



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

RESOLUÇÃO Nº. 242/2021

51ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 24 DE AGOSTO DE 2021

PROCESSO DE RECURSO Nº.: 1/6520/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201816118

RECORRENTE: ANTONIO EVALDO VIANA DE ANDRADE

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

EMENTA: Omissão de receitas de mercadorias sujeitas à substituição tributária constatada por meio de elaboração da Conta Mercadoria, consoante estabelece o art. 92, § 8º inciso IV da Lei nº 12.670/96, com aplicação da penalidade inserta no art. 126 da Lei nº 12.670/96. PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância. Recurso Ordinário Conhecido por maioria de votos para confirmar a decisão CONDENATÓRIA proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE RECEITA – CONTA MERCADORIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – VENDA SEM NOTA FISCAL – PRESUNÇÃO LEGAL - PROCEDENTE

RELATÓRIO:

A narrativa da infração na peça basilar denuncia que o sujeito passivo omitiu saídas referentes ao exercício 2015, conforme Demonstração do Resultado do Exercício – DRM, elaborada a partir dos dados apresentados pelo contribuinte na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Complementarmente, o agente esclarece que a omissão de saídas identificadas no resultado negativo apontado na DRM se dá em relação às operações que se sujeitam à substituição tributária, razão pela qual imputou a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96, resultando na multa autônoma no valor de R\$ 163.428,15 (Cento e sessenta e três mil, quatrocentos e vinte e oito reais e quinze centavos), equivalente a 10% do total R\$ 1.634.281,54 (receitas omitidas). Menciona que o levantamento fiscal se embasa na previsão regulamentar contida no art. 827 do Decreto nº 24.569/97 e no art. 18 da Lei nº 12.670/96 como artigo infringido.

Dentre a documentação anexa ao auto de infração, destaca-se a DRM (fls. 07) e a Consulta por CFOP Totalizado (fls. 08) e estoque inicial e final (fls. 09/99).

Os argumentos de defesa da autuada na peça impugnatória se voltam para requerer ajustes na DRM (fls. 108/109), solicitando que do total das entradas sejam deduzidas as devoluções registradas no CFOP 1411 no valor de R\$ 12.590,22 e do total das saídas, as devoluções de R\$ 5.115,74 – CFOP 5411. Pleiteia ainda a aplicação da penalidade de 1% (um por cento) prevista no art. 126, § 1º da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

A autoridade julgadora em Primeira Instância julga PROCEDENTE o lançamento, deixando de acatar as alterações solicitadas no levantamento fiscal, em razão de não ter a impugnante comprovado com documentação hábil os lançamentos referente às devoluções citadas e ainda a redução da penalidade, sob o fundamento de que a aplicação da atenuante prevista no parágrafo único seria incompatível com a autuação, que se evidencia na falta de escrituração das operações, uma vez que as saídas foram omitidas ao Fisco.

Em sede de Recurso Ordinário (fls. 123/125), o sujeito passivo se contrapõe à metodologia aplicada, dada a possibilidade de equívocos nas informações transmitidas pelo contribuinte, que podem comprometer o resultado. Apesar de reconhecer que a Conta Mercadoria representa um bom indicador, defende que a Conta Caixa é a mais adequada para demonstrar a regularidade de suas operações, conforme comprova o Livro Caixa do exercício 2015 que não houve omissão de receitas, posto que apresenta lucro em suas operações mercantis. Ratifica o pedido de reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 126, parágrafo único da Lei nº 12.670/96 (multa de 1%).

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 103/2021 (fls. 129/131), esclarece que uma diferença apurada na Conta Mercadoria não pode ser contestada com o Livro Caixa, pois se tratam de análises distintas. Assevera também que a Recorrente não conseguiu comprovar falhas na elaboração da Conta Mercadoria, em relação a valores e contas e nem justificar com provas a diferença entre os dados constantes na contabilidade que indica o valor de R\$ 8.042.414,83 como Custo das Mercadorias Vendidas e no levantamento fiscal foi encontrado o valor de R\$ 10.640.269,75.

No tocante à penalidade, opina pela aplicação da sanção menos gravosa, que é prevista no parágrafo único do art. 126, em consonância com o estabelecido no art.112, II, do CTN, em razão da dúvida que reside na identificação da origem da diferença apurada na DRM, se de venda de mercadorias sem documento fiscal (operações não escrituradas), se de venda com preço inferior ao custo de aquisição (operações escrituradas).

Ao final, sugere a PARCIAL PROCEDÊNCIA, motivado exclusivamente pelo reenquadramento da penalidade, por restar configurada a omissão de receitas no exercício 2015, na forma prevista no art. 92, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96, uma vez que a receita líquida de venda foi inferior ao custo das mercadorias vendidas, consoante DRM anexa às fls. 07.

É o RELATÓRIO.

VOTO DA RELATORA:

A presente demanda requer a análise das questões recursais apresentadas pela Recorrente para se contrapor à denúncia de omissão de receitas identificada na elaboração de Conta Mercadoria.

A fiscalização com base nas informações prestadas pelo contribuinte na EFD elaborou a Demonstração de Resultado com Mercadorias (fls. 07), procedendo um confronto entre as contas ESTOQUE INICIAL e COMPRAS que representam DÉBITOS (R\$ 11.184.649,08) e as contas ESTOQUE FINAL e VENDAS que representam créditos (R\$ 9.550.367,54), apurando uma diferença que indica que a receita líquida de venda auferida em 2015 foi inferior ao Custo das Mercadorias Vendidas – CMV.

A diferença apurada entre DÉBITOS (estoque inicial + compras) e CRÉDITOS (estoque final + vendas) no valor de R\$ 1.634.281,54 (Um milhão, seiscentos e trinta e quatro mil, duzentos e oitenta e um reais e cinquenta e quatro centavos) configura a infração de omissão de receitas, presunção estabelecida no art. 98, § 8º, inciso IV da Lei nº 12.670/96.

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 Mercadoria, que gera a presunção de que receitas foram omitidas.

Por oportuno, adentra-se no mérito da autuação, corroborando-se com os fundamentos da Assessoria Processual Tributária que enfrentou os prontos trazidos pela Recorrente atinente à metodologia de fiscalização.

A pretensão da Recorrente em fragilizar a metodologia somente com base em suposições de que poderá o resultado está comprometido por falhas nas informações transmitidas pelo contribuinte não merece guarida, uma vez que cabe ao sujeito passivo indicar pontualmente as inconsistências do levantamento fiscal por meio de documentos fiscais hábeis.

Assiste razão o Assessor Processual Tributário quando afirma que uma diferença apurada na Conta Mercadoria que identifica a existência de lucro ou prejuízo, não pode ser contestada com o Livro Caixa, uma vez que por meio deste é possível apenas verificar a compatibilidade entre os recursos financeiros disponíveis com as aplicações efetuadas, de forma que são distintas as metodologias empregadas.

Cabe salientar que a Recorrente também não conseguiu justificar a diferença no custo das mercadorias vendidas constante na contabilidade (R\$ 8.042.414,83) da empresa, da apurada no levantamento fiscal no valor de R\$ 10.640.269,75, devendo permanecer o valor indicado pela fiscalização, que utilizou como fonte de informação a escrituração fiscal.

Outrossim, a Recorrente não produziu nenhuma prova ou fundamento para desconfigurar a infração de omissão de receitas, restando claro que a diferença encontrada indica prejuízo, resultado incompatível com o objetivo final de uma atividade mercantil que é 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 desacobertada 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 provém de atividades de venda abaixo do preço de aquisição, para que coloque em dúvida a natureza ou efeitos da infração, para fins de se beneficiar da aplicação de uma penalidade mais benéfica.

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, portanto, não atendem a condição exigida no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, discordando-se nesse ponto do parecer da Assessoria Processual Tributária.

Com efeito, no caso em exame, o agente fiscal classificou as receitas omitidas como tributadas e tratam de operações sujeitas à substituição tributária na entrada, devendo ser mantida a penalidade indicada pelo autuante, a prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

MÊS/ANO	BASE DE CÁLCULO(Operações ST)	MULTA
01 a 12/2015	R\$ R\$ 1.634.281,54	R\$ 163.428,15

Face ao exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário interposto, negando-lhe provimento para confirmar a decisão de PROCEDÊNCIA exarada em 1ª Instância, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o VOTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE RECORRENTE ANTONIO EVALDO VIANA DE ANDRADE** e **RECORRIDO CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

Presentes à sessão, o Presidente Dr. José Augusto Teixeira. Presentes à Sessão os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Dalcília Bruno Soares, Robério Fontenele de Carvalho, Tiago Parente Lessa e Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Presente à sessão o Procurador do Estado Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Presente, também, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária substituta Ana Paula Figueiredo Porto.

DECISÃO :

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve, por maioria de votos, confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora, em conformidade com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros Alexandre Linhares e Robério Carvalho que se manifestaram pela parcial procedência, com aplicação do parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária.

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

IVETE MAURICIO DE
LIMA:48652075387

Assinado de forma digital por IVETE
MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2021.10.26 16:48:34 -03'00'

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995
315

Assinado de forma digital por
JOSE AUGUSTO
TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.10.27 07:17:28
-03'00'

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA
COSTA
BARBOZA

Assinado de forma digital
por RAFAEL LESSA COSTA
BARBOZA
Dados: 2021.10.28 22:19:22
-03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO