



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 61 /2016

174ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 10.11.2015.

PROCESSO Nº1/2480/2011

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201106664-9

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: HOME CENTER NORDESTE COM. DE MAT. P/ CONST. S/A.

AUTUANTE: JURACY BRAGA SOARES JÚNIOR

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. Método de apuração fiscal consistente do cotejo entre o custo médio ponderado móvel, com o preço médio de custo da mercadoria, com fulcro disposições do inciso IV do § 8º art. 878 do Dec. nº 24.569/97. 2. O termo média designa, tecnicamente, quesito de escopo estatístico, utilizável para análise de séries temporais. 3. Aplicação inapropriada ao exame de operações por saída unitária. 4. O método de análise fiscal utilizado para determinar da base de cálculo é inadequado à identificação da tipicidade infracional apontada. 5. Recurso interposto conhecido e provido. 6. Reformada a decisão de improcedência exarada em 1ª Instância e, em exame preliminar de mérito, declarada a **nulidade** processual, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. 7. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Notícia o relato do auto de infração, o cometimento do ilícito fiscal falta de recolhimento do ICMS, decorrente do indicativo da ocorrência de saídas com preço médio abaixo do custo da mercadoria, sujeitas ao regime de substituição

Processo nº 1//2480/2011 - AI nº 1/201106664-9 - Relator: Valter Barbalho Lima

1



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

tributária, no exercício de 2007, procedimento fiscal a que o agente autuante denominou de levantamento de fluxo financeiro e de estoques.

Nas informações complementares, o agente autuante evidencia aspectos incidentais no decurso do procedimento fiscal, consistentes de esboço de levantamento submetido à apreciação do contribuinte fiscalizado, que promoveu as críticas que entendeu necessária, previamente à lavratura do auto de infração e descreve a metodologia empregada na consecução do exame, oportunidade que identificou que o contribuinte promoveu diversas saídas de itens de seu estoque, por valor inferior ao custo da mercadoria vendida, com suporte no método de avaliação previsto no inciso IV do § 8º do artigo 878 do Decreto nº 24.569/97.

Na impugnação, a autuada argui a nulidade da imputação em face de erro material, decorrente da conversão dos dados constante dos arquivos gerados no leiaute SINTEGRA para o sistema SAME, utilizado no procedimento fiscal, fins para os quais elenca inconsistências em relação a alguns itens.

A título de fundamento jurídico, alega inobservância ao § 3º do artigo 53 do Decreto nº 25.468/99 e mesmo que obrigatório o lançamento, conforme parágrafo único do artigo 42 do CTN, este é regrado pelos princípios da legalidade, moralidade e eficiência, a teor do artigo 37 da CF de 88.

Declina comentários acerca do tema supra para, ao final, pugnar pela nulidade do feito fiscal e protesta também pela realização de perícia técnica, com esteio no artigo 57 do Decreto nº 25.469/99, oportunidade que formula seis quesitos.

No julgamento singular, restou assente que a infração foi identificada mediante confronto por unidade de mercadoria ou produto a cada operação de saída, tomando o custo pelo que chamou de avaliação permanente dos estoques, entretanto, a norma na qual se funda o autuante, inciso IV do § 8º art. 878 do Dec. nº 24.569/97, remete a demonstração do resultado bruto num determinado período, pressupondo o cotejo ente receita líquida total e o custo total das mercadoria o produtos vendidos, por se tratar de empresa comercial, motivo por



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

que entende incompatível com a regra de regência supra, tomar um período-base menor que o mês-base, visto que a legislação submete o contribuinte a apresentação de inventário periódico pela contagem física das mercadorias no final do exercício civil, ou outro, na inexistência de escrita contábil obrigatória, com base em espaço de tempo diverso, por autorização do Secretário da Fazenda.

Assim, na apuração do custo para o efeito da demonstração do resultado bruto com mercadorias ou produtos vendidos há de considerar os inventários inicial e final, respeitado o critério de avaliação ali adotados, salvo o uso de má-fé, tese fundada na fixação do período-base para apuração e lançamento do imposto a teor do artigo 58 do Decreto nº 24.569/97, portanto, tomar lapso temporal distinto somente encontraria arrimo nas hipóteses previstas nas exceções descritas no seu parágrafo único e no caso do artigo 873 inciso II e § 1º, todos do referido diploma normativo, por ato específico do titular a pasta fazendária.

Acrescenta que ações diversas decorrem das ações havidas no trânsito de mercadorias, cuja presença dessas é fato típico que se equipara a circulação, por isso o poder de investigação se limita às declarações do contribuinte ou responsável, diferentemente das ações fiscais que investiga fatos geradores pretéritos, que não é possível transportar o fato gerador para o momento da investigação.

Conclui em afirma que, no caso concreto, o tecnicamente viável não tem relação necessária com o juridicamente previsto, termos em que decide pela improcedência do auto de infração.

A Assessoria Processual Tributária argumenta que o SAME consiste, basicamente, na montagem de fichas eletrônicas de inventário permanente, por meio das quais os saldos diários de itens de estoque são avaliados pelo preço médio ponderado. Isto é possível porque o estoque final existente no final de cada dia é apurado com base no custo médio, sendo possível averiguar diariamente se a mercadoria foi vendida com preço superior, igual ou inferior ao custo médio de aquisição, no que discorda do julgador singular.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

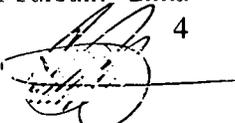
Por fim, a considerar que o ilícito fiscal foi apurado no mesmo levantamento fiscal que resultou em três outras autuações, cujas falhas apontadas não puderam ser examinadas pela CEPEDE, por incompletude das provas juntadas aos autos, por isso, deferir uma providência pericial não traria proveito às partes, motivos nos quais se funda para conhecer do recurso interposto, dar-lhe provimento para reformar a decisão absolutória de primeiro grau e decidir pela nulidade do auto de infração, com arrimo no artigo 83 da Lei nº 16.614/2014, visto que as provas não permitem concluir se houve mesmo venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição e, se houve, qual a base de cálculo, parecer adotado pelo representante da Procuraria Geral do Estado.

É o relato.

VOTO DO RELATOR

A tipicidade infracional indicada na peça introdutória - falta de recolhimento do ICMS - é hipótese que, via de regra, não enseja maiores discussões, dado que, em tese e geralmente, cinge-se a meras situações fáticas, despicienda, por conseguinte, empreender análise e expender digressões exteriores aos contornos do fato típico em essência, entretanto, na hipótese em particular, impõe a apreciação de aspectos peculiares, que de forma incidental permearam o procedimento fiscal investigatório.

Cumprе assinalar, primeiramente, que a nulidade pugnada pela recorrente, cinge-se a presumíveis inconsistências nas demonstrações havidas do procedimento fiscal, notadamente no que se refere a conversão das informações contidas nos arquivos gerados no leiaute SINTEGRA para o sistema SAME, método de investigação empregado pelo agente autuante na hipótese concreta, alegação fundamentada em demonstrações exemplificativas dos fatos arguidos, aspectos que não ensejaram manifestação pelo julgador singular nem pela Assessoria Processual Tributária, ao vislumbre da existência de premissas outras determinantes ao convencimento do deslinde da matéria em discussão.



4



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Posto isto, infere-se necessário trazer a lume excertos descritivos da forma procedimental empregada na ação fiscal. Vejamos:

O presente levantamento identificou que o contribuinte auditado promoveu, no decorrer do exercício de 2007, diversas saídas de itens de seu estoque, POR VALOR INFERIOR AO CUSTA DA MERCADORIA VENDIDA. O método utilizado para avaliar os estoques foi o método do custo Médio (média ponderada móvel), tendo em vista o que dispõe o Art. 327, § 3, em seu inciso IV.

...

A movimentação de entradas encontra-se registrada pelo valor de custo da mercadoria (valor da entrada menos o ICMS destacado no respectivo documento fiscal). O valor de baixa no estoque é realizado igualmente pelo valor do custo médio por mercadoria (calculado pela média ponderada móvel). (gn).

...

A cada saída de mercadoria, o seu valor líquido é comparado ao custo apurado na forma descrita acima, na data em que ocorre cada operação.

O emprego da referida técnica de análise fiscal, lastreou-se nas disposições do inciso IV o § 5º do artigo 92 da Lei nº 12.670/96, reproduzida no inciso IV o § 5º do artigo 327 do Decreto nº 24.569/97. Vejamos:

§ 5º 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;

Obviamente, é perceptível que a presunção legal manifesta no dispositivo legal supra, releva a possibilidade da utilização, pelo Fisco, de prova indireta, decorrente do resultado apurado mediante o comparativo dos valores econômico de entrada e saídas de mercadorias ou serviços, desde que se leve a



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

feito as nuances que cada hipótese encerra, com vistas a que reste efetivamente comprovado que a receita líquida é inferior ao custo de aquisição ou fabricação.

Posto isto, evidente se subleva o emprego da técnica de aferição média, ao vislumbre que se trata de um quesito tipicamente estatístico, despicienda, por conseguinte, declinar conceito nessa vertente, entretanto, é cogente aduzir que se presta ao exame da ocorrência de fatos no decurso do tempo, ao que estatisticamente é denominado série temporal, ao fim de determinar o comportamento de uma ou mais variáveis ao longo de um período observado.

Permitimo-nos abrir um parêntese para elucidar que, em se tratando de uma aferição científica de caráter eminentemente estatístico, uma série temporal, para espelhar uma relativa segurança, deve corresponder a pelo menos cinco anos.

Que não se cogite aqui, na pretensão de sugerir que um procedimento fiscal deva compreender, necessariamente, o aludido lapso tempo. Entretanto, do coteja que se promova da hipótese em tablado com a norma sancionadora, resta evidenciada essa noção, à media que permite utilizar o citado comparativo, em relação ao período analisado que, com raras exceções, abrange pelo menos um exercício, como se presencia no vertente caso, passível de se estender até por cinco anos, prazo decadencial de constituição e lançamento do crédito tributário.

A metodologia utilizada, denominada de média ponderada móvel, resultou da individualização das operações, ou seja, por saída unitária, nos moldes assentes nas informações complementares, sistemática da qual se infere que compreende itens de comparação com frequências distintas, dado que improvável ter havido entradas diárias de todas as mercadorias, diferentemente das saídas cuja ocorrência desse evento é mais factível, logo, induz a cogitar que pode tornar vulnerável o método, quando reduzido a uma média por saída unitária.

Enfatize-se, por oportuno, que o enunciado sobredito tem arrimo numa singela cognição pragmática, visto que, em se tratando de média, notadamente ponderada, assim indicado na hipótese concreta, meio de aferição que exige um elemento ponderador, ao contrário do que pode aparentar, quanto maior for o



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

período da amostra analisada maior será o grau de confiabilidade no resultado obtido, posto que mais significativa será a ocorrência dos fatos observados.

No caso em apreciação, em que a análise cingiu-se à cada saída, evidencia, de per si, uma dificuldade em admitir-se que obtenha resultados próximos à realidade, em relação ao universo fiscalizado, pressuposto imprescindível ao uso do quesito média, em especial porque o campo de amostra decorre da atividade comercial, em que diversos fatores podem interferir no preço da mercadoria, notadamente nas saídas, decorrente de circunstâncias pontuais e não de num comportamento constante em um dado período de tempo, por conseguinte, somente uma amostra ampla revelaria conclusão confiável, contrapondo-se a uma média obtida em um período de tempo tão exíguo.

A técnica fiscal utilizada pelo autuante, denota relativa plausibilidade em comparativo direto dos fatos concorrentes (entrada e saídas) e na hipótese em que se referisse a objetos infungíveis, perspectiva infactível no vertente caso, visto que os objetos de mercancia são do tipo fungíveis, isto é, padecem de identificação exclusiva, fato que impossibilita distingui-los após o ingresso no estabelecimento, portanto, sob a ótica de uma média diária, não há como garantir que o preço médio na saída seja, efetivamente, inferior ao preço médio da entrada da mesma mercadoria, ao longo do período fiscalizado, consoante autoriza a regra disciplinar da espécie.

Nesse contexto, infere-se que a utilização do quesito média, para os efeitos de identificar a tipicidade infracional consignada no inciso IV do § 8º do artigo 92 da Lei nº 12.670/96 requer, dentre outras premissas, que a amostra analisada corresponda a uma série temporal, que no âmbito tributário deve cingir-se ao período analisado, (se este dispuser dos elementos que permitam essa observação), a teor da norma de regência, razão pela qual a forma de quantificar o crédito tributário ora apreciado, não expressa o grau de confiabilidade que deve se revestir um trabalho de investigação científica, ao nível da fiscalização em comento, notadamente porque discorde da previsão normativa colacionada precedentemente, base normativa do lançamento.

7



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Impede registrar que assiste razão, em parte, ao julgado singular, ao discordar da forma procedimental que margeou o agente autuante, entretanto e com toda vênia, divirjo em relação ao período que assinalou como viável à validação do procedimento, ao sentimento que o mês se presta e é determinante na apuração do tributo em hipóteses diversas das havidas do emprego do quesito média, tese corroborada pela Assessoria Processual Tributária, que também evidenciou discordar do conjunto probatório, à conclusão que as provas não permitem concluir se houve mesmo venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição e, se houve, qual a base de cálculo.

Por tudo que restou demonstrado, voto pelo conhecimento do recurso interposto, dou-lhes provimento, para reformar a decisão absolutória de improcedência proferida em primeira instância, para em grau de preliminar declara a nulidade processual, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária adotado, pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

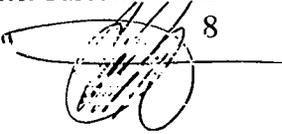
É o voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e **RECORRIDO**: HOME CENTER NORDESTE COMRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO S/A. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso interposto, dar-lhe provimento, para reformar a decisão de improcedência do feito fiscal exarada em 1ª Instância e, em exame preliminar de mérito, declarar a **nulidade** processual, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro Filipe Pinho da Costa Leitão.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO

Processo nº 1//2480/2011 - AI nº 1/201106664-9 - Pelator: Valter Barbalho Lima

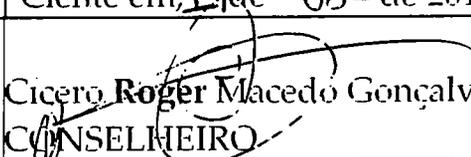
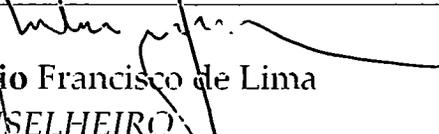
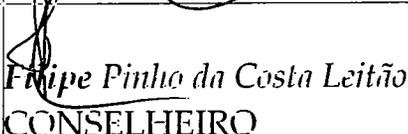
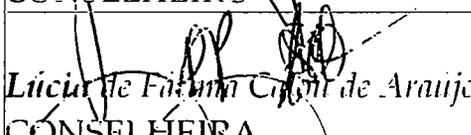
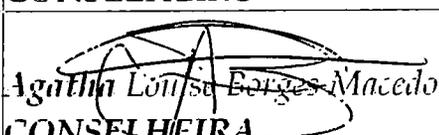
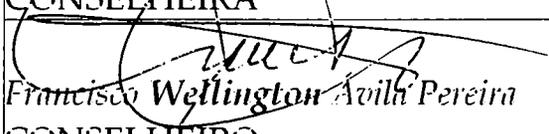
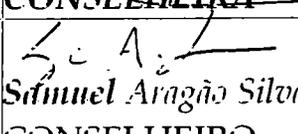


8



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 12 de 03 de 2016.

 Alfredo Rogério Gomes de Brito PRESIDENTE	 Ubiratan Ferreira de Andrade PROCURADOR DO ESTADO Ciente em, <u>17</u> de <u>03</u> de 2016
 Valter Earbalho Lima CONSELHEIRO	 Cicero Roger Macedo Gonçalves CONSELHEIRO
 Abílio Francisco de Lima CONSELHEIRO	 Filipe Pinho da Costa Leitão CONSELHEIRO
 Lúcia de Fátima Costa de Araújo CONSELHEIRA	 Agatha Louisa Borges Macedo CONSELHEIRA
 Francisco Wellington Avilla Pereira CONSELHEIRO	 Samuel Aragão Silva CONSELHEIRO