



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria de Fazenda

Contencioso Administrativo Tributário

Conselho de Recursos Tributários

2ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 056 /2021

Sessão: 89ª Sessão Ordinária Virtual de 14 de dezembro de 2021

Processo Nº 1/3944/2019

Auto de Infração Nº: 1/201910164

Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância

Recorrido: AVON COSMÉTICOS LTDA – 06978277-6

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

Ementa: ICMS. Omissão de Receita. Vendas de Mercadorias sem Nota Fiscal. 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 razão de subavaliação de mercadorias inventariadas no final do exercício (estoque final) decorrente de materialização de presunção fixada em lei. 2. Autuação anulada pela autoridade julgadora monocrática sob fundamentos que violam o previsto no art. 92, § 8º, V da Lei 12.670/96. 3. Estando a presunção legal devidamente determinada com elementos suficientes de comprovação da infração e do montante devido, não se impõe a anulação do lançamento fiscal, bastando que a situação normativa descrita se materialize para que a infração presumida esteja configurada, sem a necessidade de outro levantamento complementar. 4. Não compete legalmente a julgador administrativo deixar de aplicar dispositivo normativo quando da ocorrência de situações fáticas que se subsumam ao previsto em norma, inclusive no tocante às hipóteses de presunções legais, razão de indevida apropriação de dicção jurídica tão somente pertinente ao Poder Judiciário. 5. A presunção de omissão de receita que embasa a autuação (subavaliação de estoque final), traz ínsita assimilação de prática infratora com o fito de ajustar seu estoque em decorrência, de ao longo do exercício fiscal, ter praticado vendas 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.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTABIL. CONFORME FICOU CONSTATADO EM ANEXO, A EMPRESA AUTUADA OMITIU RECEITA ATRAVES 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 2015 (SPED-FISCAL).

Auto de infração com imposto multa fixado, respectivamente, em R\$ 26.066,57 (vinte e seis mil, sessenta e seis reais e cinquenta e sete centavos). Artigo Infringido: art.92, § 8º, V da Lei 12.670/96 com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. Período da infração :12/2015 e Base de Cálculo R\$ 153.332,82.

Nas informações complementares, o auditor fiscal afirma inicialmente que a empresa se encontra cadastrada com atividade de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 4646001) e possui regime especial de tributação mediante termo de acordo conforme art. 567 e 568 do Dec. 24.569/97. Aduz, ainda, que uma das linhas de auditoria que realizou fora o de efetuar o cálculo dos custos unitários de cada produto relacionados no levantamento, por mês, com fins de achar o verdadeiro custo unitário das mercadorias ao final do exercício de 2015. Relata, ademais, que o objetivo do cálculo mensal dos custos unitários é ao final do exercício comparar com o custo efetivamente escriturado no final do período e que o levantamento foi composto mensalmente dos custos unitários no mês acrescidos das entradas ocorridas nesse mesmo período, resultando na média ponderada. Complementa que efetuou o cálculo do preço médio ponderado de cada produto adquirido constante no banco de dados da empresa autuada (SPED Fiscal). Às fls. 5 (pg. 3 da informação complementar) detalha a forma de cálculo do preço médio ponderado, ressaltando, ainda, que não foi levado em consideração as devoluções de mercadorias (CFOP 1410, 1411, 2410 e 2411) pois as mercadorias objeto de devolução retornam pelo preço de venda. Informa que identificada a subavaliação do estoque final intimou o contribuinte (TI 201905708), fixando prazo de 10 (dez) dias, para conferência pelo sujeito passivo e passados 37 (trinta e sete dias) a empresa não se manifestou sobre o referido levantamento fiscal. Ao final, resultou o montante de omissão de receita em R\$ 153.332,82 (cento e cinquenta e três mil, trezentos e trinta e dois reais e oitenta centavos) conforme RELATÓRIO DE SUBAVALIAÇÃO EF – 2015.

O contribuinte tempestivamente interpõe impugnação ao feito fiscal em que resumidamente consignou:

- a) Preliminar de nulidade por ter a fiscalização presumido a omissão de receitas a partir de arbitramento do valor das mercadorias, sem que

estivessem previstos os requisitos exigidos no art. 148 do CTN, 18 da LC 87/96 e 92 da Lei 12.670/96;

- b) Erro de direito por inoocorrência da hipótese de incidência do ICMS que é a circulação de mercadorias, não havendo hipótese de incidência do ICMS na subavaliação do estoque final;
- c) Preliminar de nulidade razão de erro de direito na apuração do custo médio da mercadoria por não ter considerado o custo arcado pela empresa a título de PIS e COFINS, decorrendo falta de certeza do crédito tributário constituído;
- d) Ilegitimidade da cobrança cumulada de atualização monetária e juros, superiores ao aplicado para débitos federais (taxa Selic), por violação ao art. 24, I da CF/88 e jurisprudência do STF (ADI 442);
- e) Os estados possuem espaço para legislar sobre o tema, não possuindo autorização para estabelecer índices que superem os pré-estabelecidos no art. 13 da lei federal nº 9.065/95;
- f) Ao final, requer a nulidade ou improcedência da autuação.

O julgador monocrático decidiu pela nulidade da autuação, com base no art. 83 da Lei 15.614/14, compreendendo que o simples cotejo entre o valor da mercadoria inventariada e o custo médio ponderado não é suficiente para caracterização da omissão de receita, afirmando que lançamento efetuado pela acusação, através dos cálculos providos de significância contábil não traz ao lançamento a certeza e liquidez do crédito tributário e, ainda, por não haver provas nos autos da análise da escrita fiscal que demonstrassem irregularidades nas entradas ou saídas de mercadorias, apuração do ICMS e levantamento quantitativo de estoque, não clarificando o fato gerador do imposto sonegado, concluindo não restar comprovado a omissão de receita apontada na autuação.

Reexame Necessário interposto com esteio no art. 104, § 1º da Lei 15.614/14. Ausente interposição de recurso ordinário.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela anulação do julgamento de 1ª Instância com retorno dos autos para se proferir novo julgamento, manifestando discordância 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. Aduz ainda que poderia se questionar o cálculo ao se analisar se os valores de PIS e COFINS deveria ter sido excluído do custo médio ponderado, e se ausente erro no levantamento, caberia a empresa produzir prova em contrário de modo a demonstrar que a subavaliação do estoque não tem relação com a venda de mercadorias, visto que se trata de presunção relativa. Complementa que declarar nulidade de lançamento fiscal por considerar uma situação prevista em lei que caracteriza uma omissão de receita não é argumento capaz de fundamentar a referida decisão. Ademais, afirma que a presunção de omissão de receita que embasou a autuação decorre do fato de algumas empresas reduzirem, propositadamente, o custo unitário das mercadorias

no estoque final com objetivo de aumentar as quantidades inventariadas, citando como exemplo uma unidade de mercadoria que custou R\$ 100,00 se transforma em duas de R\$ 50,00, sendo que a quantidade fictícia gerada é que encobrirá a saída sem nota fiscal que seria detectada em levantamento de estoque, daí o motivo da referida prática ilegal se encontrar relacionada com a omissão de receita, ressaltando, ainda que ao contrário que entendeu o julgador singular a subavaliação do estoque final não tem efeitos somente para o futuro visando subfaturamento mas também se relaciona com o passado para se encobrir vendas realizadas sem nota fiscal.

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Versa a presente autuação com acusação fiscal de omissão de receitas decorrente de subavaliação do estoque de mercadorias inventariadas no final do exercício (12/2015), no montante de R\$ 153.332,82 (cento e cinquenta e três mil, trezentos e trinta e dois reais e oitenta e dois centavos), 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 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 sendo demonstrado de forma clara o fato gerador do imposto sonogado, e assim conclui por não restar comprovado a omissão de receita apontada na autuação.

Data máxima vênua, 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 por aquela distinta autoridade.

De início há que se ressaltar 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 possível de reprimenda legal, baseada na observação e experiência, o legislador regulamenta no ordenamento jurídico probabilidade 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.

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 inoportunidade 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. 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.

É de se ressaltar, para que não se reste dúvida alguma, que a presunção de omissão de receita que embasa a autuação, quando de atribuição de valor de estoque diferente do legalmente exigido na aferição do mesmo (preço médio ponderado), traz ínsita assimilação de contribuinte que assim se conduziu o fez com o fito de ajustar seu estoque em decorrência, de ao longo do exercício fiscal objeto da autuação, ter praticado vendas de mercadorias sem nota fiscal. A título de exemplo se pode citar que se ao final do exercício era para se ter a quantidade de uma unidade (01) da mercadoria A ao custo unitário de R\$2,00 e se inventaria duas (02) unidades ao custo de R\$1,00, evidencia, assim mesmo, que a quantidade de mercadoria fictícia registrada se serve para encobrir a saída de mercadoria sem documento fiscal no exercício fiscalizado, ajustando-se, com a subavaliação, também nesse caso o valor de custo, e, ademais, com outro efeito contábil o de não implicar, em termos de valores, alterações no custo da mercadoria vendida (CMV) total do exercício fiscalizado. Outra possibilidade também, com o agir dessa conduta de subavaliação do estoque final de mercadorias inventariadas, se configura na pretensão deliberada de se aumentar o custo da mercadoria vendida (CMV) total com fins de redução do lucro bruto no exercício fiscal passível de tributação. Ademais, mas não somente por isso como fora equivocadamente manifestado pela autoridade julgadora, tem outro efeito visível decorrente da possibilidade de ocorrência de operações futuras com base de cálculo em dimensão menor que a realmente a ser aplicada, justamente por se ter um estoque final, que se configura em inicial do exercício seguinte, em valores subavaliados. Daí a previsão dessa presunção para combater tais práticas infratoras.

Não se olvide que na autuação o que auditor fiscal fez 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 de 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.

Nesse íterim, 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.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: CEJUL e AVON COSMÉTICOS LTDA – 06978277-6 e Recorrido: AMBOS.

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 DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de 03 de 2021

MARIA ELINEIDE SILVA E
SOUZA:25954237387

Assinado de forma digital por MARIA ELINEIDE
SILVA E SOUZA:25954237387
Dados: 2022.02.18.14:56:55 -03'00'

Francisco José de Oliveira e Silva
Presidente

RAFAEL LESSA

Assinado de forma digital por
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA

COSTA BARBOZA

Dados: 2022.03.19 12:23:25
03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza

Procurador do Estado

Em ____/____/2021

Henrique Leal Jereissati
Conselheiro

Jucileide Maria Silva Nogueira
Conselheira

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

Wander Araújo de Magalhães Uchôa
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA
CUNHA:29724481387

Assinado de forma digital por LEILSON
OLIVEIRA CUNHA 29724481387
Dados: 2022.01.19.09:43:43 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro

Rafael Pereira de Souza
Conselheiro