

GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

RESOLUÇÃO Nº 160 /2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

29ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 17/05/2019

RECORRENTE: MASTER ELETRÔNICA DE BRINQUEDOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

PROCESSO Nº: 1/1748/2017 AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 2017.02137-8

CONSELHEIRA DESIGNADA: MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA

EMENTA: ICMS. Omissão de Receitas apurada por meio Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. Decisão por voto de desempate do Presidente e conforme manifestação oral do douto representante da Procuradoria Geral do Estado. Preliminar de decadência afastada por voto de desempate do presidente com fundamento no 173, I do CTN. Decisão amparada no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96. Penalidade prevista no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/1996, alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Palavra-chave: ICMS - Omissão de Receitas - Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM.

RELATO

O presente processo trata da acusação de omissão de receitas identificada por meio Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, relativa ao exercício de 2007.

Na informação complementar ao auto de infração o agente do fisco esclarece que:

1. em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal nº 2016.17799 realizou Auditoria Fiscal Plena junto ao contribuinte Master Eletrônica de Brinquedos Ltda., referente ao exercício de 2007, com o objetivo de recuperar o crédito tributário lançado por meio do Auto de Infração nº 2012.04198 julgado nulo, por vício formal, pelo Contencioso Administrativo Tributário - Conat;
2. o auto de infração nº 2012.04198 foi declarado nulo em 2ª instância sob o fundamento de extemporaneidade da prática do ato (ciência posterior ao prazo fixado para término da ação fiscal);
3. a decisão foi consubstanciada na Resolução nº 55/2016 da 2ª Câmara de Julgamento;
4. o Mandado de Ação Fiscal foi emitido em conformidade com disposto no art. 819, § 4º do Dec. nº 24.569/1997 e art. 173, II do CTN;



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

- 5.o lançamento decorre da omissão de receita identificada por meio do levantamento financeiro/fiscal/contábil, no exercício de 2007;
- 6.as informações e provas quanto à infração foram obtidas do processo original, declarado nulo, conforme art. 2º da Instrução Normativa nº 28/2000;
- 7.o contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de Sociedade Empresarial limitada, enquadrada no CNAE principal 4753900 – Comércio Varejista especializado de Eletrodoméstico e, no exercício de 2007, encontrava-se enquadrado no regime normal de recolhimento;
- 8.a empresa encontra-se baixada de ofício (DOE 04/07/2012), desta forma a cientificação de todos os termos e demais documentos produzidos foi realizada na forma do § 3º do art.9º da Instrução Normativa nº 49/2011;
- 9.os termos e demais documentos foram recebidos na empresa
10. o ilícito tributário foi detectado por meio da elaboração da Demonstração do Resultado com mercadorias – DRM, sistemática que confronta a receita líquida com o Custo da Mercadoria Vendida no período, ocasião em que se apurou uma diferença (prejuízo bruto) de R\$ 1.772.548,97 (um milhão, setecentos e setenta e dois mil, quinhentos e quarenta e oito reais e noventa e sete centavos), referente às operações com mercadorias tributadas, realizadas ao longo do exercício de 2007;
11. como o valor líquido de saídas de mercadorias foi inferior ao seu custo, caracteriza uma omissão de receitas, nos termos do art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/1996;
12. os valores foram retirados dos arquivos da Declaração de Informações Econômico Fiscais – DIEF da autuada, bem como os inventários levantados em 31/12/2006 (inventário inicial) e em 31/12/2007 (inventário final)

Constam no processo o Mandado de Ação Fiscal nº. 2016.17700, Termo de Início nº. 2016.19560 e AR, Termo de Conclusão nº 2017.01688, consultas dos sistemas gerenciais da Sefaz, planilhas e CD contendo todas as provas produzidas.

Contribuinte apresenta defesa, fls.43/54, alegando:

1. inicialmente a ocorrência da decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo aos meses de janeiro a abril de 2007, por ocasião da primeira fiscalização (24/04/20120);
2. os cálculos apresentados encontram-se incorretos, pois não foi considerado corretamente a devolução de compras;
3. alega, ainda, violação aos princípios da moralidade, impessoalidade e igualdade;
4. a multa com efeito confiscatório, devendo ser minorada para 2% (dois por cento).

O julgador monocrático decide pela procedência do lançamento, fls.76/95, com base nos seguintes fundamentos:



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

1. quanto ao efeito confiscatório da multa, afirma que a multa é ato vinculatório e obrigatório, não cabendo ao auditor fiscal o poder discricionário decidir, conforme dispõe o caput do art. 37 da CF que vincula a administração pública ao Princípio da legalidade;
2. afasta a arguição de decadência com base no art. 149, II combinado com art. 173, II do CTN;
3. no mérito, afirma que quando o valor líquido de saída de mercadoria é inferior ao custo caracteriza uma omissão de receita, nos termos do art. 92, § 8, IV da Lei nº 12.670/1996, cuja penalidade encontra-se prevista no art. 123, III, "b", 1 da Lei nº 12.670/1996 com alterações da Lei nº 16.258/2017.

