SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 06/2020
64ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 23 DE SETEMBRO DE 2019
PROCESSO DE RECURSO Nº 1/5781/2017
AI Nº 1/2017.15725
RECORRENTE: JAGUARTEXTIL JAGUARUANA TÊXTIL LTDA.
CGF: 06.879.733-8
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: FERNANDO AUGUSTO DE MELO FALCÃO

EMENTA: ICMS. CONTRIBUINTE BENEFICIÁRIO DO CEDIN/FDI. OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTADAS. RECEITA LÍQUIDA INFERIOR AO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE). PRESUNÇÃO LEGAL. RECEITAS ORIUNDAS DE INCENTIVO FISCAL NÃO CONSIDERADAS NAS DRE's. NULIDADES AFASTADAS. PARCIAL PROCEDÊNCIA. **1.** Acusação de omissão de receitas tributadas identificadas nas DRE's de 2012 e 2013, onde o montante da receita líquida de cada exercício é inferior ao custo dos produtos. **2.** Infringência ao art. 92, §8º da Lei nº 12.670/96. **3.** As nulidades por alegação de que a metodologia utilizada é inapropriada para comprovar a infração denunciada, por insegurança jurídica e pelo caráter confiscatório da multa aplicada, foram afastadas. **4.** O contribuinte Recorrente possui a particularidade de ser beneficiário do CEDIN/FDI, e, o levantamento realizado não considerou suas receitas oriundas do citado incentivo fiscal na elaboração das DRE's. A inclusão dessa rubrica altera a realidade do levantamento, reduzindo o prejuízo do sujeito passivo. **5.** Como o crédito tributário foi

constituído por meio de uma presunção legal, e, não sendo possível identificar qual infração foi cometida (venda de mercadorias sem nota fiscal, subfaturamento ou venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição), deve-se considerar a penalidade menos gravosa, no caso, aquela inserta no art. 123, I, 'c' da Lei nº 12.670/96. **6.** Deve-se, ainda, considerar o adicionamento de 1% (um por cento), relativo ao valor devido em decorrência do diferimento do FDI. **7.** Decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, e contrária à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras Chaves: ICMS. CEDIN/FDI. Omissão de Receitas Tributadas. Receita Líquida Inferior ao Custo dos Produtos Vendidos. Demonstração do Resultado do Exercício - DRE. Metodologia Inapropriada. Insegurança Jurídica. Caráter Confiscatório da Multa. Presunção Legal. Venda Mercadorias sem Nota Fiscal. Subfaturamento. Venda Mercadorias com Preço Inferior ao Custo de Aquisição. Penalidade menos Gravosa. Parcial Procedência.

RELATÓRIO

A presente demanda administrativa em razão da lavratura de auto de infração acusando o contribuinte de omitir receitas tributadas, cuja identificação foi com base nas DRE's de 2012 e 2013, uma vez que as receitas líquidas de cada exercício foram inferiores aos custos dos produtos vendidos, totalizando uma diferença no valor de R$ 1.451.122,19 (um milhão quatrocentos e cinquenta e um mil cento e vinte e dois reais e dezenove centavos), o que resultou em uma lançamento de R$ 246.690,77 (duzentos e quarenta e seis mil seiscentos e noventa reais e setenta e sete centavos).

O titular da ação fiscal apontou como dispositivo violado o art. 92, §8º da Lei nº 12.670/96, e sugeriu a penalidade do art. 123, III, "b", item 1 da Lei nº 12.670/96, com redação da Le nº 16.258/2017.

Mandado de Ação Fiscal, Termo de Início, Termo de Conclusão, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e DIPJ dos exercícios envolvidos, se encontram acostados às fls. 07 a 132.

Na impugnação atravessada às fls. 141 a 153, a empresa apresentou os seguintes argumentos em sua defesa:

- Que há elementos que comprovam a ocorrência do fato gerador do ICMS, alegando que o art. 92, §8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, quando provas isoladas, trata-se de prova indiciária;

- Que a prova apresentada, de acordo com julgados do próprio CONAT Ceará, leva a duas conclusões: ou houve venda de mercadorias sem nota fiscal ou vendas abaixo do custo de aquisição, e que essa insegurança não é permitida para efetuar lançamento de ofício;

- Que é indevida a inversão do ônus da prova;

- Que a fiscalização utilizou os valores do lucro bruto para caracterizar a omissão de receitas, uma vez que foram valores negativos, ou seja, está sendo cobrado ICMS sobre o prejuízo contábil apurado da empresa;

- Que a empresa é beneficiária do FDI e SUDENE, benefício estadual e federal, respectivamente, portanto, subvenção para investimento, que deve ser lançado no Lucro Operacional e não na determinação da Receita Líquida;

- Que o Fisco não intimou a empresa para justificar a diferença encontrada;

- Que a multa aplicada viola o Princípio do Confisco.

Nos pedidos requereu a nulidade, e, caso não seja acatada, pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Na instância de piso o auto de infração teve julgamento nº 2067/18 pela procedência do auto de infração, eis que o método utilizado encontra amparo na legislação estadual. Nulidade afastada.

Inconformada com a decisão singular, a empresa ingressou com Recurso Ordinário às fls. 201 a 217, e refuta os argumentos da Julgadora Singular nos seguintes termos:

- Que o fato da regularidade formal do auto de infração não afasta automaticamente as nulidades;

- Apresenta novas Resoluções do CONAT sobre a matéria e requer a nulidade;

- Que o auto de infração foi com base em presunção, uma vez que o lançamento teve como supedâneo um conta aritmética;

- Que a Agente Fiscal deveria ter aprofundado o levantamento;

- Que não é admissível a inversão do ônus da prova, pois o lançamento do tributo depende da exata identificação do fato descrito na norma;

- Que refuta a argumentação da Julgadora que entendeu que o ônus da prova era da empresa, pois quem deixou e provar foi o Fisco e ressalta o art. 112, inciso II do Código Tributário Nacional;

- Que o fisco deveria comprovar se ocorreu uma venda abaixo do preço do custo ou uma venda sem nota fiscal;

Conclui sua peça recursal repetindo argumentos apresentados na impugnação quanto ao lançamento sobre o prejuízo contábil dos exercícios, bem como as Receitas de Benefícios Fiscais (FDI e SUDENE) e finda por alegar a ilegitimidade da multa de 30%.

Nos pedidos requereu a reforma da decisão singular, para a nulidade, ou, não sendo acatada a nulidade, a improcedência do Auto de Infração.

A Célula de Assessoria Processual Tributária em seu Parecer nº 119/2019 presente às fls. 220 a 224, adotado pelo representante da Douta Procuradoria

do Estado, se manifesta pelo conhecimento do Recurso Ordinário, e dar-lhe parcial provimento, para que seja aplicada a penalidade do art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96, uma vez que se trata de penalidade menos gravosa.

Eis o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência proferida em 1ª Instância. O Recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O auto de infração versa sobre omissão de receitas tributadas, tendo em vista a existência de prejuízo bruto nos exercícios de 2012 e 2013 (art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/96), detectado através da DRE – Demonstração de Resultado do Exercício.

Preliminarmente, cabe analisar as nulidades suscitadas:

I – A Recorrente suscitou preliminar de nulidade sob a alegativa de que a metodologia utilizada no levantamento fiscal é inapropriada para comprovar a infração denunciada. A Demonstração do Resultado do Exercício é uma fermenta contábil que possui como finalidade expor as receitas e despesas operacionais e não operacionais, apresentando o resultado de toda a atividade do período. Está prevista no art. 92, §8º, IV da Lei nº 12.670/96, sendo legítima para constatar a infração denunciada. Por tal motivo, afasto a nulidade suscitada.

II - Quanto a preliminar de nulidade suscitada por este Conselheiro Relator de insegurança jurídica, mantenho meu entendimento pois a infração de prejuízo bruto apurado na DRE pode ter origem diversa, venda de mercadorias sem nota fiscal ou venda de mercadorias com preço inferior ao custo de aquisição.

Contudo, quedo-me a votação em Sessão onde foi afastada por maioria de votos, tendo em vista que a autuação foi constituída por presunção legal e que caberia a Empresa apresentar provas em contrário.

III - Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada, também a afasto por tratar-se de matéria que não pode ser apreciada nesta seara, em razão da expressa disposição do art. 48, § 2º da Lei nº 15.614/2014, *in verbis*:

> **Art. 48.** O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art.121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva.
>
> **§ 2º** Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:
>
> **I** – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;
>
> **II** – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;
>
> **III** – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

No mérito, ficou comprovado pelo levantamento fiscal (Demonstração do Resultado do Exercício - DRE) que o contribuinte omitiu receitas tributadas onde foi detectado que o custo das mercadorias vendidas superou o valor das receitas líquidas de cada exercício, se enquadrando na presunção legal de omissão de receitas.

O objetivo da atividade comercial é a obtenção de lucro, ocorrendo prejuízo retrata uma situação anômala na atividade comercial.

Deve-se evidenciar que a doutrina e a jurisprudência reconhecem a legitimidade do uso das presunções legais no Direito Tributário para a identificação de obrigações tributárias, desde que seja respeitado o devido processo legal.

Contudo, entendo que, embora comprovado o ilícito, alguns ajustes devem ser realizados para se alcançar a verdade real dos fatos.

A Recorrente em questão é beneficiária de incentivo fiscal estadual (FDI). Trata-se de subvenção para investimento, e como tal não pode ser computada na determinação da Receita Líquida, mas sim na determinação do Lucro Operacional, conforme art. 392 do RIR:

> **Art. 392.** Serão computadas na determinação do lucro operacional:
> I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

Desta forma, deve-se subtrair da base de cálculo os valores que foram lançados na conta gráfica do contribuinte como outros créditos oriundos do FDI, em 2012 esse valor, sob a rubrica" Receitas Incentivos Fiscais" alcançou o montante de R$ 643.242,39 e em 2013 alcançou R$ 662.307,18. Tais valores, considerados na DRE, resulta na tabela abaixo:

	2012	2013
Receita Bruta	**11.321.609,70**	**10.710.789,05**
(-) Deduções de vendas		
ICMS s/ vendas	-1.405.898,92	-1.415.344,33
Receitas Incentivos Fiscais	**+643.242,39**	**+662.307,18**
ICMS s/ devolução	+455,45	+18.816,85
COFINS	-462.330,53	-484.400,58
PIS	-100.373,96	-105.165,92
ICMS substituto	-523,72	0,00
Devolução de vendas	-3.795,42	-156.807,10
(=) Receita Líquida	**9.992.381,99**	**9.230.195,15**
(-) Custo dos Produtos	9.938.606,19	9.429.543,63
(=) Lucro Bruto	**53.775,80**	**-199.348,48**

Assim considerado, **o período de 2012 não reproduz mais a infração apontada**, restando ainda, no exercício de 2013, **o valor de R$ 199.348,48 como base de cálculo da omissão de receita.**

Impende, ainda, trazer parte do parecer da Assessoria Processual Tributária importante para aplicação da penalidade ao caso:

> "Ressalte-se, por fim, que o prejuízo verificado na DRE pode ter origem na venda de mercadorias sem nota fiscal, no subfaturamento ou na venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição. Se não constar dos autos elementos que permitam identificar qual das infrações citadas foi cometida, como no caso em lide, deve-se considerar o ilícito fiscal cuja penalidade seja a menos gravosa, no caso, **a prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96,** aplicada às infrações decorrentes da falta de recolhimento do ICMS".

