



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
3ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº: 132/2017
29ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 22.06.2017
PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/1883/2016
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201513416
RECORRENTE: TOPPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
CGF: 06.363.687-5
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: CONS. ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. A empresa omitiu receitas tributárias decorrente da venda de mercadorias sem a emissão dos devidos documentos fiscais. Infração detectada através da análise da conta mercadoria - DRM. **Art. Infringidos:** art. 92, §8º, IV, da Lei nº 12.670/96 e artigos 127, 169 e 174 do Decreto 24.569/97. **Penalidade:** Art. 123, III, "b", da Lei 12.670/97, com nova redação conferida pela Lei 13.418/03. Preliminares de nulidade afastadas. Recurso Ordinário Conhecido e não Provido. Decisão por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE

ICMS. Omissão de saídas. DRM.

RELATÓRIO

Versa o presente Auto de Infração sobre omissão de receita identificada através de levantamento financeiro/fiscal/contábil, sendo concluído que após análise dos valores das entradas, saídas e inventários informados nos SPED totalizado no exercício de 2013, restou constatado por meio das Demonstrações de Resultados da Conta Mercadoria, que a empresa omitiu receitas.

A Autoridade Fiscal autuante aponta como infringidos os artigos 92, §8º, inciso IV, da Lei nº 12.670/96 e sugere como penalidade a prevista no art. 123, inciso III, alínea "b" da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03: "Deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação".

Nas informações complementares expõe que:

- Trata-se de um estabelecimento que industrializa e comercializa cadeiras, mesas e outros produtos de plásticos, estando o mesmo inscrito no CAE 2229301 – Fabricação de Artefatos de Material Plásticos para o uso pessoal..., sendo o estabelecimento localizado na rodovia Anel Viário, 2700, Maracanaú – Ceará.
- Diante da dificuldade de levantar o estoque da empresa, em virtude da complexidade dos produtos fabricados e por falta da documentação entregue, utilizamos o disposto no art. 92, §8, IV, da Lei nº 12.670, no intuito de detectar a omissão de saída de mercadorias através do DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS DA CONTA MERCADORIA. Os trabalhos de DRM foram realizados no exercício de 2013.
- Para o levantamento da conta mercadoria, foram utilizados os valores dos saldos de inventários informados pela empresa no final de cada exercício, bem como, os valores de entradas e saídas das mercadorias informadas através das SPED no exercício de 2013. Durante o levantamento, foram observados os valores faturados referentes às operações tributadas pelo ICMS, ou seja, os valores relativos às entradas e saídas tributadas constantes no resumo totalizado do SPED por exercício.
- As omissões foram detectadas pelo fato de que a somatória das entradas das mercadorias, somadas ao valor do inventário inicial e deduzidos os impostos inseridos, bem como as devoluções de compras, foram superiores às somatórias dos valores das saídas de mercadorias adicionadas aos valores do inventário final e também deduzidos os impostos e suas respectivas devoluções de compras. O resultado final apresentou um saldo negativo dos valores das mercadorias tributadas num montante de R\$472.904,16 (quatrocentos e setenta e dois mil, novecentos e quatro reais e dezesseis centavos).

Instruem o presente processo, dentre outros documentos, o mandado de Ação Fiscal nº 2015.06.189(fls. 6); o Termo de Início de Fiscalização nº 2015.05799 (fls. 07); Termo de Intimação nº 2015.12.078(fls.8); Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2015.14064(fls.9); demonstrativo das diferenças encontradas por meio de DRM (fls.19); SPED(fls.20-24)

Demonstrativo do Crédito Tributário:

Base de Cálculo	R\$
ICMS (17%)	R\$ 80.393,71
Multa (30%)	R\$ 141.871,25
Total	R\$ 165.770,41

Tempestivamente a autuada apresentou impugnação, a qual repousa às fls. 31 a 41 dos autos, onde alega:

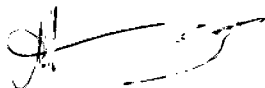
No Julgamento Singular, a Julgadora de 1ª Instância, às fls. 42 a 46, em primeiro lugar, afasta as nulidades pretendidas pela recorrente e decide pela PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Inconformada com a Decisão Singular, a Autuada interpõe tempestivamente Recurso Ordinário (fls. 49 a 69), onde argumenta:

- 1) que, diferentemente, do que estabelece o art. 93, do RICMS, não foram disponibilizados todos os documentos que embasaram a ação fiscal, inclusive o Termo de Conclusão;
- 2) Que lhe foi entregue uma cópia do Termo de Conclusão e do Auto de Infração sem a sua assinatura, fato que o deixou, sem saber a partir de quando se iniciava ou se encerrava a contagem do seu prazo para a defesa ou pagamento;
- 3) Que a ausência de documento sem data e assinatura prejudica de forma irreparável a defesa, por subtrair-lhe os parâmetros temporais em cujo balizamento ocorreria a formatação de sua defesa, deixando claro o seu cerceamento.
- 4) Que a falta de coleta das assinaturas nas 2^{as} Vias do Termo de Conclusão e do Auto de Infração, caracteriza a falta de solenidade exigida na lei. A exigência de preenchimento de período não autorizado pela IN 37/14, na Declaração de Opção de Arquivos, configura abuso de autoridade e desvio de poder, bem como excesso de exação, tipificada pela conduta fiscal da exigência sem fundamentação legal, ou quando recusam a retificação dos arquivos realizada antes da ciência do Termo de Início, o qua caracteriza, de resto, também ofensa aos princípios básicos da ordem jurídica;
- 5) Falta da explicitação de quais documentos solicitados à autuada, não foram entregues;
- 6) Que os agentes fiscais induziram a empresa ao erro, fazendo-a eleger, indevidamente o lay-out de arquivos eletrônicos da Dief para prontificar, no período de 01/01/2010 a 31/12/2012, opção esta incorreta para períodos não pertencentes aos da IN 37/14, com o agravante de ser irretratável referida declaração.
- 7) Que a eleição forçada de um período inadequado e contrário a um ato normativo deve invalidar todo o levantamento aí compreendido, de modo que os exercícios de 2010, 2011 e 2012 estão irremediavelmente contaminados em virtude dessa atitude impensada e incorreta, fazendo constar nos exercícios não autorizados pela norma.
- 8) Que as retificações no SPED foram efetuadas antes da ciência do início da Ação Fiscal;
- 9) Que diversas resoluções do CONAT manifestaram-se no sentido da nulidade da ação fiscal, neste mesmo assunto.
- 10) Que a ação fiscal é nula por encontrar-se a empresa sob consulta à época da autuação.

Ao final requer:

- 1) A EXTINÇÃO PROCESSUAL, pela falta de materialidade delitiva, ou nos termos do art. 264, VII, do CPC, pela ausência de pressupostos válidos para o desenvolvimento regular do lançamento;
- 2) EXTINÇÃO pela ausência de provas cabais e suficientes para o convencimento do fato tipificado na exordial, ou pela falta de convicção, certeza e liquidez;
- 3) EXTINÇÃO pela falta de solenidades exigidas pela lei, ou de algumas delas, essenciais, intrínseca ou extrinsecamente ou nas condições formais para a sua validade.
- 4) NULIDADE, em virtude de o Auto ter sido assinado por pessoa não autorizada;
- 5) NULIDADE absoluta de todo processo, extensivos a todos os autos de Infração, ou



dois a dois, de acordo com o motivo, se julgados por conexão, pelas inúmeras manifestações de cerceamento do direito de defesa e de outras hipóteses de nulidades espargidas ao longo de todos os autos, pela forma como foram produzidas informações divergentes, imprecisas e obscuras causando confusão e provocando dificuldades na formatação da sua defesa, com clara infringência aos postulados do devido processo legal;

- 6) A IMPROCEDÊNCIA, em virtude de ter sido elaborada Demonstração de Resultado com Mercadorias em Indústria, sem atentar para as especificidades próprias da atividade.
- 7) IMPROCEDÊNCIA pela comprovação da inexistência dos ilícitos apontados no A.I.

A Assessoria Processual Tributária emitiu o Parecer de nº 49/2017 (fls. 84 a 88), no qual explica, resumidamente, no que consiste o método DRM, e conclui que:

Todavia, apesar do agente fiscal não ter computado o custo total dos produtos vendidos, já que não agregou todos os custos diretos e indiretos de fabricação, o valor apurado já foi suficiente para revelar uma omissão de receitas, ainda que inferior àquele que seria apurado se todos os custos tivesse sido levados em consideração.

De certa forma, a empresa foi beneficiada com a superficialidade do levantamento fiscal, pois mesmo considerando apenas o custo das matérias primas, a DRM revelou uma diferença de R\$472.904,16, configurando a hipótese de omissão de receitas prevista no art. 92, §8º, inciso IV, da Lei nº 12.670/96.

Sobre a penalidade aplicada, discorda, em virtude de entender que não constarem nos autos, elementos que permitam concluir qual das duas hipóteses (venda de mercadoria sem nota fiscal ou venda de mercadoria com preço abaixo de custo), ocasionou a diferença verificada no levantamento fiscal. Fato que ponderou na aplicação da penalidade, levando em conta a regra contida no art. 112, IV, do CTN, que recomenda a utilização da penalidade mais branda quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação.

Em razão do exposto, sugere conhecer do recurso ordinário, para negar-lhe provimento e reformar a decisão condenatória de 1ª Instância, decidindo-se pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do A.I., em face do reenquadramento da penalidade aplicada pela fiscalização para a prevista no art. 123, I, "c", da Lei nº 12.670/96.

Às fls. 89 o douto Procurador do Estado adota o Parecer da Assessoria Processual Tributária.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário interposto por TOPPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. em face de CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA, através do qual a Recorrente se insurge contra decisão de procedência do Auto de Infração proferida em julgamento singular.

O lançamento tributário materializado no Auto de Infração se reporta à omissão de receitas, decorrente da venda de mercadorias tributadas sem nota fiscal, no período de



janeiro a dezembro de 2013, comprovadas através da técnica Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM.

No que toca às preliminares de nulidade arguidas pela recorrente, tem-se as seguintes conclusões a serem colocadas:

1. Quanto ao pedido de nulidade por vício formal da ação fiscal originária - afasta-se por unanimidade de votos, nos termos § 5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97, que estabeleceu que poderá ser reconstituído o crédito tributário pelo agente fiscal da ação originária que foi julgado nulo sem análise do mérito, por vício formal.
2. com relação a preliminar de nulidade do novo ato designatório visto que no curso da nova ação fiscal houve irregularidades quanto aos prazos processuais nos termos do §6º do art. 821 do Dec. nº 24.569/97 - Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que o prazo a que se refere o §6º do art. 821, do Dec. 24.569/97, diz respeito aos procedimentos fiscalizatórios em conjunto o parágrafo 1º do mesmo art. Que foi revogado pelo art. 6º inciso II do Dec. 26.523/2002.
3. Em relação a afirmativa do Recorrente, de que não foram disponibilizados todos os documentos, que serviram de base para a Autuação. Afastada por unanimidade de votos, haja vista, constar no Processo, o TERMO DE CONCLUSÃO DE FISCALIZAÇÃO, onde são disponibilizados todos os documentos, constando assinatura do representante da Empresa.
4. Que o Processo é NULO, por encontrar-se a Empresa sob consulta. Afastada por unanimidade, pois verifica-se que a matéria tratada no Processo de Consulta, não diz respeito a matéria objeto, razão pela qual não deve ser aplicada a regra prevista no artigo nº 829 do Decreto nº 24.569/97.
5. 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 Industrias, não porque não possam ser feitas, como como foram feitas. Afastada por unanimidade de votos, ao considerar-se que o método da DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS, não é o mais adequado para o setor industrial, entretanto, suas limitações só favorecem a Empresa Industrial fiscalizada.

Quanto ao mérito, inicialmente, observa-se que o Autuante bem demonstrou, através da DRM fundada nas informações presentes nos documentos fiscais e arquivos eletrônicos da Autuada que o contribuinte deixou de declarar receitas no valor de R\$472.904,16, tudo conforme prevê o art. 92, §8º, IV, da Lei nº 12.670/96:

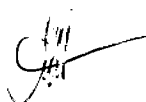
Art. 92. O **movimento real tributável**, realizado pelo estabelecimento em determinado período, poderá ser apurado através de levantamento fiscal e contábil, em que serão considerados o valor de entradas e saídas de mercadorias, o dos estoques inicial e final, as despesas, outros gastos, outras receitas 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. (grifos ausentes no original)



É a própria Lei que presume haver omissão de receita quando a DRM informa que a receita líquida foi inferior ao custo das mercadorias vendidas. Tal previsão legal é lógica e razoável, tendo em vista o fato das atividades empresariais não admitirem, regra geral, prejuízo operacional. Assim, quando caracterizada a ocorrência das condicionantes informadas na Lei, não pode a Autoridade Fiscal deixar de lançar o respectivo crédito tributário. Outrossim, ao menos em tese, é possível, no caso concreto, afastar a presunção legal.

No presente caso, como bem demonstra o Julgador Monocrático (fls. 58), a DRM foi realizada corretamente, seus cálculos estão perfeitos e os resultados apurados bem demonstram receita menor que os custos. Portanto, resta configurada a omissão de receitas.

Tendo a Autoridade Fiscal trazido aos autos as provas do ilícito tributário identificado na forma da Lei, cabe ao Autuado apresentar prova impeditiva, modificativa ou extintiva do direito da Administração Tributária lançar o crédito tributário. Entretanto, o Recorrente, em momento algum do presente processo, logrou apresentar tal prova.

Dessa forma, não pode prosperar a alegação do Autuado de que o Auto de Infração não pode prosperar por ser mera presunção e por ter sido encontrada a diferença de forma isolada.

Não o foi. Não há mera presunção. Há presunção legal. Não houve cálculo isolado. Houve um cálculo complexo o qual considera uma série de variáveis (fls. 58).

Ademais, os cálculos encontram-se claramente demonstrados nas planilhas de fls. 24/25, os dados utilizados estão apresentados nas planilhas de fls. 20/23 e a explicação de como se opera a DRM está nas informações complementares (fls. 4). Todos os documentos e informações necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa estão presentes nos autos à disposição da Autuada.


Quanto à qualificação da omissão de receita tributária caracterizada e detectada através da DRM, em conformidade com a previsão do art. 92, §8º IV, da Lei nº 12.670/96, como omissão de saída de mercadoria, não há o que contestar, pois tem-se nos autos os elementos para tal conclusão.

A falta de recolhimento se dá em três situações, sempre após a emissão formalmente regular do documento fiscal de saída:

- contribuinte declara os documentos fiscais e o imposto a pagar de maneira regular e não paga;
- declara os documentos fiscais e o imposto a pagar de maneira regular e paga a menor que o declarado ou
- simplesmente não declara os documentos fiscais e o imposto a pagar de maneira regular.

Em todas as situações de falta de recolhimento há a emissão dos documentos fiscais para acompanhar a mercadoria na sua circulação.

No caso do presente auto de infração, os documentos fiscais emitidos pela empresa já foram todos considerados no levantamento realizado pelas autoridades fiscais autuantes. Ainda assim, foi detectada a referida omissão de receitas.



Claro, portanto, que a omissão de receitas não decorre de falta de recolhimento, mas de conduta anterior (a falta de emissão de documentos fiscais de saída).

Caracterizar a omissão de receitas tributárias como subfaturamento (declaração no documento fiscal do valor da mercadoria ou operação inferior ao valor real) também não se coaduna com o presente caso, tendo em vista que para caracterizá-la é preciso identificar o recebimento pelo contribuinte de valor superior ao informado em um ou mais notas fiscais. Seria necessário ter acesso e analisar a contabilidade da empresa. Resta evidente que não foi essa a análise realizada pelas autuantes.

Venda abaixo do custo seria detectada através da comparação entre o custo médio e o valor de cada venda (seria o caso da presunção inserta no inciso V, do parágrafo oitavo, do artigo 92, da Lei nº 12.670/96). Nos presentes autos, têm-se nítido que não foi esse o método aplicado para identificar a omissão de receitas.

