



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

---

<b>RESOLUÇÃO Nº:</b>	120/2022
<b>PROCESSO Nº:</b>	1/3311/2014
<b>AUTO DE INFRAÇÃO Nº:</b>	1/2014.07387-5
<b>RECORRENTE:</b>	Célula de Julgamento de 1ª Instância
<b>RECORRIDO:</b>	Asaf Comércio e Importação Eireli
<b>CONSELHEIRO RELATOR:</b>	José Ernane Santos
<b>7ª SESSÃO ORDINÁRIA:</b>	23 de maio de 2022

**EMENTA: ICMS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. OMISSÃO DE RECEITAS. REEXAME NECESSÁRIO.** Acusação de falta de emissão de documento fiscal em operações com mercadorias isentas no exercício de 2013. Autuação lastreada em Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM). Apontado como infringido o artigo 92, parágrafo 8º da Lei 12.670/96. Proposta a penalidade do art. 126 da Lei 12.670/96, com a redação dada pela Lei nº 13.418/03. Laudo pericial que aponta a existência de lucro nas operações com mercadorias isentas ao invés de receita líquida inferior ao custo das mercadorias vendidas. Julgamento pela improcedência em primeira instância. Reexame necessário conhecido e desprovido mantendo-se a decisão declaratória de improcedência da autuação, considerando os valores apontados pelo laudo pericial, que evidenciam a inexistência da omissão apontada. Decisão por unanimidade de votos, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, devidamente acatado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado

**PALAVRAS-CHAVE:** OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. DRM. LAUDO PERICIAL. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

## RELATÓRIO

A peça inicial do processo administrativo sob exame denuncia o cometimento da infração abaixo reproduzida:

*“OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL, REFERENTE A MERCADORIAS ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*CONSTATAMOS ATRAVÉS DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS-DRM, QUE A EMPRESA OMITIU RECEITAS DE VENDAS DE MERCAORIAS NO PERÍODO DE 01.01.2013 A 31.12.2013, NO VALOR TOTAL DE R\$ 1.299.566,89.”*

Nas informações complementares o agente fiscal informa que procedeu à análise dos arquivos eletrônicos fornecidos pela empresa e dos dados do sistema SPED Fiscal, tendo constatado através da Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM) que o contribuinte omitiu receitas de vendas de mercadorias isentas, não tributadas ou substituição tributária no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, no valor de R\$ 1.299.566,89. Por entender que o contribuinte cometeu infração ao artigo 92, § 8º, IV c/c com os artigos 4º e 6º do Decreto 24.569/97, sugeriu a aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, B, c/c o artigo 126 da Lei 12.670/96, propondo o lançamento da multa no valor de R\$ 129.956,69.

Instruem o processo cópias do Mandado de Ação Fiscal nº 2014.04821, termos de início e de conclusão da fiscalização, AR, planilhas elaboradas pela fiscalização, DRM, consultas retiradas do SPED da empresa, um envelope com CD, protocolo de entrega de documentos

No prazo que a lei lhe faculta, o contribuinte ingressou com impugnação (fls. 51-65), que veio acompanhada de procuração e demonstrativos de apuração do PIS e da Cofins de 2012 e 2013.

Na defesa o contribuinte inicia pugnando pela nulidade do auto, haja vista a ocorrência, no seu entendimento, de cerceamento do direito de defesa, uma vez que a autuação apresenta-se de forma totalmente genérica, sem apresentar comprovação documental do que fora narrado pelo agente do Fisco, pelo que não pode construir uma impugnação eficiente se não sabe a qual fato deve se contrapor.

No mérito alega que autuada não causou qualquer lesão ao Fisco Estadual, que em nenhum instante omitiu receitas, notadamente em razão da lisura e da transparência de suas informações contábeis, que é inverídica a ocorrência dos fatos narrados pela autoridade fiscal.

Acrescenta que o levantamento fiscal procedido na lavratura da autuação se deu de forma equivocada, deixando de levar em consideração que a empresa é optante do regime de apuração do lucro real, de modo que, na aquisição de mercadorias, tem direito ao crédito de PIS e Cofins nos percentuais de 1,65% e 7,6% respectivamente.

Aduz que o auto de infração é improcedente por não reunir elementos que comprovem a pretensa ilicitude imputada ao contribuinte, sendo baseado em meras suspeitas e presunções do autuante, sem prova material de conduta infracional da empresa autuada.

Pugna pela realização de perícia técnica, a qual considera fundamental para esclarecer se a empresa realmente descumpriu a legislação do ICMS.

Ao fim, requer a nulidade do auto de infração ou sua improcedência.

Como pedido alternativo, se não acolhida de pronto a nulidade ou a improcedência, requer a realização de diligência ou exame pericial na documentação da empresa para constatação de que o ilícito apontado na peça vestibular não ocorreu.

Às fls. 79/80 consta uma solicitação de perícia em que o zeloso julgador de primeira instância suscita dúvidas que deseja sejam esclarecidas pela CEPED.

O laudo pericial repousa às 81/84, o qual responde aos quesitos apresentados trazendo a seguinte conclusão:

*“Atendendo ao pedido realizamos a separação dos inventário inicial e final declarados 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 Diferença apontada pela fiscalização para as mercadorias isentas, não tributadas ou substituição tributária para o ano de 2013 deixou de existir.”*

O julgador da instância singular acostou-se à conclusão do laudo pericial entendendo estar descaracterizado o cometimento da infração e decidindo pela improcedência da acusação formulada através do auto ora em apreciação.

Alçado à Segunda Instância por força do reexame necessário, o processo foi objeto de parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, que manifestou-se pela confirmação da decisão singular de improcedência.

Eis, em síntese, o relatório.

## **FUNDAMENTAÇÃO**

A análise dos autos demonstra que no âmbito de uma fiscalização deflagrada com o Termo de Início de Fiscalização nº 2014.04821, os auditores fazendários, de posse dos documentos fiscais e contábeis fornecidos pela empresa e dos dados constantes no SPED Fiscal, elaboraram uma planilha de Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM) relativamente ao exercício fiscal de 2013.

Fazendo o cotejo entre a soma do estoque inicial mais as compras e a soma do estoque final mais as vendas líquidas, a equipe encontrou uma diferença de R\$ 1.299.566,89, concluindo, destarte, que essa diferença representa as vendas concretizadas pela empresa sem a devida emissão de documentos fiscais, portanto, a omissão de receitas de vendas de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária.

Com efeito, a metodologia utilizada pela fiscalização para encontrar a diferença apontada e fundamentar a acusação de ilícito tributário contra a autuada está prevista no artigo 92 da Lei 12.670/96, conforme traslado a seguir:

*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.*

*(...)*

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

*(...)*

*IV - montante da receita líquida inferior ao custo dos produtos vendidos, ao custo das mercadoria vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado; (g.n.)*

A mesma técnica é mencionada no art. 827 do RICMS/CE, no capítulo que trata do levantamento fiscal, nos seguintes termos:

*Art. 827. 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. (g.n.)*

Assim, a diferença porventura encontrada em Demonstração de Resultado com Mercadorias (DRM) pode ser legitimamente entendida como sendo o montante de receitas omitidas pelo contribuinte objeto da autuação.

Todavia, existem elementos relevantes que devem ser levados em consideração para que a DRM de fato reflita o cometimento de uma irregularidade.

Conforme o inciso IV do § 8º do art. 92 da Lei 12.670/96 a omissão se caracteriza quando a receita líquida for inferior ao custo das mercadorias vendidas (CMV).

Por sua vez, ao regulamentar a lei, o Decreto 24.569/97 informa (art. 827) que no levantamento serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas e outros gastos.

Percebe-se que a Lei estabelece que a diferença deverá ser calculada considerando o CMV. Já o Decreto informa as premissas básicas para o cálculo do CMV, que é definido como sendo - aqui de forma simplificada - a soma de todas as despesas que a empresa suporta para adquirir, estocar e comercializar suas mercadorias até que elas sejam vendidas, incluindo, portanto, o pagamento dos fornecedores, o custo dos fretes, os tributos incidentes, dentre outros gastos.

Trazendo essas considerações para o caso concreto em análise, percebe-se que a fiscalização não agiu de acordo com as exigências das normas supra citadas, uma vez que os dados que levaram à autuação não se basearam na receita líquida do contribuinte nem apuraram corretamente o custo das mercadorias vendidas.

A Célula de Perícias, por sua vez, ao refazer a Demonstração do Resultado com Mercadorias (DRM) levando em conta a receita líquida e o custo das mercadorias vendidas, aponta que a empresa autuada, no período objeto da fiscalização, teve lucro de R\$ 1.339.578,66 com as mercadorias isentas, não tributadas ou substituição tributária, número bastante diferente do saldo negativo de R\$ 1.299.566,89, encontrado pela fiscalização.

Considerando que o levantamento realizado pela CEPED, feito na forma preconizada pela legislação, que demonstra a inexistência de ilícito, sobrepõe-se ao

levantamento da fiscalização, que não atentou às normas supra referenciadas, a improcedência demonstra-se imperativa.

### **VOTO**

Considerando as razões expostas, VOTO pelo conhecimento do Reexame Necessário, para negar-lhe provimento, mantendo, em sua integralidade, a decisão de IMPROCEDÊNCIA exarada em primeira instância.

É como voto.

### **DECISÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente Vulcabrás/Azaleia CE Calçados e Artigos Esportivos S/A e Recorrida a Célula de Julgamento de Primeira Instância, resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do reexame necessário, negar provimento, mantendo a decisão singular de **improcedência** da autuação, considerando os valores apontados pelo laudo pericial de fls. 81/84 dos autos. Decisão nos termos do voto do conselheiro relator e em consonância com a manifestação constante no Parecer da Assessoria Processual Tributária, devidamente acatado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da Terceira Câmara de Julgamento do CONAT, em Fortaleza, CE, aos 29 de junho de 2022.

**JOSÉ ERNANE SANTOS**

Relator

Ciente

**ANTÔNIA HELENA TEIXEIRA GOMES**

Presidente da 3ª Câmara

**ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA**

Procurador do Estado