



**GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**  
**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO Nº 167 /2020**

**26ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 27.10.2019**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/4156/2017**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2017.06196-4**

**CGF.: 06.360.106-0**

**RECORRENTE: DOM PEDRO BRASIL EMPREEND TURISTICOS S/A**

**RECORRIDO: CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**RELATORA: TERESA HELENA CARVALHO REBOUÇAS PORTO**

**EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITA – VENDA DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL – DETECTADA POR MEIO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS (DRM) – AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO NULO** posto que a metodologia (DRM) utilizada pelo autuante é inadequado à natureza da atividade econômica exercida pela empresa sob fiscalização, ocasionando cerceamento ao direito de defesa, bem como deixou de assegurar a certeza e liquidez do crédito fiscal reclamado, premissas que acarretam a nulidade da ação fiscal, nos termos do art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018. Reexame necessário conhecido e não provido. Confirmada a decisão de 1ª Instância, por unanimidade de votos. De acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

**Palavras chave: ICMS. Omissão de Receitas. Demonstrativo do Resultado com Mercadorias. Nulo. Empresa de Hotelaria. Metodologia Inadequada.**

**RELATÓRIO**

Trata o Auto de Infração nº 2017.06196-4 da acusação de falta de emissão de documento fiscal, detectada pelo levantamento da conta mercadoria - DRM. No relato e nas informações complementares o autuante declara que: “Após análise dos documentos fiscais da empresa, efetuamos um confronto entre as mercadorias sujeitas à tributação normal disponível para venda e/ou produção de alimentos (entradas no exercício acrescido das existentes no estoque inicial) com as saídas do período acrescido do estoque final, referente ao exercício de 2014, constatamos

Omissão de Saídas no montante de R\$ 269.435,32 (duzentos e sessenta e nove mil quatrocentos e trinta e cinco reais e trinta e dois centavos)”.

O agente autuante indicou como dispositivo legal infringido o art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96 combinado com o art. 169 do Dec. nº 24.569/97 e como penalidade a prevista no art. 123, III, alínea “b” da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/2003.

Às fls. 13/16 dos autos constam o Demonstrativo do Resultado com Mercadorias Tributadas – 2014 embaixador da presente autuação.

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, acostada às fls. 23 a 34 dos autos, alegando o seguinte:

1. Que o agente fiscal não considerou operações fundamentais que integram a sua atividade econômica, constatando, após análise do teor do auto de infração, que os valores das saídas supostamente omitidas se referem a mercadorias destinadas à alimentação dos hóspedes, cujos valores já estão inclusos no preço das diárias referente ao serviço de hospedagem contratado, bem como o fornecimento de refeições aos empregados e colaboradores;
2. Que as mercadorias destinadas aos hóspedes, cujo valor já está incluso no preço das diárias, não está no âmbito de incidência do ICMS, uma vez que já houve a tributação por meio do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN);
3. Que o fornecimento de alimentação em restaurantes, bares e estabelecimento similares, previsto no art. 763 do RICMS/Ce, refere-se a hipóteses em que as mercadorias destinadas a alimentação e bebidas são fornecidas individualmente ou em pacotes contratado diretamente pelo adquirente;
4. Por fim alega que parte das mercadorias adquiridas é destinada a alimentação de seus colaboradores. Neste caso, não há incidência do ICMS, haja vista a inoccorrência do fato gerador do imposto. Aduz que as mercadorias destinadas ao refeitório dos seus empregados são contabilizadas na conta de contábil redutora de custos de mercadorias vendidas “Transferência Refeitório – 3.1.01.03.03.003”, fato este não levado em consideração no levantamento fiscal;
5. E requer a improcedência do presente Auto de Infração.

Às fls. 124/130 a julgadora de 1ª Instância julgou o presente auto de infração NULO devido à inadequação do método DRM à natureza da atividade econômica exercida pela empresa sob fiscalização, ocasionando a dificuldade de se aferir o regime de tributação das mercadorias inseridas na planilha que serviu de fundamento para a lavratura do presente auto de infração.

Tendo, a julgadora, submetida à decisão ao reexame necessário, nos termos do art. 104 da Lei nº 15.614/2014.

As fls. 132 a empresa autuada requer que o advogado da parte seja intimado para realização de sustentação Oral.

A assessoria processual tributária manifestou-se pela NULIDADE da autuação, confirmando o julgamento de 1ª Instância.

É o relato.

## VOTO DO RELATOR

Trata-se de reexame necessário em virtude da decisão de 1ª instância pela Nulidade da presente ação fiscal.

No caso em questão também entendemos pela Nulidade do presente Auto de Infração devido à irregularidade formal na metodologia utilizada pelo agente do fisco, pelos motivos que passaremos a expor, dando razão ao impugnante.

A peça inicial descreve que o agente fiscal lavrou o auto de infração, pois detectou uma omissão de receitas, baseada na presunção legal prevista no art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, segundo a qual a diferença a maior do custo dos produtos vendidos em relação às receitas líquidas de venda caracteriza a infração.

Nas Informações Complementares, o autuante esclarece que a presente infração foi apurada através do confronto entre as mercadorias sujeitas a tributação normal disponível para venda e/ou produção de alimentos (entradas no exercício acrescido das existentes no estoque inicial) com as saídas do período acrescido do estoque final, referente ao exercício de 2014, constatando a Omissão de Saídas no montante de R\$ 269.435,32 (duzentos e sessenta e nove mil quatrocentos e trinta e cinco reais e trinta e dois centavos).

A empresa autuada apresentou impugnação administrativa em que alegou a Improcedência da presente autuação considerando o grave erro cometido pelo fiscal autuante. Alega que não foram consideradas as operações fundamentais que integram a atividade econômica. Defende a impossibilidade de incidência do ICMS quando do fornecimento de mercadorias no campo de incidência do ISSQN relativamente às mercadorias destinadas a hóspedes quando incluídas no preço das diárias, não havendo como exigir o recolhimento do ICMS sobre os valores dessas mercadorias, bem como sobre o fornecimento de alimentação a funcionários.

Apresenta cópias das Notas Fiscais de Serviços nas quais consta a cobrança dos valores de diárias com inclusão do fornecimento de bebidas e alimentos.

Ressalte-se que a empresa autuada possui como atividade econômica principal a prestação de serviço de hotelaria, estando sujeita a incidência do ICMS, quando fornece alimentação separadamente do valor das diárias e ISS quando as despesas com alimentação estão inclusas no valor da diária. Portanto, dependendo da forma como a diária for vendida, a alimentação estará sujeita ao ICMS ou ao ISS.

No entanto, no caso em questão o método utilizado pela fiscalização para chegar à omissão de vendas foi a Demonstração do Resultado com Mercadorias, que tem por finalidade apurar o resultado, de lucro ou prejuízo, da empresa na venda com mercadorias, só que a atividade da empresa não é somente de venda, **mas de serviço de hotelaria**.

Impõe dizer que a empresa DOM PEDRO BRASIL EMPREENDIMENTOS TURISTICOS S.A. de CGF 06.360.106-0, tem CNAE Fiscal 5510-8/01 (Hotéis). Inscrita no Cadastro Geral da Fazenda (CGF), sob o Regime de Recolhimento Normal.

No caso em comento não há prova robusta e cabal de que a empresa teria praticado a infração na extensão relatada pelo agente do Fisco, posto que a metodologia desenvolvida no referido levantamento fiscal não levou em consideração as particularidades inerentes à atividade econômica exercida pela empresa autuada. Ademais, a infração à legislação deve ser demonstrada, não sendo válida quando embasada em simples presunção.

Ocorre que no processo administrativo tributário é assegurado ao contribuinte o seu direito a ampla defesa e ao contraditório, que pode contrapor-se ao feito fiscal – e assim procedeu o autuado, contestando a metodologia utilizada pelo autuante, apontando os erros nele existentes, o que o torna insubsistente para embasar o lançamento tributário.

Ressalte-se que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se às disposições legais, sob pena da sua inobservância viciar irremediavelmente o ato praticado, no caso a omissão de receita baseada nos fatos elencados no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96 não foi comprovada nos autos.

Pois bem, no caso em análise a DRM não é o instrumento apropriado para averiguar a omissão de vendas numa empresa que presta serviço de hotelaria, fato que, sem dúvida, causou cerceamento ao direito de defesa, bem como deixou de assegurar a certeza e liquidez do crédito fiscal reclamado, premissas que acarretam a nulidade da ação fiscal, nos termos do art. 55, § 3º, do Decreto nº 32.885/2018.

O princípio da legalidade prevê que a Administração nada pode fazer senão o que a lei determina, desta forma, o método de apuração utilizado pelo agente fiscal não encontra amparo na legislação, o que ocasiona a nulidade do processo segundo o inserto no art. 83 da Lei nº 15.614/2014.

*Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.*

Isto posto, VOTO no sentido de que se conheça do Reexame necessário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão de NULIDADE proferida em 1ª Instância, tendo em vista que a metodologia usada pelo fiscal (DRM) não prova a infração denunciada, pois consta várias irregularidades no levantamento fiscal.

É o voto.

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrido **DOM PEDRO BRASIL EMPREENDIMENTOS TURISTICOS S.A.**

A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame Necessário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão de NULIDADE do feito fiscal por vício formal, em razão do autuante não ter observado o regime de apuração a que se submetia o contribuinte, gerando uma série de falhas e, considerando que a metodologia utilizada pela fiscalização não foi adequada para demonstrar a ocorrência da infração, consoante o preconizado no art. 83 da Lei nº 15.614/2014. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária e em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para acompanhar o julgamento do processo, o representante legal da autuada, Dr. Igor Moreira.

**SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 03 de **Dezembro** de 2020.

FRANCISCO  
WELLINGTON AVILA  
PEREIRA

Assinado de forma digital por  
FRANCISCO WELLINGTON AVILA  
PEREIRA  
Dados: 2020.11.25 10:11:18 -03'00'

Francisco Wellington Ávila Pereira  
**PRESIDENTE**

TERESA HELENA CARVALHO  
REBOUCAS PORTO:30924804300

Assinado de forma digital por TERESA HELENA  
CARVALHO REBOUCAS PORTO:30924804300  
Dados: 2020.11.22 21:42:51 -03'00'

Teresa Helena Carvalho Reboúças Porto  
**CONSELHEIRA RELATORA**

André Gustavo Carreiro Pereira  
**PROCURADOR DO ESTADO**

*Processo nº 1/4156/2017*  
*Auto de Infração nº 2017.06196-4*