Intimação nº 2021.07452 para apresentar ao contribuinte as divergências encontradas na malha fiscal, mas o mesmo não se pronunciou em resposta a solicitação feita.

Sintetizados os fatos, inicia-se a apreciação dos questionamentos da Recorrente para se contrapor a acusação fiscal, que preliminarmente pede a nulidade por inexistência de justa causa.

Entretanto, observa-se do presente lançamento que todos os requisitos foram cumpridos, atende os pressupostos formais e materiais de legalidade e em conformidade com o art. 122, parágrafo 8º do Decreto nº 35.010/2022.

Outrossim, o procedimento preparatório e as provas acostadas aos autos estão condizentes com a infração relatada, que traduzem hipótese de justa causa, possibilitando o pleno exercício de defesa, não havendo razão para tornar o lançamento nulo, em face de ausência de prejuízo.

Resta evidente que a peça acusatória produz os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que observa os requisitos indispensáveis de constituição do crédito tributário e atende aos pressupostos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN, *in verbis*:

*“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.”*

Em se tratando da alegação de cerceamento ao direito de defesa por não ter a autoridade fiscal analisado a resposta tempestiva ao Termo de Intimação nº 2022.00442, na qual requereu dilação de prazo para retificações das divergências apontadas, também não há como acolhê-la, uma vez que iniciada uma fiscalização não cabe mais a regularização espontânea e durante o procedimento de fiscalização inexistente relação contenciosa, que somente se concretiza após a ciência do lançamento.

Outrossim, não há nos autos nenhum documento como resposta à intimação em momento anterior a impugnação apresentada pelo contribuinte, ou seja, no prazo ofertado pela fiscalização para se contrapor à diferença indicada na Conta Mercadoria.

Quanto à arguição do caráter confiscatório da multa, compreende-se que a autoridade fiscal atua conforme a legislação, por ser uma atividade plenamente vinculada e por sua vez, o julgador administrativo não tem competência para afastar a aplicação de norma sancionatória, conforme disposto no art. 62 da Lei nº 18.185/2022 e em consonância com a Súmula nº 11 do Conat-Ce.

No tocante ao mérito, oportuno salientar que a técnica de Demonstração de Resultados com Mercadorias - DRM consiste em verificar o custo das mercadorias e o compara com os valores das entradas financeiras. Portanto, quando o montante líquido arrecadado é menor do que o custo das mercadorias, resta configurada a omissão de vendas por presunção legal, conforme o disposto no art. 827, §8º, IV, do Decreto 24.569/97, in verbis:

*“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 conceito acima delineado, a omissão de receita se revela em todo e qualquer ato praticado pelo contribuinte com intuito de omitir, no todo ou em parte, operações de venda de mercadoria ou prestação de serviços tributados pelo ICMS, visando à redução ou não pagamento do imposto devido em tais operações.

De forma que, a diferença na Conta Mercadoria, representada pela diferença a maior entre o custo das mercadorias vendidas e o valor das vendas líquidas registradas nos documentos

fiscais, pode ser resultado da saída de mercadorias sem a cobertura da nota fiscal ou da venda da mercadoria por preço abaixo do seu custo de aquisição.

É sabido que o objetivo da atividade comercial é a obtenção de lucro, ocorrendo prejuízo retrata uma situação anômala na atividade comercial, portanto, uma presunção legal de que receitas foram omitidas, invertendo-se o ônus da prova para o sujeito passivo.

No presente caso, a autuada não se incumbiu de apresentar provas para descaracterizar que a diferença identificada não se origina de receitas omitidas, mas de outro fator que provocou tal prejuízo, restando caracterizada infração à legislação tributária, consoante art. 92, § 8º, inciso VI da Lei nº 12.670/96, que deve ser combatida com a penalidade prevista no art. 123, III, “b” item 1 da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

**É o VOTO.**

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:**

<b>MÊS/ANO</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>MULTA</b>
01 a 12/2017	R\$ 112.126,04	R\$ 189.508,80

Face ao exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário interposto, conhecer do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para manter a procedência declarada na Primeira Instância, por não ter a Recorrente apresentado provas para descaracterizar a presunção legal de omissão de receitas identificada na Planilha da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM (fls. 27/28),

**É o VOTO.**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE QUALITY IN TABACOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTADORA. RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Aos 14 (quatorze) dias do mês de março do ano 2023 (dois mil e vinte e três), às 8 (oito) horas e 40 (quarenta) minutos, completado o quorum regimental com a presença das Conselheiras Ivete Maurício de Lima, Sabrina Andrade Guilhon e Sandra Maria Tavares Menezes de Castro, e dos conselheiros Geider de Lima Alcântara, Felipe Silveira Gurgel do Amaral e Pedro Jorge Medeiros, realizou-se a abertura da 15ª(décima quinta) Sessão Ordinária da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência de Raimundo Frutuoso de Oliveira Júnior. Presente à sessão o Sr. Procurador do Estado Dr. Mateus Viana Neto. Também presente, secretariando os trabalhos junto à 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 em relação aos argumentos trazidos pela recorrente nos seguintes termos: **1)** Afastar a preliminar de nulidade por inobservância ao princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal nos termos da decisão de Primeira Instância, uma vez que iniciada a ação fiscal não há mais possibilidade de retificação da EFD e ainda por entender que é perfeitamente possível o sujeito passivo compreender a acusação fiscal com base nos elementos de prova acostados e se contrapor na fase da impugnação e recursal. **2)** No tocante o caráter confiscatório da multa aplicada não cabe ao julgador administrativo a apreciação dessa matéria, consoante Súmula 11 do CONAT-CE. Também não se reconhece que houve excesso de exação, posto que a autoridade fiscal adotou os procedimentos de fiscalização, na forma prevista na legislação. **3)** No mérito, a 1ª Câmara decidiu conhecer do Recurso Ordinário, negando-lhe provimento para manter a procedência declarada na Primeira Instância, por não ter a Recorrente apresentado provas para descaracterizar a presunção legal de omissão de receitas identificada na Planilha da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM (fls. 27/28), e decide por unanimidade de votos, negar provimento para confirmar a decisão exarada no julgamento monocrático, para julgar PROCEDENTE o auto de infração, nos termos do voto da conselheira relatora, em conformidade com manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos 13 de abril de 2023

Ivete Maurício de Lima  
**CONSELHEIRA RELATORA**

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