



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 204 /2015**

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**8ª SESSÃO ORDINÁRIA de 20.01.2015**

**PROCESSO Nº 1/2185/2010**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/20105640**

**RECORRENTE: CBL ALIMENTOS S/A.**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**AUTUANTE: RAIUNDO ROBERTO R. FERREIRA**

**RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA.**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS ISENTADS. Metodologia de investigação – DRM. Indicação de infringência ao art. 18 da Lei nº 12.670/96. Penalidade sugerida: art. 126 da lei sobredita, alterada pela Lei nº 13.418/2003. Aquisição de matéria-prima tributada. Saída de produtos isentos ou com redução de base de cálculo. Impossibilidade de segregação quantitativa de mercadorias, na DRM, por regime de tributação. Recurso ordinário conhecido e provido. Modificada a decisão singular. Auto de infração julgado nulo, de acordo com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa o auto de infração ora julgado, acerca do ilícito fiscal omissão de saídas, detectada mediante a utilização da metodologia Demonstração do

Resulta com Mercadorias - DRM, relativamente ao exercício de 2007, que apontou uma diferença a menos nas saídas da ordem de R\$ 408.459,61.

O autuante acostou à peça de lançamento os atos formais preparatórios do procedimento, os demonstrativos por ele produzidos, assim como espelhos de pesquisas realizadas no sistema DIEF.

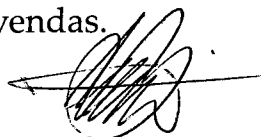
A autuada não exerceu a prerrogativa que dispunha de impugnar a imputação.

No julgamento singular o entendimento manifestado tem supedâneo nos artigos 127, 169, 177, assim como o § 1º do artigo 827 do decreto nº 24.569/97, em que decidiu pela procedência do feito e confirmou o lançamento original, anuindo com a sanção sugerida, que comina multa ao nível de 10% do valor das operações de saídas, no importe e de R\$ 40.845,96, com esteio nos artigos 169 I e 174 I do diploma normativo sobredito.

O recurso ordinário argui que o método utilizado na fiscalização é inadequado, visto que as saídas do referido estabelecimento são todas isentas e que fora orientado pela unidade de trabalho da SEFZ na qual está circunscrito, para estornar todos os crédito das aquisições, mesmo reconhecendo que o Regulamento do ICMS/CE, reproduzindo os artigos 92 e 93 da Lei nº 12.670/96, sugere uma variedade de critérios técnicos de fiscalização.

Colaciona jurisprudência administrativa deste Conat acerca da matéria, com decisões favoráveis ao sujeito passivo e, ao final, pugna pela improcedência da autuação.

A consultoria Tributária sustenta que a diferença apontada não reflete com exatidão o resultado obtido com a venda de mercadorias no exercício fiscalizado, à vista que alguns aspectos inerentes à atividade econômica da empresa não forma considerados, como os custos de produção, por se tratar de indústria e o fato dos produtos por ela fabricado sujeitarem-se a substituição tributária ou redução de base de cálculo, razão pela qual fica evidente a impossibilidade de segregar a DRM por regime de tributação, pois a matéria-prima tributada na entrada dá origem a um novo produto que será submetido a um regime de tributação distinto, fato que ocasiona a ocorrência de omissões fictícias de vendas.



Em conclusão, opina pelo conhecimento do recurso ordinário, com vistas a que seja dado provimento e modificada a decisão singular para nulidade, parecer adotado do representa da PGE.

É o relato.

### VOTO DO RELATOR

A identificação do movimento real tributável pode ser identificado mediante o emprego de diversas metodologias de investigação, dentre elas as consignadas no artigo 92 da Lei nº 24.569/97, cuja tipicidade omissão de receitas está disciplinado, especificamente, no § 8º do mencionado dispositivo legal. Vejamos:

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

I - suprimento 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 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 dos ingressos 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 do



caixa com os valores registrados nos arquivos magnéticos dos equipamentos utilizados pelo contribuinte e com o total dos documentos fiscais emitidos.

Ao que se vislumbra no caso concreto, do relato da autuação, a recorrente teria incorrido, especificamente, na hipótese consignada no inciso IV retrotranscrito, à medida que as saídas de mercadorias isentas se deu em nível inferior às entradas, por conseguinte, teria havido a mencionada omissão de saídas, ou seja, sem a emissão dos correspondentes documentos fiscais.

É fático aduzir que, a escolha da metodologia de investigação fiscal é de incumbência de quem executa a exação, que dispõe do livre arbítrio para optar pelo tipo mais adequado a atividade econômica exercida pelo estabelecimento fiscalizado, de modo que possa auferir um resultado segundo e confiável, ou seja, seja ela capaz de assegurar de forma inequívoca a efetividade do fato imputado.

O método Demonstração do Resultado com Mercadorias – DRM, em que pese gozar de previsão legal, pode ser sinteticamente traduzido no procedimento que consiste no somatório do valor econômico das mercadorias existentes com as aquisições realizadas no período, duzido das existente ao seu final, cuja diferença deve corresponder às vendas.

Na hipótese de um empreendimento comercial, em que as mercadorias não sofrem nenhuma espécie de transformação, isto é, ingressam e saem nas mesmas condições, ou mesmo industrial cujo ingresso de mercadorias e saídas de produtos prontos não sofram mudança na forma de tributação e seja possível determinar a conversão de mercadorias em produtos novos, o método DRM reveste-se de segurança e confiabilidade.

No vertente caso, trata-se de um estabelecimento industrial, que produz rações animais, em que aquisições de mercadorias a serem transformadas, sofrem o gravame da tributação e dão origem a produtos cuja saída pode correr com redução de base de cálculo, quando em operações interestaduais, a teor do ordenamento plasmado no Convênio ICMS nº 100/97 ou ainda com redução de base de cálculo, em face do citado instrumento normativo, nas operações internas, ou tributadas por regime de substituição.



Nessa hipótese, afirmar-se com preciso grau de certeza e segurança que saídas ocorreram desprovidas de documento fiscal, no que se refere às mercadorias sujeitas a uma técnica tributária, como se tem no caso concreto, padece de uma demonstração cabal e inequívoca da imputação, que permearia um detalhamento do quantum de cada elemento participou na composição do produto final, além de desperdícios, ocorrência comum na atividade industrial.

Na DRM, que instrui os autos às fls. 18, denota que as saídas sob o regime de substituição tributária apresentaram um lucro bruto da ordem de R\$ 1.104.154,30. Por conseguinte, à falta de um demonstrativo claro relativo à conversão de mercadorias adquiridas em um novo produto, não é seguro afirmar que as aquisições com isenção não tenha saído tributadas pela sistemática de substituição tributária.

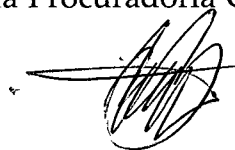
Enfim, evidenciada essa iliquidez e incerteza na apuração e demonstração dos fatos apontados com infracionais, não se vislumbra a possibilidade de o feito fiscal subsistir.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dou-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida na instância singular, termos em que julgo nula a increpação fiscal assente na peça de lançamento, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É voto.

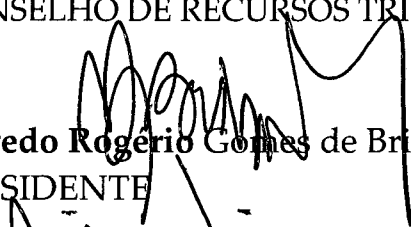
## **DECISÃO**


Vistos, discutidos e examinados os presente autos, em que é **RECORRENTE:** CBL ALIMENTOS S/A e **RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. 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 do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral

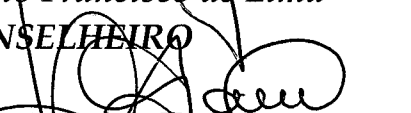


do Estado. O Conselheiro relator manifestou seu voto nos seguintes termos: “Discordo em parte dos termos assentes no parecer da Consultoria Tributária, no que se refere a argumentação relativa à desconsideração de custo de produção, posto que inaplicável ao caso, por se tratar da metodologia de investigação 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 acorde com a parte final do parecer da Consultoria Tributária e manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado.”

SALA DAS REUNIÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 05 de 03 de 2015.

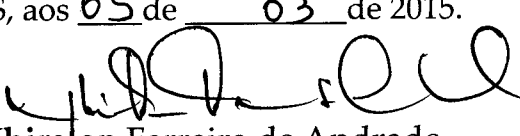
  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
PRESIDENTE


  
**Abílio Francisco de Lima**  
CONSELHEIRO

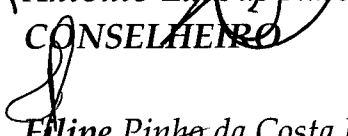
  
**Lúcia de Fátima Calou de Araújo**  
CONSELHEIRA

  
**Francisco Wellington Ávila Pereira**  
CONSELHEIRO


  
**Valtér Barbalho Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Antônio Luiz do Nascimento Neto**  
CONSELHEIRO

  
**Flípe Pinho da Costa Leitão**  
CONSELHEIRO

  
**Agatha Louise Borges Macedo**  
CONSELHEIRA

  
**Samuel Aragão Silva**  
CONSELHEIRO