RESOLUÇÃO Nº 132/2022
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
93ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL EM 20/12/2021
RECORRENTE: KDM ARTIGOS DE VESTUÁRIO EIRELI
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
PROCESSO Nº: 1/4740/2018 **AUTO DE INFRAÇÃO Nº**: 2018.09500-3
CONSELHEIRA RELATORA: MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA

EMENTA: ICMS. Omissão de Receitas apurada por meio Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE. Centro de Distribuição que não realiza vendas, somente transferências. Decisão por unanimidade de votos conforme Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão amparada no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/96.

Palavra-chave: ICMS – Omissão de Receitas – Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM –.Centro de Distribuição.

RELATO

O presente processo trata da acusação de omissão de receitas identificada por meio Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, relativa aos exercícios de 2014 e 2015. O agente aponta como infringido o art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/1996, e indica a penalidade prevista no art. 123, III, "b", item 1 da Lei nº 12.670/1996, alterada pela Lei nº 16.258/2017.

Na informação complementar ao auto de infração, fls.3/5, o agente do fisco esclarece que:

1. a empresa autuada possui cadastro no Regime Normal de Recolhimento, enquadrada no CNAE 4642701 – Comércio Atacadista de Artigo do Vestuário e é obrigada a emissão de NF-e e EFD desde 06/03/2013;
2. verificou uma diferença negativa na Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, no montante de R$ 3.735.773,34 (três milhões, setecentos e trinta e cinco mil, setecentos e setenta e três reais e trinta e quatro centavos), com mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, caracterizando-se,

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

portanto, omissão de receitas, conforme preconiza o art. 92, § 8º, inciso III da Lei nº 12.670/1996;

3. menciona as planilhas de fiscalização (fl.7);
4. os débitos referem-se aos saldos dos valores do estoque inicial, acrescido das compras no período, das transferências recebidas provenientes de outros estabelecimentos da empresa e devolução de vendas efetuadas pelos clientes da empresa;
5. os créditos referem-se aos estoques finais, acrescidos das vendas, das transferências expedidas para outros estabelecimentos da empresa e devolução de compras efetuados pela empresa fiscalizada a seus fornecedores;
6. no caso, o valor dos débitos superou o valor dos créditos, resultando em uma diferença que foi considerada como omissão de receitas, demonstrada na planilha "Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM Tributadas".

Constam no processo o Mandado de Ação Fiscal nº. 2017.14656, Termo de Início nº. 2018.01678 e AR, Termo de Conclusão nº 2018.08160 e AR, consultas dos sistemas gerenciais da Sefaz, planilhas e contendo todas as provas produzidas, fls.6/109.

Contribuinte apresenta defesa, fls.118/125, requerendo:

1. nulidade ou improcedência por imprestabilidade da metodologia utilizada pela fiscalização, que não serve para apurar suposta omissão de receita que no caso específico do contribuinte realiza apenas operações de transferências;
2. nulidade por falta de previsão legal da metodologia utilizada que não usou nenhum dos critérios indicados no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/1996;
3. de forma alternativa a realização de perícia.

O julgador monocrático decide pela procedência do lançamento, fls.132/134, com base nos seguintes fundamentos:

1. o demonstrativo da Conta Mercadoria tem respaldo no § 8º do art. 827 do Dec. nº 24.569/1997;
2. que a utilização do método contábil pela fiscalização tem por objetivo verificar o resultado obtido pelo contribuinte em suas operações mercantis, por meio da apuração do custo de vendas das mercadorias;
3. na DRM são levadas em consideração as operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sob pena de apresentar distorção no resultado;
4. as aquisições interestaduais de mercadorias estão sujeitas ao pagamento do ICMS antecipado equivalente ao diferencial de alíquota, de modo que o imposto pago nesta modalidade será excluído do valor de aquisição para composição do valor líquido;
5. portanto a diferença alegada pela empresa autuada quando da transferência interna de mercadoria inexistirá, posto que a soma do ICMS antecipado com o crédito de origem corresponderá exatamente ao valor incidente na saída interna em transferência.

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

Inconformado com o julgamento de primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Ordinário, fls.140/146. ratificando os argumentos apresentados na defesa, enfatizando que:

1. o autuado é um estabelecimento que funciona como "centro de Distribuição";
2. não realiza vendas de mercadorias e quase a totalidade de suas saídas são transferências de mercadorias para outras filiais do grupo;
3. a DRM é uma metodologia que não funciona para contribuintes que apenas transferem mercadorias pois: i) analisa receitas líquidas, conceito que não comporta as transferências; ii) como utiliza valores líquidos (sem repercussão do ICMS) das compras e das transferências, sempre vai apontar uma suposta omissão de receitas;
4. como o contribuinte sempre realiza aquisições interestaduais (4%, 7% ou 12%) e suas transferências são internas (17%) sempre haverá uma "receita líquida" inferior às entradas líquidas;
5. nenhum dos incisos do § 8º do art.92 da Lei do ICMS serve para fundamentar ou explicar o método utilizado pela fiscalização, conforme decide pacificamente o Conat;
6. o argumento da julgadora monocrática é exatamente o que o contribuinte deseja, se igualar o percentual do ICMS de entrada com o ICMS de saída a DRM não apresentará mais problema;
7. entretanto, o auditor fiscal não fez isso;
8. o ICMS antecipado gerado no período de 2014 e 2015 foi de R$ 3.387.970,39 (três milhões, trezentos e oitenta e sete mil, novecentos e setenta reais e trinta e nove centavos), se ele for retirado do total de entradas desaparecerá a diferença;
9. no ano de 2015, o total de ICMS antecipado é de R$ 1.617.526,37 (um mil, seiscentos e dezessete reais, quinhentos e vinte seis reais e trinta e sete centavos);
10. a única para compatibilizar o AI é retirar o ICMS antecipado gerado no período do total das entradas;
11. ou devolver os valores de ICMS nas entradas e nas saídas;
12. a julgadora aponta o art.92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/1996, enquanto o agente do fisco indica o inciso III do mesmo dispositivo legal, gerando uma confusão que si só causa a nulidade;
13. a metodologia utilizada pelo fiscal: valor do estoque inicial + compras e transferências líquidas + ou menor que transferências expedidas líquidas + valor do estoque final, não se enquadra nos incisos III e IV mencionados;
14. o inciso III trata de cotejo entre saídas registradas e saídas efetivamente praticadas, o inciso IV trata de comparativo de receitas líquidas com o custo da mercadoria vendida;
15. transferências não são receitas líquidas;
16. argui o princípio da verdade material;
17. a metodologia utilizada pelo agente do fisco não tem previsão legal;
18. finaliza requerendo a improcedência ou nulidade por imprestabilidade da metodologia utilizada pela fiscalização que não serve para apurar omissão de receita, no caso específico do contribuinte que realiza apenas operações de

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

transferências ou nulo em razão da falta de previsão legal da metodologia utilizada que não usou nenhum dos critérios indicados no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/1996 e intimação para sustentação oral das razões recursais.

O processo é encaminhado ao Célula de Assessória Processual Tributária que emite o parecer nº 244/2021, fls. 164/165v, sugerindo o conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, e julgar improcedente a acusação, com os seguintes fundamentos:

1. observa-se que autuada não efetuou vendas, transferindo quase a totalidade das mercadorias no período fiscalizado, apenas 1% (um por cento) das saídas diz respeito a operação de devolução de compras;
2. tal fato é justificado por ser um estabelecimento que funciona como centro de distribuição e não realiza vendas;
3. a primeira conclusão que se tira é que a autuada não gera receita de venda de mercadoria e qualquer diferença constatada no levantamento deve ser caracterizada como saída sem nota fiscal ou saída com valor abaixo do custo de aquisição;
4. o levantamento fiscal é destinado a apurar o lucro ou prejuízo na venda, calculado a partir dos estoques existentes no início e fim do período fiscalizado, assim como as operações de entrada e saída que geram ICMS e tenham influência no resultado, sendo considerado os impostos incidentes sobre vendas;
5. apesar de a DRM ser usualmente utilizada na apuração de lucro ou prejuízo na venda, sua estrutura do cálculo poderá ser utilizada em operações de saídas que não envolvam a venda de mercadorias, a fim de averiguar a regularidade das operações de entrada e saída, como no caso em tela, em que as saídas são compostas por transferência e devolução de compras;
6. a fórmula matemática da DRM indicará se as transferências foram realizadas sem nota fiscal ou com preço inferior ao custo de aquisição;
7. a diferença encontrada, não poderá ser enquadrada na presunção de omissão de receita prevista no art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/1996, por inexistir receita de venda;
8. devendo a infração ser caracterizada como saída de mercadorias sem nota fiscal, assim como nos levantamentos de estoques (SLE) ou falta de recolhimento do imposto, se não houver comprovação da primeira infração;
9. é incorreta a alegação da recorrente de que a DRM é imprestável para fiscalizar estabelecimentos que só realizam transferências ou que a metodologia utilizada não está prevista na legislação fiscal;
10. entendo que ilícito fiscal denunciado não se enquadra em nenhum dos incisos do § 8º do art.92 da Lei 12.670/1996, a diferença apurada nestas circunstâncias deve ser caracterizada como saída de mercadoria sem nota fiscal ou saída em valor inferior ao custo de aquisição;
11. a saída sem nota fiscal é uma espécie do gênero "omissão de receita", não havendo registro de venda de mercadorias não é possível enquadrar a infração em tela nas presunções de omissão de receitas prevista no art. 92, § 8º da Lei nº 12.670/1996;

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

12. assiste razão a recorrente quando alega que o ICMS antecipado deve ser incluído no levantamento fiscal para equilibrar a diferença existente entre as alíquotas internas e interestaduais;
13. a falta de recolhimento do ICMS ficou caracterizada mesmo considerando o valor do ICMS antecipado, no exercício de 2014, enquanto deixa de existir para o exercício de 2015.

Este é o relato.

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

Voto da Relatora:

O presente processo trata da infração de omissão de receitas identificada por meio da Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, referente aos exercícios de 2015 e 2016.

A Demonstração do Resultado com Mercadorias - DRM é uma ferramenta contábil utilizada pela fiscalização cujo objetivo é verificar o resultado econômico obtido com a venda da mercadoria em um determinado exercício fiscal e, quando o resultado demonstra a ocorrência de um prejuízo (resultado negativo),configura a presunção legal de omissão de receita prevista do inciso IV, § 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/1996, abaixo transcrito:

> 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;

Embora a conta mercadoria possa ser utilizada como método de fiscalização para apuração de omissão de receitas, nos termos expostos, a sua estrutura de cálculo poderá ser utilizada em operações de saídas que não envolvam vendas de mercadorias, como no caso em exame composta por transferências e devoluções de compra, motivo pela qual não assiste razão a recorrente quanto a alegação de nulidade por erro de metodologia, a DRM pode ser utilizada como ferramenta de fiscalização em empresas que operam unicamente com transferências, fato que configura uma falta de emissão de documento fiscal.

Entretanto, examinando os autos percebe-se que o auditor fiscal aponta o cometimento da infração de omissão de receita nos termos descritos no incisos do parágrafo 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/1996.

O nobre Assessor Processual, Sidney Valente Lima, expõe no Parecer nº 244/2021, acerca deste fato, fls.

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

> (…)
>
> A propósito, o referido levantamento fiscal é destinado a apurar o lucro ou prejuízo de mercadorias, mediante cálculo matemático que leva em consideração os estoques existentes no início e fim do período fiscalizado, assim como as operações de entrada e saída que geram ICMS e tenham influência no resultado, sendo considerado ainda os impostos incidentes sobre vendas.
>
> Apesar da DRM se usualmente utilizada na apuração de lucro ou prejuízo na venda de mercdorias, a sua estrutura do cálculo poderá ser utilizada em operações de saídas que não envolva a venda de mercadorias, a fim de averiguar a regularidade das operações de entrada e saída, como no caso em tela, em que as saídas são compostas por transferência e devolução de compras.
>
> Nesta situação, a fórmula matemática da DRM indicará se as transferências foram realizadas sem notas fiscal ou com preço inferior ao custo de aquisição. É claro que se houver diferença no referido levantamento fiscal, ela não poderá ser enquadrada na presunção de omissão de receita prevista no art. 92, § 8º, IV da Lei nº 12.670/1996, por inexistir receita de venda ".

Embora, o julgador possa corrigir os dispositivos infringidos e alterar a penalidade sugerida no auto de infração, ele deve atear-se aos fatos narrados, nesse sentido não vislumbramos, no presente caso, a possibilidade de manutenção da autuação, mesmo com as correções necessárias, pois os fatos descritos na peça inicial e informação complementar não se subsomem-se nas hipóteses contidas no § 8º do art. 92 da Lei nº 12.670/1196, bem como, não descrevem outra infração.

Diante dos fatos acima relatados, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, julgando improcedente a acusação fiscal, nos termos deste voto e conforme manifestação oral do Representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

Este é o voto.

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07

DECISÃO:

Vistos relatados e discutidos os autos onde é recorrente KDM ARTIGOS DE VESTUÁRIO EIRELI. Recorrido: Célula de Julgamento de 1 ª Instância, a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar improcedente a acusação fiscal, tendo em vista a ausência dos requisitos que permitiriam o agente fiscal formular uma acusação de omissão de receitas baseada em presunção prevista no art. 92, § 8º, inciso III, da Lei nº 12.670/96. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em sessão pelo representante da Procuradoria geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da Recorrente, Dr. Lucas Pinheiro.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de abril de 2022.

HENRIQUE JOSE LEAL JEREISSATI:36233307368 Assinado de forma digital por HENRIQUE JOSE LEAL JEREISSATI:36233307368 Dados: 2022.04.25 16:36:43 -03'00'

Francisco José Oliveira Silva
Presidente

MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA:25954237387 Assinado de forma digital por MARIA ELINEIDE SILVA E SOUZA:25954237387 Dados: 2022.04.25 13:16:14 -03'00'

Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira

Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado
Ciente: _____/_____/_____

Coassinado digitalmente por UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE em 28/04/2022 às 12:30:07