



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

RESOLUÇÃO Nº: 656 /2013

41ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 23.05.2013

PROCESSO Nº 1/4170/2009 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200911275

RECORRENTE: COMERCIAL TAVARES DE BEBIDAS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTES: ANTONIO ALVES DOS SANTOS NETO E OUTRO

RELATOR: CONS. ABÍLIO FRANCISCO DE LIMA

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. 1 – Infração apurada mediante Análise Econômico-Financeira. 2 – A Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM identificou que no exercício de 2006 a empresa registrou um déficit financeiro, caracterizado como omissão de receitas nos termos do Art. 92, §8º, inc. VI, da Lei nº 12.670/96. 3 – Infringência aos artigos 127, caput e inc. I, II e III, 169, caput e inc. I, e 177, todos do Decreto nº 24.569/97. 4 – Aplicada a penalidade prevista no Art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. 5 – Recurso voluntário conhecido por unanimidade de votos, e não-provido por maioria, para confirmar a decisão de 1ª Instância pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal. 6 – Decisão em desacordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, que foi pela parcial-procedência da ação fiscal, com reenquadramento da penalidade no Art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:



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

"AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CUJO O (sic) IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RECOLHIDO. A EMPRESA OMITIU RECEITAS DE SUBST. TRIBUTÁRIA, DETECTADAS ATRAVÉS DA PLANILHA FISCALIZAÇÃO MÉTODO ANÁLISE ECONÔMICO FINANCEIRA, VISUALIZADA NO RESULTADO DA DRM - MONTANTE DE R\$ 5.313.008,64, CONF. INFORM. COMPLEMENTARES."

As Informações Complementares esclarecem o seguinte:

1. Que a ação fiscal abrangeu o período de 01/01/2006 a 31/12/2006;
2. A auditoria foi realizada mediante emprego da "Planilha de Fiscalização do ICMS com a Utilização do Método da Análise Econômico-Financeira" (fls. 99/106), a partir dos dados extraídos dos livros e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte;
3. Foram excluídas as operações com CFOP's nºs 1910 - Entrada de Bonificação, doação ou brinde; 1949 - Outras Entradas; 5949 - Outras saídas;
4. As operações sujeitas a tributação normal e as operações tributadas pelo regime de substituição tributária foram consideradas separadamente;
5. Que, ao serem confrontados os valores referentes ao somatório do estoque inicial de mercadorias e compras efetuadas no período (R\$13.038.705,05), com o somatório do estoque final e saídas do período (R\$7.674.045,37), abatido o ICMS respectivo, observou-se um déficit financeiro nas saídas no montante de R\$5.364.659,68, sendo R\$51.651,04 de mercadorias sujeitas a tributação normal, e R\$5.313.008,64 de mercadorias tributadas por substituição tributária.

Os agentes fiscais apontaram infringência ao Art. 18, combinado com o Art. 92 §8º, Inc. VI, da Lei nº 12.670/96. Em razão disso lavraram auto de infração com imposição da penalidade prevista no Art. 126 da referida Lei, alterado pela Lei nº 13.418/2003, e exigência do seguinte crédito tributário:

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	5.313.008,64
ICMS	0,00



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

Multa	531.300,86
TOTAL	531.300,86

Intimada do lançamento de ofício, a empresa apresentou impugnação (fl. 121) ao feito. Entretanto, não logrou êxito perante o juízo administrativo de 1ª Instância, que decidiu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

Irresignada com a decisão condenatória proferida na Instância Singular, a autuada interpôs recurso ao Conselho de Recursos Tributários alegando, em síntese, o seguinte:

1. Os Agentes do Fisco erraram ao enquadrar a infração no Art. 126, *caput* da Lei nº 12.670/96. O correto seria enquadrá-la no art. 126, parágrafo único da referida Lei, cuja multa prevista é de 1% sobre a suposta omissão de receitas. Argumenta que, se foi detectada omissão de receitas, é porque as notas fiscais de entradas foram escrituradas no livro Registro de Entradas;
2. Os autuantes não discriminaram pela numeração as notas fiscais de compras, quando havia necessidade;
3. Que o levantamento realizado não é eficaz, porquanto englobou como um só período os anos de 2005 e 2006, o que não é permitido, uma vez que não se sabe se os estoques inicial e final dos dois exercícios foram somados;
4. Que o recomendado para o caso em tela era o levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias, utilizando-se o levantamento financeiro apenas quando aquele não for possível;
5. Da forma como foi realizado o levantamento não é confiável e gera nulidade, haja vista o que dispõe o artigo 32 da Lei 12.732/97.

A Consultoria Tributária, mediante Parecer referendado pelo douto representante da PGE sugeriu que se conheça do recurso voluntário, dar-lhe provimento, e modificar a decisão recorrida para PARCIAL-PROCEDÊNCIA da acusação, reenquadrando a penalidade para a prevista no Art. 126, parágrafo único, da Lei nº 12.670/96.

É o relatório.



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

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por **COMERCIAL TAVARES DE BEBIDAS LTDA** contra decisão condenatória proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O auto de infração em exame versa sobre omissão de receitas identificada através de auditoria nos registros fiscais e contábeis da empresa autuada mediante emprego da “*Planilha de Fiscalização do ICMS com a Utilização do Método da Análise Econômico-Financeira*” (fls. 99/106).

A acusação se baseia na constatação de que no período fiscalizado a empresa efetuou desembolsos financeiros em valores superiores aos recebimentos auferidos, o que levou o agente fiscal a inferir pela ocorrência de omissão de receitas.

Preliminarmente, a recorrente argui a nulidade do feito fiscal, invocando o Art. 32 da Lei 12.732/97, sob o argumento de que o levantamento econômico-financeiro não se aplica ao caso em tela, vez que o recomendado na espécie seria o *Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias*.

Procedidas vistas dos autos do processo, concluo que a alegação não procede. É bem verdade que o *Levantamento Quantitativo de Estoques de Mercadorias* também poderia ter sido utilizado. Entretanto, o chamado SLE é apenas um dos vários métodos de fiscalização previstos em Lei, dentre os quais também se inclui o método da *Análise Econômico-Financeira*, empregado no presente caso. Compete ao agente do Fisco, em cada caso, escolher aquele método que achar mais adequado à situação que está a analisar, não havendo obrigatoriedade de utilização de uma metodologia específica de auditoria.

Também não se sustenta a alegação de falha no feito fiscal, por terem os autuantes englobado num só levantamento os exercícios de 2005 e 2006. Uma rápida verificação do caderno processual é suficiente para demonstrar o equívoco desse argumento. Com efeito, todos os documentos produzidos pelo Fisco que constam nos autos – Ordem de Serviço (fl. 08), Termo de Início de Fiscalização (fl. 09), Termo de Intimação (fl. 10), Termo de Conclusão de Fiscalização (fl. 11), planilha DRM (fl. 105) e, por óbvio, o próprio Auto de Infração (fl. 02) – informam



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

claramente que o levantamento fiscal em questão abrange apenas o período de 01/01/2006 a 31/12/2006.

A constatação acima acaba por também tornar sem nenhum sentido a alegada dúvida da recorrente quanto a saber se foram, ou não, somados os estoques inicial e final dos exercícios de 2005 e 2006. Além do mais, na planilha DRM (fl. 105), que fundamentou o Auto de Infração, está claramente demonstrado que os agentes fiscais consignaram como Estoque Inicial do exercício fiscalizado (2006) o valor do estoque de mercadorias inventariado pelo contribuinte em 31/12/2005, e como Estoque Final o valor do estoque existente em 31/12/2006, consoante livro Registro de Inventário às fls. 71 e 73, no que agiram com absoluta correção.

Destarte, entendo por afastar as preliminares suscitadas, pois não vislumbro no presente caso nenhuma dos vícios apontados no Recurso.

No que tange ao aspecto meritório, quedo-me convencido de que a infração restou plenamente caracterizada, com elementos probatórios suficientes a demonstrar com precisão e clareza o ilícito praticado.

Examinando a planilha "DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - DRM" à fl. 105 dos autos se observa que no cotejo entre Débitos e Créditos a empresa registrou no exercício de 2006 um déficit financeiro no montante de R\$5.364.659,68. E tendo em vista que não pode haver pagamento sem que haja disponibilidade financeira para tanto, se conclui, por lógica elementar, que parte dos desembolsos efetuados pela empresa se deu com recursos não contabilizados, caracterizando, assim, a hipótese de omissão de receitas prevista no art. 92, §8º, VI, da Lei nº 12.670/96:

"Art. 92. (omissis)

...

§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

...

VI - déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescido dos ingressos de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades,



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

considerando-se, ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas.”

A omissão de receitas, por seu turno, induz à inferência de que a empresa realizou vendas de mercadorias sem documentação fiscal, nos respectivos montantes de R\$51.651,04 de mercadorias com tributação normal, e de R\$5.313.008,64 de mercadorias tributadas por substituição tributária, sendo estas últimas o objeto do lançamento ora em exame.

É bem verdade que se trata de uma ilação de caráter presuntivo. Entretanto, tal presunção decorre da Lei e não de juízo discricionário da autoridade fiscal. Por outro lado, também deve ser dito que se trata de uma presunção relativa, e como tal admite a oposição de prova em contrário. No entanto, incumbia à autuada o ônus de provar que a diferença apurada pela auditoria não decorreria da venda de mercadorias sem nota fiscal, prova esta que a recorrente não logrou demonstrar. A infração apontada na inicial restou, assim, caracterizada.

A conduta denunciada viola as disposições dos artigos 127, caput e inc. I, II e III, 169, caput e inc. I, e 177, todos do Decreto nº 24.569/97, in verbis:

“Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;

III - Cupom Fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF);

“Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;”



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

“Art. 177. Nas operações em que o adquirente seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto estadual, será emitido o Cupom Fiscal ou, no lugar deste, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, em ambos os casos, emitidos por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).”

Materializada, portanto, a hipótese infracional tipificada no Art. 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96, com a atenuante prevista no Art. 126 da mesma Lei, haja vista se tratar de mercadorias sujeitas aos regime de substituição tributária, conforme se transcreve a seguir:

Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação.

Ressalte-se que não se aplica na espécie o disposto no parágrafo único do referido art. 126, cabível somente quando as operações objeto da autuação estiverem regularmente escrituradas nos livros fiscais ou contábeis do contribuinte, o que não é o caso dos presentes autos, já que o móvel da acusação consiste justamente na realização, por parte da empresa, de saídas de mercadorias sem nota fiscal e, por conseguinte, sem registro nos livros próprios.

Concluo, por fim, que o lançamento em discussão não comporta nenhum reparo, devendo ser confirmado na íntegra.

Ex positis, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão proferida em 1ª Instância pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É como VOTO.

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	5.313.008,64
ICMS	0,00
Multa	531.300,86
TOTAL	531.300,86

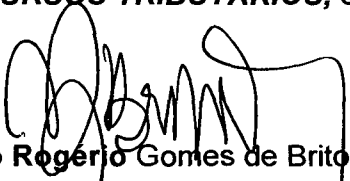


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

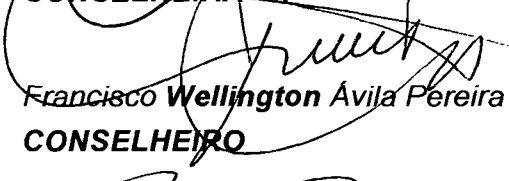
03 - DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente **COMERCIAL TAVARES DE BEBIDAS LTDA** e Recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. **Decisão:** "A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e por maioria de votos, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em desacordo com o Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o da Conselheira Agatha Louise Borges Macedo que se pronunciou pela parcial procedência da autuação, nos termos do Parecer da Consultoria Tributária".

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 08 de Novembro de 2013.


Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
CONSELHEIRA


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO



Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


Cícero Rogério Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO


João Rafael de Farias Furtado
Nóbrega
CONSELHEIRO


Agatha Louise Borges Macedo
CONSELHEIRA


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO