



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

RESOLUÇÃO Nº 198 /2018
63ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 30.10.2018
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/5638/2017
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2017.15236-1
CGF.: 06.387.201-3
RECORRENTE: ABC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA ME
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
CONSELHEIRO ORIGINÁRIO: RICARDO VALENTE FILHO
CONSELHEIRA DESIGNADA: TERESA HELENA CARVALHO REBOUÇAS PORTO

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. Omissão de Receitas oriundas da venda de mercadorias tributadas, conforme planilhas de Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM, caracterizando a infração descrita no art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96. Pedido de Perícia afastada por unanimidade de votos por ter sido feito de forma genérica, não tendo o contribuinte apresentado indícios da efetiva necessidade de realização de perícia. Recurso Ordinário conhecido, mas não provido em parte. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, com aplicação da sanção contida no art. 123, I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96 conforme Parecer da Assessoria Processual Tributária, de acordo com a manifestação oral do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. Reformada em parte a decisão de 1ª Instância.

PALAVRAS CHAVE : ICMS. Parcial Procedente. Omissão de Receita. Conta Mercadoria. Falta Comprovação do Ilícito. Pedido Perícia Afastado.

RELATÓRIO

A peça inicial descreve que o contribuinte, acima nominado, omitiu receitas, no exercício de 2016, no montante de R\$ 2.527.245,12 (dois milhões quinhentos e vinte e sete mil duzentos e quarenta e cinco reais e doze centavos) detectada mediante a elaboração da Planilha Econômica/Financeira, por meio da qual se verificou uma diferença negativa na Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM relativas a mercadorias tributadas.

Dispositivo infringido: Art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96. Penalidade: Art. 123, III, alínea “b” item 1 da Lei 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Crédito Tributário: ICMS R\$ 429.631,67 MULTA R\$ 758.173,54

Instruem os autos: Informações Complementares (fls. 03/08); Mandado Ação Fiscal nº 2017.03539 (fls. 09), Termo de Início de Fiscalização nº 2017.04678 (fls. 10); e Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2017.10799 (fls. 12).

A infração está embasada na DRM (Demonstração do Resultado com Mercadorias) às fls. 19, bem como das consultas ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital – Escrituração Fiscal Digital apensadas às fls. 14 e 15 dos autos e Planilhas de Fiscalização do ICMS com a utilização do método da análise Econômico-Financeira.

Defesa tempestiva, conforme fls. 26 a 33 dos autos, onde se alegou impossibilidade de responsabilidade dos sócios pela autuação e suas consequências, bem como a ocorrência de erro material que desqualificaria a ocorrência da infração apontada. Em tese subsidiária, foi requerido o reenquadramento para uma penalidade mais específica e mais adequada.

O processo foi julgado PROCEDENTE em 1ª Instância, conforme decisão de fls. 57 a 60, por qual foram afastadas todas as nulidades por infringência ao Princípio Constitucional da Ampla Defesa e do Contraditório.

O contribuinte inconformado com a decisão singular que julgou procedente o presente Auto de Infração, interpôs recurso voluntário onde requer a nulidade, a extinção ou a improcedência do auto de infração com arrimo nas seguintes alegações:

1. Da impossibilidade de corresponsabilidade dos sócios da autuada, pois o nome dos sócios foi arbitrariamente incluído como responsáveis tributários pela autuação devendo ser retirado do auto de infração;
2. Que a DRM é um levantamento superficial, uma vez que não leva em consideração toda a movimentação de mercadorias que ocorreu no ano, tratando-se de uma presunção facilmente ilidida mediante prova em contrário;
3. Que houve erro na escrituração do inventário final do período examinado, posto que o valor correto era de R\$ 2.935.302,20 e não zero como consta da EFD, razão pela qual o agente fiscal apurou a diferença lançada no auto de infração;
4. Que cometeu um mero erro material quando informou o inventário no SPED como sendo “zero” para depois retificá-lo, o que acabou não ocorrendo antes do início da ação fiscal;
5. Requer pedido de Perícia, considerando as entradas e as saídas da empresa (memórias das ECFs), a fim de que seja constatado o real estoque final do exercício de 2016;
6. Que o próprio fiscal afirma nas informações complementares ao auto de infração ter sido obrigado a considerar o estoque final de 2016 como sem estoque pelo fato de o contribuinte ter atribuído, na EFD, valor zero ao referido estoque;



7. Que diversas resoluções emanadas deste Contencioso Administrativo se manifestaram no sentido da nulidade da ação fiscal envolvendo a utilização da Demonstração do Resultado com Mercadorias aplicada as indústrias;
8. Que não ocorreu uma omissão de receitas, mas uma omissão de registro em inventário, cujo enquadramento se dá em outro dispositivo legal, no caso, o art. 123-V-“e” da Lei nº 12.670/96 (1.200 Ufirces);
9. Por fim, dos pedidos requer a exclusão dos sócios do auto de infração, a realização de Perícia, ou a improcedência da autuação diante da inexistência de omissão de receitas ou alternativamente reduzir o valor do AI em função do reenquadramento.

A Consultoria Tributária, por meio do Parecer nº 187/2018 (fls. 96/99), recomendou a reforma da decisão singular no sentido de declarar a PARCIAL PROCEDÊNCIA da autuação em face do reenquadramento da penalidade para a contida no art. 123, I, C da Lei nº 12.670/96. A Procuradoria Geral do Estado referendou o parecer da Consultoria, conforme despacho de fls. 100 dos autos.

Em sustentação Oral, a Recorrente solicita a realização de Perícia, para que seja feito um levantamento de estoques.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

A peça inicial descreve que o contribuinte, acima nominado, omitiu receitas, no exercício de 2016, no montante de R\$ 2.527.245,12 (dois milhões quinhentos e vinte e sete mil duzentos e quarenta e cinco reais e doze centavos) detectada mediante a elaboração da Planilha Econômica/Financeira, por meio da qual se verificou uma diferença negativa na Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM relativas às mercadorias tributadas.

O levantamento fiscal realizado pelo fiscal autuante tem amparo legal no art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, *in verbis*:

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 mercadorias vendidas e ao custo dos serviços prestados no período analisado;



De acordo com os autos, as planilhas elaboradas pelo fiscal autuante demonstram, de forma inequívoca, a infração narrada da inicial, inexistindo, assim, fundamento legal que autorize a declaração de improcedência do lançamento.

Na verdade, o lançamento está baseado em uma presunção legal. Caberia ao contribuinte demonstrar a inocorrência da infração relatada, visando desconstituir o lançamento.

É importante esclarecer que no método contábil Conta Mercadoria obtida pelo contribuinte em suas operações mercantis pela apuração do custo de vendas das mercadorias for inferior ao valor das vendas auferidas do período, podemos afirmar que a empresa operou com lucro. Se ocorrer a situação inversa, às mercadorias foram vendidas com prejuízo, abaixo do custo de aquisição, o que é inadmissível pelo Fisco, ocasionando uma omissão de receitas, conforme o talhado no art. 92, § 8º, IV da Lei Nº 12.670/96 acima mencionado.

Ressalte que o não fechamento na Conta Mercadoria implica em diferença tributável, pela presunção legal de que mercadorias foram vendidas sem emissão de documentos fiscais.

Tendo o Auto de Infração sido julgado Procedente no Julgamento de Primeira Instância, a Recorrente interpõe Recurso Ordinário onde alega diversos pontos que são analisados no decorrer da fundamentação do voto.

Inicialmente a Recorrente alega ilegitimidade passiva dos responsáveis da recorrente para constar no pólo passivo do presente processo administrativo tributário.

Por ocasião da apreciação da preliminar de ilegitimidade alegada pela recorrente no presente processo, surgiram duas teses: A defendida pelos Conselheiros Ricardo Ferreira Valente Filho (relator), Gabriella Lima Batista e Osvaldo Alves Dantas que se manifestaram por acatar a preliminar de ilegitimidade passiva dos sócios, haja vista que estes não tiveram a oportunidade da ampla defesa e do contraditório, pois estão na figura de “Co-responsáveis”.

Manifestou-se contrariamente ao entendimento acima mencionado os Conselheiros: Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto, Ana Mônica Filgueiras Menescal e Michel André Bezerra Lima Gradvohl por entenderem que além de não ocorrer à ilegitimidade no presente caso, não tem a recorrente legitimidade para alegá-la.

Pois bem! Verificado o empate, a Presidente da Câmara proferiu, em sessão, seu Voto de Desempate, tendo como fundamento em síntese os seguintes argumentos: *“Afastada a pretensão com base na fundamentação de que, no âmbito do Estado do Ceará, o procedimento de Auditoria Fiscal, resultante em Processo Administrativo Tributário, instaura-se sobre a pessoa jurídica, com a verificação de possíveis cometimentos de infração tributária, assim considerada como toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS, não se cogitando de imputação de caráter pessoal ou individual, nem conferindo a responsabilidade pela prática de atos infracionais tributários em função do exercício do cargo, função, mandato, contrato social ou estatutos. Fundamenta-se ainda, que a relação estabeleceu-se entre o Fisco e a Recorrente, pessoa jurídica, não sendo chamado, por intimação pessoal, a título individual, nenhum dos sócios para compor a*



demanda. Conclusivamente, o que apurou em autuação, fora a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, e não da pessoa de cada sócio ou sucessor. Desse modo, o pedido formulado não pode ser objeto de deliberação no âmbito deste Órgão de Julgamento Administrativo, sendo providência a ser pleiteada, se for o caso, quando da Inscrição da Dívida Ativa e junto à Procuradoria Geral do Estado”.

A alegação do recorrente quanto ao valor do inventário final do período, posto que o valor correto era de R\$ 2.935.302,20 e não zero como consta da EFD, vale esclarecer que não foi trazida aos autos pelo contribuinte nenhuma prova material deste valor alegado, mas tão somente uma retificação após a ação fiscal, não tendo assim qualquer efeito jurídico.

Ademais, pelo que consta dos autos, se a empresa possuía estoque de mercadorias, como alega, não fez o seu levantamento no final do ano e nem informou o valor correto ao Fisco, já que declarou em sua EFD estoque Zero, dando a entender que não havia estoque final de mercadorias.

Vale ainda destacar as palavras do Assessor Processual Tributário que afastou brilhantemente a alegação do recorrente quanto ao valor do inventário apresentado: “...Se a empresa tivesse apresentado a sua contabilidade ou, na sua falta, a declaração do imposto de renda da pessoa jurídica atestando que o valor do estoque correspondia aquele apresentado por ocasião do recurso, certamente seria levado em consideração em respeito ao princípio da verdade material. Contudo, nenhuma prova foi produzida neste sentido, o que faz prevalecer à informação declarada na EFD.”

A impugnante faz diversas ponderações no sentido de que não ocorreu a infração (omissão de receitas), contudo, não apresenta provas materiais que demonstrem suas alegações, não desconstituindo as provas do agente do Fisco.

Logo, caberia a empresa demonstrar especificamente e de modo fundamentado quais os pontos da ação fiscal que necessitariam serem revistos por um perito, bem como anexar no momento da apresentação da defesa o maior número de provas possíveis, sendo a perícia deferida apenas quando necessária à elucidação de informações já existentes no processo e que requeiram conhecimento técnico especializado.

Portanto, com base no art. 97, inciso I da Lei nº 15.614/2014, indefiro o pedido de perícia por considerar suficientes as provas já produzidas e anexadas ao processo.

Quanto à alegação de que diversas decisões emanadas deste Contencioso, manifestaram-se no sentido da nulidade da Ação Fiscal envolvendo a utilização da DRM- DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS, aplicada as Indústrias, não porque não possam ser feitas, mas como foram feitas.

Entendo que apesar do método da DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS, não ser o mais adequado para o setor industrial, entretanto, suas limitações só favoreceram a Empresa Industrial fiscalizada, já que o valor apurado foi suficiente para revelar uma omissão de vendas, ainda que inferior àquele que seria apurado se todos os custos diretos e indiretos de fabricação tivessem sido levados em consideração.



Quanto à penalidade alegada pela recorrente e por ocasião dos debates do presente processo, surgiram ainda duas teses: A defendida pelo nobre Consultor Tributário no Parecer nº 187/2018, que a seu entender na hipótese dos autos deveria aplicar-se à penalidade mais benigna ao contribuinte, uma vez que a diferença constatada no *Demonstrativo do Resultado com Mercadorias* pode ser resultante tanto da venda de mercadorias sem nota fiscal, como da venda de mercadoria com o preço abaixo do custo de aquisição. Quando submetida à deliberação, aderiram à tese da Consultoria Tributária os Conselheiros: Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto, Ana Mônica Filgueiras Menescal, Renan Cavalcante Araújo e Osvaldo Alves Dantas. Manifestou-se contrariamente ao entendimento acima mencionado os Conselheiros: Michel André Bezerra Lima Gradwohl e Ricardo Ferreira Valente Filho.

Vale novamente ressaltar que a metodologia da DRM - Demonstrativo de Resultado com Mercadorias representa uma ferramenta contábil hábil a conhecer o resultado econômico de uma empresa (lucro ou prejuízo) obtida com a venda de mercadoria em determinado período de tempo.

Pois bem, no caso de que se trata, o agente fiscal utilizando os elementos necessários e imprescindíveis para a caracterização da conta mercadoria demonstrou de modo incontestado a configuração do ilícito denunciado, ou seja, omissão de receitas oriundas da venda de mercadorias.

Neste contexto, a Lei nº 12.670/96, em seu artigo 92 elenca hipóteses presuntivas de omissão de receita, de modo que, ao agente fiscal incumbe-lhe demonstrar a existência ou não da moldura elegida pelo legislador. E foi exatamente dentro desta premissa que o autuante demonstrou a caracterização da omissão de venda com base no artigo 92, § 8º, inciso IV da prefalada Lei.

Portanto, diante das considerações feitas, deve-se considerar a penalidade menos gravosa, no caso, a prevista no art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03.

Destaque ainda que é descabida a penalidade requerida pela recorrente em razão do ato não infracional cometido não corresponder à sanção sugerida.

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, dando-lhe parcial provimento, no sentido de reformar em parte a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIAL PROCEDENTE** a presente ação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Relatora, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Doutrina Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO	R\$ 2.527.245,12
ICMS.....	R\$ 429.631,67
MULTA.....	R\$ 429.631,67
TOTAL.....	R\$ 859.263,34



DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **ABC INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECCÕES LTDA ME** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

Resolvem os membros da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por voto de **Desempate da Presidência**, conhecer parcialmente do Recurso Ordinário. Não se conhece do recurso interposto na parte referente ao pedido de exclusão dos sócios, considerando que a recorrente, pessoa jurídica, não tem legitimidade para defender direito dos sócios, pessoas físicas. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Ricardo valente Filho, Gabriella Lima Batista e Osvaldo Alves Dantas. O Conselheiro Ricardo Valente Filho se pronunciou nos seguintes termos: *“Conheço do recurso em sua totalidade, inclusive com relação à ilegitimidade dos sócios, haja vista que estes não foram intimados para participarem e se defenderem no processo administrativo, onde o não conhecimento do recurso nesse ponto prejudica diretamente o princípio da ampla defesa e do contraditório, fatalmente futuramente vindo a responder por essa dívida.”* Na sequência, foram tomadas as seguintes deliberações: **1. Quanto à preliminar de nulidade suscitada por ocasião da sustentação oral, sob a alegação de utilização de metodologia inadequada, no caso a DRM** - Foi afastada, por voto de **Desempate da Presidente**, uma vez que a DRM está prevista no art. 92, § 8º, da Lei nº 12.670/96. Foram votos vencidos os dos Conselheiros Ricardo F. Valente Filho, Gabriella Lima Batista e Osvaldo Alves Dantas. O Conselho Ricardo Valente se manifestou nos seguintes termos: *“Discordo do contribuinte em relação à nulidade pelo vício material, no entanto, entendo pela aplicação de nulidade por vício formal, mediante a metodologia utilizada pela fiscalização apresentar falhas que comprometeram a ação fiscal, especificamente no que tange ao seu levantamento.”* **2. Com relação ao pedido de perícia formulado pelo contribuinte** - Foi afastado, por unanimidade de votos, por ter sido feito de forma genérica, não tendo o contribuinte apresentado indícios da efetiva necessidade de realização de perícia. **4. No mérito**, por maioria de votos, a 3ª Câmara de Julgamento resolve dar parcial provimento ao Recurso Ordinário, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância, e julgar **parcial procedente** o feito fiscal, nos termos do voto da Conselheira Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o do Conselheiro Ricardo Valente Filho (relator originário), que se manifestou pela improcedência da autuação, com o seguinte fundamento: *“Entendo pela improcedência, haja vista que o auto de infração não obteve seu levantamento fiscal claramente, de tal forma que o fiscal não conseguiu nem mesmo apontar de maneira específica, qual a penalidade que foi descumprida pelo contribuinte. Tendo ainda, apontado pela Assessoria processual o erro, mas o entendimento de aplicação do art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, o que discordo de logo.”* Também foi voto vencido o do Conselheiro Michel André Bezerra Lima Gradvohl, que se pronunciou pela procedência, de acordo com o julgamento singular. A Conselheira Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto foi designada para lavrar a Resolução por ter proferido o primeiro voto divergente e vencedor. Esteve presente para sustentação oral, os representantes legais da recorrente, Dr. Gustavo Teixeira e Dr. Lucas Holanda.

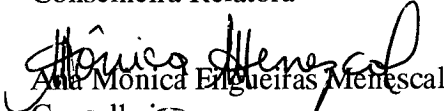


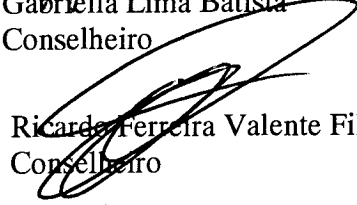
SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de Novembro de 2018.

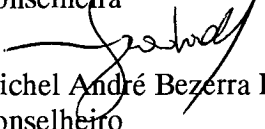

Lúcia de Fatima Capou de Araújo
PRESIDENTE


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
Conselheira Relatora



Gabriella Lima Batista
Conselheiro


Ana Mônica Engueiras Menescal
Conselheira


Ricardo Ferreira Valente Filho
Conselheiro


Michel André Bezerra Lima Gradvohl
Conselheiro


Osvaldo Alves Dantas
Conselheiro


André Gustavo Carneiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente: 19/11/18