



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº. 067/2021

3ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 22 DE FEVEREIRO DE 2021 – 13:30h

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/2911/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201805073

RECORRENTE: SAFRA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA (VOTO DIVERGENTE): IVETE MAURÍCIO DE LIMA

EMENTA: Omissão de receitas de mercadorias não tributadas referente ao exercício 2014, constatada por meio de elaboração da Conta Mercadoria, consoante estabelece o art. 92, § 8º inciso IV da Lei nº 12.670/96. PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância. Infração aos artigos 169, I, 174, I e 177 do Decreto nº 24.569/97, com penalidade inserta no art. 123, III, "b", item 2, da Lei nº 12.670/96, com alteração da Lei nº 16.258/2017. Recurso Ordinário Conhecido por VOTO de DESEMPATE DA PRESIDÊNCIA, negando-lhe provimento para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, os termos do voto da Conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para lavrar a respectiva resolução, por ter proferido o primeiro voto vencedor, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Penalidade inserta no art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03, aplicado em conjunto com o art.126 da mesma Lei.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE RECEITA – CONTA MERCADORIA – SAÍDAS TRIBUTADAS – PENALIDADE VIGENTE – FATO GERADOR - PROCEDENTE

RELATÓRIO:

A narrativa padrão da infração denuncia que o sujeito passivo omitiu receitas referentes às mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária. O agente fiscal acrescenta ao relato padrão que a empresa omitiu saídas no exercício de 2014, conforme se evidencia no relatório de conclusão fiscal – Conta Mercadoria/Resultado Operacional em anexo.

Complementarmente, esclarece que consolidou as informações contidas nos relatórios SPED/EFD e da NF-e, especificamente os valores de entradas, saídas e estoques de 31/12/2014, bem como as operações de entradas não escrituradas no valor de R\$ 3.918.878,90 (Três milhões, novecentos e dezoito

mil, oitocentos e setenta e oito reais e noventa centavos), conforme planilha anexa.

A partir da elaboração da Conta Mercadoria, o agente fiscal constatou que o CMV – Custo das Mercadorias Vendidas formado pela equação Compras (C) - Estoque Final (EF) foi superior ao total das Saídas Declaradas, fato caracterizador de que a autuada deu saída de mercadorias sem a comprovação da devida documentação fiscal.

Salienta que em razão de ter o contribuinte iniciado suas atividades em 18/03/2014, não há estoque inicial informado.

Sobre o valor da omissão encontrada no total de R\$ 605.067,01 (Seiscentos e cinco mil, sessenta e sete reais e um centavos), conforme Conta Mercadoria (fls. 15), aplicou o percentual de 62%, que se refere a proporcionalidade das saídas não tributadas no exercício 2014, resultando assim na base de cálculo de R\$ 375.141,54 (Trezentos e setenta e cinco mil, cento e quarenta e um reais e cinquenta e quatro centavos), para fins de aplicação da MULTA de 10%, lançada no auto de infração no valor de R\$ 37.514,15 (Trinta e sete mil mil, quinhentos e quatorze reais e quinze centavos).

Indica que a metodologia aplicada se ampara no art. 92 da Lei nº 12.670/96, de forma que as divergências encontradas configuram infração aos artigos 620, 621 e 622, combinado com o art. 169 e outros do Decreto nº 24.569/97, sendo pertinente a aplicação da penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

O sujeito passivo impugna o feito fiscal, sintetizando os fatos, para em seguida apresentar os seguintes fundamentos (fls. 24/35):

1. NULIDADE por ausência de especificação da conduta ilícita, uma vez que não há definição de quais possíveis saídas foram efetivamente praticadas, impossibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa;
2. Nulidade pelo flagrante caráter discricionário, posto que a autoridade fiscal inobservou a aplicação da multa prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei n 12.670/96, violando o princípio da legalidade;
3. Subsidiariamente alega erro na definição do valor da operação que reflete no cálculo da penalidade, pois a proporcionalidade da operação não tributadas equivale a 38%, devendo a base de cálculo da autuação ser reduzida para R\$ 229.925,46, conseqüentemente, a multa deve equivale ao valor de R\$ 2.299,25 (1% - parágrafo único do art.126);

No julgamento em Primeira Instância (fls. 42/45), a tese de nulidade suscitada pela impugnante é afastada, face a clareza e precisão nos fatos que deram causa a autuação.

Ressalta a autoridade julgadora que a infração se baseia na presunção legal de que a diferença superior no Custo da Mercadoria Vendida – CMV em relação às saídas declaradas caracteriza omissão de receita decorrente de falta de emissão de documento fiscal, visto que a atividade da empresa é a venda de mercadoria.

Considera equivocado o argumento da impugnante, tendo em vista que a autoridade fiscal tipificou corretamente a conduta e a penalidade, não havendo afronta ao princípio da legalidade.

Ratifica a base de cálculo da autuação, sob a assertiva de que o percentual das saídas não tributadas foi calculado corretamente pela fiscalização (62%), uma vez que as saídas tributadas corresponde a 38%.

Deixa de acolher o pedido de redução da multa para o patamar de 1%, na forma prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, por ser incompatível com a infração decorrente de omissão de saídas, na qual não há como se falar em escrituração das operações.

Conclui que resta caracterizada a infração indicada, sendo cabível a aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, b, item 2, da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017, cuja multa equivale a 10% do valor da omissão de saídas.

No Recurso Ordinário interposto (fls. 51/59), a Recorrente alega que não há uma definição clara da penalidade, visto que a autoridade fiscal mencionou 02 (dois) dispositivos legais distintos da Lei nº 12.670/96 – art. 126 e art. 123, III, b, item 2, com redação da Lei nº 16.258/2017, fato que resulta em clara ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Diz que houve violação ao princípio constitucional do não-confisco, configurado na ilegal utilização do valor da operação como base de cálculo para definição da multa punitiva.

Também argumenta que foi violado o princípio da irretroatividade da lei tributária, uma vez que foi indicada a penalidade inserta no art. 123, III, b, item 2 da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, para fatos geradores ocorridos no exercício 2014.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 321/2020 (fls. 63/65), sugere que seja mantido o feito fiscal nos termos da decisão de Primeira Instância. Ao final, observa que, deve ser aplicada a penalidade vigente à época do fato gerador, qual seja, a inserta no art. 123, III, “b”, da Lei nº 12.670/96, conjuntamente com a atenuante do art. 126 da mesma Lei, por se tratar de operações sujeitas à substituição tributária.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

A presente demanda requer a análise das questões recursais postas pela Recorrente, relacionadas à autuação que versa sobre a denúncia de omissão de receitas, identificada na elaboração de Conta Mercadoria.

Inicialmente, a Recorrente suscita nulidade do ato administrativo, por falta de especificação do suposto ato cometido pela autuada. Nessa linha, reclama que teve ser direito de defesa cerceado, tendo em vista que a autoridade fiscal indicou 02 (duas) penalidades distintas, fato que traz dificuldade para compreender a acusação fiscal.

É bem verdade que, na peça basilar o agente fiscal indicou a penalidade descrita no art. 126 da Lei nº 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei nº 16.258/2017. Enquanto que na conclusão das Informações Complementares, transcreve o art. 123, III, b, item 2, com redação da Lei nº 16.258/2017.

Entretanto, mesmo que tenha se equivocado a autoridade fiscal na indicação da penalidade, tal circunstância não tem o condão de invalidar o feito fiscal, desde que a narração dos fatos e as provas que embasaram a autuação, possibilitem ao sujeito passivo a compreensão do ilícito fiscal, para o exercício pleno de defesa.

Na análise da peça acusatória, conclui-se que a mesma produz os regulares efeitos inerentes ao aspecto formal do ato administrativo, visto que observa os requisitos indispensáveis de constituição do crédito tributário e atende aos pressupostos de validade do lançamento de ofício, dispostos no art. 142 do CTN, *in verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Ademais, o relato da infração e o detalhamento nas Informações Complementares não deixam lacuna na compreensão do ilícito fiscal, que coadunam com as provas anexadas aos autos, de forma que, não há dificuldades em compreender que o agente fiscal apurou uma diferença a partir da análise da Conta Mercadorias, que gera a presunção de que receitas foram omitidas.

Calha salientar ainda que, também não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa, o simples fato de constar no relato básico que a infração cometida é a de “omissão de receitas” e em seguida, ter o autuante descrito que se trata de “omissão de saídas”, uma vez que, esta última representa uma consequência da primeira, não se configurando dubiedade ou mesmo dissonância dos fatos que inviabilizem o seu direito de defesa.

No tocante ao caráter confiscatório da multa e a sua abusividade, não teria um órgão de julgamento administrativo competência para negar a vigência da lei sob a alegativa de inconstitucionalidade, o que importaria em subtrair do Poder Judiciário o controle difuso de constitucionalidade.

Outrossim, a multa autônoma lançada pelo agente fiscal foi calculada sobre o total da diferença detectada no Levantamento da Conta Mercadorias, considerada a proporcionalidade das operações de saídas não tributadas, em observância ao que determina a legislação tributária, não se configurando nenhuma ilegalidade no critério de definição da base de cálculo e conseqüentemente, da multa, como afirma a Recorrente.

A Recorrente ainda em sede de preliminar, suscita a nulidade do lançamento fiscal, visto que se reporta ao exercício 2014, mas a autoridade fiscal indicou a penalidade prevista no art. 123, III, b, item 2 da Lei nº 12.670/96, com redação da Lei nº 16.258/2017, que na sua redação original não disciplinava sobre penalidade aplicada em operações sujeitas à substituição tributária, não podendo ser aplicável a retroatividade da Lei para prejudicar.

A questão da irretroatividade da Lei trazida pela Recorrente como preliminar se confunde com o mérito da autuação, visto que cabe ao julgador administrativo ou ao colegiado indicar a penalidade adequada ao fato, observando a legislação

vigente na ocorrência do fato gerador, e se for o caso, observar o princípio da retroatividade benigna, em consonância com o art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

Por oportuno, detendo-se ao mérito da autuação, a Recorrente não produziu nenhuma prova ou fundamento para desconfigurar a infração de omissão de receitas, que se ampara na elaboração da Conta Mercadoria (fls.15), cujo demonstrativo indica uma diferença no montante de R\$ 605.067,01 (Seiscentos e cinco mil, sessenta e sete reais e um centavos).

Calha esclarecer que, o agente fiscal para fins de aplicar a penalidade adequada à sistemática de tributação, identificou com base nas operações de saída escrituradas na EFD, que 38% desse total se referem a saída tributada, concluindo por óbvio, que a proporcionalidade das saídas não tributadas é de 62%.

Com efeito, no auto de infração em apreciação, a base de cálculo das operações não tributadas resultou no valor de R\$ 375.141,54, conseqüentemente, a multa lançada equivale a 10% desse valor, importando em R\$ 37.514,15 (Trinta e sete mil, quinhentos e quatorze reais e quinze centavos).

Pela análise da Conta Mercadoria, método contábil que tem por objetivo verificar o resultado obtido com base na movimentação com mercadorias, a fiscalização apura o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) no período fiscalizado, a fiscalização concluiu que, a diferença constatada é incompatível com o objetivo final de uma atividade mercantil, que é de obter lucro.

Sobre essa matéria, oportuno destacar que o Decreto nº 24.569/97 – Regulamento do ICMS – RICMS assim estabelece:

“Art.827. 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.”

Não se pode olvidar que, a omissão de receita pode ser originada de saída desacoberta de documento fiscal ou venda abaixo do custo, entretanto, esta última é considerada uma excepcionalidade, conforme disciplinado no § 8º do art.25 do RICMS, a seguir transcrito:

“Art.25. A base de cálculo do ICMS será:

(...)

§ 8º. A base de cálculo do imposto não será inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiro ou ao valor da operação anterior, bem como ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento, salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente do seu domicílio fiscal.

Pelo que se depreende do supracitado dispositivo legal, somente em casos relevantes e devidamente embasado, desde que tenha o aval da autoridade fazendária da jurisdição da empresa é que poderia se efetivar a realização de

venda e respectiva emissão de documento fiscal por valor abaixo do custo de aquisição, hipótese não configurada no processo em exame.

Diante dessa constatação, uma vez apurada a omissão de receitas, por presunção legal o fisco está autorizado a constituir o crédito tributário sobre a diferença através de um auto de infração e cobrar o imposto que o contribuinte tentou sonegar ou até mesmo aplicar somente a penalidade cabível, quando se tratar de operações isentas, não tributadas ou tributadas na sistemática de substituição tributária.

A omissão de receitas enquanto presunção legal transfere para o autuado o ônus da prova, ou seja, compete à parte contrária a prova dos fatos que possam elidir essa presunção, para que deixe de valer enquanto tal.

Apesar de ser o fisco aquele quem alega que o contribuinte omitiu receitas, cabe ao contribuinte provar que não o fez, sob pena de ter que pagar o tributo ou ser penalizado pelo descumprimento da obrigação acessória.

Por consectário lógico, cabe ao sujeito passivo comprovar que o aporte financeiro não provém de atividades de venda de mercadorias. Não tendo assim procedido, o Fisco pode se valer da presunção legal de que, as receitas omitidas são provenientes de saída de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal.

No caso em que se cuida, resta configurada infringência ao artigo 92, § 8º da Lei nº 12.670/96 e ao art. 127 do Decreto nº 24.569/97, sendo cabível a sanção prevista no artigo 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03, com redação vigente no exercício fiscalizado (2014), aplicado em conjunto com o art.126 da mesma Lei, por se tratar de operações sujeitas à substituição tributária, isentas ou com incidência, consoante informa o agente fiscal.

Assim sendo, a presente autuação não comporta a aplicação retroativa da Lei, como procedeu o agente fiscal e a julgadora de Primeira Instância, tendo em vista que a nova redação dada pela Lei nº 16.258/20017, não gera benefício algum ao sujeito passivo.

Insta destacar que nas infrações de omissão de receita com operações sujeitas à substituição tributária, à época do fato gerador já se aplicava a atenuante prevista no caput do art. 126 da Lei nº 12.670/96, cuja multa equivale a 10%, que em nada altera o valor do crédito tributário lançado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

MÊS/ANO	BASE DE CÁLCULO	MULTA
01 a 12/2014	R\$ 375.141,54	R\$ 37.514,15

Face ao exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA exarada em 1ª Instância, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o VOTO.

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE - SAFRA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA e RECORRIDO - CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Presentes à sessão, o Presidente Dr. José Augusto Teixeira, os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl, Dalcília Bruno Soares, Wemerson Robert Soares Sales, José Osmar Celestino Junior e Fernando Augusto de Melo Falcão. Também presente, o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara, Ana Paula Figueiredo Porto.

DECISÃO :

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do recurso ordinário, para deliberar sobre as seguintes questões: **1. Quanto a arguição de nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa por ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa.** Votaram favoravelmente à nulidade suscitada entendendo que a acusação fiscal não está clara, trazendo dubiedade no entendimento, os Conselheiros: Fernando Augusto de Melo Falcão, José Osmar Celestino Junior Wemerson Robert S. Sales. Contrários à nulidade os conselheiros: Ivete Maurício de Lima, Michel André B. Lima Gradwohl e Dalcília Bruno Soares. Verificado o empate na votação, o Sr. Presidente, em **VOTO de DESEMPATE**, manifesta-se contrário à nulidade arguida, entendendo que a acusação fiscal está bem descrita, não restando nenhuma dúvida quanto a acusação; **2. Quanto a arguição de nulidade em razão do caráter confiscatório da multa,** a Câmara decide, por unanimidade de votos, não acolher o argumento do recorrente, por entender que a aplicação se dá em conformidade com a legislação vigente e em consonância ao disposto no §2º do art. 48, da Lei nº15.614/2014 que veda ao julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade; **3. Quanto a arguição de nulidade em razão de violação ao princípio da irretroatividade da lei tributária,** a 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, afasta a preliminar de arguida por entender que a motivação trazida pela recorrente (irretroatividade) não traz prejuízo à recorrente. **No mérito,** votaram pela improcedência da acusação fiscal, entendendo não haver penalidade para esta infração e falta de correlação na legislação entre omissão de receita e omissão de saídas, tratando-se apenas de indícios, os Conselheiros: Fernando Augusto de Melo Falcão, Wemerson Robert Soares Sales e José Osmar Celestino Junior; Votaram pela procedência da acusação fiscal, os Conselheiros: Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl e Dalcília Bruno Soares. Verificado o empate na votação, o Sr. Presidente, em **VOTO de DESEMPATE** decide pela manutenção da decisão recorrida, pela **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, sendo a decisão: Resolvem os membros da 4ª Câmara de julgamento, por **VOTO de DESEMPATE DA PRESIDÊNCIA**, conhecer do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento para confirmar a decisão de **PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, nos termos do voto da Conselheira Ivete Maurício de Lima, designada para lavrar a respectiva

resolução, por ter proferido o primeiro voto vencedor, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, aos 14 de abril de 2021.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Assinado de forma digital por IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2021.05.14 11:03:08 -03'00'
Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.05.13 16:07:07 -03'00'
José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.05.31 10:04:51 -03'00'
Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO