

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

RESOLUÇÃO Nº: 170 /2020

26ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM: 27.10.2020

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/4157/2017 – AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2017.06193

RECORRENTE: DOM PEDRO BRASIL EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S.A

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONS. ALEXANDRE MENDES DE SOUSA

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE RECEITA. Contribuinte foi acusado de vender mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais – Ilícito detectado através do Demonstrativo do Resultado com Mercadorias – DRM – Exercício de 2015. Auto de Infração julgado **NULO** em virtude da inadequação da metodologia empregada – DRM, visto que a natureza da atividade econômica exercida pela empresa atuada, ocasionou dificuldades em aferir o regime de tributação das mercadorias inseridas na planilha que serviu de fundamento para lavratura do presente Auto de Infração. Nulidade por vício formal nos termos do art. 83 da Lei nº 15.614/2014. Reexame Necessário conhecido e não provido. Decisão por unanimidade de votos e em conformidade com a manifestação do representante da PGE.

PALAVRAS-CHAVE: OMISSÃO DE SAIDAS – DETECTADA ATRAVÉS DA DRM – NULIDADE DA AÇÃO FISCAL – METODOLOGIA INADEQUADA PARA APURAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL, ANTE A NATUREZA DA ATIVIDADE EXERCIDA PELA EMPRESA AUTUADA.

01 – RELATÓRIO

Versam os autos de lançamento tributário confeccionado em face de o sujeito passivo ter cometido a infração, assim relatada:

"FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1ª, NFE, NFVC SERIE "D" OU CUPOM FISCAL. NO CONFRONTO ENTRE AS MERCADORIAS DISPONÍVEIS PARA VENDA (ENTRADAS NO EXERCÍCIO ACRESCIDO DAS EXISTENTES NO ESTOQUE INICIAL) COM SAÍDAS DO PERÍODO ACRESCIDO DO ESTOQUE FINAL, CONSTATAMOS OMISSÃO DE SAÍDAS NO MONTANTE DE R\$ 528.233,64, NO EXERCÍCIO DE 2015, VIDE QUADRO DEM. EM INFORM. ANEXA."

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

Apontado como violado o artigo 92, § 8º, IV, Lei nº 12.670/96, combinado com o inciso I do art. 169 do Decreto nº 24.569/97, com a sanção prevista no artigo 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº. 13.418/03.

Demonstrativo do Crédito Tributário(R\$)

Base de Cálculo	528.233,64
ICMS (3,5%)	18.488,18
MULTA (30%)	158.470,09
TOTAL	176.958,27

Constam no caderno processual os seguintes documentos: "Mandado de Ação Fiscal nº. 2017.01301, Termo de Início de Fiscalização nº 2017.02263; Termo de Conclusão de Fiscalização nº. 2017.04912; CD – Com Planilhas que serviram de base para elaboração do crédito tributário.

Nas Informações Complementares ao auto de infração o agente fiscal esclarece que o levantamento teve como base a documentação mencionada no Termo de Início de Fiscalização nº 2017.02263, efetuou confronto entre as mercadorias sujeitas a tributação normal disponíveis 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 2015, e constatou uma omissão de saídas no montante de R\$ 528.233,64, contrariando o dispositivo regulamentar constante no art. 92, § 8º, IV, Lei nº 12.670/96, c/c inciso I do art. 169 do Decreto nº 24.569/97.

A empresa inconformada com a lavratura do auto de infração apresenta impugnação (fls.23/34) argumentando o seguinte, em síntese:

- ✓ Que não foram consideradas na lavratura do auto de infração, operações fundamentais que integram a atividade econômica;
- ✓ Alega impossibilidade da incidência do ICMS, relativamente às mercadorias destinadas a hóspedes quando incluídas no preço das diárias, não havendo como exigir o recolhimento do ICMS sobre os valores destas mercadorias. Incidência de Imposto Sobre Serviço-ISS;
- ✓ Aduz também a não incidência de ICMS sobre o fornecimento de alimentação a funcionários. Acrescenta entendimentos jurisprudências sobre a matéria;
- ✓ Solicita conversão do processo em perícia e indica quesitos;
- ✓ Nos pedidos finais requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.


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

Na Instância singular o auto de infração foi julgado NULO, por entender o nobre singular que o método utilizado para apurar o ilícito tributário, no caso a DRM, não seria o inadequada, por conta da natureza da atividade econômica exercida pela empresa fiscalizada. O método em questão teria ocasionando dificuldade para se aferir o regime de tributação das mercadorias inseridas na planilha de fiscalização que serviu de base para a lavratura do presente auto de infração.

As fls.136 constam Termo de Intimação expedido pela Secretaria Geral do CONAT para o contribuinte, informando a decisão singular.

Tendo em vista decisão contrária no todo aos interesses da Fazenda Pública Estadual e ser o valor originário no Auto de Infração superior a 1.000 (mil) UFIRCES, o processo foi encaminhado ao Conselho de Recursos Tributários para Reexame Necessário, nos termos do artigo 104, §§ 1º e 4º da Lei nº 15.614/14.

O Parecer nº 118/2020 da Assessoria Processual Tributária, sugere o conhecimento do Reexame Necessário, nega-lhe provimento para que seja mantida a decisão de nulidade do feito fiscal, nos termos do Julgamento Singular.

É o breve relato.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se da análise de REEXAME NECESSÁRIO interposto pelo julgador singular em virtude de decisão contrária a Fazenda Pública Estadual, conforme determina art.33, inciso II e art. 104 da Lei nº 15.614/2014.

No presente caso a empresa foi acusada de omissão de receitas, detectada através do Demonstrativo do Resultado com Mercadorias (DRM) que apontou, em relação as operações de venda realizadas pela empresa no exercício de 2015, um prejuízo bruto com mercadorias tributadas no valor de R\$ 528.233,64 (Quinhentos e vinte e oito mil, duzentos e trinta e três reais e sessenta e quatro centavos).

