



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 112 / 2022

7ª. SESSÃO ORDINÁRIA, em 23 de MAIO de 2022

RECURSO Nº.: 1/3310/2014 - AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 201407385-1

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RECORRIDO: ASAF COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO EIRELE

RELATOR CONS.: JOSÉ AUGUSTO TEIXEIRA

AUTUANTES: MICHEL ANDRÉ BEZERRA LIMA GRADVOHL

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITA – TRIBUTAÇÃO NORMAL – VENDA ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO - FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. Levantamento efetuado através da conta Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM do *Exercício 2013*, entretanto a base de cálculo foi revista e reduzida pela perícia. Reenquadramento da multa, por maioria de votos, nos termos da alínea "c" do inciso I do art. 123 da Lei 12.670/96, tendo em vista que a empresa vendeu mercadorias com valor inferior ao custo das mercadorias vendidas e por consequência deixou de recolher a base de cálculo da diferença entre as vendas e o custo. 9. Decisão por pela parcial procedência do lançamento fiscal, mantendo a **Parcial Procedência**, mas alterando a penalidade, em desacordo com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – OMISSÃO DE RECEITA – VENDA ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO - FALTA DE RECOLHIMENTO- AUTO DE INFRAÇÃO PARCIAL PROCEDENTE .



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RELATÓRIO:

A peça inaugural do processo estampa como acusação: "FALTA DE EMISSAO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERACAO OU PRESTACAO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU IA, NFE, NFVC SERIE "D" OU CUPOM FISCAL. CONSTATAMOS ATRAVES DA DEMONSTRACAO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - DRM, QUE A EMPRESA OMITIU RECEITAS ORIUNDAS DE VENDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NO PERIODO DE 01.01.2013 A 31.12.2013, NO VALOR TOTAL DE R\$ 1.107.880,37."

O agente fiscal lança o ICMS no valor de R\$188.339,66 e multa no valor de R\$332.364,11, em seguida aponta como dispositivos infringidos: Artigos nº 127, 169, 174, 176-A, 177 do Decreto nº 24.569/97 e aponta como penalidade o Art. 123, III, B da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Dentre outras informações contidas na informação complementar, reproduziremos abaixo a observação, contida as fls. 04, vejamos:

“(…)

“De posse dos arquivos eletrônicos, bem como dos dados constantes do sistema SPED Fiscal, consulta movimento totalizado por CFOP, procedemos a sua análise e constatamos através da DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - DRM (cópia anexa), que a mesma omitiu receitas oriundas de vendas de mercadorias tributadas no período de 01.01.2013 a 31.12.2013, no valor total de R\$ 1.107.880,37 (um milhão cento e sete mil, oitocentos e oitenta reais e trinta e sete centavos), conforme informações constantes das entradas e saídas de mercadorias, dos inventários de mercadorias onde estão informados os



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

valores dos estoques inicial R\$ 1.424.733,30 (hum milhão, quatrocentos e vinte e quatro mil, setecentos e trinta e três reais e trinta centavos) e final, R\$ 1.718.020,35 (hum milhão, setecentos e dezoito mil, vinte reais e trinta e cinco centavos) e ainda, das diferenças de entradas internas e interestaduais de mercadorias tributadas, cujas notas fiscais não foram registrados na Escrituração Fiscal Digital — EFD anexo) do contribuinte no ano de 2013 , no montante de R\$ 731.476,32 (setecentos e trinta e um mil, quatrocentos e setenta e seis reais e trinta e dois centavos).

A omissão de receitas acima citada, no valor de R\$ 1.107.880,37 é proveniente da diferença entre a soma (estoque inicial + compras líquidas) e a soma (estoque final + vendas líquidas) discriminados na planilha DRM, conforme informações fiscais extraídas do sistema SPED Fiscal — movimento totalizado por CFOP.”

Inconformada com a autuação a empresa impugna tempestivamente o auto de infração às fls.49 a 63, com os seguintes argumentos e solicitações, vejamos:

Preliminar:

- de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e ofensa ao contraditório e a ampla defesa;

Mérito:

- Que a autuada é empresa optante pelo regime de apuração do Lucro Real, razão pela qual ao adquirir mercadorias, o contribuinte, possui direito ao crédito de PIS/COFINS nos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, de modo que nos cálculos elaborados na DRM referente ao estoque final, levou-se em consideração além dos valores de ICMS, também os valores a título de PIS e COFINS, sendo certo que do modo como foi efetuado o levantamento fiscal das operações do contribuinte, certamente se chegaria a uma omissão de receitas;



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

- Que em momento algum houve omissão de receitas pela autuada, havendo sim, um equívoco no levantamento fiscal elaborado;
- Que o agente fiscal agiu por presunção, porquanto o contribuinte procedera com o tratamento tributário correto;
- Solicita pôr fim a improcedência da autuação.

A julgadora monocrática converte o feito fiscal em diligência pericial, às fls. 77/78 conforme despacho com os seguintes quesitos:

1. Consultar a EFD da empresa autuada e separar o estoque final referente ao exercício de 2013, de acordo com o regime de tributação das mercadorias inventariadas;
2. Verificar se no cálculo do resultado com mercadorias o agente fiscal considerou o valor do PIS e da COFINS, fazendo a devida correção caso as referidas contribuições não tenham sido computadas;
3. Refazer a DRM, apresentando a nova base de cálculo;
4. Acrescentar quaisquer outras informações que entendam ser necessárias para o deslinde da questão.

A perícia efetuada às fls. 79/82, traz à seguinte conclusão:

“Atendendo ao pedido realizamos a separação do inventário final declarado na EFD de acordo com o regime de tributação das mercadorias na data do inventário e realizamos também a inclusão na DRM dos valores incidentes de PIS e COFINS que não foram computados pela fiscalização. Após alterações, a Planilha de Fiscalização do ICMS apurou para o ano de 2013 uma Diferença para as mercadorias tributadas que se constitui na base de cálculo no montante de R\$ 980.662,75 (novecentos e



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

oitenta e oito mil, seiscentos e sessenta e dois reais e setenta e cinco centavos)”

A julgadora monocrática conclui seu julgado e se posiciona pela parcial procedência da autuação, conforme ementa:

“EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE MERCADORIAS ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO. Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM. Tributação Normal. Exercício 2013. Rejeitada a nulidade suscitada pela impugnante. Curso do processo convertido em perícia. O Laudo Pericial demonstra que a diferença é inferior à apontada no auto de infração. Redução do crédito tributário. Reconhecimento em parte da acusação. DEFESA TEMPESTIVA. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REEXAME NECESSÁRIO.”

Por ser decisão contrária, em parte, aos interesses da Fazenda Estadual, a julgadora singular interpõe o Reexame Necessário, em virtude do que dispõe o art. 104, § 2º da Lei 15.614/2014.

Não houve Recurso Ordinário.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer se manifesta pela manutenção da decisão da Julgadora Monocrática de PARCIAL PROCEDENCIA, Opina pelo conhecimento do Reexame Necessário, negando-lhe provimento a fim de que seja mantida a decisão da Julgadora Monocrática de PARCIAL PROCEDENCIA.

Eis, o relatório.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

VOTO DO RELATOR:

O presente processo tem como origem à acusação de omitir vendas de mercadorias, no montante de RS 1.107.880,37 (um milhão, cento e sete mil, oitocentos e oitenta reais e trinta e sete centavos), durante o exercício de 2013, conforme Demonstração do Resultado de Mercadorias - DRM, acostada às fls. 14 dos autos:

1. DA NULIDADE

Quanto a alegação de nulidade por cerceamento ao direito de defesa e ofensa ao contraditório e a ampla defesa, entendo que deva ser afastada, pois a autuação é clara e objetiva, além de que todos os elementos probantes foram anexados e disponibilizados a defesa.

DO PEDIDO DE PERÍCIA

Quanto ao pedido de perícia formulado na defesa, já que não houve recurso ordinário, entendo que o pedido foi atendido em primeira instância razão de que, motivo de afastarmos nova perícia, pois os elementos contidos nos autos são suficientes à formação de meu convencimento, conforme dispõe os artigos 91 e 97 da Lei nº 15.614/2014, a seguir reproduzidos:

"Art. 91. A autoridade julgadora apreciará livremente as provas, devendo indicar expressamente os motivos de seu convencimento."

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

(...)

III - os fatos forem incontroversos e os elementos contidos nos autos forem suficientes à formação de seu convencimento;

Portanto, ENTENDO pelo indeferimento do pedido de perícia.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

2. DO MÉRITO

Quanto ao mérito entendo que embora o agente do fisco tenha encontrado um valor de RS 1.107.880,37, após o encaminhamento à perícia restou comprovada em parte a acusação de omissão de receita efetuada Demonstração do Resultado da Conta Mercadoria, no montante de **R\$980.662,75** (novecentos e oitenta e oito mil, seiscentos e sessenta e dois reais e setenta e cinco centavos), conforme Laudo Pericial às fls. 79/82.

É fato que o agente do fisco não observou que empresa atuada era optante pelo regime de apuração do Lucro Real, razão pela qual ao adquirir mercadorias, o contribuinte, possui direito ao crédito de PIS/COFINS nos percentuais de 1,65% e 7,6%, respectivamente, e nos cálculos elaborados na DRM referente ao estoque final, mas foi enviado a perícia que levou em consideração além dos valores de ICMS os valores a título de PIS e COFINS, sendo certo que foi efetuado as respectivas retificações.

O levantamento efetuado através da análise da Demonstração do Resultado da Conta Mercadoria tem amparo no § 8º, inciso IV do artigo 92 da Lei 12.670/96, vejamos:

“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.

(...)



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

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;”

Quando a empresa vende abaixo do preço de custo e a sua base de cálculo do ICMS também é abaixo do preço de custo, ela está infringindo o §8º do artigo 25 do Decreto nº 24569/97, vejamos:

“Art. 25. A base de cálculo do ICMS será:

§ 8º A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiro ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal.”

DA PENALIDADE - REENQUADRAMENTO

Quanto a penalidade aplicada deveria ser alterada para falta de recolhimento, pois do mesmo modo que uma venda unitária abaixo de custo de mercadorias normais enseja a penalidade contida no artigo 123, III, “c” da Lei 12.670/96, a Demonstração do Resultado da Conta Mercadoria tem o mesmo esboço, os seja, são feitos com dados declarados pela própria empresa, sendo feito uma comparação entre o custo das mercadorias vendidas com as vendas líquidas, vejamos como se posiciona a julgadora singular em sua ementa:

“EMENTA: OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE MERCADORIAS ABAIXO DO PREÇO DE CUSTO.”



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

A venda abaixo do preço de custo de mercadorias com tributação normal tem como presunção uma omissão de receita, entretanto, não possuímos uma penalidade própria de omissão de receita, daí a necessidade de interpretação de cada fato narrado pelo agente do fisco na acusação, e neste caso, entendo que a acusação de venda abaixo de custo não caracteriza a mesma coisa de vender sem documento fiscal, portanto, o que efetivamente prova é que houve venda com base de cálculo inferior a custo, portanto havendo uma falta de recolhimento do ICMS.

Vejamos o posicionamento do Assessor Processual Tributário José Sidney Valente Lima, Assessor Processual Tributário em seu parecer nº 2013/2021 – AI 201813919, sobre o mesmo assunto,

“O Resultado com Mercadoria ou Conta Mercadoria é uma ferramenta contábil que permite conhecer o resultado econômico (lucro ou prejuízo bruto) obtido com a venda de mercadoria em determinado período de tempo.

Considerando que o objetivo da atividade comercial é a obtenção de lucro na venda de mercadoria, visando, entre outras coisas, à continuidade da sociedade empresarial, a existência de prejuízo na venda de mercadoria (salvo as situações autorizadas na legislação fiscal), revela uma situação atípica decorrente de infrações tributárias.

Dentro desta perspectiva, o art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96 caracterizou como hipótese de omissão de receitas a diferença a maior do custo de aquisição da mercadoria em relação às receitas líquidas de venda.

No caso de que se cuida, o agente fiscal constatou a existência de prejuízo bruto nas operações de venda realizadas pela autuada no período



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

examinado. A partir das informações declaradas na EFD e nas que foram solicitadas no Termo de Início de Fiscalização, o agente fiscal apurou o custo das mercadorias vendidas e o confrontou com as receitas líquidas de vendas, apurando um resultado negativo cuja origem pode ter sido da venda de mercadorias sem nota fiscal ou na venda com preço abaixo do custo de aquisição.

Seja qual for à causa, o fato é que a diferença a maior do custo das mercadorias vendidas em relação às receitas líquidas de venda faz presumir que parte das receitas auferidas foi omitida, conforme estabelece o art. 92, § 8º, inciso IV, da Lei nº 12.670/96.

Trata-se, porém, de uma presunção *juris tantum*, vencível por prova em contrário.

Ressalte-se, por fim, que o prejuízo verificado na DRM pode ter origem na venda de mercadorias sem nota fiscal, no subfaturamento ou na venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição. Se não constar dos autos elementos que permitam identificar qual das infrações citadas foi cometida, como no caso em lide, deve-se considerar o ilícito fiscal cuja penalidade seja a menos gravosa, no caso, a prevista no art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, aplicada às infrações decorrentes da falta de recolhimento do ICMS.”

A Demonstração do Resultado da Conta Mercadoria comprova que o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) são inferiores a Receita Líquida Total, e isto prova que a totalidade das vendas com nota fiscal líquidas foram inferiores ao custo das mercadorias vendidas.



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

Portanto, voto no sentido de reequadrar da penalidade para a alínea "c" do inciso I do art. 123 da Lei 12.670/96.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ANO	B.CÁLCULO	ICMS	MULTA	TOTAIS
2013	980.662,75	166.712,67	166.712,67	333.425,34
TOTAIS	980.662,75	166.712,67	166.712,67	333.425,34

É o voto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos que tem como recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrido a **ASAF COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO EIRELE**,

Decisão: A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do reexame necessário, negar provimento, afastar a preliminar de nulidade suscitada na impugnação, afastar o pedido de perícia em razão do encaminhamento feito pela julgadora singular e, no mérito, manter a decisão proferida em primeira instância de parcial procedência da autuação, acatando os valores constantes no laudo pericial de fls. 79/82 dos autos. Por maioria de votos, decide aplicar a penalidade inserta no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96. Decisão nos termos do voto do



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
3ª. CAMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

conselheiro relator, que entendeu pela **parcial procedência** da autuação, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, em desacordo com o entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado. As conselheiras Lúcia de Fátima Dantas Muniz e Caroline Brito acompanharam o entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado quanto à aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96 lançada no auto de infração.

Sala das Sessões da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em 29 de junho de 2022.

José Augusto Teixeira CONSELHEIRO	
<i>ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES</i> PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA	CIENTE: ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA PROCURADOR DO ESTADO