

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

RESOLUÇÃO n.º 226/2022

42ª (QUADRAGÉSIMA SEGUNDA) SESSÃO ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO,
REALIZADA EM 28/10/2022

PROCESSO N.º 1/323/2020

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201918269-5

RECORRENTE: LOJAS AMERICANAS

CGF 06.988.502-8

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRA RELATORA: DALCÍLIA BRUNO SOARES

EMENTA: **OMISSÃO DE RECEITAS (Exercício 2014)**. Diferença a maior entre o preço médio ponderado das mercadorias adquiridas e os seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário, previsto no art. 92, § 8º, V da Lei n.º 12.670/1996. Preliminar de nulidade suscitada, por cerceamento ao direito de defesa decorrente de não apresentação da memória de cálculo da omissão de receita, crédito tributário apurado com uso de média aritmética dos valores das entradas quando a legislação estabelece o uso da média ponderada, inexistência de justificativa e de identificação das notas fiscais utilizadas no cálculo, procedimento que gerou dúvidas sobre a liquidez do montante do crédito tributário efetivamente devido. **Recurso Ordinário conhecido e provido**, no sentido de reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância para declarar a **NULIDADE do lançamento**, por maioria de votos. Decisão em acordo com a manifestação oral do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. **Fundamentação legal:** art. 828 do Decreto n.º 25.469/1997 c/c art. 41, § 2 do Decreto n.º 32.885/2018, art. 55 § 3º do Decreto n.º 32.885/18 e art. 83 caput da Lei n.º 15.614/2014.

PALAVRAS-CHAVES: OMISSÃO DE RECEITAS. PREÇO, MÉDIO PONDERADO. **NULIDADE.**

RELATÓRIO:

O auto de infração relata que o sujeito passivo deixou de “emitir documento fiscal, em operação tributada. Após Levantamento Quantitativo de Estoques, ficou evidenciada uma omissão de receitas decorrente de uma diferença a mais entre o preço médio ponderado de aquisição de algumas mercadorias e seus respectivos valores lançados no inventário final de 2014. Detalhes na informação complementar.”

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Na Informação Complementar cita que houve omissão de receitas no montante de R\$ 212.841,75 decorrente de uma diferença a maior entre o preço médio ponderado de algumas mercadorias adquiridas pelo contribuinte e seus respectivos valores unitários registrados no inventário de mercadorias do exercício de 2014.

As divergências foram apuradas com a utilização do programa Microsoft Access e as informações contidas na Planilha de Subavaliação de Inventário, em anexo. A base de dados foi obtida junto ao Laboratório Fiscal da Sefaz, com uso de informações prestadas pelo contribuinte em sua EFD. Afirma ter separado saídas de mercadorias tributadas daquelas não tributadas por meio de consulta das NCM declaradas na EFD do contribuinte (Tabelas EFD_PRODUTO e NFE_ITEM_EMITIDA).

Foram citados como artigos infringidos: art. 827, § 8º inc. V, do Dec. nº 24.569/97 com aplicação da penalidade prevista no art. 123, III, "b item I", da Lei nº. 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017. Consta nos autos CD-Rom com planilhas fiscais.

O sujeito passivo apresentou defesa na qual questionou o levantamento fiscal.

A 1ª Instância julgou **PROCEDENTE** o lançamento. Afastou a nulidade arguida pela parte. No mérito, considerou a metodologia aritmética adequada, pois não havia peso a ser atribuído às mercadorias, o que tornaria o resultado igual ao uso da média ponderada. Fundamentou a decisão no art. 139 do Decreto nº 24.569/97 e penalidade do art. 123, III, "s" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

A empresa autuada interpôs **Recurso Ordinário** com os seguintes argumentos:

PRELIMINARES:

- DECADÊNCIA (2014) dos fatos geradores anteriores a novembro de 2014, pois a ciência do auto de infração ocorreu em 12/11/2019.
- **NULIDADE do auto de infração por cerceamento à ampla defesa e ao contraditório**, impossibilidade de a Recorrente identificar com clareza contra qual imputação, quantitativa e qualitativamente, deve se defender, o que macula a autuação, gerando nulidade insanável;
- O fisco autuou com base legal no art. 92, § 8º, inc. V, da Lei nº 12.670/96, indicando como método a diferença a maior entre o "preço médio ponderado" das mercadorias adquiridas e os seus respectivos valores unitários registrados no livro de inventário, porém, a fiscalização não indicou como chegou a esse

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

preço e, nem qualquer dispositivo na legislação cearense quais as limitações existentes para se chegar ao preço médio ponderado;

- Discorda da decisão singular que manteve a autuação sustentando que "a média aritmética ponderada é similar à média aritmética, com o argumento de que não haveria "pesos" diferentes a serem considerados nos produtos auditados, afirma existirem diferenças entre Média Aritmética e Média Ponderada;
- Que houve erro de critério para apuração do preço médio, pois na contabilização do estoque o valor dos tributos recuperáveis não é incluso no custo das mercadorias (valor contábil do estoque), enquanto, a fiscalização calculou a média aritmética com uso do preço da aquisição de mercadoria para revenda, que inclui ICMS destacado, PIS e a COFINS (impostos a recuperar), que devem ser excluídos do custo contábil de aquisição, fato que gerou a diferença autuada;

A Assessoria Processual Tributária manifestou-se no sentido de conhecer o recurso ordinário, negar-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão singular de PROCEDÊNCIA do auto de infração.

Em síntese é o relatório.

VOTO DA RELATORA:

O relato do auto de infração consta que o sujeito passivo deixou de "emitir documento fiscal, em operação tributada, após Levantamento Quantitativo de Estoque, porém, nesta autuação o levantamento foi realizado com base na diferença a maior entre o preço médio ponderado de aquisição de algumas mercadorias e seus respectivos valores lançados no inventário final de 2014, fato que caracterizaria omissão de receitas por presunção legal, com fundamento no art. 92, § 8º, V da Lei nº 12.670/1996:

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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

levantamento unitário com identificação das mercadorias e outros elementos informativos.

§ 8º Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:

V - diferença a maior entre o **preço médio ponderado das mercadorias** adquiridas ou produzidas e os seus respectivos valores unitários registrados no livro de Inventário.

Em análise preliminar, a recorrente requer nulidade por preterição do direito de defesa por não ser possível identificar com clareza contra qual imputação deveria se defender, em termos quantitativos e qualitativos, pois a fiscalização não indicou como chegou ao "preço médio ponderado" das mercadorias adquiridas e, nem se utilizou o preço de aquisição com os impostos recuperáveis inclusos quando confrontou com valor de custo do inventário, previsto no art. 275, § 2º, V, do Decreto nº 24.569/1997.

A julgadora singular afastou a nulidade arguida pela parte, considerou o uso de preço calculado pela média aritmética adequado, pois não havia peso a ser atribuído às mercadorias, o que tornaria o resultado igual a média ponderada. Entretanto, não há elementos nos autos que suportem tal afirmação, não há memória de cálculo indicando uma única entrada dos produtos listados, nem listagem identificando as notas fiscais cujos preços foram utilizados no cálculo.

Cumprido observar que o preço médio ponderado é calculado com base na quantidade multiplicada pelo respectivo preço unitário do item, expresso em cada nota fiscal de aquisição, logo, na hipótese de existirem várias notas fiscais de entrada com preços diversos para um mesmo produto, tal fato repercutiria sobre o preço médio ponderado.

A planilha fiscal mostra uma diferença de omissão de receitas apurada pela média aritmética, na qual o preço do item foi dividido pela quantidade informada na EFD, repetindo mesma fórmula no cálculo dos valores inventariados, porém não identificou quais notas fiscais originaram os preços descritos, nem as respectivas quantidades e valores de aquisição.

A falta de identificação dos documentos fiscais que originaram os preços médios, utilizados pela fiscalização, inviabiliza a análise de questões relevantes sobre o crédito tributário lançado, tais como a inclusão ou não de impostos recuperáveis no cálculo do preço médio ponderado, se os quantitativos e preços utilizados correspondem a uma única entrada ou várias, hipótese que repercutiria no cálculo do preço médio "ponderado", diferenciando-o da média aritmética, bem como não permite identificar quais CFOP's foram considerados.

Entendo que a ausência de identificação das notas fiscais e da memória de cálculo da omissão de receita que originaram os preços descritos na planilha fiscal, assim como a ausência de justificativa para a utilização de média aritmética dos valores das entradas quando

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

a legislação estabelece o uso da média ponderada são fatos que geram prejuízos a defesa e a análise do mérito, pois causam dúvidas sobre a liquidez do montante do crédito tributário efetivamente devido e, conseqüentemente sobre a ocorrência da infração.

De acordo com o Decreto n° 32.885/2018, todos os fatos e circunstâncias que motivaram a autuação devem ser anexadas aos autos de modo a provar a infração e possibilitar o julgamento do mérito, bem como o exercício do contraditório e da ampla:

Art. 41. O auto de infração a que se refere o artigo anterior será gerado por meio de sistema eletrônico corporativo e deve conter os seguintes elementos

§ 2º O relato da infração deverá conter a descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação e das circunstâncias em que foi praticado, fazendo-se acompanhar dos relatórios, planilhas, demonstrativos e demais levantamentos indispensáveis à comprovação do ilícito narrado produzidos em meio digital inclusive (Decreto n° 32.885/2018)

A violação aos princípios processuais do contraditório e da ampla defesa fundamenta-se na existência de algum dano concreto decorrente de “caminhos ou oportunidades” que foram sonegadas à parte, por isso é obrigatório que o agente do fisco disponibilize ao contribuinte todas as informações necessárias para que demonstre seu direito:

“ (...) a idéia de prejuízo e as que lhe são correlatas colocam-se como caminhos ou oportunidades que não podem ser sonegadas ao litigante, para que ele possa demonstrar (tentar demonstrar) que tem direito” (Wambier, Tereza Arruda. NULIDADES DO PROCESSO E DA SENTENÇA. p.142)

Entendo que a ausência de indicação das notas fiscais e da memória de cálculo, causou dano concreto e evidente ao pleno exercício da defesa, pois, omitiu informação essencial e necessária ao contraditório, violando o disposto no art. 828 do Decreto n° 25.469/1997 c/c art. 41, § 2 do Decreto n° 32.885/2018, ensejando a nulidade do processo por cerceamento ao direito de defesa nos termos do art. 55, § 3º, do Decreto n° 32.885/18 e art. 83 caput da Lei n° 15.614/2014.

Art. 55. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

§ 3º Considera-se ocorrida a preterição do direito de defesa qualquer circunstância que inviabilize o direito ao contraditório e a ampla defesa do atuado. (Decreto nº 32.885/2018)

Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora (Lei nº 15.614/14)

Em face ao exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Ordinário, dar-lhe provimento para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e declarar a **NULIDADE** do feito fiscal, tendo em vista que ficou evidenciado o prejuízo à defesa da parte.

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE:** LOJAS AMERICANAS e **RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários conhecer do recurso ordinário interposto para decidir: **1. Quanto à nulidade por cerceamento ao direito de defesa decorrente, segundo a recorrente, da não apresentação da memória de cálculo da omissão de receita e por ter sido realizado o cálculo do crédito tributário utilizando média aritmética dos valores das entradas quando a legislação estabelece o uso da média ponderada:** acatar a **NULIDADE**, por maioria de votos, tendo em vista a ocorrência dos fatos suscitados. Vencidos os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira e Gerusa Marília Alves Melquiades que entenderam não haver nos autos elementos que provassem a ocorrência dos fatos que subsidiam o pedido de nulidade. Decisão em acordo com a manifestação oral do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária. Processo julgado em conjunto com o Processo nº 1/325/2020, Auto de Infração nº 2019.18231.

Presentes a 42ª (quadragesima segunda) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradwohl. Presentes à Sessão os (as) Conselheiros (as) Francisco Wellington Ávila Pereira, Gerusa Marília Alves Melquiades de Lima, Dalcília Bruno Soares, Carlos Mauro Benevides Neto, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente à sessão o Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto, em substituição ao Dr.



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários

Rafael Lessa Costa Barboza, ausente por motivo justificado. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 07 de dezembro de 2022.

Dalcília Bruno Soares
CONSELHEIRA RELATORA

Michel André Bezerra Lima Gradvohl
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA