



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

RESOLUÇÃO Nº. 272 /2021

65ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 18 DE OUTUBRO DE 2021 - 13h30min

PROCESSO DE RECURSO No.: 1/6675/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201813807

RECORRENTE: MERCADINHO AZEVEDO LTDA

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. Infração ao art. 92, §8º, sendo cabível a penalidade prevista no art. 126, ambos da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017. PROCEDÊNCIA declarada em Primeira Instância. Recurso Ordinário Conhecido por unanimidade de votos, afastando a nulidade tendo em vista que a recorrente não trouxe nenhuma contraprova no sentido de que os valores dos inventários não seriam aqueles constantes da EFD e por maioria de votos julga PARCIALMENTE PROCEDENTE a acusação fiscal, por maioria de votos, em razão do reenquadramento da penalidade para a prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, mas contrariamente à manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: OMISSÃO DE RECEITA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - CONTA MERCADORIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – REENQUADRAMENTO DA PENALIDADE – PARÁGRAFO ÚNICO – ART. 126 – PARCIAL PROCEDÊNCIA

RELATÓRIO:

A narrativa da infração na peça basilar denuncia que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária sem a devida documentação fiscal legal exigida pelo Fisco no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, infringindo o art. 92, §8º, sendo cabível a penalidade prevista no art. 126, ambos da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 16.258/2017.

Complementarmente, o agente fiscal esclarece que, com base nos arquivos enviados pelo contribuinte mensalmente à Secretaria da Fazenda, elaborou a

Planilha de Fiscalização do ICMS com a utilização do método da análise econômico-financeira (fls. 12/19), o qual encontra amparo no art. 827 do Decreto nº 24.569/97.

Informa que incluiu no levantamento financeiro as operações com CFOP's estabelecidos na Instrução Normativa nº 05/2014 e que foram consideradas as notas fiscais de entradas identificadas por meio de circularização no Portal da Nota Fiscal Eletrônica – Receita Federal e não escrituradas pelo contribuinte no montante de R\$ 635.757,46 (Seiscentos e trinta e cinco mil, setecentos e cinquenta e sete reais e quarenta e seis centavos), inclusive o mesmo não apresentou as justificativas requeridas pelo agente fiscal no Termo de Intimação nº 2018.06085.

Demonstra nas Informações Complementares que a base de cálculo da omissão de receitas para o exercício 2014 é no montante de R\$ 218.196,52 (Duzentos e dezoito mil, cento, noventa e seis reais e cinquenta e dois centavos) e para 2015 é de R\$ 149.946,05 (Cento e quarenta nove reais, novecentos e quarenta e seis mil e cinco centavos), consoante descrito na planilha às fls. 15 e 19.

A multa de R\$ 36.814,25 (Trinta e seis mil, oitocentos e catorze reais e vinte e cinco centavos), equivale a 10% da soma da base de cálculo dos exercícios 2014 e 2015, consoante penalidade inserta no art. 126 da 12.670/86, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Em sede de defesa (fls. 53/60) a autuada assevera que a diferença constatada por meio da ferramenta DRM – Demonstração do Resultado com Mercadorias não permite concluir que a diferença (resultado negativo) foi ocasionada pela venda de mercadorias com preço abaixo do custo de aquisição ou pela venda sem nota fiscal, razão pela qual deve ser aplicada a penalidade mais favorável, (art. 123, inciso I, alínea "c" da Lei nº 12.670/96, consoante prescreve o art. 112 do CTN. Cita a Resolução nº 619/2014 da 2ª Câmara de Julgamento para embasar a sua tese de defesa.

A autoridade julgadora em Primeira Instância julga PROCEDENTE (fls. 63/67) o lançamento, deixando de acatar o pedido de reenquadramento da penalidade, sob o fundamento de que resultaria em penalidade mais onerosa para o contribuinte.

A autuada comparece na fase recursal (fls. 73/78) com as seguintes razões:

1. Nulidade por erro no levantamento realizado, uma vez que foi utilizado o estoque final de 2014 idêntico ao estoque inicial e sua reutilização no estoque inicial de 2015, bem como a informação do estoque final de 2015 zerado compromete todo o levantamento realizado;
2. Nulidade por método de levantamento inadequado, pois a metodologia deixa dúvidas quanto à identificação da origem da diferença apurada na DRM, se de venda de mercadorias sem documento fiscal, se de venda com preço inferior ao custo de aquisição.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 105/2021 (fls. 80/81), discorda da nulidade suscitada em razão de inconsistências nos valores de inventários, tendo em vista que a fiscalização utilizou os dados informados pelo contribuinte na EFD, sendo plenamente válido o método adotado.

No tocante à dúvida quanto ao fato que determinou o prejuízo bruto, opina que seja aplicada a penalidade mais branda, seguindo a regra do art. 112, I, do CTN, qual seja, a sanção inserta no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, considerando a possibilidade de que venda de mercadorias ocorreram abaixo do custo de aquisição, mas foram escrituradas e o ICMS pago por substituição tributária.

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, tendo em vista a diferença a maior do custo das mercadorias vendidas em relação às vendas declaradas.

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 Demonstração de Resultado com Mercadorias, cuja elaboração se deu com base nas informações prestadas pelo contribuinte na EFD (fls. 12/43).

Em primeiro plano, a Recorrente pretende desqualificar o levantamento fiscal responsabilizando a autoridade fiscal por erros nos valores relativos ao inventário inicial e final de 2014 (igual valor) e o inventário final de 2015 que foi registrado com valor zero.

Conforme alega, entende a Recorrente que o agente fiscal deveria ter optado por outra metodologia de fiscalização, diante da impossibilidade de se determinar os estoques, restando impreciso o levantamento fiscal e temerária a conclusão dos trabalhos, conseqüentemente, nulo o lançamento tributário, nos termos do art. 83 da Lei nº 15.614/2014.

Não se pode olvidar que as informações inseridas no levantamento fiscal se embasam na escrituração fiscal do contribuinte e se houve erro, a responsabilidade não é da autoridade fiscal, uma vez que as informações foram extraídas dos arquivos EFD's transmitidos pelo contribuinte.

Em consulta ao SPED/EFD do contribuinte, constata-se que de fato os valores declarados pelo contribuinte do inventário final de 31/12/2013 e 31/12/2014 são idênticos (valor R\$ 811.331,03) e o inventário final de 2015 foi declarado zero, ou seja, sem constar nenhum item no estoque final.

Assim sendo, não há como se declarar nulo um procedimento de fiscalização, cuja inconsistência indicada pela autuada tem origem numa conduta irregular praticada por ela, qual seja, entregar arquivos eletrônicos com valores errados.

Referida pretensão afronta diretamente o princípio do *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, segundo o qual "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza", amplamente aceito e albergado no ordenamento jurídico pátrio.

Ademais a autuada não trouxe aos autos nenhuma prova hábil do real valor do estoque, se for o caso, preferindo se manter silente nesse sentido, sem contribuir com a busca da verdade material.

No tocante ao segundo ponto, por ocasião da sustentação oral, a Recorrente desistiu do pedido de nulidade formulado no Recurso, por inadequação da metodologia que não possibilita identificar a origem da diferença apurada na DRM, se de venda de mercadorias sem documento fiscal ou se de venda com preço inferior ao custo de aquisi-

ção, convertendo nessa oportunidade, em pedido de reenquadramento da penalidade, sob os fundamentos trazidos no Parecer da Assessoria Processual nº 105/2021 (fls. 80/81).

Assim sendo, da 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.

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.”

O comando normativo insculpido no dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas de que a fiscalização se valeu da presunção legal para constituir o crédito tributário, recaindo sobre o sujeito passivo a obrigação de comprovar de que não omitiu receitas, fato que não ocorreu no presente caso, uma vez que a Recorrente se deteve às questões preliminares.

Entretanto, no tocante ao reenquadramento da penalidade, assiste razão à Recorrente, em face da impossibilidade de se concluir que a diferença na DRM se origina da venda de mercadoria sem nota fiscal e da venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição, da forma que entendeu a Assessoria Processual Tributária.

Nesse contexto, no caso em que se cuida, depreende-se que o próprio autuante considerou que as receitas omitidas decorrem de vendas sujeitas à substituição tributária na entrada e por não haver débito de ICMS na saída, indicou a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96.

Por consectário lógico, a dúvida gerada impacta na eleição da penalidade adequada, em face da possibilidade de ocorrência de vendas com preço inferior ao custo de aquisição, hipótese em que a venda foi regularmente escriturada, mostrando-se acertada a interpretação do Assessor Processual Tributário José Sidney Valente Lima quando assim afirma (fls. 82):

“Ora, havendo dúvida quanto ao fato que determinou o prejuízo bruto com mercadorias no caso em lide, deve o julgador seguir a regra prevista no art. 112, II, do CTN, segundo a qual deve ser aplicada a penalidade mais branda quando houver dúvida quanto a natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Nesse sentido, considerando que a venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição leva inevitavelmente a conclusão de que as operações foram registradas nos livros fiscais e, conforme relatado pelo agente fiscal, cabível no presente caso a sanção prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96.”

Por fim, calha salientar que anteriormente, em situações análogas esta Conselheira Relatora firmava entendimento contrário, seguindo na linha de que caberia ao sujeito passivo comprovar que as receitas omitidas foram provenientes de venda de mercadoria com preço inferior ao custo de aquisição, para fins de direito de aplicar a penalidade mais branda, conforme o caso.

Entretanto, em apreciação minuciosa das razões expostas pelo Assessor Processual Tributário no presente processo, firmo aqui o convencimento de que, de fato a identificação de prejuízo apurado por meio da Demonstração de Resultado com Mercadorias- DRM não permite identificar com segurança de que a omissão de receita decorre exclusivamente de venda sem nota fiscal, uma vez que, vendas foram declaradas pelo contribuinte nos exercícios fiscalizados, pairando dúvidas de que as mesmas decorrem de saídas acobertadas de documento fiscal, porém, abaixo do valor de aquisição, devendo pois, observância ao princípio da benignidade das multas fiscais.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

MÊS/ANO	BASE DE CÁLCULO	MULTA
01 a 12/2014	R\$ 218.196,52	R\$ 2.181,96
01 A 12/2015	R\$ 149.946,05	R\$ 1.499,46
MULTA (Art. 126, parágrafo único – 1%).....		R\$ 3.681,42

Face ao exposto, voto pelo Conhecimento do Recurso Ordinário, dando-lhe parcial provimento ao recurso para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, reenquadrando a penalidade para a prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, mas contrariamente à manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o **VOTO**.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é RECORRENTE **MERCADINHO AZEVEDO LTDA** e RECORRIDO **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

Presentes à sessão, o Presidente Dr. José Augusto Teixeira e os Conselheiros Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradwohl, Dalcília Bruno Soares, José Osmar Celestino Junior, Robério Fontenele de Carvalho 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:

Os membros da 4ª Câmara, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolvem inicialmente: **1) Quanto à nulidade da acusação por erro nos valores dos inventários contido no levantamento fiscal.** A Câmara, por unanimidade de votos, afasta a nulidade tendo em vista que a recorrente não trouxe nenhuma contraprova no sentido de que os valores dos inventários não seriam aqueles constantes da EFD. No mérito, resolvem por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, reenquadrando a penalidade para a prevista no parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96, nos termos do voto da Conselheira Relatora, conforme parecer da Assessoria Processual Tributária, mas contrariamente à manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros Michel Gradwohl e Dalcília Bruno que se manifestaram pela procedência da acusação fiscal, nos termos do entendimento do representante da Procuradoria do Estado. A Conselheira Dalcília Bruno justificou seu voto, nos seguintes termos: "A empresa não trouxe nenhuma comprovação da emissão dos documentos fiscais". Presente, para apresentação de sustentação oral do recurso, o representante legal da autuada, Dr. Ivan Lúcio Falcão.

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza-Ce, ao 23 de novembro de de 2021.

IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387 Assinado de forma digital por IVETE MAURICIO DE LIMA:48652075387
Dados: 2021.11.25 12:14:03-03'00'

Ivete Maurício de Lima
CONSELHEIRA RELATORA

JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315 Assinado de forma digital por JOSE AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315
Dados: 2021.11.26 10:04:00-03'00'
315

José Augusto Teixeira
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA Assinado de forma digital por RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA
Dados: 2021.12.09 09:14:38 -03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO