



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 015 /2019  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
12ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 3 DE JUNHO DE 2019  
PROCESSO Nº 1/3229/2015 – AI Nº 1/201515418  
RECORRENTE: ARCELOMITTAL BRASIL S.A - CGF: 06.177.313-1  
RECORRIDO: ESTADO DO CEARÁ  
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

EMENTA: ICMS – NOTA FISCAL INIDÔNEA – VENDA POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO  
– IMPORTAÇÃO – VARIAÇÃO CAMBIAL

1. Não se considera inidôneo o documento fiscal sob o pretexto de venda por preço abaixo do custo de aquisição quando o contribuinte justifica a oscilação do preço médio da mercadoria em decorrência da variação cambial nas operações de importação que a antecederam.
2. A decretação de inidoneidade é medida excepcional que demanda o atendimento dos requisitos do art. 131 do Decreto nº 24.569/97, combinado com circunstâncias que evidenciem a existência de dolo, fraude, simulação ou erro, mercê da interpretação sistemática com o art. 176-D, § 1º, do RICMS.
3. A hipótese dos autos não apresenta razões que justifiquem tornar inidôneo documento fiscal que comprova a operação e permite a possível cobrança do ICMS por eventual falta de recolhimento do imposto, demonstrando-se compatível a operação realizada pelo contribuinte.
4. Lançamento julgado improcedente, nos termos do parecer da Assessoria Processual Tributária, de acordo com manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavras-chaves: ICMS – NOTA FISCAL INIDÔNEA – INIDONEIDADE – VENDA POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO – IMPORTAÇÃO – VARIAÇÃO CAMBIAL



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RELATÓRIO:

Trata-se de autuação lavrada em 17 de outubro de 2015, referente ao período de 10/2015, que tem fundamento na pretensa infringência ao art. 127 C/C 131 do Decreto 24.569/97, sob a alegação de ter o contribuinte remetido mercadoria com documento fiscal inidôneo, porquanto registrar preço de produtos abaixo do custo de aquisição.

A fiscalização analisou os documentos fiscais relacionados à importação de mercadorias e os comparou com nota fiscal de transferência para estabelecimento do mesmo contribuinte, situado no Estado de Pernambuco, apontando que tal remessa ocorreu com preços inferiores aos custos de aquisição, fato que estaria em desacordo com Lei Complementar 87/1996, a qual disciplina que as transferências de mercadorias devem ser realizadas pelo custo mais recente de aquisição.

Em razão dessa constatação, conclui a administração tributária que tal prática estaria em desacordo com o convênio ICMS 123/2012, que veda a aplicação de alíquota de 4% sobre a base de cálculo reduzida dos produtos e igualmente em desacordo com a Lei 12.670/96, especialmente em seu art. 37, III, a ensejar, segundo consta nas informações complementares, a pretensa comprovação de que *“está havendo prejuízo de ICMS ao estado do Ceará na operação de transferência de mercadorias acobertada pela nota fiscal 50506, sendo este o motivo pelo qual a mesma foi tornada inidônea e lavrado o presente auto de infração”*.

Julgado parcialmente procedente a autuação em juízo singular, por aplicação da Lei 16.258/17, que alterou o art. 123, III, “a”, da Lei 12.670/96 (por tratar da penalidade apontada no lançamento), o processo foi a julgamento da Egrégia 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, sob a relatoria do insigne Conselheiro Victor Hugo Cabral de Morais Junior, da qual resultou a Resolução nº (185/2018), assim ementada:

*“1. REMESSA DE MERCADORIA ACOBERTADA POR ICMS NOTA FISCAL INIDÔNEA – DECLARAÇÕES INEXATAS. 2. Contribuinte autuado por emitir NFE com preços dos produtos abaixo do custo de aquisição. 3. AUTO DE INFRAÇÃO JULGADO PARCIALMENTE PROCEDENTE, nos termos do julgamento singular, devido ao reenquadramento de multa, em decorrência de lei posterior. 4. Afastadas nulidades suscitadas. 5. Autuação feita com base nos artigos 12, I; 13, § 4º, I da LC nº 87/96; 3º, I; 25; 6º, I; 131, III; 176-D; 829 e 830 do Decreto nº 24.569/97; Convênio ICMS nº 123/12. Penalidade prevista no art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96 (alterada pela Lei nº 16.258/2017). 6. Procuradoria-Geral do estado manifestou-se oralmente e mudou entendimento em seção”*

Insurgindo-se contra tal decisão, o contribuinte interpõe o presente Recurso Extraordinário, suscitando:



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

I. **NULIDADE ABSOLUTA DO LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO QUANTO À INDICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO.**

*Alega que houve "erro de direito quanto à indicação do critério jurídico de lançamento, pois, se houve infração, não se caracteriza pela remessa de mercadorias com documento fiscal inidôneo, mas pela suposta falta de recolhimento do ICMS". Nesse aspecto, cita o Parecer exarado pela Assessoria Processual Tributária, quando do julgamento do Recurso Ordinário, que recomendava a improcedência da autuação, por entender que não houve remessa de mercadoria com documento fiscal inidôneo, mas, sim, porque "se tratava mais de falta de recolhimento do que de inidoneidade".*

Concordando com tal conclusão, insurge-se a defendente arguindo ausência de justificativa da resolução recorrida quanto aos "motivos pelos quais não acolheu o parecer, tendo se limitado a dizer que o recolhimento a menor teria se dado em razão da inexatidão da base de cálculo contida da NFe emitida para o destinatário". Assim, aponta a redação do parecer para justificar sua irresignação, declarando inexistir inidoneidade do documento fiscal, nos seguintes termos:

*"A diferença de preço em razão de adoção de critério diverso do fixado na legislação não torna a declaração inexata a ponto de tornar-se imprestável o documento fiscal, já que não se trata de uma informação falsa. Trata-se, isto sim, de uma informação que destoava do critério legal estabelecido, tanto que a empresa autuada demonstra em sua defesa a razão pela qual utilizou o valor consignado no documento fiscal".*

Desta forma, a recorrente suscita divergência entre o julgamento "a quo" com o que concluiu a Egrégia 4ª Câmara de Julgamento, quando prolatou a Resolução nº 191/2018 (decisão paradigma), que tinha, inclusive, o mesmo contribuinte e matéria idêntica, porém, com conclusões diversas, notadamente porque registra entendimento segundo o qual "(...) a nota fiscal apresentada pelo contribuinte, por tudo o que fora demonstrado nos autos, efetivamente exprime as corretas informações acerca da operação que albergava. A autuada utilizou critérios próprios de operações de importação, para calcular o valor de venda de suas mercadorias, chegando ao valor médio do custo do estoque. Tais critérios permitiam chegar a um valor inferior em relação ao preço de aquisição, por conta da variação cambial, e não porque a sistemática utilizada pela recorrente seria equivocada. Isso, ressalte-se, sequer fora questionado pela autoridade autuante. Assim sendo, entendo que, uma vez que o valor contido na nota fiscal, efetivamente exprime o valor real da operação, ou seja, da venda da mercadoria, não há como se considerar inidôneo o respectivo documento fiscal, de forma que resta inconsistente a autuação fiscal."

Nesse contexto, apresenta a recorrente outra decisão paradigmática a ensejar a pretensão de conhecimento deste Recurso Extraordinário, qual seja, a Resolução nº 23/2016, também da Egrégia da 4ª Câmara de Julgamento, que



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

teria chegado a conclusão idêntica à citada anteriormente, razão pela qual o contribuinte entende suficientemente demonstrada a divergência quanto ao resultado da fiscalização no que pertine à inidoneidade do documento fiscal.

**II. INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA**

Entende a autuada que a operação objeto dos autos não trata de circulação jurídica que enseje a cobrança do ICMS, inexistindo fato gerador que demande o pagamento do imposto, pois se trata de remessa de bem a estabelecimento do mesmo contribuinte, razão pela qual, no seu entender, sobre tais fatos não haveria incidência tributária, daí porque cita a Resolução nº 353/2017, da Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, assim ementada:

*“Sendo assim, entendo que a metodologia utilizada pela fiscalização, Demonstrativo de Entrada, para detectar o subfaturamento no momento das transferências de mercadorias, não se mostra suficiente para caracterizar o fato tipificado na inicial, com a devida convicção, certeza e liquidez da existência da infração imputada ao contribuinte, até mesmo porque inexistente subfaturamento nas transferências de matriz e filial”.*

Sobre tal decisão paradigma, a Presidência deste Conselho considerou inexistir nexos de causalidade entre a matéria dos autos e as apontadas na citada decisão, razão pela qual, nesse ponto, deixou de admitir o apelo extremo da parte, de forma que inexistente aptidão ao conhecimento da insurgência manifestada pela recorrente.

**III. DAS DEMAIS MATÉRIAS DE MÉRITO: INEXISTÊNCIA DE PARADIGMAS**

Por fim, importa registrar que a recorrente reitera as razões recursais originalmente apontadas em seu Recurso Ordinário, quais sejam:

- (a) Nulidade da autuação por ausência de motivação; capitulação genérica e violação à verdade material; ausência de individualização dos dispositivos infringidos;
- (b) Nulidade por vício de motivação; teoria dos motivos determinantes;
- (c) Do correto procedimento da empresa, uma vez que a divergência dos valores decorre da variação cambial e de estoque; (c.1) do procedimento adotado pela empresa quando da emissão da documentação fiscal referente às mercadorias importadas;
- (d) Exclusão da penalidade aplicada por vedação constitucional do confisco.

Não obstante, inexistente indicação de paradigma divergente relacionado às matérias apontadas, daí porque as mesmas não atendem aos requisitos do art. 106 da Lei 15.614/2014, não sendo contempladas ao exame de conhecimento deste Recurso Extraordinário.

É o relatório, naquilo considerado importante ao julgamento do feito.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**VOTO:**

A análise da autuação demonstra que a administração pública tornou inidôneo documento fiscal emitido pelo contribuinte, sob o color do mesmo registrar preços abaixo do custo de aquisição, porém, deixou-se de atentar que o §4º, I, do art. 13 da LC 87/96 determina que "Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é (I) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", ou seja, a Lei Kandir trata de base de cálculo da operação, para fins de pagamento do imposto, porém, não faz referência ao valor da mercadoria, tendo a recorrente demonstrado que a variação a menor no preço médio da mesma se deve às oscilações cambiais que ocorrem durante o ano, inexistindo razões que demonstrem a imprestabilidade do documento fiscal, conforme sugerido na autuação.

Com efeito, o cerne da infração consiste na pretensa inidoneidade do documento fiscal, cujas hipóteses de reconhecimento estão indicadas no art. 131 do RICMS, que disciplina a matéria nos seguintes termos:

Art. 131. Considerar-se-á inidôneo o documento que não preencher os seus requisitos fundamentais de validade e eficácia ou que for comprovadamente expedido com dolo, fraude ou simulação ou, ainda, quando:

- I - omita indicações que impossibilitem a perfeita identificação da operação ou prestação;
- II - não se refira a uma efetiva saída de mercadoria ou prestação de serviço, salvo os casos previstos na legislação;
- III - contenha declarações inexatas ou que não guardem compatibilidade com a operação ou prestação efetivamente realizada;
- IV - esteja preenchido de forma ilegível ou apresente emendas ou rasuras que lhe prejudiquem a clareza;
- V - seja emitido por contribuinte fictício ou que não mais exerça suas atividades, bem como por pessoa jurídica cuja inscrição no CGF tenha sido baixada, de ofício ou a pedido, suspensa ou cassada;
- VI - não for o legalmente exigido para a operação ou prestação, salvo o emitido por contribuinte deste Estado e que não implique em redução ou exclusão do pagamento do imposto;
- VII - emitido:
  - a) após expirado o prazo de validade;
  - b) após ser excluída do CGF a inscrição do emitente;
  - c) por equipamento de uso fiscal, sem a devida autorização do Fisco;
- VIII - sendo retido por falta da 1ª via, tenha expirado o prazo de 03 (três) dias, sem a devida regularização.
- IX - o documento fiscal que não contiver o Selo Fiscal de Autenticidade ou for selado com inobservância das exigências legais, desde que impressos para contribuintes deste Estado;
- X - o documento fiscal não contiver o Selo Fiscal de Trânsito envolvendo todas as operações interestaduais, nos termos do artigo 157.
- XI - acobertar operação com combustível derivado ou não de petróleo em desacordo com a legislação federal competente, inclusive as normas emanadas da Agência Nacional de Petróleo (ANP).
- XII - tratando-se de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou de documento substituto desta, ainda que autorizado por regime especial, seja emitida, a partir de 1º de abril de 2008, por contribuinte



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

obrigado à emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nos termos do Protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007.

XIII – tratando-se de Cupom Fiscal Eletrônico, o contribuinte que já esteja obrigado à sua emissão, nos termos de ato específico do Secretário da Fazenda, utilizar-se do cupom fiscal emitido no equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), de que trata o Decreto nº 29.907, de 2009, da Nota Fiscal de Venda a Consumidor, de que tratam os arts. 178 e 179 do Decreto nº 24.569, de 1997, ou da Nota Fiscal de Venda a Consumidor Eletrônica, em contingência, em contrariedade ao disposto no art. 26 do Decreto nº 31.922, de 2016.

Da leitura do auto de infração, nota-se que inexistem razões para a descarte do documento fiscal por inidoneidade, uma vez que o mesmo efetivamente comprova a existência da operação. Na hipótese de haver imposto a pagar por pretensa falta de recolhimento, há específico regramento tratado na Lei 12.670/96 (art. 123, I), cabendo à administração tributária lançá-lo de forma a obter o pagamento da exação, porém, sem desconstituir documento fiscal que não apresenta motivos relevantes para ser declarado inidôneo, mercê de não se enquadrar nenhuma das hipóteses do citado e acima transcrito art. 131 do RICMS.

Outrossim, ressalte-se que a legislação trata a inidoneidade do documento com referência à existência de “dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida” (art. 176-D, § 1º, do RICMS). Vê-se do dispositivo que as categorias jurídicas apontadas levam em consideração a existência de defeito jurídico consciente na manifestação da vontade do contribuinte que enseje benefício injusto, comumente tipificado pela doutrina como enriquecimento ilícito ou sem causa, a permitir a desconsideração da regularidade do documento fiscal.

Mais: não se deve confundir o instituto jurídico do “erro” – que é um dos elementos de invalidade do ato jurídico – com eventuais equívocos operacionais – do qual não cuidam os autos, ressalte-se –, porquanto o erro, para ser assim considerado, demanda manifestação irregular de vontade, tendente à possível obtenção ilegal de objetivos (na mesma senda do dolo, fraude ou simulação), e não deve viciar as declarações apontadas nos documentos fiscais “quando, por seu contexto e pelas circunstâncias, se puder identificar a coisa ou pessoa cogitada” (art. 142 do Código Civil, que é o instrumento normativo do qual o direito tributário, por superposição, busca os conceitos apontados no assunto que cuidam os autos).

Assim, não é possível vislumbrar na narrativa trazida pela fiscalização invalidade do documento fiscal que justifique a decretação de sua inidoneidade, de forma que o lançamento deve ser julgado improcedente.

As razões apontadas no Parecer da Assessoria Processual Tributária, seguidas pela manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado em seção de julgamento deste Recurso Extraordinário, demonstram-se adequadas ao julgamento do presente feito, às quais merecem o devido destaque:



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

*"Entendo que a declaração inexata a que se refere o art. 131, inciso III, do Dec. nº 25.569/97 diz respeito àquela que não reflete a realidade da operação, gerando incerteza quanto à veracidade de suas informações.*

*A diferença de preço em razão da utilização de critério diverso daquele estabelecido na legislação fiscal não contitui, a meu ver, uma declaração inexata a ponto de tornar imprestável o documento fiscal, já que não se trata de uma informação falsa. Trata-se, isso sim, de uma declaração que destoa do critério legal estabelecido, tanto que a empresa autuada demonstra em sua defesa a razão pela qual utilizou o valor consignado no documento fiscal.*

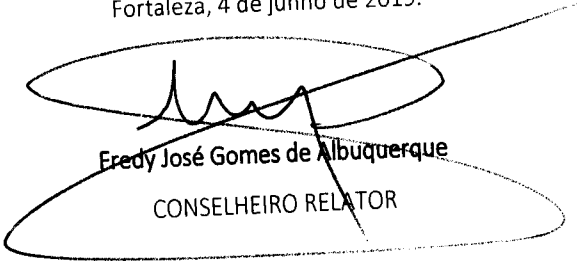
*Não se discute aqui se o método utilizado pela empresa nas operações de transferência era ou não válido, mas se o valor da mercadoria informado pela empresa caracterizava, de fato, uma declaração inexata por não representar o valor da aquisição mais recente. A meu ver, a infração caracterizada no caso em lide é de falta de recolhimento do ICMS e não de remessa de mercadorias com documento fiscal inidôneo como entendeu o agente fiscal."*

Considerando que as demais matérias apontadas no Recurso Extraordinário não contemplam decisão divergente, inexistindo, assim, resolução paradigmática a ensejar a propositura do apelo extremo nos pontos complementares apontados pela recorrente, deixo de apreciá-los no presente voto, mercê do não conhecimento proclamado pela douta Presidência deste Conselho.

Isto posto, **VOTO** por dar provimento ao Recurso Extraordinário, para reformar a decisão de 2ª instância objeto da Resolução nº 180/2018 da Egrégia 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, e julgar IMPROCEDENTE a autuação fiscal, nos termos das resoluções paradigmáticas que o fundamentam, de acordo com parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado em manifestação oral pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

Fortaleza, 4 de junho de 2019.

  
Fredy José Gomes de Albuquerque  
CONSELHEIRO RELATOR



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO Nº 015 /2019 - 12ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 3 DE JUNHO DE 2019  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CÂMARA SUPERIOR DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
PROCESSO Nº 1/3229/2015 – AI Nº 1/201515418  
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente:** ARCELOMITAL BRASIL S.A - CGF: 06.177.313-1  
e **Recorrido:** ESTADO DO CEARÁ.

**DECISÃO:** A Câmara Superior do Conselho de Recursos Tributários, deliberando sobre Recurso Extraordinário admitido pela Presidência, com base no que dispõem os artigos 5º, II, e 107, II, da Lei 15614/14, **RESOLVE**, por maioria de votos, dar provimento ao recurso interposto, para modificar a decisão parcialmente condenatória proferida pela Câmara recorrida, julgando IMPROCEDENTE a acusação fiscal, conforme decisão paradigma, nos termos do voto do Conselheiro relator, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, em consonância com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros: Michel André Bezerra Lima Gradvohl e Mônica Maria Castelo, que se manifestaram pela confirmação da decisão recorrida.

SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 04 de junho de 2019.

Francisca Maria de Sousa  
Presidente da Câmara Superior

Rafael Lessa Costa Barboza  
Procurador do Estado

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro Presidente

Francisco José de Oliveira Silva  
Conselheiro Presidente

Francisco Wellington Avila Pereira  
Conselheiro Presidente

Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
Conselheira Presidente

Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

Fredy José Gomes de Albuquerque  
Conselheiro Relator

Mônica Maria Castelo  
Conselheira

Marcus Mota de Paula Cavalcante  
Conselheiro

José Augusto Teixeira  
Conselheiro

Filipe Pinheiro da Costa Leitão  
Conselheiro

Teresa Helena Carvalho Rebouças Porto  
Conselheira

Ricardo Galante Filho  
Conselheiro

Lúcio Flávio Alves  
Conselheiro

André Rodrigues Parente  
Conselheiro

Michel André Bezerra Lima Gradvohl  
Conselheiro