Finalmente, deve-se adicionar 1% (um por cento) à base de cálculo, relativo ao valor devido em decorrência do diferimento do FDI, previsto no Quinto Aditivo ao Termo de Acordo CEDIN nº 003/2006 (outubro/2011 a março/2012), no Sexto Aditivo (abril/2012 a setembro/2012), no Sétimo Aditivo (outubro/2012 a março/2013), Oitavo Aditivo (abril/2013 a setembro 2013) e Nono Aditivo (outubro 2013 a janeiro/2014). Assim, todo o período de 2012 e 2013 está alcançado pelo retorno 1% (um por cento) devendo-se aplicar ao presente processo pois originado de omissão de receitas e não, portanto, não recolhido na época oportuna.

A nova base de cálculo terá então a seguinte composição:

R$ 199.348,48 + R$ 1.993,48 (1%) = **R$ 201.341,96**

Desta forma, **voto** para que se conheça do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento para modificar a decisão proferida em 1ª Instância, e julgar pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, subtraindo da base de cálculo original os valores que foram lançados na conta gráfica do contribuinte como outros créditos oriundos do FDI, mais 1% (um por cento) relativo ao valor devido em decorrência do diferimento do FDI (Acordo CEDIN 003/2006 e Aditivos), e aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

RUBRICA	2012	2013
Base de Cálculo Original	589.466,59	861.655,60
Receitas Incentivos Fiscais	-643.242,39	-662.307,18
Sub-total	**53.775,80**	
1% Diferimento FDI	-	1.993,48
NOVA Base de Cálculo	-	**201.341,96**
ICMS (17%)	-	34.228,13
Multa[1]	-	34.228,13
TOTAL CRÉDITO TRIBUTÁRIO	-	**68.456,26**

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do Processo de Recurso nº 1/578/2017 - Auto de Infração: 1/2017.15725. Recorrente: **JAGUARTEXTIL JAGUARUANA TÊXTIL LTDA**. Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância.

DECISÃO: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do Recurso Ordinário e deliberar nos seguintes termos: **1. Quanto a preliminar de nulidade suscitada sob a alegação de que a metodologia utilizada é inapropriada para comprovar a infração denunciada** – afastada, por voto de desempate da Presidente, considerando que a metodologia empregada na fiscalização é prevista no art. 92, §8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, sendo legítima para constatar a infração denunciada. Vencidos os Conselheiros Fernando Augusto de Melo Falcão, Fredy José Gomes de Albuquerque e Francileite Cavalcante Furtado Remígio, que acataram a nulidade suscitada. **2. Quanto a preliminar de nulidade suscitada pelo Conselheiro Relator, sob a alegação de insegurança jurídica** – Foi afastada por maioria de votos, tendo em vista que o auto de infração em questão foi constituído por presunção legal e que caberia a autuada apresentar provas em contrário.

[1] Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

I - com relação ao recolhimento do ICMS:

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto.

Vencido o voto do Conselheiro Relator. **3. Quanto a alegação de caráter confiscatório da multa aplicada** – Foi rejeitada por unanimidade de votos, considerando o disposto no art. 48 da Lei nº 15.614/2014. **4. No mérito**, por maioria de votos, a 4ª Câmara resolve dar parcial provimento ao recurso interposto, para julgar **parcialmente procedente** a acusação fiscal, subtraindo da base de cálculo os valores que foram lançados na conta gráfica do contribuinte como outros créditos oriundos do FDI, mais 1% (um por cento), relativo ao valor devido em decorrência do diferimento do FDI, e aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96. Vencidos os Conselheiros José Augusto Teixeira e Michel André Bezerra Lima Gradvohl, que se manifestação pela parcial procedência, com a redução da base de cálculo na forma acima descrita, mas aplicando a penalidade prevista no art. 123, III, "b", da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, e contrária à manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado, que se posicionou pela procedência, confirmando o julgamento singular. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Marcelo Ribeiro Cavini.

SALA DE SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 27 de JANEIRO de 2020.

Lúcia de Fátima **Calou de** Araújo
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO

José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO

Fernando Augusto de Melo **Falcão**
CONSELHEIRO

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRO

Francileite Cavalcante Furtado Remígio
CONSELHEIRA

Michel André Bezerra Lima **Gradvohl**
CONSELHEIRO

Fredy José Gomes de **Albuquerque**
CONSELHEIRO