Inconformado com o julgamento de primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Ordinário ratificando os argumentos apresentados na defesa, enfatizando que:

1. a decadência do direito do fisco lançar o imposto relativo aos meses de janeiro a abril de 2007, fundamentado no art.149 do CTN;
2. o efeito confiscatório da multa;
3. e a violação aos princípios da moralidade, impessoalidade e igualdade.

O processo é encaminhado ao Célula de Assessoria Processual Tributária que emite o parecer nº 53/2019, sugerindo o conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, e julgar parcialmente procedente a acusação, sob os seguintes argumentos:

1. o ilícito foi constatado por meio do Demonstrativo do Resultado com Mercadoria;
2. o custo dos produtos vendidos no período fiscalizado foi superior ao valor das receitas líquidas de vendas;
3. o art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/1996 caracteriza como hipótese de omissão de receitas a diferença a maior do custo de aquisição da mercadoria em relação às receitas líquidas de vendas;
4. no presente caso, o agente fiscal constatou a existência de prejuízo bruto nas operações de vendas realizadas pela autuada no exercício de 2007
5. a origem do resultado negativo pode ser venda de mercadoria sem nota fiscal ou venda com preço abaixo do custo de aquisição;
6. afasta a preliminar de extinção do direito de lançar o crédito tributário pois tanto a venda de mercadoria sem nota fiscal como venda com preço abaixo do custo de aquisição geram débito não declarado ao Fisco Estadual, conforme definido na Súmula 555 do STJ, atraindo a regra prevista no art. 173, I do CTN;
7. com relação a alegação de devolução de compras o agente do fisco considerou tais operações, conforme se verifica na planilha de fls. 22 dos autos;
8. quanto às assertivas de inconstitucionalidade trazidas pela recorrente, inclusive quanto ao efeito confiscatório da multa, o Conat não possui competência para análise destas matérias, nos termos do art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014;
9. entretanto, considerando que o prejuízo verificado na DRM pode ter origem na venda de mercadoria sem nota fiscal, no subfaturamento ou na venda com preço

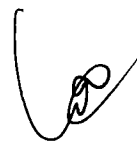


GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

inferior ao custo de mercadoria, e não constam dos autos elementos que permitam identificar qual das infrações citadas, deve-se considerar o ilícito fiscal cuja penalidade seja menos gravosa, no caso, a prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/1996, aplicada às infrações decorrentes da falta de recolhimento do ICMS.

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

Este é o relato.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

Voto da Relatora:

O presente processo trata da infração de omissão de receitas identificada por meio da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, referente ao exercício de 2007.

A Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM é uma ferramenta contábil utilizada pela fiscalização cujo objetivo é verificar o resultado econômico obtido com a venda da mercadoria em um determinado exercício fiscal e, quando o resultado demonstra a ocorrência de um prejuízo (resultado negativo), configura a presunção legal de omissão de receita prevista do inciso IV, § 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/1996, abaixo transcrito:

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;

O nobre Assessor Processual, Sidney Valente, argumenta no Parecer nº 53/2019 que a penalidade aplicada ao caso deve ser a prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/1996, por ser menos gravosa, conforme fundamentação abaixo reproduzida, fls.111:

(. .)

Ressalte-se, por fim, que o prejuízo verificado na DRM pode ter origem na venda de mercadoria sem nota fiscal, no subfaturamento ou na venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição. Se não constar dos autos elementos que permitam identificar qual das infrações citadas foi cometida, como no caso em lide, deve-se considerar o ilícito fiscal cuja penalidade seja menos gravosa, no caso, a prevista no art 123, I, “c” da Lei nº 12 670/1996, aplicada às infrações decorrentes de falta de recolhimento do ICMS”.

Data máxima vênua, ousamos divergir do entendimento acima mencionado, isto porque a ocorrência da infração de falta de recolhimento do ICMS exige a demonstração fática que geralmente pode ocorrer por meio da própria conta gráfica ou da situação que implicou o não recolhimento do imposto.



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

Um fato que se observa é que a infração de falta de recolhimento pode materializar-se mesmo com a emissão da nota fiscal e, geralmente, decorre exatamente da análise do próprio documento emitido. Situação perfeitamente demonstrado nos casos de falta de recolhimento por erro na aplicação da alíquota, na classificação das mercadorias, na base de cálculo, etc., todas constatadas e comprovadas a partir do documento fiscal emitido.

Diferentemente do que ocorre na omissão de receita cuja existência pressupõe a materialização de uma das hipóteses de presunção previstas no parágrafo oitavo do art.92 da Lei nº 12.670/1997, cuja penalidade correta deve ser a falta de emissão de documento fiscal, pois a receita omitida advém da atividade operacional da empresa, ou seja, de vendas das mercadorias negociadas que deveriam ter ocorrido com a emissão do documento fiscal nos termos do art. 75 da Lei nº 12.670/1996.

Nesse diapasão, não cabe a invocação do art. 112 do CTN, regra de interpretação prevista que deve ser aplicada quando existir dúvida na exegese da norma punitiva, fato que não se constata no presente processo diante do comando normativo citado.

