

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 122 /2017

25ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 25/04/2017

PROCESSO Nº: 1/3128/2008 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2008.07715

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA e  
COBAP – COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE ARTEFATOS  
DE PAPEL LTDA. CGF: 06.191743-5

RECORRIDO: AMBOS

CONSELHEIRO RELATOR: FILIPE PINHO DA COSTA LEITÃO

CONSELHEIRA DESIGNADA: MARIA DE FÁTIMA DAMASCENO LEITÃO

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITA – Receita Líquida de Vendas inferior ao Custo do Produto Vendido (CPV). Infringência ao § 8º, Inc. IV do art. 92 da Lei nº 12.670/96. Penalidade aplicada: art. 123, Inc. III, b da lei supracitada. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE** decidido com voto de desempate da Presidência, fundamentado no último laudo pericial e na exclusão, na 25ª Sessão Ordinária, da diferença apontada no mês de dezembro/2006. Vencidos os votos dos Conselheiros representantes das classes que se manifestaram pela improcedência da acusação fiscal.

**PALAVRAS-CHAVES: ICMS, OMISSÃO DE RECEITA, RECEITA LÍQUIDA DE VENDA INFERIOR AO CUSTO DO PRODUTO VENDIDO - CPV.**

## RELATÓRIO

O presente processo tem o seguinte relato acusatório em sua peça inicial:

“FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A E/OU SÉRIE “D” E CUPOM

FISCAL. Infração constatada pelo montante da Receita Líquida inferior ao Custo dos Produtos Vendidos nos meses: março, maio, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro/2006, conforme detalhamento contido nas informações complementares ao presente”.

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO → ICMS: R\$ 265.639,77**  
**Multa: R\$ 468.776,08**

Nas informações complementares o autuante detalha todos os procedimentos adotados no levantamento da composição dos custos dos produtos vendidos, que levou em consideração: os **Insumos** aplicados na produção (matérias primas, materiais secundários, materiais de embalagem); os custos com a **Mão de Obra Direta** (salários, férias, vale transporte, INSS Indústria, FGTS e outros); os **Gastos Gerais de Fabricação** (despesas c/ veículos, material de manutenção, água e esgoto, depreciações, mão de obra indireta, etc.) e os **estoques iniciais e finais levantados mensalmente** pela atuada.

Acrescenta que as informações foram obtidas dos Livros Registro de Apuração do ICMS e Balancetes Mensais produzidos pela própria empresa, relativo ao exercício fiscal de 2006. Informa, ainda, que incluiu a depreciação das instalações e máquinas industriais que não foram contabilizadas pela empresa atuada.

Após o levantamento, todas as informações foram consolidadas na Planilha: **QUADRO DEMONSTRATIVO DO CONFRONTO CPV e SAÍDAS LÍQUIDAS – EXERCÍCIO 2006** (fls. 305 dos autos), tendo sido deduzidas tanto das entradas como das saídas as devoluções de compras e vendas e os tributos não cumulativos incidentes (ICMS, PIS, COFINS, IPI).

O feito fiscal foi impugnado tempestivamente pela empresa, por meio de seus advogados.

Na instância singular, o julgador decidiu pela nulidade absoluta do procedimento fiscal, afirmando que:

*“... no caso concreto a omissão de receita demonstrada com base em critério meramente contábil não alcança ou não representa efetivas situações econômicas que constituem a matéria tributável do ICMS ou, propriamente, que possa representar circulação de mercadorias.”*

O processo é encaminhado à Célula de Assessoria Processual Tributária, sendo emitido o Parecer Nº 664/2012, com discordância da nulidade declarada pelo julgador singular. Assim, o consultor tributário sugere conhecer do Recurso

Oficial, dar-lhe provimento a fim de reformar a decisão singular, decidindo-se pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

O douto representante da procuradoria Geral do Estado adota o parecer emitido pela assessoria tributária.

Na 65ª (sexagésima quinta) Sessão Extraordinária, a 1ª Câmara de Julgamento decidiu conhecer do recurso oficial para, por voto de desempate da Presidência, dar-lhe provimento, afastando a preliminar de nulidade proferida na primeira instância, determinando o retorno dos autos à instância monocrática para novo julgamento, com base no art. 84 do Decreto 25.468/99, em consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado e do Conselheiro Relator.

Em novo julgamento singular, o Processo foi encaminhado à Célula de Perícias e Diligências, conforme Despacho exarado às fls. nº 565 e 566 dos autos, no sentido de verificar a autenticidade dos documentos e a veracidade dos argumentos levantados pela defesa e, em sendo procedentes, elaborar novo quadro totalizador, efetuando os ajustes devidos, apresentando a nova base de cálculo do ICMS e da multa devida.

O Laudo Pericial apresenta os pontos trazidos pela autuada na Defesa Administrativa e Memoriais às fls 567 à 579 dos autos. Em resposta, conclui que:

1. Os gastos de depreciação dos bens aplicados na produção são obrigatórios, conforme as NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBCT 19 – Aspectos Contábeis Específicos. NBCT 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão), e, portanto, o fiscal o considerou corretamente;
2. O material de consumo é custo geral de fabricação quando consumido na industrialização dos produtos, diferentemente da empresa comercial em que representa uma despesa;
3. Os valores retidos dos salários dos empregados à título de assistência médica foram deduzidos no feito fiscal, não havendo alteração a realizar;
4. Os gastos com água e esgoto (Cagece) no montante de R\$ 602.220,45 foram apropriados mensalmente na contabilidade da empresa (conta contábil 4119.06) e, assim sendo, não realizou alteração no levantamento fiscal. Oportunamente cita o Princípio Contábil da Competência, aprovado pela Resolução CFC 750/93, em que dispõe:

*“As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre*

*simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.*

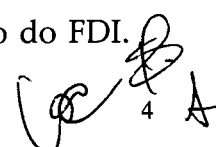
5. O fiscal alocou corretamente os valores referentes ao INSS do pessoal empregado na produção;
6. Aduz que na apuração da Receita Líquida não se leva em consideração se a empresa recolheu ou deixou de recolher o PIS E COFINS, mas sim as deduções sobre as compras de mercadorias e Receita Bruta, procedimento já adotado pela fiscalização e não merece reparo;
7. Os empréstimos e financiamentos não influenciam no cálculo do Lucro ou Prejuízo Bruto, pois não se relaciona com a Receita Bruta nem com o Custo.
8. Com relação ao argumento da defesa que propõe deduzir apenas 25% do ICMS sobre as vendas, tendo em vista que a empresa é beneficiária do FDI e goza do diferimento de 75% do total a recolher, com pagamento do valor diferido após 36 meses, a Perícia ratifica o procedimento adotado pela fiscalização, qual seja, deduzir da Receita Bruta todos os impostos nela incidentes.

Observa-se que, em relação aos pontos questionados pela defesa em seu recurso, a Perícia ratificou o feito fiscal. Todavia, outros pontos arguidos pela autuada, no decorrer do trabalho Pericial, geraram as seguintes alterações:

1. Provisionamento mensal do 13º salário, uma vez que a empresa havia contabilizado como custo total do mês de dezembro/2006;
2. Exclusão dos valores registrados na Conta 4117.17 – Salário Família, por não representar custo já que é reembolsado na forma de desconto no INSS a Recolher da empresa.
3. Exclusão dos valores escriturados na conta 4119.05 (R\$ 2.950,79), pois já foram computados pela fiscalização no CFOP 1352/2352 (aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial).

Após as alterações realizadas, a Perícia refez a Planilha de Fiscalização e apresentou a nova base de cálculo para FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, nos meses de março, maio, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro/2006, ocasionada pelo montante da Receita Líquida inferior ao Custo dos Produtos Vendidos, no montante de **R\$ 1.506.422,63**, conforme demonstrado às fls. 577/578 dos autos.

A defesa apresenta manifestação ao Laudo Pericial indicando os pontos de discordância (fls. 1507 à 1518 dos autos) não atendidos pela Perícia, como exclusão dos valores de depreciação do ativo permanente e acréscimo do montante do ICMS Diferido na Receita Líquida, em razão do benefício do FDI.

  
4 A

Nesse entendimento, requer a improcedência do auto ou o retorno à Perícia para proceder as retificações solicitadas.

Na instância singular, o julgador acolhe integralmente o trabalho pericial, decidindo pela parcial procedência do auto de infração, em face da redução de base de cálculo do crédito tributário.

Em recurso interposto contra a decisão singular, a empresa autuada argui improcedência da autuação, alegando, em síntese, o seguinte:

1. Que incluir no levantamento fiscal os valores registrados na escrita contábil com base nos princípios da competência e da prudência (mas que não correspondem as efetivas saídas de caixa) fere de morte o principal objetivo do levantamento fiscal, que é detectar, com base na verdade material, eventual omissão de receitas.
2. Que a metodologia adotada pela fiscalização em que fazer a apuração mensal do resultado bruto com mercadorias é imprópria, tendo em vista que a apuração do CPV e da receita líquida obedecem a uma lógica anual, tanto do ponto de vista contábil, quanto para fins da metodologia prevista no art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96.
3. Que é beneficiária do FDI, gozando de um diferimento de 75% do ICMS a recolher, com pagamento de apenas 25% do valor diferido após 36 meses, e que, portanto, não faz qualquer sentido desconsiderar qualquer benefício do FDI ao se compararem as receitas líquidas e o CPV.
4. Que o entendimento das NBC (Normas Brasileiras de Contabilidade) e da RFB (Receita Federal do Brasil) é que os recursos provenientes de benefícios fiscais, subvenções ou renúncias fiscais são partes integrantes da Receita, logo os valores de ICMS beneficiados com o FDI devem ser incluídos no cálculo da receita constante no presente levantamento fiscal.
5. Que a contabilização da depreciação era facultativa segundo a legislação aplicável, razão pela qual não fazia sentido algum ser incluída no levantamento fiscal para cálculo do CPV, quando a própria empresa não se utilizara desse instituto no período.
6. Que a Perícia foi acionada e mesmo tendo constatado que a empresa não contabilizou a depreciação no CPV, ela manteve o valor da mesma no levantamento fiscal.
7. Que o fato de o valor integral ter sido registrado na contabilidade (gastos com depreciação, água e esgoto, INSS devido aos empregados no parque produtivo, PIS/COFINS) em atenção ao princípio da competência não tem qualquer relevância para a formação do CPV para fins fiscais.
8. Que embora os empréstimos obtidos não influenciam na receita líquida de venda é indispensável que sejam levados em consideração para efeito do

levantamento fiscal, vez que financiaram os gastos de produção naquele período.

O processo é reencaminhado à Assessoria Tributária, sendo emitido o Parecer Nº 229/2016 (fls. 1577 à 1581 dos autos), mantendo o entendimento já manifestado anteriormente por meio do Parecer nº 664/2012 e acrescentando mais algumas informações às suas considerações. Em síntese, o assessor afirma que a depreciação é um gasto real, tendo em vista o desgaste das máquinas no processo produtivo e por isso deve ser incorporada ao custo dos produtos vendidos, independente da empresa ter ou não ter feito sua contabilização. No que se refere ao FDI, entende que a parcela do imposto financiada pelo Estado deve ser contabilizada como "outras receitas", uma vez que os recursos provenientes deste benefício podem ser movimentados livremente pelo beneficiário, não havendo obrigatoriedade de sua aplicação na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico. Que o valor do tributo dispensado (benefício do FDI) constitui um ganho para a empresa, porém não decorrente de suas receitas de vendas, daí porque não poderia ser somado ao valor das receitas de vendas. Que em observância ao princípio da competência todas as demais despesas incorridas no exercício fiscalizado devem ser registradas pelo valor real, independentemente do seu pagamento, pois é assim que se faz o registro contábil das despesas. A utilização do regime de caixa, como deseja a autuada, além de não ser o correto, produziria uma informação irreal acerca da posição patrimonial da empresa fiscalizada. Que os empréstimos tomados no exercício fiscalizado não tem qualquer influência no resultado com mercadorias por se tratarem de operações financeiras e, por fim, ressalta que a apuração do resultado com mercadorias pode ser realizada a qualquer tempo, desde que disponíveis os valores dos estoques inicial e final. O Assessor Tributário conclui seu parecer pelo conhecimento do reexame necessário e do recurso ordinário, negando-lhes provimento, a fim de confirmar a decisão parcialmente condenatória de primeira instância.

O douto representante da procuradoria Geral do Estado adota o parecer emitido pela assessoria tributária.

Na 99ª (nonagésima nona) Sessão Ordinária, a 1ª Câmara decidiu converter o julgamento em realização de nova Perícia com o objetivo de: 1. Deduzir todos os valores a título de depreciação do custo do CPV, constantes na planilha (fls. 307 dos autos); 2. Acrescentar os valores a título de ICMS Diferido de FDI nas saídas (vendas/transferência), nos termos do Despacho a ser elaborado pelo Conselheiro Relator e em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Em atendimento ao pedido do Conselheiro Relator, exarado às fls. 1621/1622 dos autos, a Perícia realiza as exclusões solicitadas e refaz a planilha resultante do primeiro trabalho pericial (fls. 577/578). Do resultado, foi apresentada a nova base de cálculo para FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, ocasionada pelo montante da Receita Líquida inferior ao Custo dos Produtos Vendidos, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2006, no montante de R\$ 381.266,49 (fls. 1623 à 1625 dos autos).

Em Manifestação ao Laudo Pericial, a defesa diz estar inteiramente de acordo com os cálculos realizados pela Perícia mas discorda da conclusão de que o resultado negativo em outubro, novembro e dezembro de 2006 seja decorrente de venda de mercadorias sem nota fiscal nesses meses. Em síntese defende que a apuração deve ser anual e não mensal.

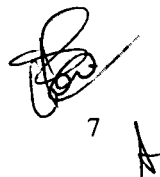
A 1ª Câmara de Julgamento em sua 25ª Sessão Ordinária, ocorrida em 25/04/2017 resolve, após reconhecer ambos os recursos interpostos e por voto de desempate da Presidência, dar-lhes provimento para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a presente ação fiscal, com base no último laudo pericial. Resolve, ainda, excluir da diferença apontada no mês de dezembro/2006, o valor de R\$ 257.304,96, escriturado na conta 4122.07 - MATERIAL DE MANUTENÇÃO. A defesa argumentou que no referido mês houve um gasto elevado com a manutenção das máquinas que pode ser observado na planilha elaborada pelo autuante, quando comparados os gastos com material em dezembro e nos demais meses do período fiscalizado (janeiro à novembro). Aceitando os argumentos da defesa, esta Câmara de Julgamento decidiu ratear o gasto do mês de dezembro com material de manutenção por todos os meses do exercício de 2012 (R\$ 257.304,96/12 meses = R\$ 21.442,25), em consonância com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Este é o relato.

#### VOTO DA RELATORA

O Auto de Infração em questão trata da FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS, em 2006, constatada pelo montante da Receita Líquida inferior ao Custo dos Produtos Vendidos nos meses: março, maio, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro/2006.

A acusação fiscal foi apontada na inicial com base na técnica contábil de apuração do Custo do Produto Vendido (CPV) deduzido do montante da Receita Líquida, nos termos previstos no inciso IV, § 8º do artigo 92, da lei nº 12.670/96, que dispõe, *in litteris*:



7 A

*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.*

*§ 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; (grifos nosso)*

As provas da infração estão contidas nos autos, fundamentadas nos balancetes mensais produzidos pela empresa e nas informações dos Livros Registro de Apuração do ICMS.

Todos os custos de produção estão demonstrados nas Planilhas elaboradas pelo autuante (fls. 306 à 309 dos autos) e totalizados no **QUADRO DEMONSTRATIVO DO CONFRONTO CPV e SAÍDAS LÍQUIDAS - EXERCÍCIO 2006** (fls. 305). Os custos dos produtos vendidos compreendem, de uma forma aqui simplificada, as informações levantadas mensalmente relativas a: Estoque inicial + Compras de Insumos + Frete s/ Compras - ICMS/PIS/COFINS/IPI s/ Compras + Mão de Obra Direta + Gastos Gerais de Fabricação - Estoque Final = CPV (Custo dos Produtos Vendidos).

A Receita Líquida demonstrada corresponde ao valor das vendas declaradas pela empresa após deduções das devoluções de vendas e dos impostos incidentes sobre as vendas (PIS/COFINS, ICMS, IPI).

Da diferença entre a Receita Líquida e o Custo dos Produtos Vendidos (**Receita Líquida de Vendas - CPV**) tem-se o Lucro Bruto, quando o resultado é positivo. Caso seja negativo, o resultado é um prejuízo - o que não faria sentido, uma vez que a empresa teria que vender seus produtos por um valor menor do que o custo envolvido.

Desta forma, com o resultado negativo apurado pelo fiscal, em alguns meses do exercício de 2006, **ficou demonstrado que as Receitas de Vendas foram inferiores ao Custo dos Produtos Vendidos, caracterizando omissão de receitas, em decorrência de vendas sem emissão de documentos fiscais.** Tal situação repercute em infração à legislação do ICMS, conforme disposto no art. 25, § 8º do Decreto 24.569/97, abaixo transcrito:

*Art. 25 - A base de cálculo do ICMS será:*

...

  
8  
A



§ 8º – A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiros ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal. (Grifo nosso)

Após discussão da matéria objeto da autuação em 3 (três) Sessões Ordinárias, com encaminhamento do processo para a Perícia, a fim de confirmar ou não os argumentos da recorrente e refazer a planilha elaborada pelo fiscal, a Perícia efetuou alguns ajustes e apresentou a nova base de cálculo do ICMS no montante de **R\$ 1.506.422,36**.

Em decisão proferida na 99ª Sessão Ordinária, a base de cálculo foi reformulada, tendo sido excluído todos os valores a título de depreciação das máquinas, equipamentos e instalações e, acrescida à Receita Líquida de Vendas os valores a título de ICMS Diferido, em razão da empresa ser beneficiária do FDI. Com as alterações efetuadas, a nova base de cálculo apresentada importou em **R\$ 381.266,49**.

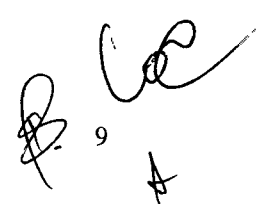
Ainda insatisfeita com o resultado do Laudo Pericial, a defesa alega que no mês de dezembro/2006 houve um gasto elevado com a manutenção das máquinas e por isso esse gasto deveria ser rateado por todos os meses do exercício fiscalizado, o que foi efetuado na 25ª Sessão Ordinária, ficando a base de cálculo reduzida para **R\$ 181.162,61**, conforme manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Vale ressaltar que após o rateio dos gastos com manutenção, relativo ao mês de dezembro/2006 por todos os meses do ano, o resultado desse mês passou a ser positivo. Desta forma, somente os meses de outubro e novembro de 2006 apresentaram resultado negativo, ou seja, as vendas líquidas inferiores ao custo dos produtos vendidos. A penalidade aplicada ao contribuinte é a prevista no artigo 123, Inc. III, b da lei 12.670/96.

O crédito tributário passa a ser o que se segue:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
Base de Cálculo	184.162,61
ICMS (17%)	31.307,64
Multa (30%)	55.248,79
<b>TOTAL</b>	<b>86.556,43</b>

É o voto.



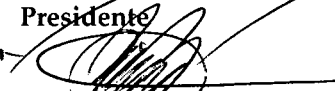
9  
A


## DECISÃO

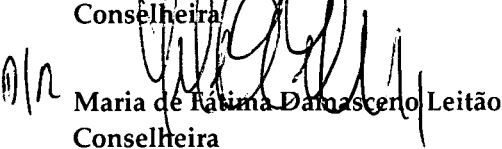
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são **RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e COBAP COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE ARTEFATOS DE PAPEL LTDA. RECORRIDO: AMBOS**, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários conhecer de ambos os recursos interpostos e, por voto de desempate da Presidência, dar-lhes provimento para julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente ação fiscal, com base no último laudo pericial, no entanto, com a exclusão da diferença apontada no mês de dezembro/2006, em razão do resultado passar a ser positivo, após o rateio efetuado, nesta Sessão Ordinária, dos gastos desse mês por todos os meses do período fiscalizado, em face de apresentar valor significativamente superior à média dos demais períodos de apuração, remanescendo uma diferença **R\$ 184.162,61**(cento e oitenta e quatro mil, cento e sessenta e dois reais e sessenta e um centavos) de base de cálculo do ICMS, nos termos do voto da **Conselheira Relatora Designada para lavrar a respectiva resolução, Maria de Fátima Damasceno Leitão**, por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros Filipe Pinho da Costa Leitão (Relator Originário), Jussara Dias Soares e Matheus Fernandes Menezes que se manifestaram pela improcedência da acusação fiscal. Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso o representante legal da autuada, Dr. Daniel Landim, acompanhado do Dr. James Lucena e Dr. Lucas Pinheiro.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 21 de junho de 2017.

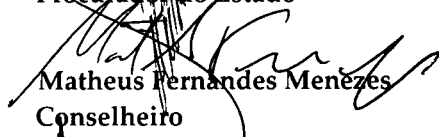
  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

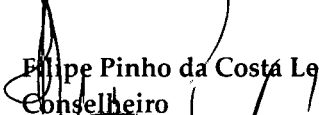
  
Valtér Barbalho Lima  
Conselheiro

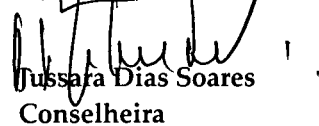
  
Maria Elireide Silva e Souza  
Conselheira

  
Maria de Fátima Damasceno Leitão  
Conselheira

  
Matheus Fernandes Menezes  
Conselheiro

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Jussara Dias Soares  
Conselheira

  
Jussara Dias Soares  
Conselheira