Na Instância Singular o Auto de Infração foi julgado NULO. Na decisão o nobre singular constatou que a metodologia empregada pelo fiscal, no caso, o Demonstrativo do Resultado com Mercadorias – DRM, se mostrou inadequado para apurar o ilícito fiscal, visto que a natureza da atividade econômica desenvolvida pela empresa não comporta tal metodologia, pois apresentou dificuldades quando da aferição do regime de tributação das


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

mercadorias inseridas na planilha que serviu de base para a lavratura do auto de infração em tela.

Pois bem, conforme se verifica nos autos a empresa atuada possui como atividade econômica principal a prestação de serviço de hotelaria (55.10-8-01 – Hotéis), estando sujeita a incidência do ICMS quando fornece alimentação separadamente do valor das diárias. O ISS incide quando as despesas com alimentação estão inclusas no valor da diária. Portanto, dependendo da forma como a diária do hotel for vendida a alimentação estará sujeita ao ICMS ou ao ISS.

O fiscal utilizou como método para averiguar a regularidade fiscal da empresa a Demonstração de Resultado com Mercadorias –DRM, que como o próprio nome diz, tem a finalidade de apurar o resultado, seja lucro ou prejuízo obtido na venda de mercadorias no período fiscalizado.

Como bem ressaltou o Assessor Tributário em seu parecer: *“as particularidades inerentes a atividade econômica exercida pela atuada, impedem a utilização do referido levantamento fiscal, sob pena de apresentar resultado distorcido da realidade.”*

Foi bem isso que realmente ocorreu, visto que a empresa atuada exerce além da atividade de hospedagem, fornece alimentos aos hóspedes incluso nas diárias e através do serviço de restaurante. Esse tipo de Atividade econômica assemelha-se bastante com atividade industrial, já que grande parte das mercadorias que é adquirida pela empresa é transformada em um novo produto, no caso, refeições e lanches que são consumidos pelos clientes.

Assim, quando a empresa atuada adquire uma mercadorias isenta ou com o ICMS já pago por substituição tributária, por exemplo, e a utiliza no preparo de uma refeição, cujo o valor não está incluso na diária, a saída deste produto será tributada normalmente pelo ICMS, por tratar-se de um novo produto.

Neste caso, haverá distorção no levantamento da DRM se houver separação por regime de tributação, já que a matéria-prima classificada como isenta ou sujeita ao regime de substituição tributária na entrada dará lugar um produto cuja saída será tributada normalmente. Apuração neste caso, teria que ser realizada pelo total das operações, sem separação por regime de tributação, para evitar falsas omissões de entrada e de saída.

Todavia, este não é o único problema verificado no uso desta metodologia para o caso em análise. Se a refeição estiver inclusa no preço da diária o valor referente a venda


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

da mercadoria (refeição) não fará parte da DRM, posto que estará sujeita a tributação pelo ISS. Neste caso, haverá o registro da entrada da matéria-prima do produto, mas não haverá correspondente saída, causando, mais uma vez, uma distorção no resultado da DRM. A mesma situação ocorrerá com as mercadorias destinadas a refeição dos funcionários.

Existe ainda uma outra informação nos autos distorcidas que não foram devidamente explicadas pelo fiscal. São as diferenças entre os estoques inicial e final informados na EFD e os levados em consideração no levantamento fiscal. Enquanto na EFD consta como estoque inicial o valor de R\$ 1.023.303,89, a DRM considerou apenas R\$ 238.039,92. Em relação ao estoque final consta na EFD o valor de R\$ 1.129.692,27, enquanto na DRM o valor lançado foi R\$ 2.629.726,77.

Diante, pois, das peculiaridades inerentes à atividade econômica desenvolvida pela empresa autuada, entendo que a metodologia (DRM) empregada pelo fiscal para averiguar a regularidade fiscal da empresa autuada, não se constitui instrumento apropriado para tal fim, visto que apresentou distorções nas operações sujeitas ao ICMS, o que nos leva a reconhecer a ocorrência de vício formal no procedimento fiscalizatório, concluindo-se pela NULIDADE processual do auto de infração na forma do artigo 83 da Lei nº 15.614/2104, *in verbis*:

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

Ante ao exposto, **VOTO** pelo conhecimento do Reexame Necessário, negar-lhe provimento, para confirmar a **NULIDADE** da Ação Fiscal, nos termos do Julgamento Singular e Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É como voto.

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

03 – DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/4157/2017 – Auto de Infração: 1/201706193. Recorrente: Célula de Julgamento de 1ª Instância. **Recorrido: DOM PEDRO BRASIL EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS S/A. Relator: CONSELHEIRO ALEXANDRE MENDES DE SOUSA. Decisão:** 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 atuada, Dr. Igor Moreira.

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

ALEXANDRE MENDES
DE SOUSA:21177066300

Assinado de forma digital por ALEXANDRE MENDES DE SOUSA:21177066300
DN: cn=BR, o=ICP-Brasil, ou=Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, ou=RFB e CPF A3, ou=LEM BRANCO, ou=Autenticado por AR Afd, cn=ALEXANDRE MENDES DE SOUSA:21177066300
Dados: 2020.11.24 11:23:42 -03'00'

ALEXANDRE MENDES DE SOUSA
RELATOR

FRANCISCO
WELLINGTON AVILA
PEREIRA

Assinado de forma digital por FRANCISCO WELLINGTON AVILA PEREIRA
Dados: 2020.11.25 10:12:52 -03'00'

FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA
PRESIDENTE

ANDRÉ GUSTAVO CARREIRO PEREIRA
PROCURADOR DO ESTADO