



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 064 /2010  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
16ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 27/01/10  
PROCESSO Nº. 1/4473/2007  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº. 1/200709431-5  
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RECORRIDA: REAL COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA  
AUTUANTE: Robério Francisco Maciel dos Santos  
MATRÍCULA: 035.718-1-5  
RELATOR: Conselheiro Vito Simon de Moraes  
REVISOR: Conselheiro José Sidney Valente Lima

**EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE RECOLHIMENTO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** 1. Autuação decorrente da falta de retenção do imposto devido por substituição tributária, detectado através da *Conta Mercadoria*, tendo sido encontrada diferença nas entradas de mercadorias. Recurso de ofício conhecido e não provido. 2. Auto de infração julgado **IMPROCEDENTE**, por unanimidade de votos em face da inadequação da metodologia utilizada. Confirmada decisão absolutória recorrida, conforme parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

## RELATÓRIO

A presente demanda refere-se ao auto de infração lavrado por *falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária* detectada através do levantamento da *Conta Mercadoria*, no montante de R\$ 1.042.306,98. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada inicialmente pela portaria nº. 531/07 exarada pelo Secretário da Fazenda, cujo objetivo era executar *auditoria fiscal*, referente ao período 01/01/01 a 26/12/03, junto à empresa *Real Comercial de Petróleo Ltda*, que exerce atividade de *Comércio atacadista de gás liquefeito de petróleo (GLP)*. Auto de infração lavrado em 25/07/07 com fulcro nos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

A ciência do termo de notificação foi realizada em 16/06/07, por via postal, consoante se depreende da cópia do AR de fls.07, a teor do art. 34, §3º do Decreto 25.468/99, oportunidade em que foi notificada a recolher no prazo



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

de 10 dias contados a partir da ciência desta, ICMS no valor de R\$ 521.153,49 e demais acréscimos legais no ato do pagamento, correspondente a diferença na conta mercadoria, referente a omissão de entradas de mercadorias, no exercício de 2003.

O processo, originalmente, foi instruído com informações complementares às fls. 03, cópia da portaria de nº.531/07 às fls. 04, cópia da ordem de serviço nº. 2007.16716 às fls. 05, cópia do termo de notificação nº. 2007.15419 às fls. 06, cópia do AR de enviando o Termo de Notificação às fls. 07, Informação Fiscal do Pedido de Baixa do exercício de 2003 às fls. 08, cópia da conta consulta GIEF 2003 às fls. 09, cópia do AR enviando o auto de infração às fls. 11, termo de revelia e despacho. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. APOS LEVANTAMENTO DA CONTA MERCADORIA, CONSTATAMOS DIFERENCA NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS NO VALOR DE R\$2.481.683,30, NO EXERCICIO DE 2003. A EMPRESA ESTA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA.”  
(sic).

Às informações complementares, o agente fiscal em cumprimento aos atos designatórios expendidos, após análise dos livros e documentos fiscais da empresa, constatou através do levantamento da Conta Mercadoria diferença no valor de R\$ 2.481.683,30, que refere-se à falta de entrada de mercadorias no exercício de 2003. Ressaltou que no levantamento da Conta Mercadoria não foi considerado o lucro da empresa, haja vista que a documentação apresentada não proporcionou o levantamento desse valor. Portanto, emitiu o Termo de Notificação de nº. 2007.15419 a fim de que fosse recolhido o ICMS no valor de R\$521.153,49. Informou que a empresa está sujeita ao regime de substituição tributária nas entradas de mercadorias, e trabalha com produtos sujeitos as alíquotas de 17%, para tanto utilizou a média das alíquotas dos produtos comercializados pela empresa que é de 21% visando encontrar o valor do ICMS Substituição Tributária.

O agente fiscal sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, multa de uma vez o valor do imposto. Como consta na tabela abaixo que se segue:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 521.153,49
Multa	R\$ 521.153,49
<b>TOTAL</b>	<b>R\$11.042.306,98</b>

A contribuinte tomou ciência do auto de infração através do correio em 09/08/07, consoante termo de juntada de AR acostado aos autos às fls. 10, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99. O prazo transcorreu *in albis*, sem que a autuada recolhesse aos cofres fazendários o valor devido ou ofertasse impugnação. Destarte, foi instaurada a relação contenciosa, pela revelia, nos termos do art. 77 do decreto supra. Termo de revelia lavrado em 30/08/07.

