



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

RESOLUÇÃO Nº: 007/2016

3ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 13.7.2016 – 13h 30min

PROCESSO Nº:1/2583/2013 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201310075-0

AUTUANTE: MARIA ELEINEIDE S. SOUSA E MONICA MARIA CASTELO

RECORRENTE: A. A. G. SANTOS

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCAO DE SOUZA

EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE RECEITA – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS (DRM) – TRIBUTAÇÃO NORMAL. O montante da Receita Líquida apresenta-se em valor inferior ao Custo da Mercadoria Vendida fato que representa omissão de receitas, por força do art. 92, § 8º, inciso IV, da Lei nº 12.670/96, e, por consequência, demonstra a falta de recolhimento do imposto em face de deixar de emitir documentos fiscais nas vendas, fato que caracteriza infração ao art. 123, III, 'b', da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. O contribuinte apresentou mais de um inventário no mesmo exercício com valores diferentes. Fiscalização optou por lançar na DRM o inventário constante da EFD. A DRM foi retificada: houve a substituição do valor do Inventário do exercício 2009 extraído da EFD pelo valor do Inventário do mesmo ano declarado na DIF, resultando, ainda, uma diferença, porém menor que a vista na planilha da fiscalização. Nulidades requeridas não configuradas nos autos e afastadas. Recurso Ordinário conhecido, e parcialmente provido, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, em razão da redução do crédito tributário, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO:

O auto de infração em lide tem o seguinte relato: "OMISSÃO DE RECEITA IDENTIFICADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FINANCEIRO/FISCAL/CONTÁBIL. ATRAVÉS DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE, VIA SPED E EFD, FIZEMOS O LEVANTAMENTO DOS DADOS CONSTANTES EM SEUS INVENTÁRIOS, COMPRAS, VENDAS E CONSTATAMOS QUE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE EMITIR DOCUMENTOS FISCAIS DE VENDAS DE MERCADORIAS O QUE RESULTOU NA OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS. "

Consta do auto de infração a indicação do dispositivo legal infringido: art. 92, § 8º, da Lei 12.670/96; a sugestão da penalidade aplicável ao caso: art. 123, III, 'b', da Lei

12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03; e os valores da base de cálculo, do principal e da multa: R\$3.732.488,00, R\$634.522,96, e R\$1.119.746,40, respectivamente.

Nas Informações Complementares (fls.03 a 05), as auditoras fiscais informam que a omissão de receitas denunciada é relativa as operações com mercadorias sujeitas à tributação normal. E, ainda, que o trabalho fiscal foi pautado nas informações prestadas no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e na EFD – Escrita Fiscal Digital.

Informam, também, que existem divergências entre a DIEF e a EFD no tocante aos valores das entradas e saídas de mercadorias. Em face desse fato, confrontaram as notas fiscais de entradas e saídas com os valores informados na EFD e constataram que estão de acordo com o que foi registrado nos livros de entradas e saídas, estes também enviados via EFD.

Com relação aos inventários 2008 e 2009, informam as agentes do fisco que o contribuinte apresentou estes documentos com valores divergentes. Em seguida, apresentam as justificativas quanto a opção pelos valores de inventários indicados na planilha de fiscalização.

Em relação ao inventário 2008 foi declarado na DIEF e EFD o valor de R\$3.463.000,00, que foi o utilizado na planilha de fiscalização. O contribuinte retificou a DIEF declarando o inventário 2008 para o valor de R\$3.843.888,00, mas este não foi aceito em razão da perda de espontaneidade, haja vista que essa providência ocorreu em 09.05.2013, portanto durante o curso da ação fiscal.

Relativamente ao inventário 2009 foi declarado na DIEF o valor de R\$3.463.000,00, e entregue em relatório impresso de Registro de Inventário consta como valor de inventário R\$4.340.550,03 e a EFD apresenta o valor de R\$1.100,00, sendo este último o utilizado na planilha de fiscalização. Para este procedimento, as autuantes justificam que utilizaram o valor apresentado na EFD para manter coerência, pois foi desta mesma base de dados que foram extraídos e utilizados na planilha de fiscalização os valores das entradas e saídas de mercadorias.

Compõem o processo o Mandando de Ação Fiscal nº 2013.02715 (fls.6), o Termo de Início de Fiscalização nº 2013.03721 (fls.07), o Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2013.17209 (fls.8), os diversos documentos produzidos como base da acusação fiscal (fls.9 a 137), o Aviso de Recebimento – AR pertinente ao Auto de Infração e Termo de Conclusão (fls.140).

Foi lavrado o Termo de Revelia às fls.141 pela Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos – CESEC. No entanto, é preciso esclarecer que o contribuinte havia ingressado com defesa no prazo legal, conforme protocolo de 17/7/2013 do CONAT (fls. 143), fato que descaracteriza a revelia declarada. Na defesa constam, em resumo, a alegação de existência de nulidade por impedimento de uma das agentes do fisco, em razão de estar em gozo de férias por ocasião da conclusão da ação fiscal e, segundo, que houve por parte das agentes fiscais inobservância dos princípios da razoabilidade, legalidade e da proporcionalidade em face do lançamento efetuado,

pois não consideraram que o inventário de 2009 por si demonstra tratar-se de uma informação errada, pois do contrário estaria a empresa em processo de descontinuidade, que não é o caso.

Distribuído o processo no âmbito da Primeira Instância, a julgadora singular afasta as preliminares de nulidade defendidas pela defesa e decide conforme emoldurado na ementa a seguir transcrita (fls.153 a 158):

“ICMS – OMISSÃO DE RECEITA – CONTA MERCADORIA. Demonstrado através de Levantamento da Conta Mercadoria que o montante da receita líquida foi inferior ao Custo da Mercadoria Vendida, caracterizando assim vendas sem documentos fiscais. Decisão arrimada nos artigos 25, § 8º, 169-I e 827, § 8º, IV do Dec. nº 24.569/97, com sanção fixada no art. 123 – III – b da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. Autuação PROCEDENTE. Defesa TEMPESTIVA.”

A respeito da decisão singular, cuja ementa foi transcrita acima, foi expedida a Comunicação que repousa às fls. 159, que foi recebida na empresa como prova o AR de fls.160.

Às fls.162 a 164, a empresa ingressa com Recurso Ordinário no qual alega, em grau de preliminar, a nulidade do feito fiscal pelas seguintes razões: primeiramente, por impedimento de uma das auditoras responsáveis pelo lançamento, em face de estar em gozo de férias; e, em segundo lugar, por existência de cerceamento do direito de defesa, por entender que não está clara e precisa a descrição do fato que motivou a autuação.

Por meio do Parecer nº 94/2016, fls.168 a 170, a Assessoria Tributária manifestou entendimento contrário a declaração das nulidades suscitadas pela recorrente e, no mérito, opinou pela aplicação, ao caso concreto, da penalidade prevista no art. 123, I 'd' da Lei nº 12.670/96, por ser a sanção própria às infrações decorrentes da falta de recolhimento do ICMS. E nessa linha de raciocínio sugeriu a PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração, no que teve o aval do representante da Procuradoria Geral do Estado, conforme despacho de fls. 171.

Por último, foi anexada às fls. 172 uma declaração emitida pela orientadora da Célula de Gestão de Pessoas - CECEP acerca do período de férias da servidora Mônica Maria Castelo, uma das auditoras responsáveis pelo lançamento ora em análise.

Este é o relatório.

VOTO DO RELATOR:

A ação fiscal em apreço resultou no auto de infração em lide que alberga a acusação de omissão de vendas de mercadorias sujeitas a tributação normal, no exercício 2009, conforme diferença apontada no Demonstrativo do Resultado com Mercadorias.

Inicialmente, quanto a preliminar de nulidade arguida pela recorrente sob o fundamento de que uma das auditoras estava em férias por ocasião do lançamento, é preciso alertar que, no caso em análise, em sendo duas autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento, o suposto impedimento de uma não impõe a nulidade nos termos em que foi requisitada, pois a outra autoridade responsável pela ação fiscal supre a legalidade exigida para o lançamento, conforme previsto no art. 53, § 4º do Decreto nº 25.468/99, *verbis*:

Art. 53 (omissis). (...) § 4º. A participação de autoridade incompetente ou impedida não dará causa à nulidade do ato por ela praticado, desde que dele participe uma autoridade com competência plena e no efetivo exercício de suas funções.

Deste modo, entendo desnecessária a análise da existência do impedimento de uma das agentes fiscais em face de praticar ato estando em gozo de férias, pois mesmo se estivesse nessa condição não era motivo para a nulidade do processo, conforme acima foi justificado.

Quanto a nulidade sob o fundamento de cerceamento do direito de defesa, torna-se evidente que não está configurada nos autos, pois a planilha Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, que é a base da acusação fiscal, teve os valores nela lançados contestados pela recorrente, o que demonstra que não houve dúvida alguma quanto ao fato que lhe era imputado.

No tocante ao mérito, importante ressaltar que foi questionado por ocasião da defesa o valor de R\$1.100,00 lançado na DRM, no campo estoque final - exercício 2009 -, extraído da EFD (fls.95). Como já dito anteriormente, as informações utilizadas para elaboração da DRM foram colhidas da EFD, isto porque os dados das operações de entradas e saídas estavam condizentes com os documentos fiscais de compra e de venda. Em razão desse fato, as auditoras fiscais justificam a utilização do valor do inventário declarado na EFD para manter a coerência de procedimento.

Quanto ao inventário do exercício de 2009, vale alertar que há três informações diferentes, quais sejam, na EFD R\$1.100,00 (fls.95), no Registro de Inventário (em papel) R\$4.340.550,03 (fls.98 a 108) e na DIF R\$3.463.000,00 (fls.133). A DIF foi enviada em 23/03/2010 e incorporada na mesma data.

Em relação ao inventário do exercício de 2008, importante destacar as informações a seguir, quais sejam, a EFD indica o valor de R\$3.463.000,00 (fls.96/97), no Registro de Inventário (em papel) R\$3.843.888,00 (fls. 109 a 119) e na DIF R\$3.463.000,00 (fls.131). Vale alertar que a DIF foi retificada no curso da ação fiscal e, nessa situação, agiram acertadamente por rejeitar o valor retificado.

Diante dos valores estampados acima, vê-se claramente que há divergências no trato de informações relativas aos inventários de 2008 e 2009 apresentadas quando comparados os valores declarados na EFD, DIF e REGISTRO DE INVENTÁRIO. Contudo, essa divergência apresenta-se de forma grosseira quanto ao inventário de 31/12/2009, pois o valor declarado na EFD é irrisório em face ao declarado na DIF e

no REGISTRO DE INVENTÁRIO, especialmente quando se está diante da realidade de uma empresa em plena atividade.

Neste contexto e considerando que a DIEF – inventário 2009 – no valor de R\$3.463.000,00 foi apresentada em 23/03/2010, portanto, dentro do prazo legal e não sofreu nenhuma retificação, creio ser razoável utilizar esse valor para refazer a planilha DRM elaborada pelas agentes fiscais.

A partir dessa conclusão, interessante é mostrar a nova DRM a partir da alteração do valor do inventário 2009, comparando-a com a elaborada pelas auditoras fiscais às fls. 124 dos autos. Vejamos:

DÉBITOS

PLANILHA ORIGINAL FLS. 124		SEM ALTERAÇÃO
CONTAS	TRIBUTADAS	TRIBUTADAS
(+) ESTOQUE INICIAL	3.463.000,00	3.463.000,00
(+) COMPRAS	533.372,90	533.372,90
(-) ICMS SOBRE AS COMPRAS	(42.651,62)	(42.651,62)
(+) TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS	5,00	5,00
SUB-TOTAIS	3.953.726,28	3.953.726,28
(+) LUCRO BRUTO	-	-
TOTAIS	3.953.726,28	3.953.726,28

CRÉDITOS

PLANILHA ORIGINAL FLS. 124		COM ALTERAÇÃO
CONTAS	TRIBUTADAS	TRIBUTADAS
(+) ESTOQUE FINAL	1.100,00	3.463.000,00
(+) VENDAS	265.102,69	265.102,69
(-) ICMS SOBRE AS VENDAS	(44.964,41)	(44.964,41)
(+) TRANSFERÊNCIAS EXPEDIDAS	-	-
SUB-TOTAIS	221.238,28	3.683.138,20
(+) DIFERENÇA	3.732.488,00	270.588,00
TOTAIS	3.953.726,28	3.953.726,28

Como se observa na planilha acima, a retificação do valor do inventário reduziu a diferença apontada pelas auditoras fiscais, passando de R\$3.732.488,00 para R\$270.588,00, o que demonstra a existência de irregularidade na atividade da empresa.

Ora, considerando que o objetivo da atividade comercial é a obtenção de lucro para a continuidade da empresa, então a lógica é que a venda seja efetuada em patamar

superior ao custo de aquisição da mercadoria. Neste sentido é a inteligência do art. 25, § 8º, do Decreto nº 24.569/97 que assim expressa:

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.

Dentro desse contexto, o art. 92, § 8º, inciso IV, da Lei nº 12.670/96 caracteriza como omissão de receitas o fato de o montante da receita líquida for inferior ao custo das mercadorias vendidas, senão vejamos:

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.

No caso em análise, mesmo depois de retificada a DRM, considerando-se como valor do inventário 2009 a cifra de R\$3.463.000,00, conforme figura na DIF (fls.133), o resultado da venda de mercadorias apresenta-se ainda negativo, uma vez que o custo das mercadorias vendidas ultrapassa o valor das receitas líquidas com vendas. Tal premissa é alicerce para o lançamento ora em análise com base na presunção de que a omissão de receitas apresentada decorre, como afirmam as autuantes, da venda de mercadorias sem notas fiscais. Desse modo, há de se rejeitar a sugestão apresentada no parecer da Assessoria Tributária de aplicar ao caso a sanção do art. 123, I, 'd' da Lei nº 12.670/96.

Isto posto, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe parcial provimento, para reformar em parte a decisão condenatória de 1ª Instância, em desacordo com o parecer da Assessoria Tributária no tocante a penalidade sugerida, mas conforme manifestação, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PENALIDADE APLICÁVEL

Diante da infração devidamente configurada nos autos, cabível a penalidade embutida no art. 123, inciso III, alínea "b", da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418, de 30/12/03.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Base de cálculo: R\$270.588,00

ICMS: R\$45.999,96

MULTA: R\$81.176,40

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE** A. A. G. SANTOS e **RECORRIDO** a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA.

Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto e, após afastar as preliminares de nulidade nele suscitadas, **no mérito**, também por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso interposto, para modificar em parte a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, em razão da redução do crédito tributário, considerando como valor do estoque final do exercício do ano de 2009, aquele que fora originalmente declarado na DIEF do contribuinte autuado, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 16 de AUGOSTO de 2016.



Abílio Francisco de Lima
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA



José Wlame Falcão de Souza
CONSELHEIRO RELATOR



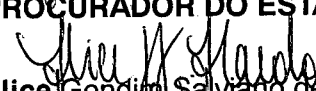
José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO



Lúcio Flavio Alves
CONSELHEIRO



Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO



Alice Gondim Salviano de Macedo
CONSELHEIRA



Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO



Rodrigo Fortela Oliveira
CONSELHEIRO