



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

**RESOLUÇÃO Nº. 81 / 2020**

**SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM:**

**PROCESSO Nº: 1/5656/2017.**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/5656/2017**

**RECORRENTE: SLV COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA**

**RECORRIDA: CÉDULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**

**CGF/CE: 06.992.679-4**

**CONSELHEIRO RELATOR: MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA.**

**EMENTA:** ICMS - OMISSÃO DE RECEITAS. 1. Constatação de omissão de receitas mediante levantamento financeiro/fiscal/contábil em operação ou prestação tributado no exercício do ano de 2016. Infringência do artigo 92 §8º da Lei nº 12.670/96. 2. Penalidade prevista no artigo 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. 3. Recurso conhecido em parte, em face do reenquadramento da penalidade aplicada, da prevista no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96, para a prevista no art. 123, I, “c” da mesma lei, com a redução da base cálculo.

**PALAVRA-CHAVE:** ICMS - OMISSÃO DE RECEITAS. INFRINGÊNCIA DO ARTIGO 92 §8º DA LEI Nº 12.670/96. RECURSO PROVIDO EM PARTE. PENALIDADE REENQUADRADA PARA PREVISTA NO ARTIGO 123, I, “C” DA LEI Nº 12.670/96, ALTERADA PELA LEI Nº 13.418/03.

## **I – RELATÓRIO**

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir: *“Omissão de receita identificada por meio de levantamento financeiro/fiscal/contábil, em operação ou prestação tributada”*.

O atuante relata nas Informações Complementares (fls. 3/7) que a empresa autuada, cadastrada no Regime Normal de recolhimento, com base no levantamento efetuado por meio



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

de planilha de fiscalização do ICMS com a utilização do método da análise econômico-financeira, verificou-se um diferença negativa na Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM), no montante de R\$2.698.237,35 (dois milhões seiscientos e noventa e oito mil duzentos e trinta e sete reais e trinta e cinco centavos), no exercício de 2016, caracterizando omissão de receitas, mesmo sendo intimado, mediante Termo de Intimação nº 2017.09190, para apresentar justificativas quanto as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias que não foram escrituradas.

Os auditores elencaram a infração 92, §8º, III da Lei nº 12.670/96, com penalidade prevista no Art. 123, inciso III, alínea “b” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03, resultando a aplicação da multa no valor de R\$810.266,21 (oitocentos e dez mil duzentos e sessenta e seis reais e vinte e um centavos) e ICMS no valor de R\$459.150,85 (quatrocentos e cinquenta e nove mil cento e cinquenta reais e oitenta e cinco centavos).

Intimada da lavratura da presente autuação, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 23/30); onde apresentou em síntese: a) Impossibilidade de corresponsabilização dos sócios da autuada. b) Não houve omissão diante de equívoco ocasionado por informação dada ao estoque final de 2016 na EFD, posto que o valor do estoque final informado na SPED encontrava-se zerado. Pleiteia perícia fiscal.

Seguindo a toada, no julgamento de primeira instância evidenciou-se que a ação fiscal foi julgada PROCEDENTE, considerando que o auto de infração não se consubstancia em desfavor dos sócios, mas apenas da empresa, bem como o auto de infração descreve detalhadamente a infração cometida, razão que não merece prosperar a alegação de erro material, devendo ser recolhido o valor total de R\$1.269.417,06 (hum milhão duzentos e sessenta e nove mil quatrocentos e dezessete reais e seis centavos) (fls. 40/46).

O Contribuinte interpõe Recurso Ordinário, sob os mesmos fundamentos da peça de impugnação (fls. 51/61).

O Parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, opina pelo conhecimento Recurso Ordinário para DAR-LHE PROVIMENTO a fim de que seja reformada a decisão de procedência para IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO (fls. 75/79).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Nestes termos, eis o breve relato.

## II – VOTO

O auto de infração versa sobre omissão de receitas verificada diante de levantamento por meio de planilha de fiscalização do ICMS com a utilização de método de análise econômico-financeiro, verificando uma diferença negativa na Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM).

O instrumento utilizado pelo agente fiscal se trata de um mecanismo estadual competente para aferir a entrada de receitas e confrontar com as despesas adquiridas pela empresa em determinado período que, no caso in comento, se refere ao exercício do ano de 2016.

Desse modo, foi encontrado no valor do estoque inicial uma diferença entre compras líquidas e vendas líquidas, com estoque final de mercadoria no montante de R\$2.698.237,35 (dois milhões seiscentos e noventa e oito mil duzentos e trinta e sete reais e trinta e cinco centavos).

