



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

RESOLUÇÃO Nº 209/2021

64ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL - 20/09/2021

PROCESSO Nº: 1/4020/2019 - AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/2019.15076

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: DISBERE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E REFRIGERANTES LTDA

RELATORA: JUCILEIDE MARIA SILVA NOGUEIRA

EMENTA: OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA POR MEIO DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO FISCAL CONTÁBIL EM OPERAÇÃO DE PRESTAÇÃO TRIBUTADA POR SUBSTITUIÇÃO OU AMPARADA POR NÃO INCIDÊNCIA OU ISENÇÃO INCONDICIONADA. DECISÃO MONOCRÁTICA PROCEDENTE.

PALAVRA CHAVE: LEVANTAMENTO FINANCEIRO FISCAL CONTÁBIL. NÃO INCIDÊNCIA. ISENÇÃO INCONDICIONADA

#### RELATO

O Auto de Infração em exame apresenta a seguinte acusação:

O Contribuinte omitiu receita identificada por meio de levantamento Financeiro/Fiscal/Contábil em operação ou prestação tributada por Substituição Tributária ou amparada por não incidência ou isenção incondicionada.

Foi constatada através de planilha de apuração de DRM omissão de receitas de mercadorias sujeitas a ST no valor de R\$ 1.382.333,07 (hum milhão, trezentos e oitenta e dois mil, trezentos e trinta e três reais e sete centavos), no ano de 2015 mais detalhes nas informações complementares.

Conforme o Auditor Fiscal, ao analisar os livros e demais documentos fiscais da atuada, constatou-se por meio de Planilha Financeira/Fiscal, mais precisamente na DRM – Demonstração do Resultado com Mercadorias (anexo), que no ano de 2008, houve Omissão de Receitas de Produtos Isentas, Não Tributados ou Sujeitos a Substituição Tributária no montante de R\$ 1.382.333,07 (um milhão, trezentos e oitenta e dois mil, trezentos e trinta e três reais e sete centavos).

Vale ressaltar que todos os dados utilizados para elaboração da Demonstração de Resultado com Mercadorias (DRM) foram obtidas de declarações do próprio contribuinte por meio das suas EFD'S, Livros de Entrada e Saída de 2016 e Registro de Inventário de 2015 e 2016.

Diante dos fatos constata-se infringindo os arts. 92, § 8º, Inciso IV da Lei 12.670/96 aplicando a penalidade no art.123, inciso III, alínea "g" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 16.258/2017.alterada pelo art. 1º, IX, Lei 13.082 de 29/12/2000.



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

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>			
<b>PERÍODO</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>PENALIDADE</b>	<b>MULTA (10%)</b>
<b>2016</b>	<b>R\$ 1.382.333,07</b>	<b>10%</b>	<b>R\$ 138.233,30</b>

A Recorrente apresentou em sua defesa alegando os seguintes argumentos (Fls. 24 a 42):

- Que a Recorrente mantém contrato de exclusividade com a NORSÁ REFRIGERANTES (COCA-COLA), sendo Distribuidora Exclusiva dos Produtos por ela produzidos no Estado do Ceará, produtos estes sujeitos a Substituição Tributária nos Termos dos Arts. 473 a 476 -B do Decreto 24.569/97 – RICMS/CE ;
- Alega que foram indevidamente escrituradas diversas NFe'S de Entrada de Bonificação como compras de mercadorias CFOP 1403, somando ao exercício de 2016 o montante de R\$ 2.401.293,33 (dois milhões, quatrocentos e um mil, duzentos e noventa e três reais e trinta e três centavos), fato que por si só é capaz de descaracterizar a Omissão de Receitas constatada, pois das mercadoria resultaria o levantamento em Lucro Bruto de R\$ 1.018.960,26 (hum milhão e dezoito mil, novecentos e sessenta reais e vinte e seis centavos), contrariando a acusação de Omissão de Saídas;
- Ressalta que a NORSÁ REFRIGERANTES (COCA – COLA), fornecedor exclusivo da Contribuinte envia um grande volume de mercadorias para a Contribuinte no CFOP de Bonificação (5910) – Este procedimento é comum no ramo do comércio de bebidas e faz parte de uma estratégia de mercado adotado pela COCA-COLA;
- Alega que fosse observado pela Autoridade Fiscal os registros contábeis do Contribuinte, uma vez que a ele foram entregues os Livros e Demonstrações Contábeis;
- Ressalta que demonstrado pelo Agente Fiscal o desinteresse em buscar a verdade material dos fatos, representou graves riscos à saúde financeira e emocional da empresa;
- Diante dos argumentos pede que sejam realizadas perícias e diligências, a fim de elucidar a verdade material dos fatos, contrapondo -se a verdade formal.
- Considerando as provas anexadas aos autos, tais como: Cópia da DRE de 2016, indicando as Receitas de Bonificações  
Relação das NFe'S que foram indevidamente escrituradas com CFOP de compras em 2016.

Pelo exposto o Contribuinte solicita:

1. Improcedência da Acusação Fiscal;
2. Que o Julgamento seja convertido em Perícia e Diligências, para elucidar a verdade material dos fatos.

O Julgador Monocrático decide pela Procedência do Auto de Infração com a seguinte fundamentação (Fls. 43 a 47):

- O Contribuinte alega que pelo fato de o responsável pelo recolhimento do tributo, seja o fabricante, no caso em questão a Coca-Cola, a



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

Lei 15.614/2014 e especificamente o artigo 41 § 2º do Decreto 32.885/2018;

- Afasta o pedido de perícia;
- Decide pela PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

A Omissão de Receita demonstrado através da DRM – Demonstração do Resultado com Mercadoria, Omissão de Saída, no exercício de 2016, sem emissão de Nota Fiscal Eletrônica, considera pela infração cometida prevista no art. 92 § 8 da Lei 12.670/96 deve ser o infrator submetido à penalidade inserta no art. 123, III, “b” item 2 da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 16.258/2017

Decide o Julgador Monocrático pela PROCEDÊNCIA o Auto de Infração em questão, intimando o infrator a recolher ao Erário Estadual, a importância de R\$ 138.233,30 (cento e trinta e oito mil, duzentos e trinta e três reais e trinta centavos).

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>			
<b>PERÍODO</b>	<b>BASE DE CÁLCULO</b>	<b>PENALIDADE</b>	<b>MULTA (10%)</b>
<b>2016</b>	<b>R\$ 1.382.333,07</b>	<b>10%</b>	<b>R\$ 138.233,30</b>

O Processo foi encaminhado para Assessoria Processual Tributária, sendo emitido o Parecer de nº 65/2021, opina pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão condenatória de primeiro grau, decidindo-se pela Improcedência do Auto de Infração, sob o seguinte fundamento:

1. Considerando observar a total disparidade entre os valores de bonificação recebidas (zero) e bonificação expedidas;
2. Ressalta demonstrar o verdadeiro resultado da contribuinte nas operações com venda das bebidas frias para fins de descaracterizar quaisquer omissões. Para tal, devemos excluir do total das compras de mercadorias no resultado operacional o montante de R\$ 2.401.293,33 (dois milhões, quatrocentos e um mil, duzentos e noventa e três reais e trinta e três centavos), que são na verdade operações de bonificações e representam ganho operacional com as bonificações que se somavam a seu lucro nas operações a saber:

(+) Receita Líquida de Vendas	R\$ 21.688.838,99
(+) Bonificações Expedidas	R\$ 314.303,90 (EXCLUIR)
(=) Receita Líquida de Bonificações Expedidas	R\$ 22.003.142,89
(-) CMV	R\$ 23.485.475,97
(+) Compras indevidamente somadas ao CMV	R\$ 2.401.293,33 (EXCLUIR)
(=) Resultado Bruto com Mercadorias	R\$ 1.018.960,25

3. Conforme Demonstrativo acima, o fato de a empresa ter escriturado indevidamente o montante de R\$ 2.401.293,33 (dois milhões, quatrocentos e um mil, duzentos e noventa e três reais e trinta e três centavos), das operações de bonificações como compras, uma vez que excluídos estes valores do CMV, as operações revelam um lucro de R\$ 1.018.960,25 (um milhão, dezoito mil, novecentos e sessenta reais e vinte e cinco centavos);



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

4. Requer, por fim, o reenquadramento da penalidade aplicada pela fiscalização para prevista em seu parágrafo único, tendo em vista que se tratam de operações sujeitas a substituição tributária e encontram-se escrituradas nos livros contábeis da empresa;
5. Considerando a DRM, a diferença nela apurada pode ser decorrente da venda de mercadoria sem nota fiscal ou da venda com preço inferior ao custo de aquisição. Não havendo nos autos elemento que permitam identificar a sua origem, bem como no caso em tela, deve ser considerada a infração cuja penalidade seja mais branda, com respeito ao art. 112, II do CTN;
6. Considerando a penalidade referente a venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição, hipótese em que os documentos estariam escriturados e o imposto pago por substituição tributária, atraindo a atuante prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei 12.670/96;

Considera que tal reenquadramento não se faz necessário no presente caso, diante da improcedência da acusação fiscal, visto que a inclusão das receitas de bonificação ou a exclusão dessas operações do custo das mercadorias vendidas anularia a diferença apontada pela fiscalização, desfazendo a presunção de omissão de receita prevista no dispositivo legal acima mencionado.

Isto posto, somos pelo conhecimento do recurso ordinário, dando-lhe provimento, no sentido de reformar a decisão condenatória de primeiro grau decidindo-se pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É o Relato.

**VOTO DA RELATORA**

O Auto de Infração relata que o Contribuinte omitiu receita identificada por meio de levantamento financeiro/fiscal/contábil. Em operação ou prestação tributária por substituição tributária, amparada por não incidência ou isenção incondicionada.

Foi constatada através de planilha de apuração de DRM, omissão de receitas de mercadorias sujeitas a ST no valor de R\$ 1.382.333,07 no ano de 2016, conforme Informações Complementares.

O Julgador Monocrático decidiu pela Procedência do feito fiscal, com base no artigo 127 art. 176-A do Decreto 24.569/1997, art.92, § 8º IV da Lei 12.670/96 aplicando a penalidade do Art. 123, III, "b" da Lei 12.670/1996 alterado pela Lei 16.258/2017.

A Recorrente em sua defesa, alega ter contrato exclusivo com a NORSA REFRIGERANTES (COCA-COLA), e que todos os produtos estão sujeitos a ST, sendo o imposto ICMS recolhido antecipadamente pela Coca – Cola, na qualidade de Contribuinte Substituto.

O Parecer da Assessoria Processual Tributária, alega que não houve omissão de receita, demonstrando através de cálculos, considerando as bonificações no valor de R\$ 2.401.293,33 (dois milhões, quatrocentos e um mil, duzentos e noventa e três reais e trinta e três centavos) sejam excluídas do CMV, resultando no valor



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

fiscalização deveria ocorrer na Indústria e que se a tributação e a arrecadação do imposto foram cumpridas totalmente pelo substituto tributário, qual o prejuízo o erário público está tendo em relação ao contribuinte substituto. Porém, o fato de ser um contribuinte substituto não a exime de ser fiscalizada assim prevê o § único do art. 194 CTN cujo conteúdo revela que a legislação relativa a fiscalização aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal;

- Considerando que o artigo 195 do CTN determina para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitáveis de direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, indústrias ou produtores ou da obrigação destes de exibí-los;
- Alega que a autoridade fiscal indica que a infração ocorreu no ano de 2008, período que se quer estaria autorizado a diligenciar, tendo em vista o prazo prescricional de 5 anos e segundo a Autuada e “estas irregularidades prejudicam de sobremaneira o perfeito entendimento dos fatos que ensejam a aplicação da penalidade”.
- Afasta a Nulidade do ato administrativo uma vez que está perfeitamente determinada a natureza da infração e o montante devido não ensejando nulidade do lançamento efetuado;
- Considerando o fato de equívoco cometido pela Impugnante em escriturar as notas fiscais erradas, não altera o resultado apurado na DRM- Demonstração do Resultado com Mercadorias, por se tratar de informação relevante para apuração dos produtos vendidos e por via de consequência do resultado com mercadorias;
- Considerando que a operação foi realizada pelo contribuinte substituto, aplica-se normalmente o regime de substituição tributária no caso de operações de bonificações de mercadorias devendo prevalecer às regras do regime da substituição tributária em que há de destacar regularmente o ICMS próprio e o ICMS Substituição Tributária. Por essa razão tal operação deveria fazer parte do Demonstrativo do Resultado com Mercadoria – DRM;
- Ressalta que o Agente do Fisco apurou o resultado da DRM – Demonstração de Resultado com Mercadoria, levantamento fiscal/contábil que leva em consideração os valores de custo das entradas e de saídas das mercadorias e que, após a sua feitura chega-se de forma irrefutável a um fato descrito na lei tributária – omissão de receita quando o contribuinte em tela não teve venda registrada suficiente para pagar os fornecedores. Com esta técnica contábil a empresa busca esconder o real valor das receitas obtidas com as vendas de suas mercadorias visando reduzir o ICMS a recolher n medida em que as suas saídas registradas serão bem inferiores às saídas reais;
- Alega que não houve inobservância do agente fiscal, aos requisitos legais exigidos pela lavratura do auto de infração, pois esta se reveste de formalidades legais na legislação do Processo Administrativo Tributário –



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

bruto com mercadorias no valor R\$ 1.018.960,25 (hum milhão, dezoito mil, novecentos e sessenta reais e vinte e cinco centavos), justificando que não houve omissão de receitas.

Considerando que a inclusão das receitas de bonificações ou a exclusão dessas operações no custo das mercadorias vendidas, implica em lucro, anulando a diferença apontada pela fiscalização, desfazendo a presunção de omissão de receita no referido auto de infração.


Considerando os cálculos realizados pelo Parecer Tributário e debatido em Sessão, decide acatar o Parecer da Assessoria Processual Tributária e por tratar de mercadorias tributadas por ST e o imposto pago pelo Fornecedor Substituto Tributário, a manifestação da Conselheira, foi de reformar a decisão do julgamento singular de Procedência para Improcedência do Feito Fiscal.

É O VOTO.

**DECISÃO:**

Vistos e relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente: **DISBERE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E REFRIGERANTES LTDA** e recorrido: **Célula de Julgamento de 1ª Instância, Relatora Jucileide Maria Silva Nogueira** **Decisão:** Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **Improcedente** a acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25**  
de 07 de 2022

PIR   
Francisco José de Oliveira Silva  
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO



Jucileide Maria Silva Nogueira  
CONSELHEIRA