Assim, fica patente a omissão de saída de mercadorias que viola o disposto nos arts. 127, 169 e 174 do Decreto nº 24.569/97:

Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

[...]

§ 2º Os documentos fiscais de que trata este artigo serão emitidos:

[...]

VI - na forma do artigo 174 (inciso I a V).

Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:

I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;

Art. 174. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída da mercadoria ou bem;

Isto posto, voto no sentido de que seja o Recurso Ordinário conhecido, mas que lhe seja negado provimento, sendo confirmada a decisão condenatória proferida pela Instância monocrática, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, entretanto, em consonância com a manifestação do representante da Procuradoria Geral do Estado, externada em sessão.

Demonstrativo de Crédito Tributário:

Base de Cálculo	R\$ 472.904,16
ICMS (17%)	R\$ 80.393,71
Multa (30%)	R\$ 141.871,25
Total	R\$ 222.264,96

É COMO VOTO.



DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **TOPPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**


A 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, e no que toca às preliminares trazidos pela recorrente, decide: 1. Quanto ao pedido de nulidade por vício formal da ação fiscal originária - afasta-se por unanimidade de votos, nos termos § 5º do art. 819 do Dec. nº 24.569/97, que estabeleceu que poderá ser reconstituído o crédito tributário pelo agente fiscal da ação originária que foi julgado nulo sem análise do mérito, por vício formal. 2. com relação a preliminar de nulidade do novo ato designatório visto que no curso da nova ação fiscal houve irregularidades quanto aos prazos processuais nos termos do §6º do art. 821 do Dec. nº 24.569/97 - Foi afastada, por unanimidade de votos, considerando que o prazo a que se refere o §6º do art. 821, do Dec. 24.569/97, diz respeito aos procedimentos fiscalizatórios em conjunto o parágrafo 1º do mesmo art. Que foi revogado pelo art. 6º inciso II do Dec. 26.523/2002. 3. Em relação a afirmativa do Recorrente, de que não foram disponibilizados todos os documentos, que serviram de base para a Autuação. Afastada por unanimidade de votos, haja vista, constar no Processo, o TERMO DE CONCLUSÃO DE FISCALIZAÇÃO, onde são disponibilizados todos os documentos, constando assinatura do representante da Empresa. 4. Que o Processo é NULO, por encontrar-se a Empresa sob consulta. Afastada por unanimidade, pois verifica-se que a matéria tratada no Processo de Consulta, não diz respeito a matéria objeto, razão pela qual não deve ser aplicada a regra prevista no artigo nº 829 do Decreto nº 24.569/97. 5. 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 Industrias, não porque não possam ser feitas, como como foram feitas. Afastada por unanimidade de votos, ao considerar-se que o método da DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS, não é o mais adequado para o setor industrial, entretanto, suas limitações só favorecem a Empresa Industrial fiscalizada. NO MÉRITO, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Ordinário interposto, para confirmar a Decisão de

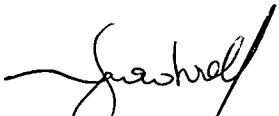


Procedência da Instância Singular, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com manifestação oral do Representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Renan Cavalcante Araújo e Ricardo Valente Filho, que entenderam que no caso específico, aplica-se a penalidade constante do artigo 123, inciso I, item "c", como posicionou-se a Assessoria Processual Tributária. Presente, para proceder sustentação oral das razões do recurso, o representante legal da recorrente Dr. Carlos Kleyton de Araújo Lima.

SALA DAS SESSÕES DA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 21 de AGOSTO de 2017.


Lúcia de Fátima Calou de Araújo
PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA


André Gustavo Carreiro Pereira
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente em 21/08/2017


Michel André Bezerra Lima Gradvohl
CONSELHEIRO


Ricardo Valente Filho
CONSELHEIRO


Ana Mônica Filgueiras Menescal
CONSELHEIRA


Osvaldo Alves Dantas
CONSELHEIRO


Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto
CONSELHEIRA


André Rodrigues Parente
CONSELHEIRO