



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

RESOLUÇÃO Nº 264 /2004
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO
SESSÃO DE 14.05.2004
PROCESSO DE RECURSO Nº 3258/2002
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200208773
RECORRENTES: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA E WALTER MARINHO & CIA. LTDA.
RECORRIDOS: AMBOS
CONS. RELATORA: ERIDAN REGIS DE FREITAS

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Estabelecimento do ramo de vidros planos deixou de recolher parte do imposto devido por substituição tributária em razão da utilização de base de cálculo inferior à correta. A entrada de mercadoria, objeto de transferência pela matriz da empresa, ocorreu com valor inferior ao de aquisição. **Exercício de 2001.** Preliminar de nulidade rejeitada por unanimidade de votos. Manutenção da decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** exarada pela 1ª Instância, em razão do reenquadramento da penalidade. Decisão amparada no art. 564/566 do Decreto 24.569/97. Aplicação da penalidade mais benéfica – art. 123, I, “c” da Lei 12.670/96, com redação alterada pela Lei 13.418/03, de 30.12.2003. Recursos Oficial e Voluntário conhecidos e desprovidos. Decisão por unanimidade de votos.

RELATÓRIO

A acusação versa sobre a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, no montante de R\$ 122.522,96, incidente sobre a entrada de mercadorias cujos valores foram subfaturados pela matriz da empresa que efetuou a transferência, durante o período de 01.01.2001 a 31.12.2001.

Para instruir o processo foi acostado o Demonstrativo para Formação do Preço Médio das Mercadorias adquiridas pela Matriz, o Demonstrativo da diferença não tributada em decorrência da transferência de mercadoria com preço abaixo ao de aquisição e o Demonstrativo Resumo da falta de recolhimento do imposto no exercício de 2001.

Às fls. 36/193 foram anexadas as notas fiscais de aquisição de mercadorias pela matriz no exercício de 2001 e às fls. 194/205 constam as notas fiscais emitidas em transferência pela matriz para a filial.

Nas Informações Complementares é ressaltado que foi realizado um trabalho de circularização, com amparo no art. 818 do Decreto 24.569/95, no qual foi analisada a documentação da matriz em confronto com a documentação da filial, ora fiscalizada. Relata que a matriz adquire seus produtos dos estados do Rio de Janeiro e de Pernambuco e efetua a transferência para sua matriz com preço inferior ao da aquisição. Foram elaboradas planilhas mensais efetuando o comparativo do preço médio de aquisição por produto com o valor de transferência, demonstrando que este é inferior àquele, ocasionando a diferença que deixou de ser tributada. Destaca que em razão da utilização de uma base de cálculo menor, a empresa deixou de recolher parte do imposto devido por substituição tributária. Ao final tece considerações acerca do ilícito praticado, o qual foi tipificado como "conluio", posto que o subfaturamento praticado pela matriz redundou no recolhimento a menor do imposto pela filial, tornando-se esta sujeita à penalidade do art. 878, I, "b" do RICMS.

Tempestivamente a ação fiscal foi impugnada, alegando o que segue:

- a) argüi, preliminarmente, a nulidade do feito em virtude de não ter recebido a Ordem de Serviço e em virtude de ter sido emitida uma nova Ordem de Serviço sem que a ação referente à primeira fosse concluída;
- b) aduz que houve erro do autuante quando descreveu o fato "omissão de compras" e aplicou a penalidade de "falta de retenção", além da divergência dos dispositivos indicados no auto e nas informações complementares;
- c) *in meritis*, questiona a consolidação dos itens do levantamento;
- d) alega que deveria ter sido analisada a escrita contábil da empresa;
- e) requer a realização de perícia sobre as planilhas e livros fiscais da empresa;
- f) argüi erro na identificação do sujeito passivo, pois a penalidade teria que recair sobre o emitente, no caso a matriz;
- g) aduz que há divergência entre a penalidade constante do auto de infração e das informações complementares.

O julgador singular decidiu pela Parcial Procedência do feito, em virtude do reenquadramento da penalidade, com a aplicação de uma mais benéfica – art. 123, I, “c” da Lei 12.670/96, com nova redação dada pela Lei 13.418/03, cujos argumentos da defesa foram refutados nos seguintes termos:

- a) a Ordem de Serviço encontra-se mencionada nas Informações Complementares, comprovando que a mesma fora enviada ao contribuinte;
- b) não trata-se de repetição de fiscalização, mas sim de continuação, sendo necessária a expedição de um novo ato designatório, nos termos do art. 821, § 3º do RICMS;
- c) a falta de recolhimento foi corretamente comprovada através do levantamento de mercadorias e analisando financeiramente a penalidade de omissão de compras resultaria em débito superior ao relativo à falta de recolhimento;
- d) o autuante cita a mesma penalidade tanto na peça inicial quanto nas informações complementares;
- e) no que se refere à consolidação dos itens, a impugnante não traz provas de que o levantamento esteja comprometido;
- f) não cabe a análise da escrita contábil, posto que o método utilizado foi o levantamento de estoque;
- g) rejeita o pedido de perícia, haja vista a defendente não trazer documentação que justifique a realização da mesma;
- h) prevalece o fato narrado pela autoridade fiscal, de acordo com o disposto no art. 33, § 2º do Decreto 25.468/99.

A empresa inconformada recorreu da decisão de 1ª Instância, com base no seguinte:

- a) a ação fiscal e o julgamento não atentaram para o disposto no art. 112 do CTN;
- b) o Fisco deixou de observar a sua escrita contábil;
- c) alega a imprecisão e falta de clareza da acusação;
- d) argúi a preliminar de nulidade do auto por cerceamento do direito de defesa em virtude da falta de clareza, da falta de provas e da acusação ser baseada em presunções;
- e) alega que o quadro totalizador não individualiza todos os itens;
- f) apresenta argumentos relativos a outro auto de infração;
- g) o autuante aplicou uma só penalidade para dois ilícitos supostamente praticados, o subfaturamento e a falta de retenção do imposto substituição tributária.

O Parecer da Consultoria Tributária opina pela **manutenção da decisão de Procedência** exarada pela 1ª Instância, ressaltando que:

- a) o art. 112 do CTN somente se aplica em caso de dúvida, o que não é o caso pois a acusação está clara e a norma perfeitamente aplicada ao caso concreto;

- b) a inobservância da escrita contábil decorre do fato de ter sido utilizado pela fiscalização o levantamento de estoque;
- c) a recorrente não apresenta qualquer contraprova concreta para rebater a acusação;
- d) a acusação não baseou-se em presunções, posto que originou-se das planilhas elaboradas a partir dos documentos do contribuinte;
- e) parte do recurso fica prejudicado face ao equívoco da recorrente quando apresenta argumentos relativos a outro auto de infração;
- f) o reenquadramento não ocasiona prejuízo, pois a penalidade constante do auto de infração é sugestão, cabendo ao julgador adequá-la ao fato descrito.

A douta Procuradoria Geral do Estado adotou o citado parecer.

VOTO

A peça inicial do presente processo trata da falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária em decorrência do fato das mercadorias terem entrado no estabelecimento da empresa com preços inferiores ao da aquisição pela matriz que efetuou a transferência para a sua filial, ora fiscalizada.

Após um trabalho de circularização entre as operações do contribuinte acima epigrafado com o estabelecimento matriz, a autoridade fiscal constatou que as transferências realizadas pela matriz para a filial ocorreram com preço inferior ao de sua aquisição, induzindo ao recolhimento a menor do imposto substituição tributária por parte da empresa fiscalizada, o qual é devido por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento filial.

A técnica de circularização tem sustentáculo no art. 818 do Decreto 24.569/97, o qual é instrumento hábil para detectar possíveis infrações à legislação tributária através do confronto da documentação da empresa fiscalizada com outros estabelecimento com os quais transacione.

Inicialmente cumpre destacar que à época da infração - exercício 2001 - a empresa estava submetida ao regime da Substituição Tributária por Entradas, o qual veio a ser revogado pelo Decreto nº 26.738/02, passando à sistemática normal de tributação somente a partir de 01.11.2002.

O Comércio Atacadista de Vidros e Molduras (Vidraçaria), como sói acontecer com a autuada, é regido pelo art. 564/566 do RICMS, que determina ser o contribuinte responsável pela retenção e recolhimento do imposto substituição tributária incidente sobre toda e qualquer mercadoria que entre em seu estabelecimento. Senão vejamos:

Art. 564 – Os estabelecimentos enquadrados nos CAES nºs 6017207, 6118186, 6023150 e 6124208 (vidros, molduras e artigos de vidros) ficam responsáveis pelo pagamento do ICMS devido nas operações subseqüentes, quando da entrada neste Estado, de qualquer mercadoria em operações interestaduais e de importação.

Parágrafo Único – O disposto neste artigo aplica-se também à operação interna quando as mercadorias recebidas pelos estabelecimentos mencionados no caput não tiverem sido oneradas pelo ICMS na forma prevista nesta Seção.”

Tal comando indica o responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, o qual deve ser recolhido sobre a base de cálculo determinada pelo art. 566 do Decreto 24.569/97:

Art. 566 – A base de cálculo para efeito e substituição tributária será o valor da operação, incluídos os valores do IPI, se incidente, frete e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, acrescido do percentual de 50% (cinquenta por cento).”

As operações que ensejaram o recolhimento a menor do imposto ocorreram da seguinte forma:

- a empresa ora fiscalizada é o estabelecimento filial, o qual recebe mercadorias em transferência da sua matriz, ambas localizadas neste estado;
- a matriz emite os documentos fiscais referentes às transferências para a filial com valores inferiores aos de suas aquisições, o que é vedado pela legislação, *ex vi* § 8º do art. 25 do RICMS;
- a matriz não retém o imposto devido por substituição tributária, conforme se vê das notas fiscais por ela emitidas e destinadas à filial (fls. 194/205);
- nas operações internas em que o imposto substituição não tenha sido recolhido, torna-se responsável pelo seu recolhimento o estabelecimento que receba a mercadoria;

- dessarte, por ocasião do recebimento das mercadorias em transferência, a filial deve recolher o imposto devido por substituição tributária;
- considerando que a mercadoria entrou no estabelecimento filial com preço inferior ao correto, conseqüentemente a empresa recolheu o imposto substituição tributária sobre uma base de cálculo menor, induzindo à falta de recolhimento de parte do imposto devido.

Para efeito de cálculo do crédito tributário a autoridade fiscal considerou como montante a tributar a diferença obtida entre o preço médio de aquisição da mercadoria e o preço de transferência (vide planilhas de fls. 30/34) e a este agregou 50% a fim de compor a base de cálculo. Em seguida, cobrou o imposto devido por substituição tributária e indicou como penalidade o art. 878, I, "f" do Decreto 24.569/97, entretanto lançou o valor equivalente a três vezes o valor do imposto.

As razões esposadas no Recurso Voluntário não têm como ser acatadas, inicialmente por que, como bem frisa o consultor tributário, a recorrente não trouxe aos autos os elementos probatórios de sua pretensão quando questiona o levantamento fiscal.

Quando a recorrente deixa de apresentar a contraprova, deve prevalecer a afirmação da autoridade fiscal no que pertine ao cometimento do ilícito, uma vez que os seus atos, enquanto ente da Administração Pública, gozam de presunção de legitimidade.

O princípio da presunção de legitimidade ou da presunção de veracidade ou, ainda, da presunção de legalidade, segundo Maria Sílvia Zanella di Pietro "abrange dois aspectos: de um lado a presunção de verdade, que diz respeito à certeza dos fatos; de outro lado, a presunção de legalidade, pois, se a Administração Pública se submete à lei, presume-se, até prova em contrário, que todos os seus atos sejam verdadeiros e praticados com observância das normas legais pertinentes."

Trata-se, portanto, de presunção relativa (*juris tantum*) que, como tal, admite prova em contrário. O efeito de tal presunção é o de inverter o ônus da prova. Ante a ausência de elementos que possam contradizer a acusação fiscal, há de preponderar a afirmativa do agente fiscal no que tange ao cometimento do ilícito.

No que pese os argumentos da recorrente acerca do equívoco do autuante quando da aplicação da penalidade, os mesmos restam impertinentes, uma vez que a penalidade constante do auto de infração é sugestão, cabendo ao julgador

adequá-la ao fato descrito e efetuar o reenquadramento, quando for o caso, o que não acarreta qualquer prejuízo.

Inobstante o autuante ter relatada a infração como “falta de retenção do imposto” e indicado no auto de infração como dispositivo da penalidade o art. 878, I, “f” do RICMS, este lançou a título de multa o valor equivalente a três vezes o valor do imposto, quando a multa respectiva equivale a duas vezes o valor do imposto.

Já nas Informações Complementares o ilícito foi tipificado como “conluio”, com a penalidade inserta no art. 878, I, “b” do RICMS e equivalente a três vezes o valor do imposto.

Entretanto, considerando que o relato do auto de infração versa sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, este é que deve prevalecer e ser apreciado, em detrimento de qualquer dispositivo indicado pelo autuante.

Não há como ser acatada a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, pois enquanto a acusação baseia-se em provas concretas, a recorrente não apresenta qualquer contraprova capaz de ilidir a acusação fiscal.

Já no que tange ao *quantum* do crédito tributário, no que se refere à multa, torna-se necessária a sua alteração pelo seguinte:

a) o autuante menciona nas Informações Complementares a aplicação da multa inserta no art. 878, I, “b” do RICMS, enquanto no auto de infração indica a penalidade do art. 878, I, “f” do mesmo diploma legal;

b) de ressaltar que ambas as penalidade foram revogadas pela Lei 13.418, de 30.12.2003;

c) todavia, como anteriormente exposto, o fato narrado pelo autuante subsume-se à hipótese legal do art. 878, I, “f” do Decreto 24.569/97, o qual está sendo apreciado nesta oportunidade;

d) referido dispositivo possui redação idêntica a do art. 123, I, “f” da Lei 12.670/96, a qual teve sua redação alterada pela Lei 13.418, em 30.12.2003, que em seu art. 9º, I, “a” revogou a citada alínea;

e) a nova lei, além de revogar a referida alínea, alterou o art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96, tornando-se esta penalidade aplicável à falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária;

f) a sanção do citado dispositivo é mais benéfica para o contribuinte, vez que equivale a uma vez o valor do imposto, portanto é a que deve prevalecer, em obediência ao princípio interpretativo insculpido no art. 106 do CTN - Código Tributário Nacional - que determina que ao contribuinte deve ser aplicada a norma mais favorável.

*"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
... omissis ...*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
... omissis ...*

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

g) eis a lição do ilustre Luciano Amaro in Direito Tributário Brasileiro - 4ª edição, 1999 - Ed. Saraiva, pág. 212: "Deve-se atentar para o fato de que a interpretação benigna (art. 112), a exemplo da retroatividade benigna (art. 106, II), é aplicável em matéria de infrações e penalidades."

h) dessarte, em razão da legislação superveniente que trata das penalidades ser mais benéfica ao contribuinte, esta é que deve ser aplicada *in casu*.

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

*I - com relação ao recolhimento do imposto:
... omissis ...*

c) falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazo regulamentares, em todos os casos não compreendidos nas alíneas "d" e "e" deste inciso: multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do imposto;" (grifo nosso)

Por fim, voto para que seja afastada a nulidade e se conheça dos Recursos Oficial e Voluntário, negando-lhes provimento, a fim de **confirmar a decisão de Parcial Procedência** exarada em 1ª Instância, em virtude do reenquadramento da penalidade, de acordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.



DEMONSTRATIVO

VALOR DA OPERAÇÃO	R\$	480.482,19
BASE DE CÁLCULO (+ 50%)	R\$	720.723,30
ICMS	R\$	122.522,96
MULTA (1 X VLR. IMPOSTO)	R\$	122.522,96
TOTAL	R\$	245.045,92

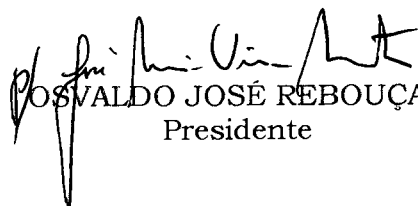
É o voto.

DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrentes CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e WALTER MARINHO & CIA. LTDA. e recorrido AMBOS

RESOLVEM os membros da 2ª Câmara de Conselho de Recursos Tributários por unanimidade de votos **rejeitar a preliminar** de nulidade argüida e, também, por unanimidade de votos conhecer dos Recursos Oficial e Voluntário e negar-lhes provimento no sentido de **confirmar** a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** prolatada em 1ª Instância, nos termos do voto da Relatora e de acordo com o Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

Sala das Sessões da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributário do Estado do Ceará, em 8 de junho de 2004.

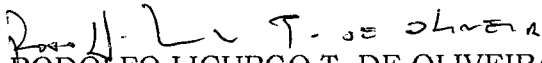

OSVALDO JOSÉ REBOUÇAS
Presidente



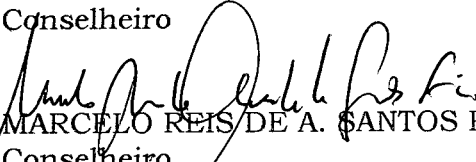

ERIDAN REGIS DE FREITAS
Conselheira Relatora


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