



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 136 /2004**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**SESSÃO DE 15.04.2004**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº 2828/2003**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/200309055**  
**RECORRENTE: TRANSPORTADORA COMETA LTDA.**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**CONS. RELATORA: ERIDAN REGIS DE FREITAS**

**EMENTA: TRANSPORTE DE MERCADORIA ACOBERTADO POR DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO.** Declarações inexatas. Valor da mercadoria diverge do preço informado pelo próprio fabricante em publicação especializada - Lista de Preços do Guia da Farmácia. Manutenção da decisão de **PROCEDÊNCIA** exarada pela 1ª Instância. Decisão amparada no art. 131, III do Decreto 24.569/97. Aplicação de penalidade mais benéfica - art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96, com redação alterada pela Lei 13.418/03, de 30.12.2003. Recurso voluntário conhecido e não provido. Decisão por maioria de votos, em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

**RELATÓRIO**

A acusação versa sobre o transporte de mercadoria acobertado por documento fiscal inidôneo, assim considerado por conter declarações inexatas quanto aos preços dos produtos, conforme declaração do próprio fabricante na lista de preços de Medicamentos.

Para instruir o processo foram acostadas as Notas Fiscais nºs. 345743 e 345744 emitidas por HEXAL do Brasil Ltda., o CTRC, o CGM e a Lista de Preços do Guia da Farmácia, "a qual reproduz em ordem alfabética as apresentações medicamentosas constantes das listas dos laboratórios e seus respectivos preços de fábrica (PF) e máximo ao consumidor (PMC)...".

Nas Informações Complementares é ressaltado que todos os itens, sem exceção, pertencem à Lista de Preços do Guia da Farmácia e que nas notas fiscais foram declarados preços de venda abaixo de seus preços de fabricação

declarados pelo emitente em cumprimento ao que determina a Portaria 37 de 11.05.92, as Leis 10.147 de 21.12.2000 e 10.213 de 27.03.2001, os Decretos 4266 de 11.06.2002 e 4275 de 20.06.2002, o Comunicado Camed nº 04 de 14.06.2002 e a Medida Provisória 41 de 21/06/2002.

Em 1ª Instância o processo foi julgado à revelia, decidindo o julgador singular pela Procedência do feito, com base no art. 131, III e sujeitando o autuado à penalidade inserta no art. 878, III, "a", todos do Decreto 24.569/97.

A autuada, inconformada, recorreu da decisão monocrática alegando o que segue:

- a) que o autuante não juntou cópia da Revista demonstrando todos os preços das mercadorias, os quais serviram de base para o arbitramento;
- b) que a empresa realizou operação com preços promocionais, já que as vendas ocorreram em tempo de anormalidade do mercado;
- c) que nada obsta ao fabricante, em ocasiões excepcionais, vender com preço abaixo do indicado no Guia Farmácia, o qual é utilizado em vendas corriqueiras;
- d) que pode ocorrer a livre negociação do preço do produto, não podendo este ser inferior ao seu custo;
- e) que o preço sugerido pela revista Guia da Farmácia não é o de custo, mas o preço máximo de venda;
- f) caso o preço da mercadoria estivesse abaixo do custo, o Fisco deveria cobrar a diferença do tributo.

A destinatária da mercadoria interpõe Recurso Voluntário, o que foi feito através de seu advogado. Entretanto citado recurso resta prejudicado pois não foi feita a juntada do instrumento procuratório aos autos.

O Parecer da Consultoria Tributária, opina pela **reforma da decisão de Procedência** exarada pela 1ª Instância para a **Parcial Procedência** do feito fiscal, por entender que a infração que resta caracterizada nos autos é de **subfaturamento**, ressaltando que o preço informado pelo fabricante na Revista representa o preço de custo e já que o contribuinte vendeu mercadoria abaixo do preço de custo, deve o mesmo ser apenado na forma do art. 878, III, "c" do Decreto 24.569/97, com a nova redação da Lei 13.418/2003, não sendo, portanto, necessária a desconsideração do documento fiscal.

A douta Procuradoria Geral do Estado, em separado, discordou do citado parecer por entender que o documento é, de fato, inidôneo, devendo ser aplicada a penalidade do art. 878, III, "a" do RICMS, de acordo com a decisão do julgador singular.

Referido entendimento foi modificado oralmente durante a sessão, manifestando-se o douto Procurador pela Parcial Procedência do feito, em razão da aplicação da penalidade sugerida pela Consultora Tributária, com a ressalva de que o documento é inidôneo.

## VOTO

A peça inicial do presente processo trata do transporte de mercadoria – MEDICAMENTOS – acobertado por documento fiscal inidôneo, assim considerado por conter declarações inexatas, em virtude do valor da mercadoria divergir do preço informado pelo próprio fabricante em publicação especializada – Lista de Preços do Guia da Farmácia.

Analisando-se a publicação que instrui os autos verifica-se que a mesma origina-se das listas fornecidas pelos próprios laboratórios, onde são informados o PF – Preço de Fábrica e o PMC – Preço Máximo ao Consumidor.

A Revista Guia da Farmácia, dentre outras publicações do gênero, substitui a publicação oficial anteriormente feita no Diário Oficial da União. E aqui cabe mencionar que na citada lista consta dentre os laboratórios que enviaram suas informações a emitente do documento fiscal – o laboratório HEXAL.

Após um cotejo entre os valores dos medicamentos declarados no documento fiscal e os Preços de Fábrica constantes da Lista de Preços do Guia da Farmácia, o agente fiscal constatou que aqueles eram significativamente inferiores a este, por esta razão considerou o documento inidôneo e a fim de compor a base de cálculo considerou como valor da operação o preço publicado pela Revista Guia da Farmácia.

O que fez o autuante foi utilizar-se de um meio – revista especializada – para provar que o valor da operação indicado na nota fiscal não correspondia ao preço efetivamente praticado pelo fabricante e de posse de tal prova considerou os valores ali indicados como base de cálculo para o lançamento do crédito tributário.

De fato, a autoridade fiscal pode arbitrar a base de cálculo do imposto quando **“houver fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação ou da prestação”**, ex vi art. 34, inciso II do RICMS.

A possibilidade que tem o agente fiscal de realizar o arbitramento decorre do CTN, em seu art. 148, cujo comando está recepcionado no art. 31 do nosso Regulamento.

Senão vejamos a lição extraída da obra Direito Tributário Brasileiro – Aliomar Baleeiro (atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi) 11ª edição – Editora Forense: “O arbitramento, disciplinado no art. 148, é apenas técnica – inerente ao lançamento de ofício – para avaliação contraditória de preços, bens, serviços ou atos jurídicos, utilizável sempre que os documentos ou declarações do contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé.”

Um dos requisitos do art. 148 do CTN para que o Fisco possa servir-se da técnica do arbitramento é a “utilização, pela Administração, de quaisquer meios probatórios, desde que razoáveis e assentados em presunções tecnicamente aceitáveis” (p. ex. preços estimados segundo o valor médio alcançado no mercado local daquele ramo industrial ou comercial – pautas de valores).

Considerando que as declarações prestadas no documento fiscal, no tocante ao valor da mercadoria, não corresponde ao seu valor real, já que notadamente inferior ao preço informado pelo fabricante em publicação especializada, torna-se o mesmo inidôneo nos termos do art. 131, III do Decreto 24.569/97:

**Art. 131** - *Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:*

*... omissis ...*

**III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada.**” (grifo nosso)

As razões esposadas no Recurso Voluntário, não têm como ser acatadas, inicialmente por que, foi anexada pelo autuante a cópia da Revista constando os preços de todos os medicamentos objeto da nota fiscal considerada inidônea.

Ora, se o próprio emitente do documento fiscal informa seus preços na Lista, então como justificar o fato de que a empresa fabricante divulgue como Preço de Fábrica um valor superior ao que efetivamente ela comercializa o produto, principalmente quando este admite que pratica tais preços habitualmente?

Inobstante o fato da recorrente alegar que as vendas foram efetuadas com preços promocionais, não há nas notas fiscais objeto da acusação qualquer menção a tal circunstância.

A acusação não versa sobre a venda com preço abaixo do custo, portanto não há necessidade de comprovação de tal fato por parte do Fisco, mas sim sobre a venda com preço inferior ao informado pelo fabricante em publicação especializada, o que resta perfeitamente caracterizado uma vez que o valor da mercadoria está inferior ao preço de fábrica informado na Revista..

Equívocou-se a recorrente quando afirma que o preço indicado na Revista é o máximo de venda, pois o preço máximo ali informado é o preço ao consumidor. No que se refere ao Preço de Fábrica (PF), valor este utilizado pelo autuante na composição da base de cálculo, a publicação não fala em “máximo”.

De ressaltar que, a própria recorrente admite que os preços indicados no Guia Farmácia são corriqueiramente utilizados em suas vendas, bastando para inferir que o valor real dos produtos é aquele indicado na aludida publicação e considerando-se que não há qualquer justificativa plausível para a prática adotada pela empresa, resta configurada a inexatidão das declarações do documento fiscal.

Embora a recorrente alegue que os preços praticados foram os constantes do documento fiscal, tal fato não resta provado nos autos, ou seja, em nenhum momento a emitente do documento fiscal comprova que aquele foi o valor da operação mercantil - o preço efetivamente pago pela adquirente da mercadoria,

ou seja, não há comprovação do negócio jurídico (compra/venda), o que poderia ter sido feito, *p.ex.*, através de ordem de pagamento vinculada à transação.

No que pese o brilhantismo do Parecer da insígne Consultora Tributária, não resta caracterizado o cometimento da infração tipificada como subfaturamento (art. 878, III, "e" do RICMS), mormente o fato de que esta trata-se de um ilícito próprio, com responsabilidade objetiva e pessoal, onde somente quem pode cometê-lo (sujeito passivo) é a pessoa que "**emitir** documento fiscal com preço da mercadoria deliberadamente inferior ao que alcançaria no mercado do domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado".

Ora, se a autuação ocorreu na fiscalização do trânsito de mercadorias, não há que se falar nesse tipo de infração, mormente o fato de que a situação era o transporte de mercadoria, cuja responsabilidade pela obrigação tributária principal é do transportador da mesma por atribuição legal, *ex vi* art. 21, II do mesmo diploma legal, o qual não pode ser acusado da prática de subfaturamento durante o transporte de mercadoria.

Tendo em vista que não configura-se a prática do ilícito de subfaturamento pela empresa transportadora, resta impertinente o argumento de que o Fisco deveria cobrar somente a diferença do imposto que deixou de ser recolhido.

Pelo exposto, resta caracterizado o cometimento do ilícito tipificado como transporte de mercadoria acobertado por documento fiscal inidôneo, em virtude da inexatidão das declarações referentes ao valor da operação, cujo preço da mercadoria é inferior ao informado pelo próprio fabricante em publicação especializada.

Já no que tange ao crédito tributário, em razão da legislação superveniente que trata das penalidades ser mais benéfica ao contribuinte, esta é que deve ser aplicada *in casu*, em obediência ao princípio interpretativo insculpido no art. 106 do CTN - Código Tributário Nacional.

Assim, deve ser aplicada ao contribuinte a penalidade inserta no art. 123, III, "a" da Lei 12.670/96, com as alterações produzidas pela Lei 13.418/03 de 30.12.2003, abaixo transcrito:

**Art. 123** - As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

III - relativamente à documentação e à escrituração:

a) entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria e prestação ou utilização de serviço sem documentação fiscal ou sendo esta inidônea: multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação;"

#### DEMONSTRATIVO

BASE DE CÁLCULO

R\$ 118.335,44

ICMS (17%)	R\$ 20.117,02
MULTA (30% DO ICMS)	R\$ 35.500,63
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 55.617,65</b>

Por fim, voto para que se conheça do Recurso Voluntário, negando-lhe provimento, para que seja **confirmada a decisão condenatória** exarada em 1ª Instância, em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente.

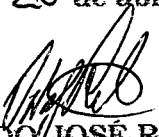
É o voto.


## DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA. e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA


**RESOLVEM** os membros da 2ª Câmara de Conselho de Recursos Tributários por **maioria** de votos conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento no sentido de **confirmar a decisão** prolatada em 1ª Instância de **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal, nos termos do voto da Relatora e contrário ao Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente. Foram votos vencidos os Conselheiros Ildebrando Holanda Júnior, Marcelo Reis de A. Santos Filho e Vanessa Albuquerque Valente que se pronunciaram pela Improcedência e o Conselheiro Rodolfo Licurgo T. de Oliveira que se manifestou pela Parcial Procedência do feito.


Sala das Sessões da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributário do Estado do Ceará, em 20 de abril de 2004.

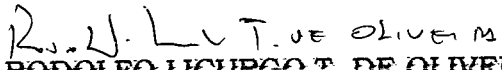
  
OSVALDO JOSÉ REBOUÇAS  
Presidente

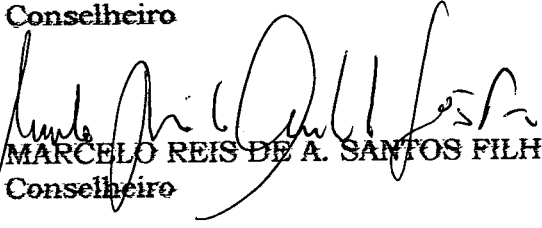
  
ERIDAN REGIS DE FREITAS  
Conselheira Relatora

  
DULCIMEIRE PEREIRA GOMES  
Conselheira

  
ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ  
Conselheira

  
VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE  
Conselheira

  
RODOLFO LICURGO T. DE OLIVEIRA  
Conselheiro

  
MARCELO REIS DE A. SANTOS FILHO  
Conselheiro

*Regineusa*  
REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA  
Conselheira

*Ildebrando*  
ILDEBRANDO HOLANDA JUNIOR  
Conselheiro

UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE  
Procurador do Estado