Desta forma, como a atividade do fisco é norteada pelo princípio da legalidade, constatado o fato que se subsume a norma, deve ser aplicada a penalidade correspondente, no caso *sub examine*, prevista no art. 123, III, "b" da Lei 12.670/1996, afastando-se, pelos motivos expostos, o pedido de reenquadramento da penalidade.

In Verbis.

Art. 123 As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(.)

III - relativamente à documentação e à escrituração:

b) deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação

Lembramos que, como toda presunção legal relativa, a omissão de receita permite a apresentação de contra provas no sentido de ilidir os fatos apontados na peça inicial do processo, cabendo ao autuado demonstrar que todos as suas vendas ocorreram com a emissão de nota fiscal e o prejuízo constatado na DRM foi suprido com outros recursos legalmente aceitos. Todavia, no caso em espécie, a parte não apresenta nenhuma prova que desconstitua a infração apontada no auto de infração.

Quanto ao pedido de extinção de parte do crédito tributário em razão da decadência, afastamos essa preliminar com fundamento no art. 149, IV combinado com art. 173, I do CTN, cujo entendimento encontra-se corporificado na Súmula 555 do STJ, que determina que o débito não declarado ao Fisco atrai, para efeitos de contagem do prazo decadencial, a regra prevista no art. 173, I do CTN.

Por último, quanto ao efeito confiscatório da multa aplicada, do mesmo modo afastamos esse argumento, já que não compete ao órgão de julgamento administrativo efetuar o



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

controle de constitucionalidade da norma, conforme estabelece o art.48, § 2º da Lei nº 15.614/2014, abaixo reproduzido. Ademais, o agente do fisco, em obediência ao Princípio da Legalidade, atribui a penalidade prevista em lei para infração apontada.

Art. 48 O julgamento de processo administrativo tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.

(.)

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

Por último, afastamos o pedido de nulidade por ofensa aos princípios da moralidade, da impessoalidade e da igualdade, uma vez que a designação da ação fiscal e a conduta dos agentes públicos ocorram dentro dos parâmetros legalmente estabelecidos no RICMS/CE, em particular o art. 822 do mesmo diploma legal.

Diante dos fatos acima relatados, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, julgando procedente a acusação fiscal, submetendo o autuado a penalidade prevista no art. 123, III, b da Lei nº 12.670/1996 alterada pela Lei nº 13.418/2003, nos termos deste voto e conforme manifestação oral do Representante da Doute Procuradoria Geral do Estado.

Este é o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO	R\$ 1.772.548,97
ICMS	R\$ 301.333,32
MULTA(30%)	R\$ 531.764,69
TOTAL	R\$ 833.098,01



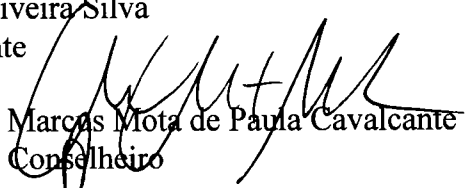
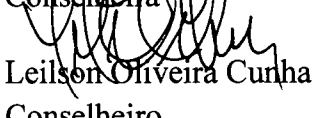
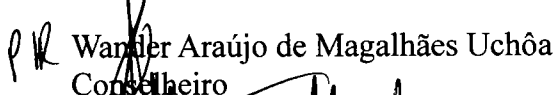

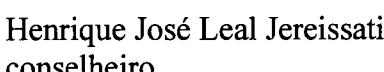



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributário

DECISÃO:

Vistos relatados e discutidos os autos onde é recorrente MASTER ELETRÔNICA A DE BRINQUEDOS e recorrido Célula de Julgamento de 1ª Instância, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: 1. Quanto à alegação de decadência parcial, referente aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2007, com base no art. 150, §4º, do CTN - Afastada por voto de desempate do Presidente, sob o entendimento de que se aplica ao caso em questão, a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN. Vencidos os Conselheiros Marcus Mota de Paula Cavalcante, Alice Gondim Salviano de Macedo e Wander Araújo de Magalhães Uchôa, que acataram o pedido da parte. No mérito, também por voto de desempate do Presidente, resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, aplicando a penalidade do art. 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96. Vencidos os Conselheiros Marcus Mota de Paula Cavalcante, Alice Gondim Salviano de Macedo e Wander Araújo de Magalhães Uchôa, que se pronunciaram pela parcial procedência, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96, conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária. Decisão nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pela Conselheira Maria Elineide Silva e Souza, que ficou designada para lavrar a Resolução e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que em sessão modificou o parecer anteriormente adotado.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de agosto de 2019.

 Maria Elineide Silva e Souza Conselheira	 Francisco José Oliveira Silva Presidente	 Marcos Mota de Paula Cavalcante Conselheiro
 Leilson Oliveira Cunha Conselheiro	 Wander Araújo de Magalhães Uchôa Conselheiro	 Alice Gondim Salviano de Macedo Conselheira
 Henrique José Leal Jereissati conselheiro	 Ubiratan Ferreira de Andrade Procurador do Estado Ciente: <u>26/08/19</u>	