



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

RESOLUÇÃO Nº 008 /2017

17ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 27.4.2017 – 13h 30min

PROCESSO Nº: 1/389/2013 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2012.14245-2

RECORRENTE: JODIESEL CAMINHÕES LTDA. CGF Nº.: 06.280.845-1

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CONSELHEIRO RELATOR: JOSÉ WILAME FALCAO DE SOUZA

EMENTA: ICMS – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM PREÇO DELIBERADAMENTE INFERIOR AO QUE ALCANÇARIA, NA MESMA ÉPOCA, NO MERCADO DO DOMICÍLIO DO EMITENTE, CARACTERIZANDO A PRÁTICA DE SUBFATURAMENTO. A acusação fiscal está alicerçada no Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoques-SAME, que utilizou como paradigma o preço médio ao invés do preço praticado, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente, que é a premissa exigida no art. 123, VIII, “e”, da Lei nº 12.670/96, fato que depõe contra a acusação fiscal. O subfaturamento, que é burla fiscal, não restou comprovado. Os fatos narrados na autuação não se enquadram no tipo infracional invocado pelo agente autuante, motivo por que a acusação fiscal não tem como se sustentar. Neste sentido, restam prejudicadas as análises referentes a decadência do direito de constituição do crédito, bem como do pedido de perícia formulado pela recorrente. Recurso Ordinário conhecido, e provido, para modificar a decisão condenatória exarada na 1ª Instância, para declarar a **IMPROCEDÊNCIA** do feito fiscal, em desacordo com o parecer da Assessoria Processual-Tributária, mas em consonância com a manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM PREÇO DELIBERADAMENTE INFERIOR AO QUE ALCANÇARIA, NA MESMA ÉPOCA, NO MERCADO DO DOMICÍLIO DO EMITENTE - O RELATÓRIO SISTEMA DE AUDITORIA DE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUES-SAME UTILIZOU O PREÇO MÉDIO – SUBFATURAMENTO, COMO CONSEQUÊNCIA, NÃO CONFIGURADO À MÍNGUA DE COMPROVAÇÃO DE BURLA FISCAL, QUE SE CARACTERIZA PELA DIFERENÇA ENTRE O PREÇO AJUSTADO E O PREÇO COBRADO – OS FATOS APRESENTADOS NÃO SE COADUNAM COM O TIPO INFRACIONAL INDICADO PELO AUTUANTE - DECISÃO PELA IMPROCEDÊNCIA DO FEITO FISCAL.

RELATÓRIO:

O auto de infração em lide, peça inicial do processo ora em análise, apresenta a seguinte situação como infração a legislação do ICMS:

"EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM PREÇO DELIBERADAMENTE INFERIOR AO QUE ALCANÇARIA, NA MESMA ÉPOCA, NO MERCADO DO DOMICÍLIO DO EMITENTE, SEM MOTIVO DEVIDAMENTE JUSTIFICADO. CARACTERIZANDO-SE EM SUBFATURAMENTO DE VENDAS, NO MONTANTE=R\$161.913,10, NO PERÍODO DE 01/01/2004 A 31/12/2004, INFRINGINDO COM ISSO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA EM VIGOR, VIDE INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES EM ANEXO.

2

O agente fiscal aponta os dispositivos infringidos: artigos 25, 27, 33, I e 874 do Decreto nº 24.569/97; sugere a penalidade aplicável ao caso: art. 123, III, 'e', da Lei 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03; os valores da base de cálculo, do principal e da multa, respectivamente: R\$161.913,10, R\$27.525,22 e 27.525,22.

Nas Informações Complementares, fls.03 a 05, os agentes fiscais afirmam que o auto de infração ora em análise tem como objetivo recuperar o crédito tributário lançado no Auto de Infração nº 2007.09248-4, de 20/07/2007, que foi julgado NULO pelo CONAT.

Informam, também, que a ação fiscal realizada utilizou o Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoques – SAME, pelo qual “...**constatamos que o contribuinte emitiu documento fiscal com preço da mercadoria deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado de domicílio do emitente, sem motivo devidamente justificado, caracterizando-se, com isso, em sub-faturamento de vendas, no montante de R\$161.913,10, no período de 01/01/2004 a 31/12/2004**, infringindo, com isso, o que determina a legislação tributária em vigor”.

A empresa autuada ingressa com defesa às fls. 80 a 99. Após os fatos argumentos apresentados pede:

- A nulidade do auto de infração em razão da extrapolação do prazo para conclusão dos trabalhos de auditoria;
- Extinção do auto de infração por decadência do crédito tributário, haja vista que a declaração de nulidade do auto de infração nº 2007.09247-2 (lançamento original que ora se objetiva recuperar) não se deu por vício formal e sim por vício de competência, razão por que não poderia o Fisco proceder ao novo lançamento, por força do art. 173, II, do CTN;
- A improcedência do auto de infração por faltar comprovação do suposto subfaturamento;
- A realização de perícia. Ao ensejo, já apresenta os quesitos norteadores do trabalho pericial.

Distribuído o processo no âmbito da Primeira Instância, o julgador monocrático decide conforme emoldurado na ementa a seguir transcrita (fls.101):

“Auto de Infração. Emissão de documento fiscal com preço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente, sem motivo justificado. Infração constatada através do relatório totalizador – **SAME**. Decisão amparada no Art. 25, § 8º do Dec. 24.569/97. Penalidade prevista no Art. 123, III, 'e' da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. Autuação **PROCEDENTE**. Defesa tempestiva”.

A empresa autuada ingressa com recurso ordinário (fls. 126 a 151) e na oportunidade apresenta vasto arrazoado contra o auto de infração, que, em síntese, segue exposto:

1. Que é nulo o auto de infração por não apresentação do quadro comparativo de preços que justificasse o subfaturamento - violação aos princípios da ampla defesa e contraditório (fls. 133);
2. Da inexistência de vício formal quando da anulação do auto de infração nº 2007.09248-4. Não aplicação do art. 173, inciso II, do CTN. Decadência do Fisco constituir o presente crédito tributário (fls. 135);

3. "Entende a ora Recorrente, *data máxima vênia*, ao contrário do que apontado pelos agentes autuantes, que o subfaturamento é uma prática de sonegação que se caracteriza pela burla praticada entre um preço ajustado e o cobrado através de um documento fiscal. Esta acusação, tal como a ora combatida, de dificuldade ímpar para sua concretização, necessita de provas documentais de difícil comprovação, *in casu* totalmente inexistentes" (fls.147);
4. Que o caso requer realização de perícia, "...haja vista que a acusação de subfaturamento exsurge apenas a partir do totalizador extraído do SAME, sem qualquer comparativo objetivo com os preços praticados no mercado do domicílio da ora recorrente" (fls.149).

Em face dos argumentos acima, finaliza a peça recursal com os seguintes pedidos (fls.150):

- a) Julgar nulo o presente auto de infração em função da violação aos princípios do contraditório e ampla defesa, na medida que os agentes autuantes não juntaram aos autos o quadro comparativo de preços do domicílio do mercado da ora Recorrente;
- b) Julgar improcedente o presente auto de infração, em função da ocorrência de decadência, haja vista não se aplicar ao presente caso a regra do art. 173, inciso II, do CTN, dado que a anulação do auto de infração nº 2007.09248-4 não se deu por vício formal, mas sim por vício de competência;
- c) Declarar a improcedência do auto de infração "...ante a inexistência de prova quanto ao cometimento da infração imputada, vez que o relatório extraído do SAME, por si só, não é capaz de subsidiar a acusação de que se cuida, tal como já bem enfrentado por esse Tribunal em diversas resoluções";
- d) Por fim, requer a realização de perícia e apresenta os quesitos para análise.

Por meio do Parecer nº 47/2017, fls.156 a 159, a Assessoria Processual Tributária afastou as preliminares arguidas pela recorrente e no mérito sugeriu que fosse ratificada a decisão de PROCEDÊNCIA proferida na instância singular, no que teve o aval do representante da Procuradoria Geral do Estado, conforme despacho de fls. 160.

Este é o relatório.

VOTO DO RELATOR

A acusação constante do auto de infração em questão diz respeito a emissão de documento fiscal com preço inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente, caracterizando subfaturamento de vendas, no montante de R\$161.913,10 (cento e sessenta e um mil, novecentos e treze reais e dez centavos), relativamente ao exercício de 2004, irregularidade apresentada via Sistema de Auditoria de Movimentação de Estoques – SAME.

Diante do relato constante do auto de infração, e nos termos acima apresentados, é de fácil dedução que os agentes fiscais autuantes entendem que a emissão de documento fiscal na condição dita acima caracteriza subfaturamento. Dito de outra forma, o subfaturamento, segundo os fiscais que lavraram o auto de infração em questão, é o resultado da prática de emissão de notas fiscais de venda com preço inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente.

A recorrente, por sua vez, contesta a acusação fiscal alegando que "*In casu, de uma análise acurada das peças processuais, nota-se que os autuantes não apresentaram um quadro comparativo de valores no sentido de comprovar o alegado subfaturamento, resumindo-se, apenas, a presumir, via totalizador extraído do SAME, tal prática* (fls.133/134 - grifo original).

Nessa toada, reforçam que o procedimento de fiscalização que afirma a prática de subfaturamento traz, em seu bojo, "... um superficial trabalho realizado pelo Fisco baseado numa média aritmética, elaborada através das notas fiscais de aquisição e as notas fiscais de venda de determinado período" (fls.147).

E continua a recorrente a questionar o lançamento, desta feita no tocante a falta de provas do preço praticado no mercado do domicílio do autuado. Vejamos excerto extraído das fls. 134:

"Ora, se a infração em comento refere-se à suposta "emissão de documento fiscal com preço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente", inexistente nos autos a devida comparação entre os preços de venda praticados pela ora Recorrente, frise-se, preços esses extraídos do totalizador do SAME e não das notas fiscais de venda, e os efetivamente praticados no mercado de Juazeiro do Norte/CE" (grifei).

Inicialmente, acredito necessário transcrever a definição dada por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira no Novo Dicionário da Língua Portuguesa sobre o que significa subfaturamento. Segundo Aurélio, significa *"Burla fiscal que se caracteriza pela diferença entre o preço ajustado e o preço cobrado a menos na fatura, sendo a compensação feita por pagamento à parte e fora da escrita comercial de ambos os parceiros da transação"*.

Na verdade, a situação definida acima como subfaturamento não está configurada nos autos, posto não restar provado que o contribuinte utilizava da prática de emitir nota fiscal de venda com preço inferior ao ajustado com o comprador para burlar o Fisco.

É certo que o art. 25, inciso I e o § 8º, do Decreto nº 24.569/97 estabelece regras claras acerca da base de cálculo do imposto, *in verbis*:

Art. 25 – A base de cálculo do ICMS será:

I – o valor da operação:

(...)

§ 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.

Essa regra, no entanto, comporta exceção quando diz "salvo motivo relevante, a critério da autoridade fazendária competente", no que passa a ideia que é permitido ao contribuinte vender abaixo da aquisição. Isso é aceitável quando diante de situações providenciais com vistas a evitar a perda total do produto ou quando, por exemplo, a mercadoria estiver em pleno declínio de uso ou se apresentar com algum defeito, mas que não lhe retira a utilidade, além de outras situações de mesma natureza. Se este fosse o caso posto em questão, a meu ver, a sanção seria tão somente a prevista no art. 123, VIII, 'd', da Lei nº 12.670/96.

No entanto, como não consta dos autos que o valor efetivo da venda não é o que o documento fiscal registra, tampouco está provado qualquer tipo de acerto, entre o autuado e o cliente que adquiriu a mercadoria com vistas a burlar o Fisco no tocante a obrigação de recolher ICMS a menor que o efetivamente devido, então não está caracterizada a acusação de subfaturamento.

Em segundo lugar, vem à discussão o motivo principal que levou a lavratura do auto de infração, que é a acusação de *"emissão de documento fiscal com preço deliberadamente inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do emitente, sem motivo devidamente justificado"*.

A recorrente, como já frisado acima, diz que o preço de venda lançado no **SAME** para fazer a inferência em face do preço de aquisição não é o preço que alcançaria no mercado do domicílio do emitente. Que, na verdade, o preço tomado como paradigma para sustentar a tese da fiscalização (venda com preço inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do emitente) é o preço médio das notas fiscais de saídas da emitente e não o preço de mercado, o preço da concorrência.

Realmente, o relatório SAME traz na parte superior a seguinte informação: **Método: Preço Médio** (fls.30 a 35), informação esta que por si da credibilidade ao argumento do contribuinte. Ou seja, o preço de venda pelo qual houve a comparação com o preço de custo no relatório SAME trata-se de um preço médio, fato que foge a premissa básica que é fazer esta comparação com o preço de mercado.

Essa regra, isto é, trazer como paradigma o preço de mercado, é a que comportaria a sanção prevista no art. 123, III, "e", da Lei nº 12.670/96 que cria o tipo sancionatório nos seguintes termos:

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 decixou de ser recolhido.

Nesse sentido, o trabalho fiscal não comprova, efetivamente, que houve emissão de documento fiscal com preço inferior ao que alcançaria, na mesma época, no mercado do domicílio do emitente, razão pela qual essa acusação não tem como prosperar.

Induvidosamente, diante do exposto, torna-se notório que os fatos narrados na autuação não se enquadram no tipo infracional invocado pelo agente autuante, motivo por que o auto de infração não poderá outro destino senão ser declarado totalmente improcedente. Neste sentido, restam prejudicadas as análises referentes a decadência do direito de constituição do crédito, bem como do pedido de perícia formulado pela recorrente.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Ordinário, dar provimento, para modificar a decisão de procedência proferida na 1ª Instância e julgar **IMPROCEDENTE** a acusação fiscal. 

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE** JODIESEL CAMINHÕES LTDA e **RECORRIDO** a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA,

Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória de 1ª Instância, e julgar **IM-PROCEDENTE** a acusação fiscal, tendo em vista que os fatos narrados na autuação não se enquadram no tipo infracional invocado pelo agente autuante. Restam prejudicadas as análises referentes a decadência do direito de constituição do crédito, bem como do pedido de perícia formulado pela recorrente. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral em sessão do representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Diogo Morais Almeida Vilar absteve-se de opinar e de votar no julgamento deste processo em razão do disposto no artigo 56, VI, da Lei nº 15.614/2014. Esteve presente para sustentação oral o representante legal da recorrente Dr. Thiago Morais Almeida Vilar.


SALA DAS SESSÕES DA 4ª. CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 20 de JUNHO de 2017.


Abílio Francisco de Lima
PRESIDENTE


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO RELATOR


Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO
Ciência em _____


Rodrigo Fortela Oliveira
CONSELHEIRO


Alice Gondim Salviato de Macedo
CONSELHEIRA


Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO