



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 140 /2004
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO DE 13.04.2004
PROCESSO DE RECURSO Nº 2932/2003
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/200309139
RECORRENTE: EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS 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 de 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. Inclusão do remetente como responsável solidário. 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 valores reais dos produtos, conforme declaração do próprio fabricante na lista de preços da Revista Guia Farmácia edição de maio/2003.

Para instruir o processo foi acostada a Nota Fiscal nº 04393, emitida por MEDQUÍMICA Indústria Farmacêutica 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 o preço unitário dos produtos, indicado no documento fiscal, é absurdamente inferior ao valor declarado 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.

Tempestivamente a ação fiscal foi impugnada pela empresa autuada e pela empresa emitente do documento fiscal (fabricante dos produtos), sendo esta última incluída, pelo julgador de 1ª Instância, no pólo passivo da obrigação tributária na qualidade de responsável solidário, em virtude do inequívoco interesse na situação que constitui o fato gerador objeto da acusação.

Em sua peça defensiva, a autuada aduz tão somente que não agiu com dolo e que não tem responsabilidade no caso, e ratifica as alegações apresentadas pela emitente da nota fiscal, quais sejam: que o preço sugerido pela revista Guia da Farmácia não tem a ver com preço oficial, que o Fisco não pode exigir tributo com base no Convênio 076/94, que os preços praticados foram os constantes do documento fiscal e deram-se entre atacadista e distribuidor.

Os argumentos da defesa foram devidamente refutados pelo julgador singular que decidiu 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.

Ambas as empresas, inconformadas, recorreram da decisão de 1ª Instância, cujos argumentos são idênticos aos apresentados por ocasião da impugnação. Senão vejamos:

- a) que a transportadora não tem culpa e não pode ser responsabilizada pela infração e que não houve qualquer ilicitude no transporte por ela realizado
- b) que o preço sugerido pela revista Guia da Farmácia não tem a ver com preço oficial, nem tem chancela pública
- c) que o Fisco não pode exigir tributo com base no Convênio 076/94, o qual foi denunciado pelo estado de Minas Gerais onde está localizada a empresa remetente da mercadoria
- d) que os preços praticados foram os constantes do documento fiscal e deram-se entre atacadista e distribuidor.
- e) que a multa aplicada tem caráter confiscatório

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**, já que o contribuinte vendeu mercadoria abaixo do preço de custo, não sendo necessária a desconsideração do documento fiscal, devendo o contribuinte ser apenado na forma do art. 878, III, "c" do Decreto 24.569/97, com a nova redação da Lei 13.418/2003.

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 MEDQUÍMICA (fls. 13).

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, como bem frisa o julgador de 1ª Instância, a acusação não deu-se em face da sistemática de recolhimento do ICMS, mas sim em decorrência do fato dos preços das mercadorias declarados no documento fiscal serem inferiores aos constantes de lista publicada por revista especializada, preços estes fornecidos pelos próprios fabricantes. Dessarte, irrelevante o fato do estado de Minas Gerais ter denunciado o Convênio 076/94 que trata da Substituição Tributária nesse tipo de operação.

Inobstante o fato da recorrente alegar que a Revista não é um meio oficial, o próprio emitente do documento fiscal informa seus preços na mesma, vide seu nome elencado na Lista (fls. 13). 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?

Não prospera a alegação da transportadora de que não pode ser responsabilizada pela infração e que não agiu com dolo ou *animus* de infringir a legislação, pois a sua responsabilidade decorre de comando legal (art. 21, II, “c” do Decreto 24.569/97) e o ilícito puramente fiscal é objetivo (art. 874 e 877 do mesmo diploma legal), não tendo como se afastar a responsabilidade pela infração, pois a hipótese legal (art. 878, III, “a” do RICMS) apenas enumera o aspecto material do fato, isento de qualquer juízo de valor, sendo taxativo ao tipificar como ilícita a conduta de transportar mercadoria acobertada por documento fiscal inidôneo.

Não há que se falar em caráter confiscatório da multa, pois esta não é tributo – a vedação ao confisco restringe-se ao tributo – e sim sanção pecuniária, ou seja tem aspecto punitivo com o objetivo de reprimir o desrespeito à norma 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.

Em sua peça defensiva a emitente afirma que a "venda das mercadorias para o Distribuidor só deve ocorrer a preço de fábrica, nenhum outro..." (fls. 111). Ora, se o próprio laboratório informa seu preço de fábrica para a Revista, como justificar o fato do mesmo efetuar a venda por preço inferior àquele?

No que pese o brilhantismo do Parecer da insigne 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.

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;"

Em face do manifesto interesse do emitente do documento fiscal na situação que ensejou a autuação - o que resta patente através da interposição da impugnação e do recurso pelo mesmo - deve a empresa **MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LTDA. - CNPJ 17.875.154/0003-91**

ser incluída no pólo passivo da obrigação tributária na qualidade de **responsável solidário**.

DEMONSTRATIVO

| | | |
|---------------------|------------|------------------|
| BASE DE CÁLCULO | R\$ | 35.556,20 |
| ICMS (17%) | R\$ | 6.044,55 |
| MULTA (30% DO ICMS) | R\$ | 10.666,86 |
| TOTAL | R\$ | 16.711,41 |

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.

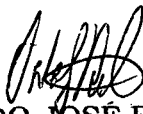
É o voto.


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 e Marcelo Reis de A. Santos Filho que se pronunciaram pela Improcedência e os Conselheiros Rodolfo Licurgo T. de Oliveira e Vanessa Albuquerque Valente que se manifestaram 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

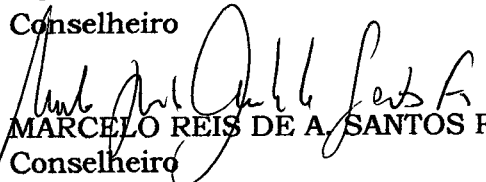

ERIDAN REGIS DE FREITAS
Conselheira Relatora


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE
Conselheira


DULCIMEIRE PEREIRA GOMES
Conselheira


RODOLFO LICURGO T. DE OLIVEIRA
Conselheiro


ELIANE RESPLANDE FIGUEIREDO DE SÁ
Conselheira


MARCELO REIS DE A. SANTOS FILHO
Conselheiro


REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA
Conselheira


ILDEBRANDO HOLANDA JÚNIOR
Conselheiro

UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE
Procurador do Estado