



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

*2006*  
**RESOLUÇÃO Nº 259 /~~2004~~**  
**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**SESSÃO DE 26.05.2006**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº 3096/2005**  
**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200509450**  
**RECORRENTES: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e**  
**INDÚSTRIA DE FRIO E PESCA S.A. - IPESCA**  
**RECORRIDOS: AMBOS**  
**CONS. RELATORA: ERIDAN REGIS DE FREITAS**

*Regis ✓*

**EMENTA: Subfaturamento** - O contribuinte emitiu documento fiscal referente à venda de lagosta com preço inferior ao custo do produto. Exercício de 2001. Decisão pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA**, modificando **em parte** o julgamento exarado na 1ª Instância. As saídas internas e interestaduais estão sujeitas à cobrança do imposto devido, cabendo a aplicação da penalidade inserta no art. 123, III, "e" da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03. Já as saídas relativas à exportação, não têm a incidência do imposto, cabendo a aplicação da penalidade com a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96 com redação vigente à época do fato gerador. Decisão com amparo no § 8º do art. 25 e art. 4º, II do Decreto 24.569/97. Conhecimento dos Recursos Oficial e Voluntário, dando total provimento ao primeiro e parcial provimento ao segundo. Decisão por voto de **desempate** da Presidência.

**RELATÓRIO**

O auto de infração acusa o contribuinte de efetuar vendas com preço inferior ao custo de produção e venda do produto "lagosta", ocasionando um subfaturamento de R\$ 3.057.244,97, no exercício de 2001, lançando o imposto correspondente e a multa equivalente a uma vez o valor do mesmo.

Nas Informações Complementares, o autor do feito fiscal esclarece que efetuou o cálculo do custo de venda e produção da lagosta, com base na planilha de custos fornecida pela empresa e na escrita contábil do contribuinte, obtendo o valor de R\$ 85,84 como o custo total do produto, enquanto que o preço médio de venda por kg. foi de R\$ 58,05. Ressalta que foi infringido os §§ 8º e 9º do art. 25 do Decreto 24.569/97, haja vista que o contribuinte vendeu a lagosta por preço inferior ao custo do produto.

Instruindo o processo constam os seguintes documentos:

- Planilha demonstrativa do subfaturamento
- Planilha demonstrativa dos custos
- Planilha demonstrativa da omissão de receitas
- Planilha demonstrativa das vendas de lagosta
- Planilhas de estoques e livros Registro de Inventário
- Livros contábeis

Em tempo a autuada ingressa nos autos com impugnação ao feito, alegando que o preço médio praticado (R\$ 58,05) é perfeitamente compatível com o das demais empresas locais que operam no ramo de exportação de lagosta e que para as operações de exportação não poderia ser aplicada a penalidade sugerida pelo fiscal.

A julgadora singular confirmou em parte a acusação tendo em vista o seu entendimento de que por tratar-se de operações de exportação, o imposto deve ser excluído, cabendo a aplicação da penalidade com a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96 alterada pela Lei 13.418/03, na razão de 10% do valor da operação. Ao decidir pela **Parcial Procedência** do feito a julgadora monocrática interpôs **Recurso de Ofício**.

Inconformada com o decisório singular, a autuada apresenta Recurso Voluntário reiterando os termos da impugnação e arrazoando, em síntese, que por tratar-se de operações de exportação no ano de 2001 a atenuante deve ser aplicada com a redação vigente à época da infração, ou seja, 30 Ufir.

O Parecer da Consultoria Tributária, adotado pela douda Procuradoria Geral do Estado, opina pela **reforma em parte da decisão de 1ª Instância**, pois considerando que as operações de exportação não estão sujeitas à incidência do ICMS correta está a retirada do imposto da composição do crédito tributário, todavia como o fato gerador da operação ocorreu em 2001, deve ser aplicada a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96 com a redação original, na razão de 30 Ufir.

## VOTO

A peça inicial do presente processo trata do fato do contribuinte ter efetuado vendas de lagosta com preço inferior ao custo do produto, ocasionando um subfaturamento na ordem de R\$ 3.057.244,97.

A conclusão a que chegou o agente fiscal advém do cotejo efetuado entre o preço de custo do produto e o preço praticado por ocasião da venda, cujo valor a menor deste, induz à caracterização do subfaturamento nas saídas do produto lagosta no exercício de 2001.

A metodologia utilizada pelo agente fiscal consistiu no seguinte:

1. para cálculo do custo de venda e produção, o agente fiscal extraiu da escrita contábil do contribuinte e da planilha de custos fornecida pela empresa os valores referentes aos gastos, incluindo custos com material e com pessoal, obtendo o valor de R\$ 85,84 como o custo total para o produto lagosta, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 10 a 13;

2. após a obtenção do preço de custo total, este foi multiplicado pela quantidade vendida - 122.558,50 kg., encontrando o total gasto, ou seja, R\$ 10.519.926,87;

3. o preço médio de venda do kg. da lagosta praticado foi R\$ 58,05 e o total das receitas obtidas com a venda do produto foi na ordem de R\$ 7.462.681,90;

4. em seguida, o total das receitas obtidas com a venda do produto - R\$ 7.462.681,90, foi comparado com o total dos custos - R\$ 10.519.926,87, ocasionando a diferença de R\$ 3.057.244,97, esta atribuída ao subfaturamento, sendo cobrado o imposto e a multa equivalente a uma vez o seu valor.

Emergem dos autos elementos suficientes para a caracterização do ilícito, qual seja, venda por preço inferior ao custo do produto, cuja conduta é vedada pela legislação à vista do que dispõe o § 8º do art. 25 do Decreto 24.569/97, abaixo transcrito:

*“Art. 25 - A base de cálculo do ICMS será:  
omissis*

*§ 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.”*

A regra legal é que a base de cálculo do imposto não poderá ser inferior ao preço de custo do produto e pelo levantamento efetuado pelo fiscal, fica demonstrado que a empresa vendeu o kg. da lagosta ao preço médio de R\$ 58,05, enquanto que o custo de produção importava em R\$ 85,84.

Não obstante a recorrente alegar e para isso faz juntada de documentos para fazerem provas de que os preços por ela praticados estão compatíveis com o das demais empresas locais que operam no ramo de exportação de lagosta, entendo que não seria somente este o fato que poderia caracterizar o ilícito, pois o fato detectado na ação fiscal de que o contribuinte vendeu lagosta por preço inferior ao custo do produto, o que é vedado por nossa legislação, a meu ver, também, pode caracterizar o subfaturamento.

Não restando dúvidas da caracterização da infração - subfaturamento, algumas considerações merecem ser feitas, a partir dos entendimentos esposados no processo, pois enquanto o autuante, sobre o valor apurado, cobrou ICMS e multa na razão de uma vez o valor do mesmo, a julgadora singular decidiu pela exclusão do imposto com a cobrança da multa de 10% sobre o valor da operação e ainda o Parecer, diferentemente de ambos, opina pela aplicação somente da multa de 30 Ufir.

Ante tais divergências de entendimento, para se decidir há necessidade de uma melhor análise do processo no tocante à constituição do crédito tributário, desde o valor apurado pelo autuante e utilizado como base de cálculo até a cobrança do imposto e a conseqüente aplicação da penalidade.

## **1. DA BASE DE CÁLCULO**

Para obtenção da base de cálculo, o autuante a partir do preço de custo do produto, multiplicado pela quantidade vendida, encontrou o total gasto pela empresa, e o comparou com o total das receitas obtidas com a venda e com o beneficiamento, detectando a diferença, já que estas se apresentavam inferior àquele.

Inobstante o fiscal ter comparado a receita total com o custo total do produto, entendo que a receita oriunda do beneficiamento não deve ser considerada para efeitos de comparação com o custo de produção, pois tratando-se de subfaturamento, deve o cotejo ser efetuado somente entre o valor médio da venda (R\$ 58,05) e o preço de custo do produto (R\$ 85,84), cuja diferença realmente implica na venda por preço abaixo ao custo.

Cabe destacar que o procedimento de considerar as receitas oriundas do beneficiamento por parte do autuante, não prejudicou o contribuinte, ao contrário, tornou a diferença ainda menor, pois receitas outras serviram para compensar com o total do custo do produto.

Há de se observar, ainda, que a média do preço de venda é distinto para as operações dentro do país e para as operações de exportação. De acordo com a planilha que elenca as notas fiscais emitidas no período fiscalizado, fls. 14, o preço médio nas saídas internas e interestaduais é R\$ 45,59 e nas saídas para exportação é R\$ 58,05.

Dessarte, entendo que para se obter a diferença, a ser utilizada como base de cálculo, há de se comparar o custo do produto (R\$ 85,84) com a média de preço praticado de acordo com a operação, o que levará aos seguintes valores relativos ao subfaturamento:

OPERAÇÕES	QTDE (KG) (A)	PREÇO MÉDIO (B)	CUSTO (C)	DIF (C-B) (D)	SUBFATURAMENTO (DxA)
INTERNAS	39,50	R\$ 45,59	R\$ 85,84	R\$ 40,25	R\$ 1.589,87
INTERESTADUAIS	174,00	R\$ 45,59	R\$ 85,84	R\$ 40,25	R\$ 7.003,50
EXPORTAÇÕES	122.345,00	R\$ 58,05	R\$ 85,84	R\$ 27,79	R\$ 3.399.967,50

E aqui já torna-se pertinente mencionar que embora o total do subfaturamento apresente-se em montante superior ao apontado pelo fiscal, o mesmo é apenas indicativo, não vindo a majorar o crédito tributário lançado, conforme restará demonstrado no decorrer desta decisão.

## 2. DO IMPOSTO

Outro ponto de discussão é o cabimento do imposto no presente caso, pois tratando-se de subfaturamento é incontestável, em princípio, que o mesmo induziria à subtração de parte do ICMS devido, tanto assim o é que a própria tipificação legal estipula a multa de acordo com o imposto que deixou de ser recolhido.

Todavia, embora reste evidente que as vendas de lagosta realizadas pela empresa no exercício de 2001 ocorreram com preço inferior ao seu custo, tais operações “quase” em sua totalidade referem-se à exportação, a qual não se inclui no campo de incidência do imposto, segundo o art. 4º, II do Decreto 24.569/97, *in verbis*:

**“Art. 4º - O ICMS não incide sobre:**

*II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços.”*

Pelo exposto, assiste razão à recorrente quando pleiteia a exclusão do tributo sobre este tipo de operação, entretanto, diante da análise que foi feita no tocante às vendas praticadas pela autuada verificou-se que além das exportações, também ocorreram saídas internas e para outros estados, as quais estariam sujeitas à incidência do imposto.

### 3. DA PENALIDADE

Considerando que parte do valor apurado como subfaturamento refere-se às vendas dentro do país, as quais estão sujeitas à cobrança do imposto, tal conduta deve ser tipificada no art. 123, III, "e" da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03.

Considerando, também, que parte do valor apurado como subfaturamento refere-se às operações de exportação, que não têm incidência do imposto, a penalidade deve ser aplicada com a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96, em sua redação original.

Ante os argumentos acima expendidos, é que este voto, *data venia*, ousa divergir, em parte, dos demais entendimentos esposados no presente processo e também das razões aduzidas no Recurso Voluntário sustentadas oralmente nesta sessão de forma ética e coerente pelo advogado da parte.

Cotejando-se os fatos colhidos e submetidos à apreciação com os dispositivos legais trazidos à colação, infere-se pela exata subsunção do fato à norma, ou seja, a conduta do contribuinte enquadra-se perfeitamente à tipificação legal já que restou comprovado que as vendas de lagosta no exercício de 2001 ocorreram com valor inferior ao custo de produção, caracterizando o subfaturamento e ensejando a cobrança do imposto, tornando-se o contribuinte sujeito à penalidade constante do art. 123, III, "e" da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03.

Todavia, como as vendas envolvem tanto exportações quanto operações dentro do país, há de se fazer uma distinção na aplicação da penalidade, pois no primeiro caso cabe a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96, vez que tais saídas ocorrem sem a incidência do imposto.

**"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:*

*e) emitir documento fiscal com preço da mercadoria ou do serviço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, mercadoria ou serviço similar, no mercado do domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado: multa equivalente a uma vez o valor do imposto que deixou de ser recolhido;"*

**"Art. 126** - *As multas calculadas na forma do inciso II do artigo 120, quando relativas a operações ou*

*prestações não tributadas ou contempladas com isenção incondicionada, serão substituídas pelo valor de 30 (trinta) Ufir, salvo se da aplicação deste critério resultar importância superior a que decorreria da adoção daquele.”*

Por fim, voto para que se conheça de ambos os Recursos, dando total provimento ao primeiro e parcial provimento ao segundo, no sentido de reformar em parte a decisão prolatada em 1ª Instância para a **Parcial Procedência** do feito nos seguintes termos: cobrança do imposto, com aplicação da penalidade inserta no art. 123, III, “e” da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03 para as saídas internas e interestaduais e aplicação da penalidade com a atenuante do art. 126 da Lei 12.670/96 com redação vigente à época do fato gerador, para as saídas relativas à exportação, em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

### DEMONSTRATIVO

1. SUBFATURAMENTO OPERAÇÕES INTERNAS/INTERESTADUAIS	R\$ 8.593,37
1.a. Saídas internas	R\$ 1.589,87
ICMS (17%)	270,27
1.b. Saídas interestaduais	R\$ 7.003,50
ICMS (12%)	840,42
<b>TOTAL ICMS (1.a. + 1.b.)</b>	<b>R\$ 1.110,69</b>
<b>MULTA (1 x VLR. IMPOSTO)</b>	<b>R\$ 1.110,69</b>
<b>SUB TOTAL</b>	<b>R\$ 2.221,39</b>
2. SUBFATURAMENTO OPERAÇÕES EXPORTAÇÃO	R\$ 3.399.967,50
<b>MULTA</b>	<b>30 UFIRCES</b>
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 2.221,39 + 30 UFIRCES</b>

É o voto.


### DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrentes **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e **INDÚSTRIA DE FRIO E PESCA S.A. - IPESCA** e recorridos **AMBOS**

**RESOLVEM** os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários dar conhecimento aos Recursos Oficial e Voluntário, dando total provimento ao primeiro e parcial provimento ao segundo e por voto de **desempate** da Presidência, modificar em parte a decisão prolatada em 1ª Instância, decidindo pela **PARCIAL PROCEDÊNCIA** do feito nos termos do voto da relatora e em desacordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os conselheiros Ildebrando Holanda Júnior, Marcelo Reis de Andrade Santos Filho, Regina Helena Tahim Souza de Holanda e Vanessa Albuquerque Valente, que se manifestaram pela parcial procedência com a aplicação somente do art. 126 da Lei 12.670/96 com redação vigente à época do fato gerador, nos termos do Parecer. Compareceu para fazer sustentação oral o advogado da parte o Dr. Ivan Lima Verde Júnior.


Sala das Sessões da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributário do Estado do Ceará, em 14 de julho de 2006.

  
ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
Presidente

  
ERIDAN REGIS DE FREITAS  
Conselheira Relatora

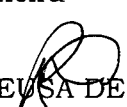
  
VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE  
Conselheira

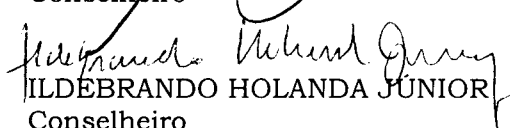
  
FRANCISCA MARTA DE SOUSA  
Conselheira

  
REGINA HELENA TAHIM S. DE HOLANDA  
Conselheira

  
SANDRA MARIA TAVARES M. DE CASTRO  
Conselheira

  
MARCELO REIS DE A. SANTOS FILHO  
Conselheiro

  
REGINEUSA DE AGUIAR MIRANDA  
Conselheira

  
ILDEBRANDO HOLANDA JÚNIOR  
Conselheiro

UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE  
Procurador do Estado