



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**RESOLUÇÃO No 017/2023**

**51ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 07\_12\_2022**

**PROCESSO DE RECURSO Nº: 1/195/2020**

**AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201918245**

**AUTUANTE: SANDRA HELENA AZEVEDO ARAÚJO**

**RECORRENTE: SANTA MARIA COMÉRCIO DE ALIMENTOS EIRELI**

**CGF: 06.359.338-9**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRO RELATOR: FRANCISCO WELLINGTON ÁVILA PEREIRA**

**EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. 1.** O Contribuinte foi acusado de falta de Recolhimento de ICMS, ocasionado por vendas de produtos idênticos, porém com preços diferenciados, comercializados em combos, compostos com outros itens, mediante promoção de ofertas. **2.** Exercícios de 2016, 2017 e 2018. **3.** Auto de infração julgado **PROCEDENTE** em 1ª Instância. **4. DECISÃO:** A 4ª Câmara de Julgamento, conhece do Recurso Ordinário e, por maioria de votos, decide julgar **IMPROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente ao Parecer da Assessoria Processual Tributária, e de acordo com a manifestação em sessão do representante da Doutra PGE.

**PALAVRAS-CHAVE:** Falta de Recolhimento. Improcedente.

**1. RELATÓRIO**

A peça inaugural do processo estampa como acusação: "A Empresa deixou de recolher o imposto em decorrência da diferença de preços praticados, quando da venda de produtos inseridos, nas Mac Ofertas, cuja base de cálculo perfaz 2.127.020,11..."

Foram apontados como dispositivos legais infringidos: os artigos 25, 27, 33, I, do RICMS. Penalidade inserta no Artigo 123, Inciso III, "E", da Lei 12.670/96, alterada pela 13.418/03.

Crédito Tributário: **ICMS:** R\$ 68.567,17 **MULTA:** R\$ 68.567,17

Compõem o processo: Auto de Infração, Mandado de Fiscalização para Auditoria Fiscal Plena, Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização e CD com as informações dos trabalhos de auditoria.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

O contribuinte ingressou com defesa e a nobre julgadora singular se manifestou, fls. 36 a 39, pela Procedência da acusação.

A Ilustre Julgadora, em seu julgamento, entendeu que a autuada havia praticado saídas de mercadorias com valor abaixo do preço médio de aquisição.

Tendo em vista que o método de fiscalização adotado pela autoridade fiscal está em consonância com as disposições legais retro citadas e que o resultado do levantamento indica saída abaixo do preço médio de aquisição, podemos concluir que a empresa utilizou base de cálculo inferior à devida e, por conseguinte, deixou de recolher a totalidade do imposto incidente na operação e portanto, há prejuízo ao erário.

Inconformada com a Decisão desfavorável, a autuada ingressou com Recurso Ordinário, questionando:

- 1) A infração apontada nos autos inexistente, pois a diferença de preços praticada pela autuada é fruto de uma política nacional de preços estabelecida pela empresa franqueadora.
- 2) Não se trata de venda abaixo do preço de custo, mas prática de preço de venda de um determinado produto, em duas operações diferentes, por motivo de política de preços adotada em Mac Ofertas.
- 3) Não há nenhuma vedação legal para a prática adotada.
- 4) A Empresa emite seus cupons de venda pelo preço praticado e adota a regras estabelecidas no artigo 763 do RICMS, recolhendo o ICMS exatamente como determina a legislação.
- 5) Ao final pede a Improcedência da autuação.

Consta dos autos Parecer elaborado pela Assessoria Processual Tributária confirmando a decisão singular de Procedência da autuação.

A Ilustre Parecerista acrescentou em sua manifestação, conforme discriminado abaixo:

**O que se percebe é um aumento do valor dos produtos sujeitos a ST (sem tributação na saída) para compensar a redução do valor dos produtos sujeitos a tributação normal quando são vendidos em conjunto (nos combos) reduzindo dessa forma o ICMS a ser pago.**



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

É o relato.

## **2. VOTO DO RELATOR**

Versa o presente processo acerca de Falta de Recolhimento de ICMS em virtude de base de cálculo estabelecida a menor, em virtude da prática de venda de produtos com preço deliberadamente inferior.

### **2.1 DAS PRELIMINARES**

Não há preliminares a serem analisadas.

### **2.2 DO MÉRITO**

Quanto ao mérito, o principal ponto a ser analisado é a metodologia de cálculo e se, de fato, o contribuinte incorreu em erro na apuração do ICMS a recolher durante os exercícios citados nos autos.

Para isso precisamos responder a uma única pergunta.

#### **O Contribuinte pode praticar diversos preços para um mesmo produto vendido em sua loja, em razão de realizar promoções (Mac Oferta)?**

Para responder a essa questão vamos nos deter primeiro no Princípio da Livre Iniciativa estatuído nos artigos 1º, Inciso IV, e artigo 170 da Constituição Federal (CF), que dá ao cidadão o direito de explorar a atividade comercial lícita de forma ampla e irrestrita.

As empresas legalmente constituídas têm como objetivo lícito o lucro. Isso significa que seus gestores ou proprietários podem comercializar seus produtos desde que não descumpram nenhuma norma estatuída pelo Estado.

Baseando-se no princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir, todavia, no âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, em que é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíbe.

Analisando o regime a que está sujeita a Empresa, percebemos que a mesma deve seguir o regramento contido no artigo 763 do RICMS, que é o Regime de Tributação Simplificado.



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Ao nosso sentir, há no regramento tributário alencarino três tipos de tratamento tributário praticado entre os contribuintes do ICMS.

O Primeiro deles é o regime Normal de Tributação. O Segundo é o Regime Especial de Tributação.

O Terceiro, ao qual nos deteremos, é o regime Simplificado de tributação. E aqui trazemos a baila o disposto no artigo 763 do RICMS, abaixo transcrito.

**Art. 763. Em substituição à sistemática normal de tributação, fica facultado aos estabelecimentos que exerçam atividade de fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias, em sistema coletivo ou em restaurante, churrascaria, pizzaria, lanchonete, bar, pastelaria, confeitaria, doçaria, bombonaria, sorveteria, casa de chá, loja de "delicatessen", serviço de "buffet", hotel, motel, pousada e assemelhados, a opção por regime de tributação simplificado, que consistirá na identificação do imposto devido mediante a aplicação do percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre o total do faturamento bruto relativo à saída de alimentação e outras mercadorias fornecidas individualmente ou em pacote contratado pelo adquirente. (REDAÇÃO À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES)**

O Referido regramento determina que a empresa recolha 3,5 % sobre o faturamento bruto do período de apuração. Nos termos do § 2º do mesmo artigo, "**considera-se faturamento bruto os valores decorrentes do fornecimento ou saída de alimentação e outras mercadorias e dos serviços prestados.**"

Há também, no artigo citado acima, várias regras de exclusão de operações da Base de Cálculo, como mercadorias isentas e não tributadas, operações sujeitas ao ICMS antecipado ou Substituição por entradas, dentre outras.

Em resumo, a empresa não lança créditos de suas aquisições e paga 3,5% sobre o valor de suas operações de vendas, com os devidos ajustes do faturamento bruto.

Analisando as Informações Complementares percebemos que a empresa usa códigos diferentes para um mesmo produto, um para quando este é vendido nas ofertas e outro distinto quando é comercializado separadamente.

A Ilustre Agente do Fisco informa, ainda, que os sanduíches e as batatas, produtos tributados na saída, recebem preço a menor quando são vendidos nas Mac Ofertas, conforme trecho das Informações Complementares, fls. 10 dos autos.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

10) É sabido que para fazer parte da **MC OFERTA**, a composição dos produtos é: sanduíche, refrigerante ou suco e batata. No entanto quando os sanduíches e as batatas são vendidas individualmente expressam um valor bem acima, do que quando compoem as **MC OFERTAS**.

Segundo a autuação, essas diferenças de preço praticadas pela empresa constituem infração ao RICMS e acarretam falta de recolhimento de ICMS.

Na manifestação da Nobre Parecerista, conforme descrito abaixo, foi citada uma condição praticada pela autuada.

**O que se percebe é um aumento do valor dos produtos sujeitos a ST (sem tributação na saída) para compensar a redução do valor dos produtos sujeitos a tributação normal quando são vendidos em conjunto (nos combos) reduzindo dessa forma o ICMS a ser pago.**

Ao nosso sentir, salvo melhor interpretação, o que ficou demonstrado nos autos foi apenas a redução dos valores praticados na venda de produtos tributados quando inseridos em Mac Ofertas.

Outra coisa que ficou clara, através da justificativa apresentada pelo contribuinte, fls. 23 dos autos, é que as ofertas são fruto de uma política de preços praticada pela franquia para atrair os consumidores a adquirirem mais de um produto ao mesmo tempo. Essa prática possibilita o aumento do valor das suas vendas.

Essa contextualização é necessária para nos posicionarmos acerca da conduta praticada pelo contribuinte.

**O que os autos demonstram** é que o contribuinte pratica preços diferentes para um mesmo produto, reduzindo o valor destes quando são inseridos nas Mac Ofertas.

Essa prática de redução de preços ocorre **somente nos produtos tributados na saída, através do Regime Simplificado.**

**Não ficou demonstrado** que o preço dos produtos isentos, ou abrangidos por substituição tributária, são majorados para compensar a redução dos preços dos produtos tributados inseridos nas Mac Ofertas.

Ao nosso sentir, a redução dos preços se dá para que o preço das Mac Ofertas se torne atrativo.

Entendo que a política de preços adotada pela empresa está albergada pelo princípio da livre iniciativa estatuído na CF.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

A Empresa registra todas as suas vendas através da Emissão de Cupom Fiscal (ECF), sua Base de Cálculo é exatamente o valor da operação (art. 25, inciso II, RICMS) e **recolhe o ICMS com base nos preços efetivamente praticados em sua loja.**

A conduta também não fere qualquer norma do RICMS, pois **não restou demonstrado nos autos que o preço efetivamente praticado foi inferior ao custo dos produtos vendidos.**

Além do mais, os preços dos produtos adotados pela autuada não podem ser comparados aos preços de mercado, pois apesar de serem produtos comuns (sanduíche e batata frita), são comercializados de forma personalizada, com agregação de valor pela marca **McDonald's**, vendidos com exclusividade pelas franquias.

Ao nosso sentir, não restou demonstrado nos autos que a prática dos preços dos produtos vendidos pela autuada constitua ato ilícito ou que a Base de Cálculo do ICMS lançada pela empresa esteja em desacordo com RICMS.

Pelo exposto, **VOTO** pelo conhecimento do Recurso Ordinário, para dar-lhe provimento e julgar **IMPROCEDENTE** a presente acusação fiscal, nos termos desta Resolução, contrário ao Parecer da Assessoria Processual Tributária e de acordo com a manifestação, em sessão, do representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

### **3. DECISÃO**

Decisão: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve: por maioria de votos, dar provimento ao recurso e julgar **IMPROCEDENTE** a presente acusação fiscal, tendo em vista que não restou comprovado, pela acusação fiscal, violação à legislação tributária por parte do contribuinte e por estar justificada, no caso concreto, a variação nos preços dos produtos elencados no auto de infração, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencido o voto da Conselheira Gersa Marília Melquíades de Lima que entende não haver improcedência, com fulcro no art. 37, III, da Lei nº 12.670/96. Presente para sustentação oral, o advogado representante da recorrente, Dr. Schubert de Farias Machado.

Presentes à 51ª (quingentésima primeira) Sessão Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, sob a Presidência do Dr. Michel André Bezerra Lima Gradwohl, os Conselheiros Francisco Wellington Ávila Pereira, Dalcília Bruno Soares, Gersa Marília Alves Melquíades de Lima, Carlos Mauro Benevides Neto, Thyago da Silva Bezerra e Nelson Bruno do Rego Valença. Presente à sessão o Exmo. Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Barboza. Presentes os representantes da Recorrente, DR. Schubert de Farias Machado e Melissa Freitas Ribeiro. Presente, secretariando os trabalhos da 4ª Câmara de Julgamento, a Secretária Edilene Vieira de Alexandria.

**Sala das sessões da 4ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em Fortaleza, aos 09 de fevereiro de 2023.**

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
**PRESIDENTE**

Francisco Wellington Ávila Pereira  
**CONSELHEIRO**