

**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**Contencioso Administrativo Tributário**  
**Conselho de Recursos Tributários**  
**2ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 189 /2021

Sessão: 61ª Sessão Ordinária Virtual de 15 de setembro de 2021

Processo Nº 1/2912/2018

Auto de Infração Nº: 1/201805075

Recorrente: SAFRA PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA - 06726191-4

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. Omissão de Receitas. Falta de Emissão de Documentos Fiscais. DRM. Conta Mercadorias. Operações tributadas em regime Normal.**

1. Acusação fiscal de omissão de receitas decorrência de levantamento fiscal de Demonstração do Resultado Com Mercadorias. 2. Caracterização de vendas de mercadorias sem documento fiscal nos termos do art. 92, § 8º, IV da Lei 12.670/96. 3. Técnica fiscal com amparo no art. 827 do RICMS. 4. Operações tributadas por regime normal. 5. Diferença a maior do Custo da Mercadoria Vendida em relação às vendas no exercício fiscalizado. 6. Precedentes. 7. Aplicação do Princípio da proporcionalidade, razoabilidade, precedentes e das previsões contidas no art. 100, II e III do CTN no cálculo da diferença encontrada para operações tributadas normalmente. 8. Preliminares de nulidades afastadas. 9. Recurso Ordinário conhecido e não provido. 10. dispositivos infringidos: arts. 127, 169, 174 e 177 do Dec. 24.569/97 e penalidade nos termos do art. 123, III, "b" da Lei 12.670/96, por ser a penalidade típica e aplicável à época dos fatos geradores. 11. auto de infração julgado **procedente** por unanimidade conforme voto do relator e de acordo com a decisão singular, parecer da assessoria processual tributária e manifestação em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavra Chave:** ICMS. Omissão de Receita. Falta de emissão de documento fiscal. DRM. Conta Mercadoria. Procedência.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre o seguinte teor:

OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO TRIBUTADA CONSTATAMOS QUE A EMPRESA OMITIU MERCADORIAS NO EXERCÍCIO DE 2014, CONFORME SE EVIDENCIA PELOS RELATÓRIOS DE CONCLUSÃO FISCAL CONTA MERCADORIAS/RESULTADO OPERACIONAL, ANEXO

Auto de Infração com imposição de imposto em R\$ 39.087,33 (trinta e nove mil, oitenta e sete reais e trinta e três centavos) e multa de R\$ 68.977,64 (sessenta e oito mil, novecentos e setenta e sete reais e sessenta e quatro centavos). Período da infração: de 01 a 12/2014. Dispositivos infringidos: art. 92, § 8º da Lei 12.670/96 e penalidade nos termos do art. 123, III, B, ITEM 1 da referida lei com alteração dada pela Lei 16.258/17. Base de Cálculo R\$ 229.925,46.

Nas informações complementares a auditora do fisco consigna que após a análise dos registros fiscais de entradas e saídas relacionados à movimentação dos produtos disponibilizada eletronicamente pelo próprio contribuinte através do SPED, comparativamente com os saldos de estoques de 31/12/2014, informados no Registro H, constatou que a mesma omitiu saídas de mercadorias no exercício de 2014. Informa, ainda, que a partir da consolidação das informações contidas nos arquivos citados, especificamente os valores de entradas, saídas e os estoques de produtos movimentadas no exercício fiscalizado, bem como a inclusão do somatório dos valores das notas fiscais de entradas não escrituradas, no valor de R\$ 3.918.878,90, restou constatada que a autuada dera saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, tendo em vista a diferença apresentada na Conta Mercadoria em que o Custo da Mercadoria Venda (CMV) fora superior ao total das saídas declaradas. Ressalta, ademais, ausência de estoque inicial tendo em vista que a empresa iniciou as atividades em 18/03/2014 e que para encontrar o valor que serviu de base de cálculo para cobrança do imposto calculou a proporcionalidade das mercadorias tributadas que deram saídas no exercício de 2014, conforme as notas fiscais de saídas emitidas em relação ao total de saídas ( $R\$ 2.258.473,43 / R\$ 5.812.601,81 = 38\%$ ) aplicando-se esse percentual em relação ao total da omissão no valor de R\$ 605.067,01, conforme DRM de fls. 15, resultando como base de cálculo para omissão de saídas de operações tributadas o valor de R\$ 229.925,46.

O contribuinte autuado interpôs impugnação ao feito fiscal, tendo a autoridade julgadora de 1ª instância decidido pela procedência do feito fiscal com esteio no art. 92, § 8º, IV da Lei 15.614/14, arts. 169, I; 174, I; 177 do Dec. 24.569/97, fixando penalidade nos termos do art. 123, III, b, item 1 da Lei 12.670/96 com nova redação dada pela Lei 16.258/17.

Irresignado com a decisão da julgadora singular, a autuada interpõe tempestivo Recurso Ordinário onde resumidamente consigna:

a) Prescindibilidade do recolhimento da taxa de fiscalização e prestação de serviços públicos para admissibilidade e julgamento dos recursos ordinários, conforme gratuidade fixada no art.47, § 1º da Lei 15.614/14;

b) Preliminar de nulidade por violação aos princípios constitucionais do contraditório e do amplo direito de defesa em razão de não conter o lançamento a decisão clara e precisa da motivação do lançamento bem como de suas circunstâncias, incorrendo em evidente incongruência a autuação ao realizar a tipificação das supostas condutas praticadas por não haver a definição de quais dos possíveis atos que deram causa à lavratura do auto de infração;

c) Preliminar de nulidade em violação ao princípio constitucional do não confisco em razão de ilegal utilização do valor da operação como base de cálculo da multa punitiva para aplicação da multa em valor superior a 100% (cem pontos percentuais) do valor do tributo;

d) Preliminar de nulidade por violação ao princípio da legalidade visto que a autoridade lançadora, em caráter discricionário, somente contabilizou o valor referente a saídas desconsiderando completamente os créditos tributários de ICMS que o contribuinte possuía direito quando da aquisição de mercadorias;

e) O regime normal de tributação do ICMS deve observar o princípio da não cumulatividade previsto no inciso I, § 2º do art. 155 da CF/88 e art.46 da Lei 12.670/96;

f) Ao final, requer atribuição de efeito suspensivo à presente autuação e nulidade da autuação em razão de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa; violação ao princípio da legalidade e o da vedação de confisco.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se pela procedência do feito fiscal nos termos da decisão singular.

O Parecer da Assessoria Tributária segue acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado – PGE.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Versa a presente autuação com acusação fiscal de omissão de receitas (vendas de mercadorias sem documento fiscal) evidenciada em levantamento fiscal mediante DRM – Demonstração do Resultado Com Mercadorias relativa a operações tributadas em regime normal, no exercício de 2014, no montante de R\$ 229.925,46 (duzentos e vinte e nove mil, novecentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos).

Convém por oportuno antes de se adentrar ao mérito da lide realizar análise das preliminares de nulidade aventadas pela recorrente. De pronto, que devem ser afastadas tais preliminares. Em primeiro plano requer a nulidade por suposta violação aos princípios constitucionais do contraditório e do amplo direito de defesa em razão de não conter o lançamento a decisão clara e precisa da motivação do lançamento. Não acolho tal pretensão tendo em vista que a recorrente teve pleno conhecimento da infração que lhe fora imputada descrita no teor do auto de infração e de suas informações complementares, tanto em relação à natureza da conduta infratora quanto ao montante imputado, com acesso a todo acervo probatório e tendo a mesma ao longo item processual exercido de forma plena seu direito de contestação, não havendo, ainda, incorreções, omissões na autuação de sorte a não se prescrever a invalidação do lançamento conforme previsto no art. 84, § 6º da Lei nº 15.614/14, portanto, tendo o lançamento observado o disposto no art. 41, § 2º do Dec. 32.885/18. Em mesmo sentido, não há de se acolher argumentação de nulidade em face de violação ao princípio constitucional do não confisco em razão utilização do valor da operação como base de cálculo da multa punitiva para aplicação da multa em valor superior a 100% (cem pontos percentuais) do valor do tributo, dado que não se inclui na competência da autoridade administrativa julgadora afastar dispositivo legal sob fundamento de inconstitucionalidade, a exceção quando objeto de ação direta de inconstitucionalidade ou declaratória de constitucionalidade e objeto de súmula vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme disposto no § 2º do art. 48 da Lei 15.614/14, impondo-se tal dicção jurídica tão somente às autoridades julgadoras do Poder Judiciário. Por último, evidencie-se que não ofende o princípio da legalidade o procedimento fiscalizatório realizado conforme previsto em dispositivo legal, no caso em tablado, o disposto no art. 92, § 8º, IV da Lei 15.614/14 e em variados precedentes do Contencioso Administrativo Tributário (CONAT), na detecção de omissão de receitas em vendas de mercadorias sem nota fiscal na averiguação anualizada de diferença decorrente do Custo da Mercadoria Vendida se fixar em montante superior ao das vendas realizadas no exercício, não havendo em discricionariedade de ação da autoridade fiscal.

Quanto ao mérito, é bom trazer a lume que a metodologia empregada no levantamento fiscal encontra amparo nos termos do caput art. 827 do RICMS e, ademais, em dezenas de precedentes no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário do Ceará. Vejamos o que nos informa o aludido dispositivo normativo.

Art. 827. 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.

Importa frisar que o Demonstrativo do Resultado da Conta Mercadoria-DRM, é instrumento fiscal-contábil que permite se conhecer o resultado, a priori, da lucratividade obtida nas operações de vendas e de clara obviedade deflui compreensão de que uma empresa ao realizar operações de vendas deve fazê-las com margem de lucro suficiente a remunerar à sociedade empresarial, tendo em vista que é o interesse de lucro que faz com que a empresa seja instituída. Daí que apresentando prejuízo na referida conta mercadoria, em sendo o ICMS um tributo sobre valor adicionado, traz como consequência a conduta de omissão de receitas conforme apontada na acusação fiscal nos termos do inciso IV do § 8 do art. 92 da Lei 12.670/96.

Calha por oportuno esclarecer que, a fiscalização ao conceber a referida Conta-Mercadoria levou em consideração os valores brutos tanto nas compras – incluindo-se os valores de compras não registradas no valor de R\$ 3.918.878,90 na escrita fiscal do contribuinte como forma de mascarar a saídas de mercadorias sem nota fiscal – e nas vendas realizadas no exercício fiscalizado, o que resultou em benefício ao contribuinte dado que se contraposto o valor das compras ante a receita de vendas líquidas (dedução nas vendas dos valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS incidentes sobre o faturamento) a diferença resultante do custo da mercadoria vendida em face da receita líquida se fixaria em valor maior justamente pela exclusão dos impostos dos valores de vendas e, ademais, pela compreensão de que o ICMS ao fazer parte da sua própria base de cálculo, assim como o PIS e COFINS os quais também compõem a base de cálculo do citado imposto estadual pois estão incluídos no valor da operação, daí se afirmar também como escorreito o procedimento fiscal realizado ao fazer a Demonstração do Resultado com Mercadorias com valores brutos tanto de compras quanto de vendas.

Nesse caminhar, não se olvide não caber alusão de consideração dos créditos fiscais referentes às notas fiscais de entrada não lançadas na escrita fiscal quando da aquisição de mercadorias, visto que há de se compreender que a utilização de créditos fiscais se opera quando da apuração normal do imposto no período mensal, nos termos do art. 57 e 58 do Dec. 24.569/97, razão de escrituração dos documentos fiscais em sua escrita fiscal dentro das condições fixadas na legislação, conforme art. 51, caput e § 4º, da Lei 12.670/96, nada impedindo que a autuada assim o fizesse – utilização de crédito fiscal inerentes às operações de entradas não escrituradas em sua escrita fiscal, mesmo após a autuação fiscal – e que no cálculo da DRM (Demonstração do Resultado com Mercadorias), como no caso concreto, decorre, por presunção legal, a saída de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal e em situações que tais se impõe a cobrança de imposto devido na operação de saída, isto é sobre a base de cálculo (valor da operação) da operação sonogada cobra-se o ICMS nela incidente, acompanhado da respectiva multa.

Sobre o procedimento fiscal acrescenta-se, ademais, o acerto da auditora fiscal da utilização dos princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade e em precedentes dessa corte administrativa, como ainda do fixado no art. 100, II e III do CTN, para

encontrar o valor que serviu de base de cálculo para cobrança do imposto, ao calcular a proporcionalidade das operações com mercadorias tributadas que deram saídas no exercício de 2014, conforme as notas fiscais de saídas emitidas em relação ao total de saídas (R\$ 2.258.473,43 / R\$ 5.812.601,81 = 38%) aplicando-se esse percentual em relação ao total da omissão encontrada no valor de R\$ 605.067,01, conforme DRM de fls. 15, resultando como base de cálculo para omissão de saídas de operações tributadas o valor de R\$ 229.925,46 (duzentos e vinte e nove mil, novecentos e vinte e cinco reais e quarenta e seis centavos).

Por tudo aqui colocado, é que após analisados foram afastados os argumentos trazidos pela recorrente com fins de desconstituição do lançamento fiscal ora hostilizado.

Precedentes de omissão de receita decorrente de DRM, dentre outros, no CONAT: Resoluções nºs 043/19, 123/19, 181/19 – 1ª Câmara; Resoluções nº 160/19 e 079/21 – 2ª Câmara; Resoluções nºs 020/17, 062/17 e 063/17 – 3ª Câmara; Resolução nº 161/17 e 176/21 da 4ª Câmara, Resoluções nºs 056/18 e 057/18 – Câmara Superior.

Assim considerado, depreende-se dos autos a materialização da omissão de receitas levada a efeito pela recorrente, imputada na presente acusação fiscal, não trazendo a autuada contraprovas aptas e suficientes a desconstituir a presente autuação tendo como dispositivos infringidos os arts. 127, 169, 174 e 177 do Dec. 24.569/97 e penalidade nos termos do art. 123, III, "b" da Lei 12.670/96, por ser a penalidade típica e aplicável à época dos fatos geradores.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário para lhe negar provimento e confirmar a decisão condenatória de **procedência** do auto de infração exarada pela autoridade julgadora de primeira instância, nos termos deste voto.

**É como voto.**

CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
ICMS: R\$ 39.087,33  
Multa: R\$ 68.977,64

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: SAFRA PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA - 06726191-4 e Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância.

Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, para deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade sob a alegação de violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa** – Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que o auto de infração está claro quanto a infração denunciada e constam dos autos os elementos que embasaram a autuação. **2. Quanto a preliminar de nulidade sob a alegação de violação ao princípio constitucional do não confisco** – Foi afastada por unanimidade de votos, com base no art. 48, da Lei nº 15.614/2014. **3. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de violação ao princípio da legalidade** – Foi afastada por unanimidade de votos, considerando que o lançamento possui embasamento legal, não constituindo ato discricionário. **4. No mérito**, por unanimidade de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

*SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 29 de 10 de 2021.*

FRANCISCO JOSE DE OLIVEIRA  
SILVA:29355966334

Assinado de forma digital por FRANCISCO JOSE  
DE OLIVEIRA SILVA:29355966334  
Dados: 2021.10.18 13:34:58 -03'00'

Francisco José de Oliveira Silva  
Presidente

ANDRE GUSTAVO CARREIRO  
PEREIRA:81341792315

Assinado de forma digital por ANDRE  
GUSTAVO CARREIRO PEREIRA:81341792315  
Dados: 2021.10.29 10:49:56 -03'00'

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Henrique José Leal Jereissati  
Conselheiro

Wander Araújo de Magalhães Uchôa  
Conselheiro

Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

LEILSON OLIVEIRA  
CUNHA:29724481387

Assinado de forma digital por LEILSON  
OLIVEIRA CUNHA:29724481387  
Dados: 2021.09.27 19:42:15 -03'00'

Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

Maria de Lourdes de A. Andrade  
Conselheira