



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 040 /2022
89ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 14/12/2021
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/3947/2019
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201910161
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RECORRIDO: AVON COSMÉTICOS LTDA
RELATOR: CONSELHEIRO HENRIQUE JOSÉ LEAL JEREISSATI

EMENTA: ICMS. Omissão de Receita. Subavaliação do Estoque Final de mercadorias inventariadas. Presunção Legal. Nulidade da decisão singular. Retorno à primeira instância para novo julgamento. 1. Acusação Fiscal de omissão de receita em razão de subavaliação de mercadorias inventariadas no final do exercício (estoque final) decorre de presunção legal. 2. Autuação anulada pela autoridade julgadora monocrática sob fundamentos que violam o previsto no art. 92, § 8º, V da Lei 12.670/96. 3. A presunção de omissão de receita que embasa a autuação (subavaliação de estoque final), visa ajustar o estoque em decorrência da venda de mercadorias sem nota fiscal. 6. Reexame Necessário conhecido e provido para se anular a decisão de 1ª instância com retorno dos autos para novo julgamento. 7. Decisão por unanimidade conforme voto do relator e do parecer da Assessoria Processual Tributária e manifestação da Procuradoria-Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Omissão de Receita. Subavaliação de estoque final. Presunção legal. Anulação da decisão monocrática. Retorno à 1ª Instância.

Relatório

A peça inicial imputa à empresa em autuada o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTABIL. CONFORME FICOU CONSTATADO EM ANEXO, A EMPRESA AUTUADA OMITIU RECEITA ATRAVÉS DA DIFERENÇA A MAIS ENTRE O PREÇO MÉDIO PONDERADO DAS MERCADORIAS RELACIONADAS EM ANEXO E SEUS RESPECTIVOS VALORES UNITÁRIOS REGISTRADOS NO LIVRO DE INVENTÁRIO DE 2014 (SPED-FISCAL).”

Segundo as informações complementares, ao se comparar o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas para comercialização no exercício de 2014, com seus respectivos valores registrados ao final do exercício no livro de inventário, verificou-se uma diferença a menor dos estoques declarados, (subavaliação do estoque final), caracterizando assim uma omissão de receitas no montante de R\$ 189.925,06, tendo o contribuinte infringido o disposto no parágrafo 8º do artigo 92 da Lei 12.670/96, com penalidade prevista no art. 123, I, C da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/2003, importando na cobrança de ICMS no valor de R\$ 32.287,26 e multa de igual valor.

O agente do fisco relata de forma detalhada a metodologia empregada durante o processo fiscalizatório:

- O cálculo dos “Custos Médios das Mercadorias” de um produto é composto, sempre pelo Estoque Inicial do período acrescido da Entrada (nesse mesmo período) desse produto; (EI + ENTRADA);
- A composição dos “Custos Médios das Mercadorias” do período (mês) de cada produto leva-se em consideração a “Média Ponderada” resultante da divisão dos valores efetivamente desembolsados (Valor Financeiro Total dos Estoques Iniciais + Valores Financeiros Totais das Entradas dos Produtos) divididos pela quantidade existente no Estoque Inicial do período acrescido das quantidades adquiridas nesse mesmo período;
- Quando se calcula o Custo de determinado produto, deve-se ficar atento para que sejam excluídos quaisquer valores que não componham os custos dos produtos (mercadoria), tais como PIS, COFINS, IMPOSTO COMPENSATIVOS e/ou quaisquer outros impostos não cumulativos, FRETES, e demais encargos.
- No cálculo dos “Custo Médio Ponderado” dos produtos relacionados no levantamento não foi levado em consideração as “Devoluções de Mercadorias” de qualquer espécie (tais como aqueles constantes no CFOP 1410, 1411, 2410, 2411), pois essas mesmas (Mercadorias) retornam à empresa pelo “Preço de



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Venda", o que elevaria o "Custo Ponderado" das Mercadorias, e prejudicaria o sujeito passivo nessa auditoria;

- O levantamento efetuado dos Custos de cada produto relacionado em anexo, um LEVANTAMENTO MENSAL, ou seja, de acordo com o novo preço de entrada (aquisição) no período (mês), o Custo Médio do Produto (Mercadoria) pode permanecer o mesmo ou alterar para mais ou para menos, vide "Relatório Cálculo do Custo Médio por Produto";
- Uma vez de posse dos Custos Mensais de cada produto (vide Relatório Custo Mensal por Produto) em anexo, o levantamento foi concluído com o comparativo entre "Custo Médio Ponderado no final do período (2014)" e os valores unitários efetivamente registrados nos Estoques Finais de 2014.

Contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação nº. 2019.05705, a tomar conhecimento do levantamento realizado que comprovou a subavaliação dos estoques, bem como apresentar justificativas sob as irregularidades apontadas, permanecendo silente.

Em sua impugnação, a defesa requer preliminarmente que seja declarada a decadência parcial do lançamento tributário em relação aos meses de janeiro a junho de 2014, com fulcro no art. 150 do CTN, considerando que a lavratura o auto somente se efetivou em 02/07/2019. Requer ainda a nulidade do levantamento fiscal por entender que houve uma presunção de omissão de receitas a partir do arbitramento do valor das mercadorias, em desacordo com os artigos 148 do CTN, 18 da Lei complementar 87/96 e 92 da Lei 12.670/96.

No mérito alega que houve erro de direito, pois não se materializou, no caso concreto, a hipótese de incidência do ICMS, que é a circulação de mercadorias, mas simplesmente o registro no estoque final de 2014, de mercadorias com valor abaixo do custo médio arbitrado. Defende ainda que houve erro na apuração da base de cálculo, que não foi considerado o custo arcado pela empresa a título de PIS/CONFINS em determinadas operações. Por fim questiona que a atualização monetária e juros não podem superar a taxa Selic, uma vez que viola o princípio constitucional, bem como a jurisprudência do STF.

O julgador de primeira instância decidiu pela NULIDADE ABSOLUTA do lançamento fiscal, por considerá-lo desprovido de certeza e liquidez, entendendo ser insustentável juridicamente a tese de omissão de receita baseada em levantamento sem uma análise na escrita fiscal da empresa fiscalizada, já que não clarifica o fato gerador do ICMS sonogado. Defende ainda que O RELATÓRIO SUBAVALIAÇÃO DO ESTOQUE FINAL DE 2014 é elemento insuficiente de comprovação da ocorrência de omissão de receita no período fiscalizado, eis que desprovido de uma análise acurada na escrita fiscal da empresa fiscalizada.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Processo é encaminhado a 2ª Instância em face do Reexame Necessário, conforme disposto no art. 104 § 1º da Lei 15.614/2014.

O parecer da Assessoria Processual Tributária discorda da decisão singular por entender que o agente fiscal demonstrou que as mercadorias inventariadas pela empresa no final do exercício de 2014 estavam com o preço inferior ao custo médio das entradas somadas ao estoque inicial. Afirma que esta situação, por si só, autoriza o Fisco Estadual a efetuar lançamento de crédito tributário por omissão de receitas, sem a necessidade de elaborar um levantamento complementar, já que configurada a hipótese prevista no art. 92, § 8º, inciso V da Lei nº 12.670/96. Aduz que, o que poderia ser questionado, no presente caso, era a exatidão do cálculo efetuado pela fiscalização, analisando por exemplo, se o valor do PIS e a COFINS deveria mesmo ter sido excluído do custo médio ponderado das mercadorias ou se o preço médio foi corretamente calculado. Ao final sugere o conhecimento do reexame necessário, dar-lhe provimento, no sentido de retornar o processo a primeira instância para novo julgamento, nos termos do art. 85 da Lei nº 15.614/14,

É o relatório.

Voto do Relator

Trata-se de Reexame Necessário, interposto nos termos do art. 104, da Lei nº 15.614/2014, em razão da decisão declaratória de nulidade proferida em 1ª Instância.

Refere-se o auto de infração a acusação fiscal de omissão de receitas decorrente de subavaliação do estoque de mercadorias inventariadas no final do exercício (2014), no montante de R\$ 189.925,06, caracterizando a hipótese de presunção de vendas de mercadorias sem documento fiscal fixada no art. 92, § 8º, inciso V (diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas ou produzidas e seus respectivos valores unitários registrados no livro de inventário).

Impugnado o feito fiscal a autoridade julgadora monocrática decidiu pela nulidade da autuação sob fundamento de que o simples cotejo entre o valor da mercadoria inventariada e o custo médio ponderado não se torna suficiente para caracterizar a infração de omissão de receita, afirmando que lançamento efetuado pela acusação, através dos cálculos providos de significância contábil



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

não oferece ao lançamento a certeza e liquidez do crédito tributário. Aduziu, ainda, não haver provas nos autos da análise da escrita fiscal que demonstrassem irregularidades nas entradas ou saídas de mercadorias, na apuração do ICMS e, não haver sido realizado no procedimento fiscal levantamento quantitativo de estoque, não estando demonstrado de forma clara o fato gerador do imposto sonegado. Conclui que não restou comprovada a omissão de receita apontada na autuação.

Data máxima vênia, dissentimos das conclusões fixadas pelo julgador monocrático, de modo que deve ser invalidada a decisão proferida por não encontrar amparo legal as razões aduzidas pela autoridade julgadora.

Ressalta-se que no âmbito do direito tributário não lhe é estranho a utilização de técnica legal de presunção, sendo significativo como exemplos a previsão legal sobre crédito presumido, fato gerador presumido, lucro presumido, extravio presumido de documentos, presunção de liquidez certeza do crédito tributário inscrito em dívida ativa, presunção de ocorrência de fraude quando de alienação ou oneração de bens ou renda por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, dentre outros. E, nesse sentido também se evidencia lícita a previsão legal de presunção de omissão de receita, decorrente de vendas de mercadorias sem nota fiscal, tais e quais aquelas fixadas no citado §8º do art. 92 da Lei 12.670/96.

Importa consignar que ao tipificar determinadas condutas como sendo passível de reprimenda legal, baseada na observação e experiência, o legislador inseriu no ordenamento jurídico a possibilidade de ocorrência de situações violadoras da ordem jurídica. Assim compreendido, observando os princípios da razoabilidade, da prevenção e precaução, impõe-se à Administração Tributária o dever de agir preventivamente e de forma antecipada dada probabilidade de ocorrência de certo dano, considerada a responsabilidade que lhe recai na tutela e proteção do interesse público plasmado na cobrança dos tributos, e nesse passo quis o legislador adotar, pelo critério possível da previsão de presunções legais, tipificação de determinadas situações, tais e quais às fixadas no citado §8º do art. 92, em especial o inciso V, que quando ocorridas têm como consequência jurídica, mesmo que presuntiva, de violação à legislação qualificada de omissão de receita tributável/omissão de vendas.

Sob esse olhar, torna-se oportuno, trazer decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal de constitucionalidade de situações presuntivas de omissão de receita materializada em lançamento de não comprovação das origens de depósitos bancários de determinado sujeito passivo, conforme decisão recente exarada em 03/05/21 no RE 855649 (Tema 842 em Repercussão Geral) do Supremo Tribunal Federal, da lavra do Ministro Alexandre de Moraes em que se pontua trechos de seu voto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

RE 855649/RS

(...)

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

É fácil de se notar dos trechos da decisão supra que, a constitucionalidade da técnica presuntiva de omissão de receita resulta de expressa previsão fixada em lei, se qualifica ainda como relativa e que tais presunções não ampliam hipótese de incidência, mas, tão somente oferta possibilidade de se impor a cobrança do tributo quando o sujeito passivo, intimado para tanto, não traz provas aptas a ilidir a presunção legal.

Nesse aspecto, volvendo-se ao caso concreto tais condições foram satisfeitas em face da previsão de omissão de receita quando da ocorrência de subavaliação de estoque final (art. 92, § 8º, V da Lei 12.670/96), devendo citar-se que o contribuinte fora intimado a contraprovar a inoocorrência da hipótese presuntiva e assim não se conduziu quando do procedimento fiscal, mesmo que intimado para tanto, nem nas razões da impugnação, restando materializada a omissão de receita prevista para a situação em concreto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Nesse sentido, não cumpre a nenhuma autoridade julgadora administrativa, sob fundamentação de ilegalidade ou de inconstitucionalidade por se apropriar indevidamente de dicção jurídica tão somente pertinente ao Poder Judiciário, afastar a aplicação de dispositivo normativo quando da ocorrência de situações tais e quais a aquelas legalmente previstas, cabendo apenas a verificação da exata subsunção dos fatos à norma e, se assim ocorrendo, fazendo-a incidir em todos seus efeitos jurídicos.

Não sem razão que a Lei 15.614/14 no art. § 2º do art. 48 e a Súmula 11 do Contencioso Administrativo Tributário trazem vedações nesse sentido, por indevido controle de legalidade. Portanto, há de se ter presente que não compete a julgador administrativo deixar de aplicar dispositivo normativo, mesmo aqueles que fixam presunções legais, seja por não concordar com tais previsões normativas, seja por entendimento em juízo de valor, discricionário diga-se, de insuficiência de hipótese fixada legalmente para caracterização de infração de omissão quando ocorridas situações fáticas descritas em norma.

Não se olvide que na autuação, o que fez o auditor fiscal foi demonstrar, com farta documentação comprobatória, que as mercadorias inventariadas pela empresa no final do exercício estavam com valor inferior ao custo médio ponderado decorrente das operações de entradas e constantes no estoque inicial, que deveria ter sido atribuído às mercadorias inventariadas, em frontal violação ao exigido na legislação, realizando o lançamento em exata simetria à presunção fixada em obediência aos princípios da legalidade e vinculariedade, como ainda em fiel observância ao disposto no parágrafo único do art. 142 do CTN.

O outro aspecto a se considerar como nula a decisão singular, se evidencia em comum acordo à manifestação da assessoria processual tributária ao opinar pela anulação do julgamento de 1ª Instância com retorno dos autos para se proferir novo julgamento, razão de discordância em face do entendimento exarado pelo julgador monocrático, ao afirmar que a autuação fiscal está amparada em presunção legal no art. 92, § 8º, V da Lei 12.670/96, bastando que a situação ali descrita se materialize para que a infração presumida esteja configurada, sem a necessidade de outro levantamento complementar.

Nesse sentido, não se deve olvidar os precedentes do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT) conforme resoluções de nºs 045/19, 177/19 e 030/20, todas da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Fiscais.

Dessa forma, conheço do Reexame Necessário para lhe dar provimento, entendendo pela anulação da decisão singular, com retorno dos autos à instância monocrática para novo julgamento, nos termos do art. 85 da Lei 15.614/14.

É como voto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário
2ª Câmara de Julgamento

Decisão

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância e Recorrido: **AVON COSMÉTICOS LTDA.**

Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, **por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário e não acolher a decisão declaratória de nulidade proferida em 1ª Instância**, tendo em vista que a acusação fiscal está amparada em presunção legal cuja hipótese nela prevista ficou devidamente configurada nos autos por meio de planilhas juntadas ao processo. Ato contínuo, resolvem **determinar o retorno do processo à instância originária para a realização de novo julgamento**, tal como estabelece o artigo 85 da Lei nº 15.614/14. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria-Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral das razões de defesa, o representante legal da autuada, Dr. Tiago Carneiro da Silva.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 22 de 03 de 2022

HENRIQUE JOSE LEAL Assinado de forma digital por
JEREISSATI:362333073 HENR QUE JOSE LEAL
68 JEREISSATI:36233307368
Dados: 2022.03.04 10:35:13 -03'00'

Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro Relator

MARIA ELINEIDE Assinado de forma digital por MARIA
SILVA E ELINEIDE SILVA E SOUZA:25954237387
SOUZA:25954237387 Dados: 2022.03.07 08:31:42 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva
PRESIDENTE

RAFAEL Assinado de forma
digital por RAFAEL
LESSA COSTA LESSA COSTA
BARBOZA BARBOZA
Dados: 2022.03.22
11:34:46 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
Procurador do Estado