O julgador monocrático identificou algumas situações incoerentes com os argumentos que alicerçam o processo no que tange a metodologia utilizada pelo agente. Destacou que o sistema de levantamento fiscal da Conta Mercadoria possui o objetivo precípuo de através do confronto entre as contas debitadas (estoque inicial e entradas) e as creditadas (estoque final e saídas) detectar a ocorrência de saídas de mercadorias sem a devida emissão do documento fiscal. Esclareceu a sistemática de apuração do Resultado Bruto decorrente das operações, elucidando que este é calculado através da diferença entre o resultado das vendas e o Custo de Mercadorias Vendidas. Observou que a forma do cálculo destina-se a demonstrar o resultado das operações com mercadorias. Por fim, entendeu que o método utilizado pelo agente do Fisco não se mostrou eficaz para garantir que os valores apontados fossem considerados como aquisições sem documento fiscal, portanto, o levantamento da Conta Mercadoria constituiu-se em instrumento hábil para comprovação de omissão de saída e não de omissão de entrada, como consta na peça inicial. Isto posto, concluiu que não deve prosperar a acusação fiscal relatada nos autos, haja vista a ausência de elementos suficientes para caracterizar a ocorrência da infração imputada à empresa autuada. Pelos motivos expostos, julgou **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, tornando sem efeito o presente auto de infração. O julgador recorreu de ofício ao Conselho de Recurso Tributário, por ser a decisão contrária, parte, aos interesses do estado, nos termos do art. 40 da Lei nº. 12.732/97.

A autuada fora intimada da decisão de **IMPROCEDÊNCIA** da instância singular por edital, após o envio da comunicação da publicação no *Diário Oficial do Estado* para o sócio da empresa, *Sr. Julio César Abdom do Nascimento*, em 20/08/09, consoante cópia do Edital de Intimação nº. 123/09, às fls. 19, onde foi veiculada a decisão, em 13/08/09, na dicção do art. 26, § 4º da Lei. 12.732/97.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

A autuada regularmente intimada não apresentou Recurso Voluntário, sendo os fólios processuais encaminhados para Julgamento em 1ª Instância.

A *Consultoria Tributária* apresentou o Parecer de nº. 416/09, onde ratificou o entendimento de **IMPROCEDÊNCIA** do feito fiscal, haja vista que a apuração do lucro bruto da operação com mercadorias, considerando a venda e os custos das mercadorias vendidas, resulta positiva indicando que a empresa auferiu lucro com as vendas. Portanto, inferiu que não há como apontar diferenças nas entradas de mercadorias utilizando esse método, ademais, é um método que se presta para identificar a omissão de saída quando o resultado bruto apurado é negativo. Ao final, sugeriu o conhecimento do recurso de ofício, negando-lhe provimento, no sentido de manter a **IMPROCEDÊNCIA** da ação fiscal.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 24/26 dos autos.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso oficial interposto pela **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** em face da **REAL COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA** objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. **2/200709431-5**, na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por **falta de recolhimento do ICMS - Substituição Tributária**, detectado através de levantamento da Conta Mercadoria, mediante o qual se constatou diferenças nas entradas de mercadorias no valor de R\$ 2.481.683,30, no exercício de 2003.

Não há preliminares a serem examinadas, uma vez que não foi interposto pela contribuinte recurso voluntário, motivo pelo qual passo a conhecer diretamente do *meritum causa*.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Urge, inicialmente, trazer à baila algumas considerações acerca do método de levantamento utilizado pelo agente fiscal, que consiste na *Conta Mercadoria* conforme passo a expor.

A auditoria fiscal ou contábil utiliza como método a *Conta Mercadoria* para encontrar o fluxo regular de entradas e saídas da empresa, permitindo que o agente fiscal emita um parecer sobre sua condição tributária, comprovando também situações de descumprimento de suas obrigações tributárias.

Importante ressaltar que referida análise deve ser prenunciada pela conferência da nota fiscal em todos os seus aspectos, tanto em termos de credibilidade como no que diz respeito aos registros nos livros competentes. Após este procedimento imprescindível para a própria segurança da auditagem, logo depois é que se deve partir para a análise propriamente dita da *Conta Mercadoria*.

O sistema de levantamento fiscal da *Conta Mercadoria* é feito periodicamente, quando dos finais dos exercícios, através da contagem física das mercadorias existentes em estoque. Por este sistema, a empresa registra todas as suas compras durante o período em uma conta cumulativa, não apurando ou contabilizando o custo das vendas após cada venda. No final do exercício, é feito um inventário físico para apuração do estoque final, e o estoque inicial somando as compras do período menos o estoque final encontrado representará o **Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)**. Resultando na fórmula abaixo:

$$\text{CMV} = \text{Estoque inicial} + \text{compras} - \text{estoque final}$$

O resultado da fórmula acima é usado para apuração do **Resultado da Conta Mercadoria (RCM)**, que é a seguinte:

$$\text{RCM} = \text{vendas} - \text{CMV}$$

Verifica-se que a fórmula da *Conta Mercadoria* é por demais simples, podendo ter seu resultado facilmente encontrado. E no presente caso, aplicou-se a fórmula acima apresentada para evidenciar a ocorrência de omissão de compras, conforme segue abaixo:

$$\text{CMV} = 44.113,10 + 2.320.742,41 - 0,00$$

$$\text{CMV} = 2.364.855,50$$



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RCM= 6.717.208,72 – 2.364.855,50  
RMC= 4.352.353,21

Ocorre que, a operação do lucro bruto da operação com mercadorias, resultou positiva, indicando apenas que a empresa auferiu lucro com as vendas. Dessa forma, fica impossível apontar diferenças nas entradas de mercadorias utilizando esse método. Tendo em vista que o RMC foi apurado pela subtração das vendas com o CMV, destarte o resultado apurado não tem nexos com a omissão de entradas.

Nesse sentido, esclarece Paulo Gildo de Oliveira Lima:

*“...Pelo fato de ter sido positivo, não quer dizer que inexistem indícios de evasão de impostos. Ao auditor caberá a missão de averiguar todas as variáveis componentes da respectiva conta, a fim de emitir um parecer final sobre o comportamento da empresa.”*

Tal fato comprova que o método de pesquisa utilizado não serve para comprovar a omissão de entrada, se prestando, portanto, para identificar apenas omissão de saídas quando o resultado bruto apurado é negativo, o que não foi o caso. Nesse sentido, a ação fiscal revela-se insegura e ineficaz ensejando assim, o julgamento improcedente do auto de infração em lide.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso de ofício, negando-lhe provimento, julgando **IMPROCEDENTE** a ação fiscal, em razão da utilização inadequada da metodologia descaracterizando a infração, em conformidade conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



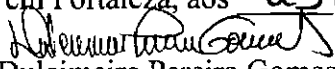
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

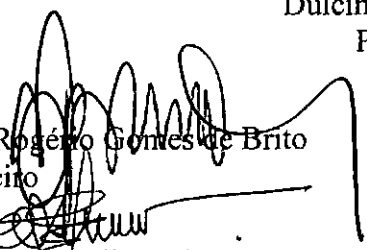
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**


**DECISÃO**

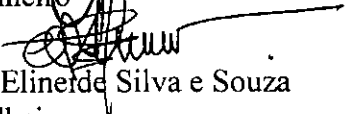
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **REAL COMERCIAL DE PETRÓLEO LTDA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **ABSOLUTÓRIA** recorrida, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

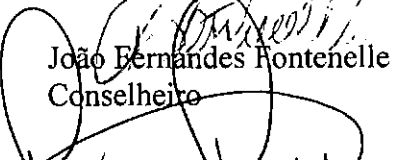
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 23 de 02 de 2010.

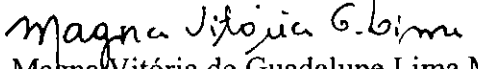
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

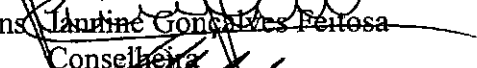
  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

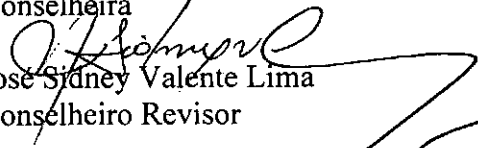
  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro

  
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

  
Jandine Gonçalves Fentosa  
Conselheira

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro Revisor

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro Relator

  
Mateus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO