



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº.: 083 /2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

19ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 27/01/12

PROCESSO Nº.: 1/5181/2009

AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200915106-4

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

RECORRIDA: PELLEGRINO DISTRIBUIDORA DE AUTOPEÇAS

AUTUANTE: Antonio Batista Filho e João Ronaldo Frota Aguiar

MATRÍCULA: 00568813 e 10430119

RELATOR: Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza

EMENTA: ICMS – 1. SUBFATURAMENTO - 2. Emissão de documento fiscal com preço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente. Recurso oficial conhecido e não provido. 3. Auto de infração julgado **IMPROCEDENTE**, haja vista a descaracterização da acusação fiscal, uma vez comprovada a não violação ao artigo 25 § 8º do RICMS. 4. Confirmada a decisão absolutória exarada em 1ª instância, nos termos do parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

RELATÓRIO

O presente processo refere-se ao auto de infração lavrado por *infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido*, detectado através da documentação apresentada pela empresa, referente ao exercício de 2005, no montante de R\$ 777.043,15. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº 2009.20794, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/2005 a 31/12/2006, junto ao contribuinte *Pellegrino Distribuidora de Autopeças*, inscrita no CNAE como *Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores*. Auto de infração lavrado em 11/11/09, com fulcro no art. 18 da Lei nº 12.670/96, arts. 25, § 8º, 27, 33, I, 874 e 877 do decreto nº 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 26/08/09 de forma pessoal, conforme oposição de assinatura no termo de início de fiscalização nº. 2009.17269



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

às fls. 08, ocasião em que à empresa fora intimada a apresentar, no prazo de 10 (dez) dias, os livros e documentos fiscais/contábeis relacionados no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200915106-4, ordem de serviço nº. 2009.20794, termo de início de fiscalização nº 2009.17269, termo de conclusão de fiscalização nº 2009.21615, relatório de notas fiscais de entrada às fls. 10/15, relatório de subavaliação de saídas às fls. 16/20, relatório de subfaturamento de vendas às fls. 21, relatório de notas fiscais de saída às fls. 22/27, relatório do inventário informado às fls. 28/39, relatório da tabela de produtos às fls. 40/45, relatório da movimentação dos itens com subavaliação de saídas às fls. 46/51, procuração às fls. 52, documento fiscal às fls. 53, recibo de "cd" com arquivos magnéticos às fls. 54, cadastro de contribuintes do ICMS às fls. 55/62, recibo de devolução de livros e documentos às fls. 63, termo de revelia e despacho às fls. 64, termo de juntada concernente a dilatação para a defesa às fls. 65/66, controle da ação fiscal às fls. 67, procuração às fls. 68, termo de juntada concernente a defesa às fls. 69. O auto, em epígrafe, relatou *in verbis*:

“AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CUJO IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RECOLHIDO. EMITIU DOCUMENTO FISCAL COM PREÇO MERCADORIA (SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) DELIBERADAMENTE INFERIOR QUE ALCANÇARIA NA ÉPOCA NO MERCADO EMITENTE, SEM MOTIVO JUSTIFICADO, CARACTERIZANDO SUBFATURAMENTO DE VENDAS. MONTANTE IGUAL A R\$ 777.043,15.”

Às informações complementares, o agente fiscal, após verificação nos livros e documentos fiscais da firma qualificada na inicial, constatou que o contribuinte emitiu documento inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado de domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado, caracterizando-se, com isso, em subfaturamento de vendas, conforme relatório da subavaliação de vendas e relatório de movimentação dos itens da subavaliação de vendas, no período de 01/01/05 a 31/12/05, infringindo, com isso, o que determina a legislação tributária em vigor.



**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 126 da Lei nº 12.670/96 alterada pela Lei nº 13.418/03, ou seja, multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	RS 777.043,15
Alíquota	0,00 %
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (10%)	R\$ 77.704,31
TOTAL	RS 77.704,31

A ciência do auto de infração foi realizada, de forma pessoal, em 12/11/09, conforme se comprova assinatura aposta no próprio auto. Foi lavrado termo de revelia no dia 15/12/09 de fls. 64 que restou sem efeito, visto que a contribuinte opôs impugnação no dia 02/12/09.

A contribuinte apresentou defesa tempestiva às fls. 70, instruída de documentos às fls. 86/109, na qual, após breve relato dos fatos, expendeu que o auto de infração é totalmente descabível, sem qualquer base para sustentação legal, uma vez que os documentos fiscais das operações se encontram devidamente escriturados em seus livros fiscais e contábeis, além de que as mercadorias comercializadas pela autuada foram adquiridas com substituição tributária conforme disposto no Protocolo 36/04, ou se sujeitaram a antecipação do ICMS no momento da entrada, portanto a adoção do preço de venda inferior ao da entrada não implicou em recolhimento a menor do imposto, uma vez que foi oferecida a tributação com base no IVA – ST estabelecido para autopeças. Declarou que a infração ao art. 25, § 8º do decreto 24.569/97, adoção de base de cálculo inferior ao valor de mercado somente será possível no caso de recolhimento do ICMS normal, com apuração de débito e crédito em conta gráfica, uma vez que a adoção de base de cálculo inferior a da entrada fere o princípio da não-cumulatividade, e por conseqüências implica em recolhimento do imposto a menor. Assentou que no caso em questão, a requerente não cometeu nenhuma irregularidade, pois o que ocorreu na realidade foi a venda de diversos produtos sem rotatividade de venda, produtos chamados como “Dormentes” que se encontravam há tempos sem venda regular, e que a requerente resolveu por bem vendê-los a preços de liquidação para se ver livre daqueles produtos antigos e que somente ocupavam espaço parados há muito tempo. Explanou que no Estado de direito as relações devem ser pautadas pela equidade, o que não ocorre na prática no Estado do Ceará, pois o fisco adota medidas para aplicar penalidade ao contribuinte pela prática de preço inferior ao mercado nas operações com substituição tributária, mas não adota nenhuma política para proteger os contribuintes estabelecidos no seu Estado para



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

restituição do valor cobrado a maior, quando o contribuinte pratica preço inferior ao do IVA aplicado no recolhimento da substituição tributária. Expendeu que no caso de adoção de base de cálculo inferior a saída, não há qualquer ofensa a legislação do ICMS mesmo em relação as mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal, situação que levaria o contribuinte a efetuar o estorno parcial de crédito da parcela até o preço de custo ou da última entrada, ou adoção como base de cálculo o valor do custo ou da última entrada na nota fiscal emitida para acobertar a saída. Diante do exposto, requereu o recebimento da presente da defesa, para ao final ser decretada a improcedência e por consequência a **NULIDADE** do Auto de Infração nº 200915112-9, por ser a medida da mais lidima e meridiana Justiça.

A julgadora singular, após breve relato dos fatos, constatou que a empresa autuada é substituída tributária, devendo nas saídas subseqüentes observar o que está especificado no art. 446, § 1º do RICMS. Ressaltou que a base de cálculo de um imposto nada mais é do que o núcleo da hipótese de incidência tributária. Neste diapasão, a base de cálculo do ICMS não pode ser algo diverso do valor da operação. Desta forma, conforme planilhas trazidas pelo agente fiscal às fls. 46/51, relatório de subavaliação de saídas, onde encontramos o preço de custo (aquisição) e o preço de venda, e prejuízo, argumentou que como não existe mais imposto a ser pago, inexistiu violação ao art. 25, § 8º do RICMS. Destarte, alegou que o bom senso determina que se acatem na íntegra as razões defensórias aduzidas pelo defendente, no sentido que inexistente prejuízo ao erário estadual, uma vez que os produtos estão sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. Assim, salientou que o motivo da atuação inexistente, já que as notas fiscais emitidas eram sem destaque do ICMS, não tendo base de cálculo para imposto. Por fim, restando provado nos autos que o contribuinte não se encontra em falta com a Fazenda Estadual, afirmou de pronto que os representantes do fisco agiram equivocadamente, tornando-se imperioso julgar o Auto de infração em questão improcedente. À luz das considerações expostas, julgou **IMPROCEDENTE** a ação fiscal. Por ser decisão contrária aos interesses fazendários recorreu de ofício ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A autuada fora intimada da decisão pela **IMPROCEDÊNCIA** da instância singular por via postal, em 08/07/11, consoante AR e termo de juntada às fls.118/119.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 514/11, informou que o objetivo principal do subfaturamento é burlar o fisco, ou seja, reduzir a base de cálculo do imposto para recolher menos. Contudo, conforme informou o autuante, as mercadorias vendidas pela empresa eram sujeitas a substituição tributária, tendo o imposto sido recolhido em etapa anterior. Explanou que a prática do subfaturamento somente se vislumbra nas operações com



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

mercadorias sujeitas ao recolhimento normal do imposto, ou seja, com apuração de débito e crédito em conta gráfica. Nesse sentido, afirmou que não mais havendo imposto a ser recolhido, não há o que se falar em violação ao art. 25, § 8º do RICMS. Diante do exposto, opinou-se pelo conhecimento do recurso de ofício, negando-lhe provimento, a fim de que seja confirmada a decisão proferida na Instância Singular que foi pela **IMPROCEDÊNCIA** do lançamento.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 121/124.

É o relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso oficial interposto por **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** em face de **PELLEGRINO DISTRIBUIDORA DE AUTOPEÇAS** concernente ao auto de infração sob o nº. 1/200915106-4. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a recorrente foi autuada por *infrações decorrentes de operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido*, detectado através da documentação apresentada pela empresa, referente ao exercício de 2005, no montante de R\$ 777.043,15.

Em análise aos fôlios processuais, observa-se que a empresa emitiu documento fiscal com preço da mercadoria deliberadamente inferior ao que alcançaria no mercado de domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado, caracterizando-se subfaturamento de vendas. Cabe ressaltar que, conforme informou o autuante, as mercadorias eram sujeitas a Substituição Tributária, tendo o imposto sido recolhido em etapa anterior.

Entende-se por subfaturamento a descrição dos aspectos monetários e/ou quantitativos aquém dos efetivamente praticados, fato este que encontra guarida apenas em documentos, uma vez que a operação mercantil tem sua realidade baseada no encontro de vontades que determinam as condições de sua realização. Dessa forma, a operação mercantil subfaturada tem a falsa aparência de perfeita: encontram-se registrados os contratantes (vendedor e comprador), as quantidades, as qualidades, o valor da operação, etc. Essa prática dá cabimento a



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

que empresas sonquem parte considerável dos montantes tributáveis. Assim, desrespeitando as legislações tributárias e comerciais, bem como os Princípios Fundamentais da Contabilidade, entidades empresariais passam a competir de forma desigual com a economia pautada pela formalidade. Ocorre que tal prática somente se vislumbra nas operações com mercadorias sujeitas ao recolhimento normal do ICMS, ou seja, com apuração de débito e crédito em conta gráfica.

Neste azo, é importante salientar que a empresa autuada é substituta tributária, devendo nas saídas subseqüentes observar o especificado no art. 446 do RICMS, *in verbis*:

Art. 446. *As notas fiscais correspondentes às entradas e saídas de mercadoria, cujo imposto tenha sido pago por substituição tributária, deverão ser escrituradas nas colunas "Documento Fiscal" e "Outras - de Operações sem Crédito e sem Débito do Imposto" dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, respectivamente.*

§ 1º *As notas fiscais que acobertarem as saídas internas subseqüentes às operações com substituição tributária serão emitidas sem destaque do imposto e deverão conter a expressão "ICMS pago em substituição tributária" e a identificação do ato normativo instituidor do respectivo regime.*

Nesta linha de raciocínio, conforme o exposto anteriormente percebe-se que o objetivo principal do subfaturamento é burlar o fisco, ou seja, reduzir a base de cálculo do imposto para recolher menos. Entretanto, analisando o mérito da lide, observa-se que os documentos fiscais das operações se encontram devidamente escriturados em seus livros fiscais e contábeis, além de que as mercadorias comercializadas pela autuada foram adquiridas com substituição tributária conforme disposto no Protocolo 36/04, ou se sujeitaram a antecipação do ICMS no momento da entrada, portanto a adoção de preço de venda inferior ao da entrada não implicou em recolhimento a menor do imposto, uma vez que foi oferecida a tributação com base no IVA – ST estabelecido para autopeças.

Vale destacar que no auto de infração o motivo da autuação é elemento essencial. Cabe dizer que a teoria dos motivos determinantes baseia-se no princípio de que o motivo do ato administrativo deve sempre guardar compatibilidade com a situação de fato que gerou a manifestação da vontade. Assim, o motivo da autuação inexistente, já que as notas fiscais emitidas eram sem destaque do ICMS, não tendo base de cálculo para o imposto.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

As provas carreadas aos autos deixaram integralmente comprovada a **IMPROCEDÊNCIA** da ação fiscal, desta forma, nada mais resta, do que acolher a decisão singular em todos os seus termos, visto que os argumentos utilizados pelo auditor fazendário, carecem de fundamentação legal.

Ex positis, voto pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão **ABSOLUTÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

È 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 **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **PELLEGRINO DISTRIBUIDORA DE AUTOPEÇAS**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão **ABSOLUTÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do relator, conforme parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, dos 07 de 03 de 2012.

Dulcineire Feyena Gomes
PRESIDENTA

Alfredo Rogério Gomes de Brito
Conselheiro

Cid Marconi Gurgel de Souza
Conselheiro Relator

José Sidney Valente Lima
Conselheiro

Jansine Gonçalves Feitosa
Conselheira

José Rômulo da Silva
Conselheiro

Vanessa Albuquerque Valente
Conselheira

Abílio Francisco de Lima
Conselheiro

Cícero Roger Macedo Gonçalves
Conselheiro

Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO