



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

RESOLUÇÃO Nº. 389 /2011  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
121ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 04/07/2011  
PROCESSO Nº. 1/1643/2007  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200702286-7  
RECORRENTE: BCP S/A (CLARO S/A)  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTES: Francisco Lucio Mendes Maia / Francisco Ozanan B. Morais  
MATRÍCULAS: 037909-1-6 / 104047-1-1  
RELATOR: Conselheiro Cícero Roger Macedo Gonçalves

**EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – 2.** Saída de mercadorias com valores inferiores aos de entrada. **3.** Auto de Infração julgado **PROCEDENTE**, por unanimidade dos votos, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária. Confirmada a decisão condenatória proferida pela instância singular. **4.** Infringência ao art. 25, § 8º do Decreto 24.569/97 (RICMS). **5.** Penalidade inserta no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

## RELATÓRIO

A lide emergida através do auto de infração refere-se à *falta de recolhimento*, proveniente da saída de mercadorias por valores inferiores aos de entrada dos referidos produtos. A autuada usou os valores de saída como base de cálculo das operações sujeitas a ICMS em desacordo com a legislação vigente, inerente ao período de 01 de janeiro de 2006 a 30 de junho do mesmo ano, no valor de R\$ 298.930,54. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada por portaria Nº 26/2007, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/2006 a 30/06/2006, junto ao contribuinte *BCP S/A*, enquadrada no CNAE como *telefonia móvel celular*, localizada em Fortaleza/CE. Auto de infração lavrado em 27/02/07, com supedâneo no art. 51, § 3º da Lei nº. 12.670/96.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 12/03/2007 de forma pessoal, consoante comprova a aposição da assinatura do representante da empresa no termo de início de fiscalização às fls. 08, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.



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

A peça inaugural foi instruída com o auto de infração nº. 1/200702286-7, informações complementares às fls. 03/06, Portaria de ordens de serviços nº. 26/2007 às fls. 07, termo de início de fiscalização nº 2007.01929 às fls. 08, termo de conclusão de fiscalização nº 2007.05319 às fls. 09, carta de prorrogação de prazo para a entrega de documentação às fls. 12. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O CONTRIBUINTE EM EPÍGRAFE EFETUOU SAÍDA DE MERCADORIAS USANDO COMO BASE DE CÁLCULO VALORES INFERIORES AOS DE AQUISIÇÃO DOS REFERIDOS PRODUTOS NO VALOR DE 298.930,54, QUE SERVIU DE BASE DE CÁLCULO PARA A PRESENTE AUTUAÇÃO. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PARTE INTEGRANTE DESTA AUTO.”

O agente fiscal sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13. 418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>298.930,54</b>
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 51.818,18
MULTA	R\$ 50.818,18
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 101.636,36</b>

Às informações complementares, os autuantes relataram que a falta do recolhimento do ICMS foi devido a saída de mercadorias com valores inferiores aos registrado na entrada das referidas mercadorias, sendo usado este valor como base de cálculo das operações sujeitas ao ICMS. Ressaltaram que a metodologia utilizado foi o confronto mensal entre os preços unitários de venda e de compra utilizado pelo contribuinte nestas operações, sendo que estas informações foram retiradas do Convênio ICMS 57/1995, onde estão escriturados todos os registros econômicos financeiros do contribuinte que serve de base para gerar os livros fiscais do ICMS. Contudo, asseveraram que a os valores de saída menor foram demonstrados quando confrontados os preços de venda com os de compra, restando evidente o valor negativo. Diante do



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

exposto, aplicou penalidade para crédito indevido previsto no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96.

A ciência do auto de infração foi realizada em 12/03/2007, de forma pessoal, conforme aposição da assinatura na peça exordial às fls. 02, ficando intimada a recolher o crédito tributário com seus acréscimos legais no prazo de 20 (vinte) dias da ciência deste. A autuada protocolou em 29/03/07 um pedido de dilação de prazo, sendo, por sua vez, deferido, com alteração do prazo para o dia 11/04/07 consoante se depreende às fls. 16. Desta feita tornou o presente termo de revelia sem efeito, tendo em vista a fixação do novo prazo.

Devidamente ciente a contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls. 19/34, instruída com os documentos de fls. 35/54, onde após relato dos fatos, expendeu que, o setor de telecomunicação vem passando por inúmeras transformações após o monopólio da Telebrás e que a privatização da Telebras e a criação das empresas espelho deram início a uma competição acirrada o que não existia desde então. Discorreu sobre a captação de clientes, da inovação nos serviços prestados para não perder espaço no mercado. Afirmou que o efeito dessa disputa de mercado refletiu na venda de aparelhos celulares pelas operadoras por preço inferior ao custo de aquisição, disse ser prática comum deste tipo de mercado que procura trazer para si o maior número de novos clientes. Comentou da facilidade do turista brasileiro adquirir aparelhos fora do país se tratando, sem dúvida alguma, de motivo relevante que legitima a prática da empresa contribuinte. Relatou também que há dois pontos em favor da defesa, o primeiro é o fato de que não existe nenhum dispositivo na legislação geral do ICMS, seja ela a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96, que autorize a restrição imposta pela autoridade lançadora. O segundo é de que o regime de apuração do ICMS não está sujeito ao crédito físico de mercadorias contra mercadorias, que no caso em tela a venda de aparelhos apenas dá início a uma relação jurídica que em momento superveniente será objeto de incidência do tributo, este momento é a principal atividade, a atividade fim da empresa. Assim a defendente disse que em relação ao primeiro ponto, ao contrário do que sustenta a autoridade lançadora, os casos em que o estorno do crédito é obrigatório seriam apenas em relação àqueles em que há redução da alíquota ou base de calculo na saída, pois a jurisprudência se consolidou no sentido de que a redução da alíquota ou base de calculo na saída corresponde a uma isenção parcial, citou decisão do STF RE nº 174.478/SP. Ainda neste sentido ressaltou que a redução da alíquota e base de cálculo não guarda qualquer semelhança com o preço de revenda inferior ao preço de aquisição, não se opera qualquer redução de alíquota ou da base de cálculo, existindo apenas uma base de calculo inferior pelo simples fato do preço de revenda ser inferior, disse se tratar a redução da base de cálculo de técnica legislativa que possui efeito igual a redução de alíquota comumente empregada na concessão de benefícios fiscais, e em relação ao segundo ponto falou que o crédito do ICMS não é físico, não está vinculado eternamente a uma mercadoria específica,



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

citou Roque Antonio Carrazza, Geraldo Ataliba dentre outros. Assim ressaltou que até mesmo pela ótica do crédito físico o direito ao crédito faria sentido mesmo saindo com preço inferior ao custo de aquisição, pois o celular é essencial para que os serviços de comunicação sejam prestados. *A posteriori*, suscitou multa confiscatória consoante os princípios que regem o direito tributário, destacou a vedação do uso de tributo com efeito de confisco, do princípio de que o ente tributante não poderia subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco caracterizando apropriação arbitrária. Ante todo o exposto, requereu que fosse julgado **IMPROCEDENTE** o auto de infração em epígrafe, cancelando-se o lançamento do imposto e da multa de ofício.

O julgador monocrático, após breve relato dos fatos, assegurou que embora a empresa autuada tivesse efetuado a venda de aparelhos celulares como estratégia de marketing para atrair novos clientes argumentando uma prática comum de mercado, a venda por preço inferior ao valor de custo de aquisição não é expressamente vedado por imposição legal constantes no art. 25, § 8º do Decreto nº 24.569/97 – RICMS, concluiu que o agente do fisco autuou em observância do dispositivo legal e que o argumento da defesa quanto ausência de disposição legal que restringe o valor da mercadoria para venda fica degenerado o entendimento pois a atividade mercantil tem como objetivo precípuo o lucro e justamente sobre este lucro é que há incidência do imposto, neta ótica o julgador entendeu que no mínimo, o preço de venda deveria ser o valor do custo da operação, pois se assim não for em prejuízo estaria a arrecadação fiscal. E em relação ao caráter confiscatório da multa aplicada, salientou que a vedação constitucional se refere a criação de tributo como respectivo caráter, sendo a multa livre desta regulação pois esta decorre de ato ilícito e não se confunde com tributo. Entendeu descabida a tese apresentada. Diante do exposto, restou a aplicação da penalidade prelecionada no art. art. 123, I, alínea “c” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13. 418/03, concluindo pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, intimando a contribuinte recolher, no prazo de 20 (*vinte*) dias, a importância descrita na inicial, ou em igual período interpor recurso junto ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A prolação de sentença pelo órgão julgador singular fora comunicada à defendente por via postal em 27/03/2008 consoante termo de juntada de AR às fls. 62/63, nos termos do art. §3º do art. 34 do Decreto 25.468/99.

A impugnante, irrisignada com a decisão singular, interpôs recurso voluntário às fls. 64/83, onde ratificou os pontos elencados em sede de impugnação. Ademais reiterou em observância ao princípio da livre iniciativa, considerado que é um dos fundamentos da ordem econômica e primordial na produção e/ou circulação de bens e serviço, indagou que estruturar o próprio negócio de forma que melhor entende e dessa forma vender seus celulares pelo preço que julgar apropriado considerando as condições de mercado é direito constitucional



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

garantido. Relatou que restringir a livre iniciativa e obrigar o contribuinte a desenvolver suas atividades de forma predeterminada seria vedado por tal princípio, e que não é coerente. Incrementou que não se pode aceitar que seja colocada de forma peremptória à frente da livre iniciativa limitando o desempenho de suas atividades. Declarou que a legislação tributária do Ceará estabelece impossibilidades de venda de mercadorias a valor inferior ao custo de aquisição, salvo motivo relevante a critério da fazenda pública competente do seu domicílio fiscal. Evidenciou que o motivo relevante ou devidamente justificado que ampara o procedimento adotado pela recorrente é decorrente da concorrência do setor e que sua conduta enquadra-se perfeitamente com previsto nos art. 25, § 8º, do RICMS e 123, III, "a" da Lei nº 12.670/1996. Ainda nesse diapasão, não considerar o motivo exposto é desconsiderar por completo as regras concorrenciais, e que se assim não agisse perderia grande parcela de seus clientes e conseqüentemente em longo prazo ficaria sujeita a falência. Tratou do princípio da não-cumulatividade de maneira divergente do entendimento de 1ª instância, informando que os casos de estorno do crédito, são obrigatórios, diferente apenas aqueles em que há isenção ou não incidência, deste modo, alheio do preço de revenda aplicado. Indagou que era tão somente base de cálculo inferior, não se tratando de benefício fiscal, portanto não sendo obrigado ao estorno do crédito. Outrossim, expôs que o contribuinte não pode ser compelido a vender seus produtos ou serviços mediante preço definido em norma tributária, salvo as hipóteses de regime especial de tributação. Por fim asseverou que se mantida a obrigação principal, pediu ser reformada a decisão para que seja reconhecida a aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias sendo reconhecida a **PROCEDENCIA DO RECURSO** e revista a multa com caráter confiscatória aplicada.

A prolação da sentença pelo órgão julgador singular fora comunicada à deferente por via postal em 07/05/08 consoante termo de juntada de AR às fls. 63 nos mesmos termos do art. 34 § 3º do Decreto 25.468/99

A impugnante, irresignada com a decisão singular, interpôs recurso voluntário às fls. 64/83, referendando todos os argumentos defensórios já apresentados na defesa, de outro lado, não acrescentou nenhum dado novo. Por fim, requereu que fosse conhecido e provido o recurso voluntário, tornando IMPROCEDENTE o auto de infração.

A *Célula de Consultoria e Planejamento do Contencioso Administrativo Tributário*, por intermédio do parecer 177/2009, ratificou o entendimento de PROCEDÊNCIA do feito fiscal, conforme o juízo monocrático, esclarecendo que é inegável a exigência constitucional de que o empreendedor assuma o risco do negócio, respeite a legislação e as obrigações vinculadas à atividade desenvolvida, são esses os limites que balizam a liberdade do empreendedor. Ressaltou que o contribuinte antes de vender as mercadorias a preço inferior ao de



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

aquisição, deveria previamente comunicar a autoridade fiscal como bem orienta o comando legal o que não foi observado pelo recorrente. Quanto ao princípio da não cumulatividade do imposto expendeu que não há deferimento algum à sua aplicação, desde que respeitada norma vigente. No que tange o valor da penalidade lembrou que a atividade administrativa é atividade plenamente vinculada e que reponde sob pena de responsabilidade funcional, discorreu que o agente estava respaldado em lei e que dela não podia ultrapassar, portanto foi aplicado apenas o determina a lei. Esclareceu que o contribuinte antes de proceder com a venda das mercadorias abaixo do custo, deveria previamente comunicar a autoridade fiscal conforme dispositivo no art. 25, § 8º do Decreto 24.569/97. Assim sendo entendeu a inobservância do comando normativo que ensejou em infração, negou provimento ao recurso voluntário, aplicando a penalidade prevista no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13. 418/03, ou seja, o pagamento de multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado ou não estornado.

Às fls. 90/92 o contribuinte carrou procuração solicitando intimação pessoal, para fins de sustentação oral, que consta nos autos às fls. 94 a comprovação da intimação do julgamento.

Os autos foram encaminhados para apreciação da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, às fls. 86/88.

È o relato.

### VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto por **BCP S/A** objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200702286-7, na dicção da legislação processual vigente. O presente recurso não preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora atuada por falta de recolhimento do imposto, por contribuinte substituído, na forma e nos prazos regulamentares, detectado através de diligência fiscal específica – falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive devido por substituição tributária, consoante comprova o demonstrativo do crédito tributário, em anexo, discriminadas no presente auto às fls. 03, referente ao período de 01/01/2006 a 30/06/2006 no montante de R\$ 298.930,54



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

O cerne da questão consiste na cobrança do *ICMS Substituição Tributária* ao contribuinte substituído, em operação de venda a preço menor do que o de compra, sem informação prévia ao fisco, sendo este valor a menor utilizado como base de cálculo das operações sujeitas a ICMS, portanto em desacordo com a legislação que disciplina a matéria.

## 1. Das Preliminares

Em análise aos fólios processuais, depreende-se a existência de matérias cognoscíveis de ofício, razão pela qual passamos a adentrar, preferencialmente, na seara preliminar da lide em comento.

## 2. Do Mérito

É vital destacar que o instituto da *Substituição Tributária* restringe a uma pequena quantidade de contribuintes, a arrecadação do imposto, centralizando sua cobrança no responsável tributário, intitulado "*substituto*". Este terá a seu cargo, não só o recolhimento do ICMS relativo a operação por ele realizada *ICMS - Próprio*, como também será responsável pela retenção e pagamento do imposto relativo às operações sejam elas anteriores, concomitantes ou subseqüentes, que seria de responsabilidade de terceiros, intitulados "*substituídos*", em função da lei assim determinar. Desta forma, desonera um grande número de contribuintes da burocracia referente a arrecadação tributária, pelo simples fato de que determinadas obrigações acessórias são suportadas por aqueles que detém maior controle administrativo. No caso vertente, a substituição em pauta é aquela na qual o contribuinte deve recolher o ICMS incidente nas operações antecedentes.

Em análise minudente aos autos, observa-se às fls. 06 que os valores totais de saída das mercadorias em relação a cada período estão em montante inferior ao custo de entrada, ensejando o recolhimento do *ICMS Substituição Tributária*, por valor menor. Sendo pacífico e regulado em lei que a base de cálculo do imposto não poderá ser menor ao preço de aquisição de terceiros ou ainda menor que ao valor da operação imediatamente anterior, conforme preceitua o art. 25 § 8º do Decreto 24.569/97, vejamos:

*§ 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. (G.N)*



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

Com efeito, se depreende que o legislador condicionou a venda de mercadorias com valor abaixo do custo de aquisição, à hipótese de motivo relevante, sujeita, ainda, à prévia avaliação da autoridade fazendária. O que não foi observado nas operações ora pugnadas.

Desta feita, restou configurada a infração apontada na peça proeminal, ficando a empresa autuada sujeita a penalidade inserta no art. 123, I, alínea "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03:

*c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a uma vez o valor do imposto;*

### 3. Do Voto.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para, julgar **PROCEDENTE** a ação fiscal, confirmando a decisão condenatória proferida pelo juízo singular, em harmonia com o parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

#### DEMONSTRATIVO

<b>Base de Cálculo</b>	<b>298.930,54</b>
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 51.818,18
MULTA	R\$ 50.818,18
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 101.636,36</b>

É o voto.



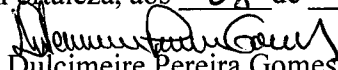



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

**DECISÃO**

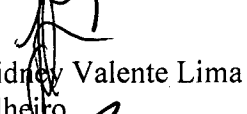
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **BCP S/A (CLARO)** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara de Recursos Tributários, por unanimidade dos votos, resolve conhecer do recurso voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da doutra Procuradoria Geral do Estado. Ausente para apresentação de defesa oral, o representante legal da recorrente, Dr. José Alexandre Goiana.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 08 de 09 de 2011.

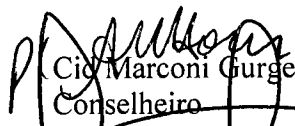
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

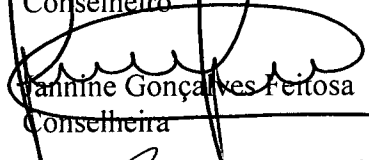
  
José Romulo da Silva  
Conselheiro

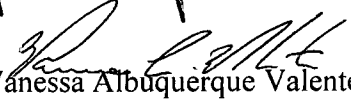
  
Alfredo Roberto Gomes de Brito  
Conselheiro

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Abílio Francisco de Lima  
Conselheiro

  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

  
Fannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
Vanessa Albuquerque Valente  
Conselheira

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
Conselheiro Relator

Matteus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO