



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 195 / 2015

8ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 20.01.2015

PROCESSO Nº 1/2184/2010- AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2010.05639-8

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE LATICÍNIOS- C. B. L.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: RAIMUNDO ROBERTO R. FERREIRA

RELATOR: LÚCIA DE FÁTIMA CALOU DE ARAÚJO

**EMENTA: ICMS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, detectada COM A UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DA ANÁLISE ECONÔMICO/FINANCEIRA.**

1 - Por ocasião da fiscalização de que trata o projeto **AUDITORIA FISCAL**, constatou-se através da **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO COM MERCADORIAS - DRM**, omissão de receitas de mercadorias tributadas no montante de R\$524.948,58 . **2- AUTO DE INFRAÇÃO** julgado **NULO** por unanimidade de votos, haja vista que o método adotado não traz segurança necessária quanto aos resultados encontrados, pelas diferentes formas de tributação, em relação aos insumos industriais e aos produtos acabados. **3- RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO . 4.** Decisão amparada no conjunto probante dos Autos.

## RELATÓRIO

A Empresa Autuada, foi submetida à uma **AUDITORIA FISCAL** tendo como decorrência o Auto de Infração 201005639-8 no qual lhe é imputada o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato transcrito a seguir:

**"FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 O 1A E/OU SÉRIE "D" E CUPOM FISCAL. EFETUADO LEVANTAMENTO COM PREENCHIMENTO DA PLANILHA DE FISCALIZAÇÃO DO ICMS, COM A**



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

**UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DA ANÁLISE ECONÔMICO/FINANCEIRA, CONSTATAMOS QUE HOUE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM QUE HOUVESSE A EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE, DE ACORDO COM A COMPOSIÇÃO DO DÉBITO."**

Foi apontada infringência ao artigo 127, art. 169, art. 174, art.177. Do Decreto 24,569/97. Com imposição da penalidade prevista no Art. 123, III, "b" da Lei nº. 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/2003.

**Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)**

Base de Cálculo	524.948,58
ICMS	89.241,25
MULTA	157.484,57
<b>TOTAL</b>	<b>246.725,82</b>

A empresa autuada foi devidamente **NOTIFICADA**, não apresentando **IMPUGNAÇÃO** ao **AUTO DE INFRAÇÃO**, que é julgado **PROCEDENTE** na Instância Singular, com a seguinte ementa:

**"EMENTA: ICMS - OMISSÃO DE RECEITAS. Ação Fiscal referente à saída de mercadorias (Tributadas) sem emissão de documentos fiscais, m mediante análise da Conta Mercadoria- Demonstração do resultado com Mercadorias - DRM, pois fora constatada uma diferença após a apuração do débito e crédito. Autuação PROCEDENTE, decisão amparada nos artigos 169, inciso I, 174, inciso I, 827 § 8º, item IV do Decreto 24.569/97, com penalidade prevista no artigo 123, inciso III, alínea "b" da Lei 12.670/96 com alterações através da Lei 13.418/2003 c/c artigo 106, inciso II alínea "c" do C.T.N."**



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

**Demonstrativo do Crédito Tributário (R\$)**

Base de Cálculo	524.948,58
ICMS	89.241,25
MULTA	157.484,57
<b>TOTAL</b>	<b>246.725,82</b>

Não acatando o Julgamento da Instância Singular, a Empresa Autuada, interpõe **RECURSO ORDINÁRIO**, alegando em síntese:

1. Que o método adotado pela autoridade fiscal, para este contribuinte especificamente, não fora adequado, já que, apesar de haver entradas tributadas ( e estornadas), não há saídas tributadas.
2. Com efeito, com base no montante real tributável corretamente apurado é que se poderia averiguar com precisão se algum valor de ICMS eventualmente deixara de se recolhido.
3. A adequação do método de fiscalização escolhido pelo autuante tende a prejudicar a certeza e a precisão do levantamento fiscal, requisitos indispensáveis ao lanamento tributário, tornando assim, temerária a conclusão dos trabalhos.
4. No caso em lide, data vênua, tem-se uma total inadequação do método adotado pelo agente fiscal.

O Processo é submetido à **Consultoria Tributária**, que em seu **Parecer 610/2014**, assim posiciona-se:

Os agentes fiscais elaboraram o Demonstrativo do Resultado com Mercadorias- DRM e constataram que o Custo dos Produtos Vendidos , relativamente às mercadorias tributadas estava superior ao valor das receitas líquidas de vendas no período fiscalizado- Hipótese de Omissão de Vendas previstas no art. 92, § 8º , inciso IV da Lei 12.670/96.

A diferença apontada não reflete com exatidão o resultado obtido com a venda de mercadorias no exercício fiscalizado, visto que alguns aspectos



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

inerentes à atividade econômica da Empresa autuada não foram levados em consideração pelo agente do Fisco.

Em se tratando de Empresa que exerce a atividade industrial, como é o caso da Empresa Autuada, o levantamento dos gastos de produção, não deve considerar apenas os gastos com matérias-primas, e material de embalagem, mas todos os custos diretos e indiretos de fabricação, que se não considerados distorcerá o valor do resultado apurado na venda de mercadorias.

Outra questão não devidamente considerada, refere-se à atividade econômica desenvolvida pela autuada, bem como o regime de tributação dispensado na saída do produto final.

No caso em análise, a Empresa Autuada, tem como atividade econômica, à fabricação de laticínios e de ração para animais, que por força da legislação vigente, a saída posterior dos referidos produtos, dar-se-á com isenção de ICMS, ou com redução da base de cálculo.

Como se constata, o insumo de produção adquirido com tributação normal, dará origem a um novo produto, no caso, ração para animal e laticínios, cuja saída está sujeita a um outro regime de tributação, ensejando a ocorrência de omissão fictícia de vendas.

Outra dificuldade do método utilizado, diz respeito ao estoque de mercadorias, que como tecnicamente não há possibilidade de ser feito, o agente fiscal utilizou estimativa de valores, por cada período percentual.

Considerando que o Resultado apresentado na DRM não reflete a realidade, tendo em vista, os diversos equívocos metodológicos cometidos pela fiscalização, deve ser declarada a **NULIDADE DO FEITO FISCAL**.

"Isto posto, somos pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, a fim de reformar a decisão condenatória de primeira instância, decidindo-se pela **NULIDADE** do feito fiscal, nos termos do art. 83 da Lei nº 15.614/2014.

**É O RELATÓRIO.**

4



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

**VOTO DA RELATORA**

O auto de infração acusa a autuada de, "**FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 O 1A E/OU SÉRIE "D" E CUPOM FISCAL. EFETUADO LEVANTAMENTO COM PREENCHIMENTO DA PLANILHA DE FISCALIZAÇÃO DO ICMS, COMA UTILIZAÇÃO DO MÉTODO DA ANÁLISE ECONÔMICO/FINANCEIRA, CONSTATAMOS QUE HOVE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM QUE HOUVESSE A EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE, DE ACORDO COM A COMPOSIÇÃO DO DÉBITO.**"

A Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03, prevê em seu artigo 92.

**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:**

**I- suprimimento de caixa sem comprovação da origem do numerário;**

**II-saldo credor de caixa, apresentado na escrituração ou apurado na ação fiscal após inclusão de operações não declaradas, assim como a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;**

**III- diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente**



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

*praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal;*

*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;*

*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;*

*VI-déficit financeiro resultante do confronto entre o saldo das disponibilidades no início do período fiscalizado, acrescido do ingresso de numerários e deduzidos os desembolsos e o saldo final das disponibilidades, considerando-se ainda, os gastos indispensáveis à manutenção do estabelecimento, mesmo que não escrituradas;*

*VII - a diferença apurada no confronto do movimento diário de caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo Contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos.*

No caso em exame, quando contesta-se , alguns itens do custo de produção, há de considerar-se que na elaboração da **DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS COM MERCADORIAS - DRM**, são considerados os valores econômicos das mercadorias compradas e vendidas.

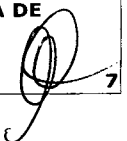
O Método adotado pela Fiscalização é perfeitamente legal e adequado a estabelecimento industrial, não obstante no caso em apreço, onde os insumos sujeitam-se a tributação normal e os produtos finais do processo de industrialização, sujeitam-se a tributação diferenciada, como isenção ou redução da base de cálculo, de acordo com art. 6º, inciso LXXIV e art. 41 § 2º, X e XV do Decreto 24.569/97.



**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

Isto posto, conheço do Recurso Ordinário, dou-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, em grau de preliminar, declarar a nulidade processual, conforme a parte final do Parecer da Consultoria Tributária, embora com restrições a alguns fundamentos nele constantes.

**É COMO VOTO**



7



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

**DECISÃO**

**Processo de Recurso nº 1/2184/2010** – Auto de Infração: **1/201005639. Recorrente: CBL ALIMENTOS S/A.** Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Relatora: Conselheira **LÚCIA DE FÁTIMA CALOU DE ARAÚJO.** **Decisão:** Resolvem os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e, em grau de preliminar, declarar a **nulidade** processual, conforme a parte final do Parecer da Consultoria Tributária, embora com restrições a alguns fundamentos nele constantes, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Valter Barbalho Lima manifestou seu voto nos seguintes termos: "*Discordo em parte dos termos assentes no parecer da Consultoria Tributária, no que se refere a argumentação relativa à desconsideração de custo de produção, posto que inaplicável ao caso, por se tratar da metodologia de investigação Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, que leva a efeito o valor econômico das mercadorias adquiridas e vendidas, portanto, os custos são partes que repercutem no preço em etapas anteriores, assim como da afirmação de imprestabilidade do método utilizado, por se tratar de estabelecimento industrial, entretanto, nesse caso, especificamente, circunstância incidental debilitou o resultado do procedimento, qual seja, os produtos elaborados, em grande parte, sujeitam-se ao regime de substituição tributária, que apresentaram um lucro bruto considerável, hipótese, por conseguinte, que não permite aferir liquidez e certeza ao valor das mercadorias isentas ou não tributadas, objeto de indicação de saídas sem documento, haja vista a possibilidade de estarem contempladas no volume de saídas sob o regime de tributação sobredito, termos em que voto pelo conhecimento do recurso ordinário, dou-lhe provimento para, em grau de preliminar, julgar nula a imputação, em acordo com a parte final do parecer da Consultoria Tributária e manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.*"

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 26 de 02/2015

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
**PRESIDENTE**

  
Valter Barbalho Lima

CONSELHEIRO

**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

Cícero Roger Macedo Gonçalves

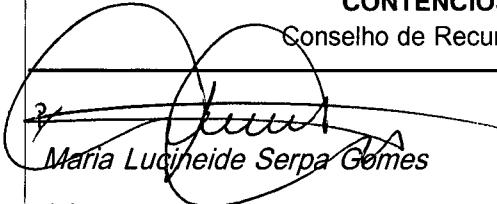
CONSELHEIRO



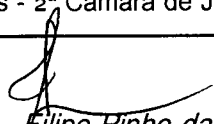


**SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

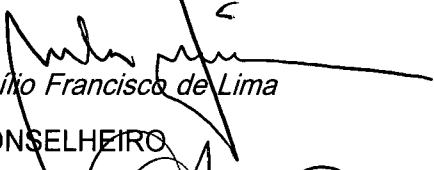
Conselho de Recursos Tributários - 2ª Câmara de Julgamento

  
Maria Lucijneide Serpa Gomes

CONSELHEIRA

  
Filipe Pinho da Costa Leitão

CONSELHEIRO

  
Abílio Francisco de Lima

CONSELHEIRO

  
Agatha Louise Borges Macedo

CONSELHEIRA

  
Lúcia de Fátima Carou de Araújo

CONSELHEIRA

  
Samuel Aragão Silva

CONSELHEIRO