No que tange a preliminar de ilegitimidade dos sócios, este conselheiro relator fora voto vencido. Portanto, eventuais discussões acerca da corresponsabilidade – ou não - dos sócios perante a Fazenda Pública, em face do crédito em questão, deverão ser feitas no âmbito do Poder Judiciário, por ocasião de eventual processo de execução fiscal, conforme o disposto no art. 2º da Lei nº 15.614/2014. Portanto, a decisão do conselho deve ser respeitada e é superior ao entendimento individual deste conselheiro.

Entretanto, não obstante ser voto vencido, este conselheiro não está impedido de demonstrar seu entendimento acerca da matéria, o que faz a seguir:

Comungo *in totum* do entendimento da lavra do conselheiro Ricardo Valente, na medida em que o quadro de corresponsáveis elencados na identificação do auto serve para que o empresário seja também responsabilizado pelo auto de infração, sem sequer ter sido



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

notificado para a defesa, ou mesmo não sejam constatadas as situações dispostas no artigo 137 do CTN, in verbis:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Em voto irretocável da lavra do conselheiro Ricardo Valente, o termo resta bastante cristalino, medida em que, se requer a *vênia*, para a devida citação:

Após análise dos autos, considero que podemos acatar os argumentos da autuada, estes trazidos no bojo do RO com o intuito de desconstituir o procedimento fiscalizatório, no entanto, verifiquei de pronto um fato importante, aquele que trata sobre a exclusão dos sócios, até mesmo por outro entendimento, mediante não terem sido citados quando do início da Ação Fiscal.

De logo emito meu entendimento quanto à matéria, em minha opinião um verdadeiro absurdo, permitam-me a explicação;

Como aceitar a longa tramitação de um processo administrativo mantendo seus sócios como corresponsáveis daquele débito tributário, quando estes não foram



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

citados no início da ação fiscal para serem oportunizados a integrarem suas defesas no bojo dos autos, e aqui falo em pessoa física, ferindo frontalmente vários princípios constitucionais, como o devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Vale ressaltar que, sendo a empresa contribuinte condenada em âmbito administrativo, esgotadas as instâncias do CONAT, permanecendo em débito com a Fazenda Estadual, passará imediatamente a ser ela executada judicialmente pela PGE, que na oportunidade executará o crédito tributário validado, no entanto não hesitará em incluir do polo da dita execução os corresponsáveis da empresa contribuinte devedora, àqueles mesmos corresponsáveis que não foram citados no início da Ação Fiscal e que não tiveram a oportunidade de se defenderem no âmbito administrativo, logo, de maneira absurda serão cobrados judicialmente.

Deveria sim o fiscal no início do procedimento citar a empresa e SEUS SÓCIOS e/ou ADMINISTRADORES, assim oportunizaria a defesa administrativa dos sócios, que fatalmente responderão pela cobrança da dívida tributária uma vez condenados na esfera administrativa.

Outro ponto que merece pontuação, é que não guarda a pessoa do sócio qualquer relação com a infração autuada. A atividade empresarial segue caminhos distintos da pessoa física, não havendo em momento algum confusão entre a pessoa do sócio e a pessoa jurídica da empresa, assim, por obrigação, caberia o fisco provar os motivos que potencialmente dariam ensejo à responsabilização pessoal, o que não ocorreu em nenhum momento dentro dos autos.

Concordo com o contribuinte que tal conduta vai de encontro a todo o ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que sempre há uma nítida separação entre a pessoa física e a jurídica, conforme explica Marlon Tomazette sobre as sociedades limitadas:

“Cria-se um ente autônomo com direitos e obrigações próprias, não se confundindo com a pessoa de seus membros. os quais investem apenas uma parcela do seu patrimônio, assumindo riscos limitados de prejuízo. Esta limitação de prejuízo Só pode ser reforçada com as sociedades de responsabilidade limitada (sociedade anônima e sociedade limitada), as mais usadas atualmente no país.” (TOMAZETTE. Curso de Direito Empresarial. Atlas São Paulo. 8º Ed. 2017.)



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento**

---

O surgimento de empresas não pode ser utilizado como obstáculo diante da arrecadação tributária, sendo o CTN fundamental na proteção deste direito:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;”

O Doutrinador Hugo de Brito Machado explica muito bem o assunto relativo a teoria do excesso de poder e culpa, visualizado por mim que estes não foram demonstrados em nenhum momento pelo fiscal, vejamos o conceito:

“O inadimplemento de um débito tributário até pode configurar infração de lei, mas essa infração, em condições ordinárias, é praticada pelo contribuinte, ou seja, no caso do art. 135 III do CTN, pela pessoa jurídica e não pelo seu representante, não sendo portanto causa para a sua responsabilização. Apenas quando este atua fora de sua competência com excesso de poderes em prejuízo do Fisco e da própria pessoa jurídica, pode-se falar em infração de lei. E nem poderia ser mesmo diferente, sob pena de responsabilidade das pessoas indicadas no art. 135 do CTN deixar de ser uma exceção à regra de que o tributo é devido pela sociedade, e passar a ser uma regra sem exceções. Por isso, “ a simples falta de pagamento não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários da empresa (art. 135 do CTN)” (MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Código Tributário Nacional. Atlas: São Paulo. 6ª ED.2017).

Como muito bem observado pelo doutrinador, a infração à lei mencionada pelo art. 135 do CTN é do sócio, e não do contribuinte. Desse modo, o mero inadimplemento



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

do tributo não enseja pro si só a responsabilidade pessoal, sendo este entendimento até mesmo sumulado pelo STJ, especificamente na súmula 430, tendo como teor, o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

No âmbito administrativo, a inclusão indevida de sócio com responsável pelo auto de infração resta pacificada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf):

“MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. SUMULA CARF Nº 14, NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. Não obstante o conteúdo da Sumula CARF nº 14, é necessária a comprovada ocorrência de fraude e dolo para a devida aplicação da previsão no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A imputação genérica e especulativa da ocorrência de fraude a fatos e negócios que não concorreram para a ocorrência da infração, sem demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício.

O mero registro contábil de histórico de entradas e saídas sob justificativas e rubricas cuja a comprovação documental não foi feita pelo contribuinte não constitui fraude. RESPONSABILIDADE. \_ ADMINISTRADORES. — AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 4 CTN. IMPROCEDÊNCIA. A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda Conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise.

A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexos causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade.

RESPONSABILIDADE. EMPRESAS SÓCIAS. ART. 124 INCISO I CTN. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO NO TVF E INADEQUAÇÃO DO DISPOSITIVO. IMPROCEDÊNCIA.

O simples arrolamento de sócios como Responsáveis Solidários nas folhas dos Autos de Infração, Sem a devida descrição dos motivos e justificativa legal da sua



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

responsabilização no Termo de Verificação Fiscal, não basta para promover a sua inclusão no polo passivo.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas atuadas.

O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele Econômico, finalístico e Consequencial que os titulares naturalmente têm na exploração dos Negócios Mercantis pela pessoa jurídica. ”

(Numero do Processo 10853 729032'2015-28 N° Acórdão 1402-002 874 Relator(a).  
CAIO CESAR NADER QUINTELLA. Data da Sessão 19/02/2018)

Conforme demonstrado abaixo os Tribunais seguem esse entendimento:

"EXECUCAO FISCAL. EXCECAO DE PRE-EXYECUTIVIDADE ICMS.  
INCLUSAQ DO SOCIO NO POLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE

Não se pode tomar por “infração legal” o fato de a executada encontrar-se em débito com suas obrigações tributárias, pois, fosse assim, toda e qualquer omissão no recolhimento de tributo (que se da, por definição em ofensa a disposição legal) renderia ensejo a responsabilidade do sócio, com o que a hipótese prevista no artigo 135, I, do CTN perderia o sentido. Ônus da Prova da infração legal que competia à exequente, havendo de se acrescentar que a boa-fé se presume, por princípio geral de direito não a má-fé. Julgamento de improcedência mantido. ainda que sob outro fundamento Recurso improvido.

(TUSP - APL. 00000312219938260404, Rel. Des. Luiz Sergio Fernandes de Souza,  
7ª Câmara de Direito Público, Publicado em 25/09/2013)

"EXCEÇÃO PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUÇÃO FISCAL ICMS  
LANÇAMENTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. POR  
AUSÊNCIA DE REGULAR NOTIFICAÇÃO DOS CONTRIBUINTES E DOS  
CORRESPONSÁVEIS LEGITIMIDADE PASSIVA EXCLUSÃO DOS SÓCIOS  
HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. (...).





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Ademais, a simples condição de sócio não enseja responsabilidade tributária, a qual, nos termos do artigo 135, inciso III, do código tributário nacional, apenas tem lugar quando seus atos tenham sido praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto. O não recolhimento de tributos por si só, não rende ensejo à responsabilidade pessoal do sócio com poderes de administração, em virtude de não caracterizar infração legal. (...) RECURSOS UNÂNIME.

(TJDF – APC: 19980110441192, Rel. Des. Cesar Laboissiere Loyola, 3ª Turma Cível, Publicado em 24/07/2013)

"AGRAVO, JULGAMENTO MONOCRÁTICO. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 557 DO CPC DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO CARACTERIZADA

Não se admite a responsabilidade objetiva do sócio-gerente, administrador ou diretor, mas sim a subjetiva. Desse modo, o não recolhimento do tributo por si só não constitui infração a lei apta a ensejar a responsabilidade solidária dos diretores ou administradores.

Da documentação acostada aos autos, verifica-se que a empresa executada sequer encerrou suas atividades. Da mesma forma, da consulta realizada.

(TJRS – AGV: 7004426970, Rel. Des. Luiz Felipe Silveira Difini, Primeira Câmara Cível, Publicado em 14/09/2011)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL-REDIRECIONAMENTO - SÓCIO-GERENTE - DISSOLUÇÃO IRREGULAR-NATUREZA SUBJETIVA - REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO - SUMULA 07/STJ. 1.

E dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não constitui infração a lei suficiente a ensejar a responsabilidade solidária dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram os mesmos dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

2. Inviável recurso especial que enseja revolvimento da matéria na fático probatória, por óbice da Sumula 7 desta Corte 3. Recurso especial não conhecido.”

(STJ-REsp: 898168/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, Publicado em 05/03/2008)

Não posso concordar, data maxima venia, com o nobre julgador de planície, mediante este se manifestar que não haveria problemas em constar o nome da sócia no auto de infração, pois a autuada era a empresa, e não aquela. Vislumbro que existe um enorme prejuízo sim, pois o STJ entende pacificamente que a Certidão da Dívida Ativa tem presunção de legitimidade, por essa razão, uma vez constando o nome do sócio na CDA em eventual execução fiscal o ônus da prova de que não existiria responsabilidade pessoal caberia a ele, não podendo este CONAT se recusar a apreciar a matéria em sede de 1º Grau, tampouco afirmar que o assunto deve ser discutido em Execução Fiscal.

A questão esta sendo suscitada na seara administrativa, assim, eventual certidão de dívida será emitida já com o nome do sócio, causando sérios prejuízos a este de forma desleal, e assim sendo, caso o nome do sócio não seja excluído do processo administrativo nesse momento, o sócio da empresa poderá sofrer dano moral, causado pela Fazenda Pública por negativação indevida, já havendo se manifestado o STJ nesse sentido:

SERVIDORA PÚBLICA MUNICIPAL. EMPRÉSTIMO CONSIGNADO. DESCONTO EM FOLHA. AUSÊNCIA DE REPASSE A INSTITUIÇÃO CONSIGNATÁRIA. INSCRIÇÃO DA MUTUÁRIA NOS ÓRGÃOS DE PROTEÇÃO AO CRÉDITO. DANO MORAL. NEXO CAUSAL RECONHECIDO. CONTRIBUIÇÃO DA CONDUTA ADMINISTRATIVA PARA O EVENTO DANO MORAL. NEXO CAUSAL.

RECONHECIDO. CONTRIBUIÇÃO DA CONDUTA ADMINISTRATIVA PARA O EVENTO DANOSO. HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. REDUÇÃO. REAVALIAÇÃO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ).

1. O recurso se dirige contra acórdão que manteve o Município de Americana no polo passivo da ação pela prática de atos ilícitos que culminaram na inclusão do nome de servidora publica municipal nos Órgãos de proteção ao crédito. A ação



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

discute o dever de indenizar por indevida negativação proveniente de empréstimo consignado cujas parcelas foram descontadas do salário da autora, mas não repassadas pela municipalidade à instituição corré.

2. Há pertinência subjetiva da Administração Pública para integrar a lide. Apesar de não se discutir aqui a "legalidade dos descontos realizados na folha de pagamento", a controvérsia versa sobre o nexo causal entre a ilícita ausência dos repasses e o resultado danoso que se pretende indenizar. A matéria é de mérito, não de ilegitimidade passiva.

(REsp 1680764/SP, Rel. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 17/19/2017)

Assim, entendo por acolher a preliminar de ilegitimidade dos Representantes legais/sócios da empresa, haja vista que os mesmos não foram intimados pelo fiscal no momento da notificação, conseqüentemente quando da constituição do crédito tributário no fim do processo administrativo estes representantes serão responsabilizados judicialmente quando de uma possível execução fiscal, o que seria por demais injusto, pelo simples fato de não terem participado dos atos administrativos processuais [...].

Ultrapassada esta nulidade, observa-se que o presente auto trata-se de uma omissão de receitas proveniente da venda de mercadorias sem nota fiscal, ou no subfaturamento ou na venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição, decorrente do apurado no fluxo de caixa (fls. 17). Independente do ato, fora verificado prejuízo na DRM.

Ademais, resta caracterizado que são mercadorias cujo ICMS não fora pago nas saídas subsequentes à industrialização dos produtos da indústria de confecção, restabelecendo a cadeia normal de tributação, conforme preconiza o art.8, §1º do Decreto do Estado do Ceará nº.28.443 de 31 de outubro de 2006, *in verbis*:

**Art. 8º** A indústria de confecção escriturará os documentos fiscais das entradas dos produtos de que trata o Art. 1º, tributados na forma deste Decreto, no livro Registro de Entradas, na coluna "Outras", de "Operações sem Crédito do Imposto".



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

§ 1º nas saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização dos produtos de que trata o Art. 1º, tributados na forma deste Decreto, quando destinados aos estabelecimentos varejistas, os documentos fiscais deverão ser emitidos com destaque do imposto, exclusivamente para fins de crédito e controle do destinatário, **restabelecendo-se a cadeia normal de tributação.**

Entretanto, verifica-se, como muito bem asseverou o parecer técnico processual tributário, às fls.77, que as análises feitas através do DIEF demonstram que o levantamento fiscal tomou como base os valores brutos das operações, ou seja, com o ICMS incidente sobre operações de compra e venda em 2016. Assim, conforme referido parecer, o valor da diferença negativa reduz para o valor de R\$2.660.248,29 (dois milhões seiscentos e sessenta mil duzentos e quarenta e oito reais e vinte e nove centavos), vide demonstrativo apresentado pela Cédula de Assessoria Processual Tributária:

*Estoque Inicial: R\$2.283.867,11*

*Compras: R\$1.430.979,73*

*ICMS s/CO: (R\$211.598,25)*

*Estoque Final: -0-*

*CMV: R\$ 3.503.248,59*

*Vendas: R\$ 1.015.662,89*

*ICMS s/VE: (R\$ 172.662,59)*

***Prejuízo Bruto: R\$ 2.660.248,29***

Vale destacar que, apesar de ser alegado pela defesa que o DRM não era o instrumento adequado para o caso in comento, o argumento não deve prosperar diante da possibilidade de utilização tanto do DRM como do levantamento quantitativo de estoque de mercadoria para apuração de diferenças de estoque em empresa comercial, Posto que analisam, de igual modo, a movimentação de entradas e saídas de mercadorias e controle de estoque, apesar de levar em consideração apenas o valor das operações e não das quantidades de mercadorias.

Desse modo, caso haja constatação de um déficit financeiro no confronto entre as entradas e saídas do fluxo de caixa, isto significará que a empresa atuada efetuou pagamento superior a disponibilidade registrada, presumindo uma omissão de recursos, tendo em vista



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

que a diferença a maior entre os recursos aplicados e suas respectivas origens foi financiada por receitas supostamente marginais.

Esta caracterização de omissão de receitas confronta o disposto no artigo 92, §8º da Lei nº 12.967 de 27 de dezembro de 1996:

**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. (Redação dada ao caput pela Lei nº 13.082, de 29.12.2000, DOE CE de 29.12.2000).

(...)

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

**I - suprimimento de caixa sem comprovação da origem do numerário;**

**II - saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;**

**III - diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;**

(...)



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Diante de tal omissão, bem como pena infringência do referido artigo, resultara na aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, “b” da Lei nº12.670/96, alterada pela Lei Nº 16.258 de 09/06/2017.

**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:**

1. em operações e prestações tributadas: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação;

Contudo, a questão central do processo não possui, conforme explanado, comprovação de qual meio foi omitido a receita, se pela venda de mercadorias sem nota fiscal, ou no subfaturamento ou na venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição, devendo ser considerado a penalidade menos gravosa, ocasião que não há que se falar de outro dispositivo penal a ser aplicado que não seja o referido artigo 123, I, alínea “c” da Lei nº. 12.670/96, alterada pela Lei Nº 16.258 de 09/06/2017.

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

**I - com relação ao recolhimento do ICMS:**

**c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas “d”**



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

e “e” deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;  
(Redação dada pela Lei nº 13.418, de 30.12.03).

Por fim, a solicitação de perícia não merece prosperar posto que se trata de uma solicitação generalizada, não elencando os pontos necessários para a aquisição da aferição técnica, com fundamento no art. 97, I da lei 15.614/2014, *vide*:

**Art. 97.** O julgador indeferirá, de forma fundamentada, o pedido de realização de perícia, quando:

I - formulado de modo genérico;

Ex positis, exara-se entendimento a fim de conhecer do Recurso Ordinário para dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, em face do reenquadramento da penalidade aplicada, da prevista no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96, para a prevista no art. 123, I, “c” da mesma lei, com a redução da base cálculo nos termos dos fundamentos do Parecer da Assessoria Processual Tributária.

Este é o voto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

**DEMONSTRATIVO**

<b>BASE DE CÁLCULO .....</b>	<b>2.660.248,29</b>
<b>ICMS (17%) .....</b>	<b>452.242,21</b>
<b>MULTA (1x ICMS) .....</b>	<b>452.242,21</b>
<b>TOTAL .....</b>	<b>904.484,42</b>





SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

### III- DECISÃO

**Processo de Recurso Nº 1/5656/2017 – Auto de Infração: 1/201715829. RECORRENTE: SLV COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. RECORRIDO: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Relator: Conselheiro MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA.** Decisão: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve por maioria de votos, conhecer em parte do Recurso Ordinário e tomar as seguintes deliberações: 1. **Quanto à alegação de ilegitimidade passiva dos representantes legais da empresa**, afastar por voto de desempate da Presidência, sob o entendimento de que o lançamento foi realizado contra a pessoa jurídica, não contra seus sócios e, que eventuais discussões acerca da corresponsabilidade – ou não - dos sócios perante a Fazenda Pública, em face do crédito em questão, deverão ser feitas no âmbito do Poder Judiciário, por ocasião de eventual processo de execução fiscal, conforme o disposto no art. 2º da Lei nº 15.614/2014. Foram votos vencidos neste ponto os dos Conselheiros Felipe Augusto Araújo Muniz, Mikael Pinheiro de Oliveira, Ricardo Ferreira Valente Filho; 2. **Quanto ao pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, V, “e”**, resolvem por unanimidade de votos rejeitar haja vista a existência de penalidade específica aplicável ao caso; 3. **Quanto à nulidade suscitada pela parte**, sob a alegação de que a metodologia utilizada pela fiscalização apresenta falhas que comprometem a credibilidade do levantamento fiscal realizado – foi afastada, por unanimidade de votos, sob o entendimento de que o agente do fisco utilizou metodologia válida e apresentou as provas necessárias a análise e comprovação da infração apontada na peça inicial; 4. **Quanto ao pedido de Perícia formulado pela Recorrente**, resolvem indeferi-lo, por unanimidade de votos, com fundamento no art. 97, I da lei 15.614/2014, uma vez que o contribuinte o requereu de forma genérica; 5. **No mérito**, por unanimidade de votos, resolvem conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, em face do reenquadramento da penalidade aplicada, da prevista no art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96, para a prevista no art. 123, I, “c” da mesma lei, com a redução da base cálculo nos termos dos fundamentos do Parecer da Assessoria Processual Tributária. Decisão nos termos do voto do Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação proferida oralmente, em sessão, pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Não compareceu, para proceder sustentação oral das razões do recurso, mesmo tendo sido intimado, o representante legal da recorrente Dr. Daniel Barreto.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Sala das sessões da 3ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em

Fortaleza, aos 25 de Agosto de 2020.

MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA:02045499308  
Assinado de forma digital por MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA:02045499308  
Dados: 2020.09.03 10:59:26 -03'00'

---

Conselheiro Relator **Mikael Pinheiro de Oliveira.**

FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA  
Assinado de forma digital por FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA  
Dados: 2020.09.08 11:20:00 -03'00'

---

Presidente **Francisco Wellington Ávila Pereira.**

---

Procurador do Estado **André Gustavo Carreiro Pereira.**

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.