



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 122/2018

24ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 24/05/2018

PROCESSO Nº 1/3767/2014

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201412663

RECORRENTE: BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA

RECORRIDO: CELULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CGF: 06.215.798-1

CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE RECEITAS – DRM – PARCIAL PROCEDÊNCIA 1 – Omissão de saídas para o período 2012, detectada através da Demonstração do Resultado com Mercadorias. **2 –** Apontada infringência ao art. 18 da Lei nº. 12.670/96 c/c inciso I do art. 169 do Decreto 24.569/97, foi-lhe imposta penalidade preceituada no caput art. 126 da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. **3 –** Afastada a preliminar de nulidade por se considerar válido o método DRM baseado em elementos do próprio contribuinte, com fundamento no art. 92, §8º, IV da Lei nº. 12.670/96. **4 –** Indeferimento dos argumentos de defesa de mérito por restarem ausentes elementos probatórios aptos a afastar a infração preceituada. **5 –** Reenquadramento da multa para a prevista no art. 126, parágrafo único da Lei nº. 12.670/96, com base no artigo 112 do CTN uma vez que a omissão de receitas apontada no levantamento também poderia decorrer da venda de mercadorias com preço abaixo do custo de aquisição, hipótese em que a identificação da infração pressupõe a escrituração dos documentos e considerando tratem-se de operações sujeitas à sistemática de substituição tributária do ICMS. **6 –** Recurso Ordinário conhecido em parte, exceto pela alegação quanto ao caráter confiscatório da multa, e, na parte em que conhecido, parcialmente provido. **7 –** Decisão à unanimidade de votos, em conformidade com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo ilustre representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS – DRM – PARCIAL PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – REENQUADRAMENTO DA MULTA PARA A PREVISTA NO ART. 126, PARÁGRAFO ÚNICO DA LEI Nº. 12.670/96, COM BASE NO ARTIGO 112 DO CTN.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

*“As infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo o imposto já tenha sido recolhido.
No confronto entre as mercadorias disponíveis para venda com as saídas do período (estoques incluídos), no exercício de 2012, constatamos omissão de receitas no montante de R\$ 577.621,05, contrariando legislação [...]”.*

Apontada infringência ao art. 18 da Lei nº. 12.670/96 c/c inciso I do art. 169 do Decreto 24.569/97, foi-lhe imposta penalidade preceituada no art. 126 da Lei nº. 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03:

Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)

Base de Cálculo	577.621,05
ICMS	-
Multa	57.762,10
TOTAL	57.762,10

Segundo consta das informações complementares, do confronto entre as mercadorias disponíveis para venda (estoques inicial e aquisições para comercialização) e as saídas efetivadas bem como o estoque final, para o período de 2012, a fiscalização teria constatado que ocorrera saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e/ou isentas, sem emissão de documentos fiscais, através de levantamento “DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DE MERCADORIAS”, o que caracterizaria omissão de saídas, com fundamento no art. 92, §8º da Lei nº. 12.670/96.

Anexo à exordial do auto de infração, seguem Mandado de Ação Fiscal nº. 2014.14105, Termo de Início de Fiscalização nº. 2014.14838, Termo de Intimação nº. 2014.16997, Termo de Conclusão nº. 2014.25790, ‘planilha de fiscalização do ICMS com a utilização do método da análise econômico-financeira’, informações extraídas do SPED: inventário em 31/12/2011 e consulta de movimento totalizado por CFOP do ano de 2012.

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa, alegando a insubsistência da acusação fiscal pelos seguintes fundamentos:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

- a) preliminar de nulidade quanto à ambiguidade do período autuado, vez que ora a acusação fiscal se refere ao período de 2012, ora ao período de 2013;
- b) preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, no que diz respeito ao método utilizado, vez que o auto de infração não contemplou o levantamento quantitativo de estoque, com descrição das mercadorias e suas quantidades, mas sim uma análise econômico-financeira;
- c) improcedência pelas seguintes inconsistências do auto de infração: c.1) para a caracterização de omissão de saídas, seria necessário o levantamento quantitativo de estoque, conclusão que não poderia decorrer através do levantamento econômico-financeiro, cujo resultado permitido, quando muito, seria a existência de prejuízo na operação (venda inferior ao custo); c.2) o autuante teria deixado de considerar que o período autuado corresponde ao de encerramento das atividades da impugnante, com a realização de promoções e venda de mercadorias com prejuízo; c.3) o autuante teria deixado de considerar as perdas e quebras decorrentes do processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição vinculadas a atividade da impugnante, ocasião em que acosta Relatório da ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados, que aponta índice de perdas do setor; c.4) aplicação de multa em decorrência de presunção afronta os princípios da legalidade e tipicidade tributária;
- d) exorbitância da multa aplicada, que deve obedecer aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco;
- e) aplicação do benefício da dúvida previsto no art. 112 do CTN, acerca da interpretação da norma jurídica mais favorável ao contribuinte.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, conforme ementa a seguir:

EMENTA: ICMS – OMISSÃO DE SAÍDA-VENDA DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL – DETECTADA POR MEIO DE DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS – DRM. Decisão amparada nos dispositivos: art. 169, I, 174, I e 177 do Decreto n.24.569/97. Penalidade aplicada no auto de infração: art.126, da Lei n.12.670/96, alterada pela lei n.16258/17. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PROCEDENTE. COM DEFESA.

Inconformada, a empresa autuada apresentou Recurso Ordinário, reforçando a preliminar de nulidade quanto à inconsistência do método utilizado para se concluir pela omissão de saídas, haja



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

vista que o auto de infração não contemplou o levantamento quantitativo de estoque, com descrição das mercadorias e suas quantidades, mas sim uma análise econômico-financeira, cuja conclusão não seria suficiente para comprovar a infração apontada. Na oportunidade, reiterou os argumentos quanto à improcedência da autuação a partir das 4 (quatro) inconsistências apresentadas, bem como pugnou pelo afastamento da penalidade nos mesmos termos da impugnação ora relatada.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela manutenção da decisão recorrida, isto é, pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É o relatório.

02 – VOTO DA RELATORA

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço em parte, exceto pela alegação de confiscatoriedade da multa, por não se incluir na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, na forma do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014.

O auto de infração versa sobre a infração por omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS, detectada através do demonstrativo do resultado com mercadorias, referente ao período de 2012, com imposição de multa de 10% sobre o valor da diferença identificada na planilha acostada pela fiscalização às fls. 14.

A Recorrente inicialmente alega em seu recurso preliminar de nulidade, onde questiona a insuficiência do método econômico-financeiro para se chegar à conclusão de omissão de saídas, considerando que o resultado lógico da planilha fiscal seria o ocorrência de prejuízo na operação, e não venda sem nota.

Ocorre que o art. 92, §8º, da Lei nº. 12.670/96 respalda o procedimento adotado pela fiscalização, ao estabelecer as hipóteses legais de presunção de omissão de receitas, dentre elas o previsto no inciso IV, resultante do cotejo das receitas e custos dos produtos vendidos, senão veja-se:

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,



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

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;

Assim é que o levantamento baseado na DRM – Demonstração do Resultado com Mercadorias, utilizado pela fiscalização, é um método válido, porque respaldado em dispositivo de lei vigente.

Tal presunção, ressalte-se, não é absoluta, mas passível de ser afastada por meio de elementos que contraditem tal fato. Contudo, entendo que a Recorrente não logrou êxito em desfazer as conclusões da DRM. A fiscalização cuidou de instruir o processo com os arquivos extraídos do SPED da própria autuada, relativos ao inventário inicial do exercício de 2012 (fls. 15), bem como a consulta de movimento totalizado por CFOP do período (fls. 16 e 17), informações essas transportadas para o levantamento fiscal.

E para que não restassem dúvidas, por ocasião da vista solicitada pelo Conselheiro Rodrigo Portela Oliveira, acostamos às fls. 214 informação do inventário da Recorrente declarado no SPED em 31/12/2012, ocasião em que foi possível confirmar a informação apontada pela fiscalização de que, ao final do ano, a Recorrente declarou estoques “zerados” para o período.

A Recorrente, por outro lado, alega que o estabelecimento fiscalizado estava em fase de encerramento de atividades, situação de que daria ensejo à realização de promoções e venda de mercadorias com prejuízo. Porém, muito embora fosse possível confirmar que em 2013 o estabelecimento estava de fato baixado (fls. 215 e 216), não trouxe a Recorrente em sua defesa qualquer documento fiscal ou contábil que pudesse dar suporte a suas alegações.

Quanto ao índice de perdas apresentado em Relatório da ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados, vale destacar que tal documento não foi elaborado de forma específica para o caso do processo em comento, e que, de todo modo, as perdas da atividade devem ser contabilizadas e os estoques ajustados, situação também não demonstrada pela Recorrente.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Assim é que o resultado da planilha fiscal deve ser mantido, por encontrar suporte nas informações prestadas pela própria Recorrente, a qual, por sua vez, não trouxe novos elementos fiscais ou contábeis que pudessem infirmar tal resultado.

Em contrapartida, mesmo válida a presunção adotada pelo Agente Fiscal, a Câmara tem se inclinado a adotar, em matéria de penalidades, posicionamento que mais beneficie o contribuinte, nos termos do art. 112, inciso II do CTN, sobretudo porque as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS (comércio varejista – supermercados).

Dessa forma, se o resultado negativo na conta mercadoria pode ser decorrente tanto da venda de mercadorias sem nota fiscal, quanto da venda inferior ao custo de aquisição, entendendo acertado o posicionamento manifestado pela Assessoria Processual-Tributária, no tocante à revisão da penalidade imposta para o caso concreto, o qual transcrevo a seguir como razões desse voto:

“No caso em tela, por se tratar de operações com mercadorias cujo ICMS já foi pago por substituição tributária, a penalidade cabível no presente caso será a prevista no art. 126, caput, da Lei nº. 12.670/96 ou a prevista no parágrafo único do referido diploma legal.

Portanto, se a diferença na DRM for decorrente da venda de mercadorias sem nota fiscal caberá a sanção prevista no caput do aludido dispositivo sancionatório. No entanto, se a origem da infração for da venda com preço inferior ao custo de aquisição, cabível a penalidade inserta no seu parágrafo único, caso as operações estejam regularmente escrituradas em seus livros fiscais.

Como não constam dos autos elementos que permitam concluir qual das duas infrações ocasionou a diferença negativa na DRM e considerando que as informações que subsidiaram a feitura do levantamento fiscal foram extraídas da escrituração fiscal digital, entendo que deve ser aplicada a penalidade mais branda em atenção ao benefício da dúvida inserto no art. 112, II do CTN, no caso, a prevista no art. 126, parágrafo único, da Lei nº. 12.670/96.

Assim, considerando que as informações que subsidiaram a feitura do levantamento fiscal foram extraídas da escrituração fiscal digital, somos pelo reenquadramento da multa para a prevista no art. 126, parágrafo único da Lei nº. 12.670/96.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Ex positis, voto para que se conheça do presente Recurso Ordinário, para dar-lhe parcial provimento, no sentido de reformar em parte a decisão proferida em 1ª instância, para julgar pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal.

É como VOTO.

03 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)

Base de Cálculo	577.621,05
ICMS	-
Multa	5.776,21
TOTAL	5.776,21

04 – DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/3767/2014 – Auto de Infração: 1/201412663. Recorrente: **BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.** Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

Decisão: *“Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e tomar as seguintes deliberações: I - Quanto à alegação de nulidade do auto de infração por impropriedade do método de fiscalização empregado, visto que juntamente com a DRM haveria a necessidade de exame dos documentos fiscais da empresa, resolvem, por unanimidade votos afasta-la em vista do que dispõe o artigo 92, §8º, IV, da Lei nº 12.670/96, bem como da documentação probatória da infração, carreada aos autos pela autoridade coatora; II - No mérito, resolvem, por unanimidade de votos, dar provimento em parte ao Recurso Ordinário, e modificar a decisão recorrida para **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, reenquadrando a penalidade para a prevista no parágrafo único do artigo 126, da Lei nº 15.614/2014, uma vez que a omissão de receitas apontada no levantamento também poderia decorrer da venda de mercadorias com preço abaixo do custo de aquisição, hipótese em que a identificação da infração pressupõe a escrituração dos documentos. Decisão baseada no artigo 112 do CTN, nos termos do voto da Conselheira Relatora, de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo*




SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para acompanhar o julgamento deste processo, o representante legal da recorrente, Dr. Felipe Lourenço Mello Silva."


SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,
em Fortaleza/CE, 12 de julho de 2018.


Abílio Francisco de Lima

PRESIDENTE


José Wilame Falcão de Souza

CONSELHEIRO


Lúcio Flávio Alves

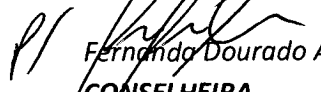
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira

CONSELHEIRO


Rafael Vessa Costa Barboza

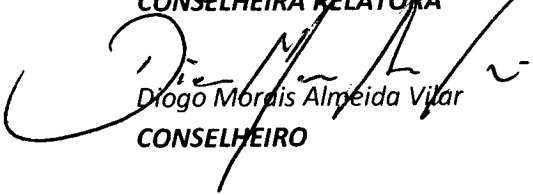
PROCURADOR DO ESTADO


Fernanda Dourado Aragão Sá Araújo

CONSELHEIRA


Alice Gondim Salviano de Macedo

CONSELHEIRA RELATORA


Diogo Morais Almeida Vilar

CONSELHEIRO