

**PROCESSO** - A. I. N ° 269204.0902/05-7  
**RECORRENTE** - JOAQUIM AZEVEDO FILHO (COMERCIAL BETÂNIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0036-01/05  
**ORIGEM** - INFAZ SEABRA  
**INTERNET** - 07/06/2006

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0205-12/06

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. CONSIGNAÇÃO DE VALORES INFERIORES AOS PRATICADOS. SUBFATURAMENTO. Caracterizado o subfaturamento. Os descontos concedidos nos documentos fiscais emitidos, resultam em reiteradas operações de saídas de mercadorias em valores inferiores ao custo de aquisição. Autuado não elide a acusação. Infração subsistente. Rejeitado o pedido de diligência. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/09/2005, o qual exige ICMS no valor de R\$17.073,21, em razão de recolhimento a menos do imposto, pela utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (subfaturamento comprovado).

Conforme relatório de venda de mercadorias emitido pela empresa e fornecido à fiscalização, impressos e em meio magnético, espontaneamente pelo contribuinte. A prática de subfaturamento foi constatada através da confrontação entre o relatório de vendas e os cupons emitidos pela máquina registradora, onde o contribuinte simulava descontos para reduzir o pagamento do imposto, valendo ressaltar que grande parte desses descontos terminava por deixar o preço de venda inferior ao custo de aquisição da mercadoria, na forma do relatório anexo, nos meses de janeiro a abril de 2005.

O autuado apresentou defesa alegando equívoco do autuante, haja vista que o procedimento fiscal está calcado em presunção, sem respaldo legal. Os dispositivos citados (art. 56, I e 209, VI, do RICMS) não autorizam a presunção de que o desconto nas mercadorias, ainda que ocorrido a venda de 39 itens abaixo do preço de custo num período fiscalizado de 2003 a 2005, por se tratar de mercadorias com avarias e de mostruário sujeito a manipulação dos consumidores.

Alegou que toda contabilidade está correta, inclusive o caixa, tendo condições de arcar com os descontos concedidos.

Asseverou que em 29/03/05 foi feita fiscalização dos exercícios de 2000 a 2002, não tendo sido encontrado nada de irregular. Em 13/04/2005 o autuante lavrou um Auto, no valor de R\$79,44, referente a suposta saída de uma mesa sem nota fiscal que, posteriormente à quitação do auto, ficou esclarecido se tratar de uma mesa danificada imprópria para comercialização. Em 30/06 foram fiscalizados os exercícios de 2003 e 2004, não sendo lavrado Auto de Infração. Em 02/09, o autuante retorna para fiscalizar os anos de 2003 a 2005, tendo sido aplicado os principais roteiros de fiscalização, como: Auditoria de Caixa, Estoque, exceto tributação dos descontos concedidos que foi o objeto da autuação.

Protestou que o autuante considerou as mercadorias em que houve descontos incondicionais a seus clientes pelos mais diversos motivos, tais como: data festivas, com campanhas

promocionais na cidade, descontos para produtos de mostruário, descontos para pagamento à vista e em dinheiro, bastando que se verifique a matéria recente do Jornal A Tarde sobre a tramitação de Lei Federal vedando a prática de adotar o mesmo preço para pagamento a vista e a prazo.

Alegou que os descontos se encontram indicados nos próprios documentos fiscais e em meios magnéticos, não tendo sido detectado calçamento de notas, emissão de pré-notas, estouro de caixa, ou qualquer prova de que o autuado não tivesse concedido tais descontos. Inclusive as mercadorias têm garantia de fábrica e seria um absurdo o consumidor aceitar receber nota fiscal com determinado preço inferior ao efetivamente pago.

Transcreveu o art. 17, I e art 4º, I a IV, da Lei nº 7.014/96, para argumentar que para descaracterizar a idoneidade da operação cabe ao autuante demonstrar que houve fraude. Transcreveu a Ementa do Acórdão JF nº 1503/99 em que não ficou comprovado o subfaturamento. Citou lições do tributarista Ives Gandra da Silva Martins.

Requeru diligência fiscal formulando os quesitos:

- 1) Há dispositivo legal ou regulamentar que autorize a presunção de que a concessão de descontos incondicionais a clientes seja presunção de subfaturamento ?
- 2) Consta da autuação algum demonstrativo de caixa que comprove não ter o Autuado suporte para a concessão dos descontos ?

Requer deferimento da diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito e que o Auto de Infração seja julgado improcedente. Anexou fotos de mercadorias, às fls. 237/244.

O autuante, às fls. 246 a 259, informou que na ação fiscal em momento algum se falou em presunção ou em vedação de concessão de descontos incondicionais uma vez que a infração cometida foi de emissão de documentos fiscais por preço inferior ao praticado, sendo que os mesmos foram apurados no cotejo entre os valores discriminados nos cupons fiscais e os relatórios de vendas emitidos no período, cujas cópias foram emitidas pelo contribuinte e fornecidas à fiscalização. Em nenhum momento o autuado contestou a veracidade dos relatórios de vendas por ele emitido, citando o art. 140 do RPAF.

Esclareceu que é justamente nos relatórios de compras e vendas do autuado que se encontram as divergências entre os valores das vendas do relatório e os constantes nos cupons fiscais que estão devidamente discriminados item a item, cupom a cupom, que são idênticos nas quantidades e preços de vendas, divergindo justamente nos descontos concedidos que aparecem apenas nos cupons fiscais e que nos autoriza a afirmar que sendo o relatório de vendas um instrumento gerencial e nele não constando descontos é porque os mesmos nunca existiram.

Ressaltou que o autuado também apresentou o relatório de compras relacionando todos os itens adquiridos com as notas fiscais de compras que apresentou à fiscalização. Assim, sendo o relatório de compras verdadeiro, também não existe dúvida que o relatório das saídas seja verdadeiro. Quanto às fotografias que o autuado apresenta em sua impugnação, estas não servem de prova, já que não é possível se determinar onde e quando foram tiradas.

Informou, ainda, que os documentos anexos comprovam que o autuado emitia documentos fiscais consignando preços inferiores ao praticado, uma vez que da confrontação do faturamento da empresa pelo relatório de vendas com os cupons fiscais constatou-se que os valores dos cupons eram menores, e tais diferenças era simular descontos não havendo a necessidade de se alterar o preço na memória da máquina.

Entendeu que os motivos alegados pelo autuado não justificam o pedido de revisão fiscal por estranho ao feito, haja vista que os dois motivos apontados pelo autuado para o atendimento da citada diligência encontram-se caracterizados nos autos.

Concluiu afirmando que o autuado não contestou a autenticidade das informações constantes nos relatórios de vendas, ficando provado no processo que o mesmo consignou em documentos fiscais preços inferiores ao praticado. Manteve a autuação.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“Rejeito a solicitação de diligência fiscal nos termos do art. 147, I “a”, do RPAF/99, haja vista que todos os elementos e informações constantes nos autos são suficientes ao meu convencimento no julgamento da lide, ou seja, o autuante arrolou nos autos os relatórios das operações de vendas e compras efetuadas no período fiscalizado (janeiro/abril de 2005), elaborou demonstrativo confrontando os preços de vendas e de custo de aquisição, demonstrativo diário das reduções Z do ECF – Equipamento Emissor de Cupom Fiscal e o demonstrativo comparativo das vendas constantes nos relatórios e documentos fiscais. Todos os elementos acima citados não foram objeto de questionamento na peça de defesa, haja vista ter sido elaborado os demonstrativos com base nas próprias informações prestadas pelo autuado.*

*Analisando as peças processuais constato que o autuado apresenta ao fisco seu relatório de vendas efetuadas no período de 01/01/2005 a 12/04/2005, onde se verificam, do confronto entre o valor informado no citado relatório e do apontado no equipamento emissor de cupom fiscal, inúmeras diferenças consignadas como sendo descontos incondicionais, ou seja, descontos concedidos ao cliente no preço da mercadoria.*

*Para uma melhor visualização destaco o quadro abaixo:*

<i>Mês/Ano</i>	<i>Saídas apontadas no relatório de vendas apresentado pelo autuado ao fisco</i>	<i>Vendas lançadas no ECF como sendo vendas líquidas</i>	<i>Descontos consignados no ECF</i>	<i>Valor considerado como subfaturado</i>
<i>Janeiro/05</i>	<i>100.724,00</i>	<i>68.517,86</i>	<i>32.364,14</i>	<i>32.364,14</i>
<i>Fevereiro/05</i>	<i>75.226,00</i>	<i>53.289,57</i>	<i>22.059,43</i>	<i>22.059,43</i>
<i>Março/05</i>	<i>100.099,00</i>	<i>66.875,03</i>	<i>33.223,97</i>	<i>33.223,97</i>
<i>Abril/05</i>	<i>38.039,00</i>	<i>25.255,80</i>	<i>12.783,20</i>	<i>12.783,20</i>
<i>TOTAL</i>	<i>314.088,00</i>	<i>213.938,26</i>	<i>100.430,74</i>	<i>100.430,74</i>

*O que se observa da análise dos elementos constantes dos autos é que o autuado lança a título de concessão de descontos nas operações de saídas de mercadorias tributáveis que realiza, percentuais superiores a 30%, inclusive, alguns dos produtos têm preços de saídas inferiores ao preço de custo de aquisição.*

*O exercício profissional da atividade empresarial, assim como outras atividades, têm como objetivo primordial a obtenção de “lucro”. Toda empresa que trabalhe com prejuízo, fugindo a normalidade dos objetivos que se deseja alcançar, não tem saúde. Assim, desenvolver uma atividade de mercância com prejuízo por período inaceitável, como quer demonstrar o autuado, que no período de 01/01/2005 a 12/04/2005, apresentou operações de saídas de mercadorias apontando ter havido descontos nos preços de vendas, resulta em tributar as saídas das mercadorias por preço de custo e, em alguns casos por preços abaixo do custo de aquisição, não é aceitável, já que se tal fato fosse verdadeiro seria o mesmo que decretar a sua falência, por impossibilidade de dar continuidade à atividade desenvolvida, pois nenhuma empresa que tem de cumprir suas obrigações inerentes ao desenvolvimento ou funcionamento de sua atividade, a exemplo de: pagamentos a seus fornecedores, empregados, contribuições sociais e trabalhistas, impostos estaduais e federais, honorários contábeis, pró-labore, energia, aluguel, etc, pode sobreviver sem visar obtenção de lucros.*

*O autuado exerce a atividade de comércio de móveis e eletrodomésticos, e como toda atividade empresarial tem como objetivo principal e precípua a obtenção de lucros, até mesmo porque para a sua continuidade o contribuinte deve cumprir com suas obrigações.*

*O autuado, em sua impugnação alegou que a redução do valor da operação é decorrente de descontos incondicionais previstos em lei e que tais descontos por serem concedidos quando da realização de operações de saídas, fica deduzido do valor declarado da operação*

*determinação do valor da base de cálculo do imposto devido. Também alega que tais descontos decorreram de datas festivas e em relação ao produtos do mostruário que sofrem desgaste ou avarias.*

*Analisando o relatório comparativo das vendas efetuadas que foram apresentados pelo autuado constato que os descontos consignados na emissão dos cupons fiscais não ocorreram em datas festivas como alega o autuado, nem tampouco mostruários, haja vista que tal procedimento ocorreu em quase a totalidade das operações realizadas no período de janeiro a 12 de abril de 2005.*

*Todos os elementos apontados nos autos me faz concluir que tais descontos não ocorreram, ou seja, o autuado usando deste procedimento (indicação de descontos) deixou de recolher o imposto devido sobre o valor da operação efetivamente realizada, caracterizando subfaturamento. No caso presente, a própria empresa ofereceu os elementos de prova da irregularidade ao apresentar os seus relatórios de compras e vendas realizadas no período autuado, o que vale salientar que tais omissões não poderiam ser detectadas através de Auditorias de Caixa ou de Estoques, como quis fazer crer o autuado, haja vista que na Auditoria dos Estoques são analisadas quantidades de mercadorias, e não, os seus preços. Na Auditoria de “Caixa” o simples registro de alguns pagamentos não permite ao fisco concluir pela regularidade no todo dos registros da empresa, e analisando o documento intitulado “Livro Caixa” apresentado pela defesa vislumbro a omissão de lançamentos de despesas operacionais inerentes ao funcionamento regular do estabelecimento autuado.*

*Desta forma, concluo pela manutenção da autuação e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente diz que o julgador “a quo” calca-se na finalidade de toda empresa obter lucro no exercício de suas atividades, e por isso, na visão do relator “*não poderia conceder descontos para as mercadorias (inclusive as que possuam avarias) ainda que abaixo do preço de custo. Esqueceu-se que apesar da finalidade lucrativa, existe a concorrência e as leis de mercado que impõem a adoção de medidas, muitas vezes extremas!*”. A seguir indaga: consta dos autos que qualquer auditoria que comprove que a empresa não suporta a concessão desses descontos? Há declaração de qualquer consumidor de que recebera cupom fiscal com valor inferior ao efetivamente pago?. Diz ainda que o julgador utilizou-se do “*olhômetro*” para dispensar o livro caixa anexado à defesa; que o julgador alijou todas as provas apresentadas e partiu para a presunção de que houve subfaturamento; se há divergência entre os relatórios de venda e os cupons fiscais, pode ser convertida em multa de caráter formal, pois não há qualquer prova de que o recorrente praticou subfaturamento. Reitera o seu pedido de diligência que afirma ter sido foi denegado sem qualquer justificativa pelo julgador, descumprindo o disposto nos arts. 145 e 147 do RPAF. Pede a improcedência da ação fiscal.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, Nega Provimento ao Recurso Voluntário argumentando:

*“Da análise dos fatos observo que durante 4 meses, de janeiro a abril 2005, foram constatadas inúmeras vendas ao consumidor com concessão de descontos incondicionados de 30%, o que fez com muitas mercadorias fossem vendidas abaixo do preço de aquisição. Esses fatos são incontestáveis. Resta saber quais as consequências jurídico-tributáveis disso. A alegação do contribuinte de que se tratavam de descontos ao consumidor para que pudesse sobreviver a concorrência não parece razoável, já que o percentual de desconto era muito elevado, além de ser concedido aos mais diversos produtos. Entendo, pois, que a prática de subfaturamento está caracterizada, devendo ser mantida a autuação”.*

## VOTO VENCIDO

Os fatos que deram causa ao presente Auto de Infração não mereceram contestação por parte da empresa autuada, uma vez que ela reconhece que algumas mercadorias foram vendidas com desconto, muitas vezes até abaixo do preço de aquisição. Alega o recorrente que assim procedia em épocas festivas, ou quando de se tratava de mercadorias com avarias, ou de mostruário sujeitos a manipulação. A infração foi enquadrada nos artigos 56, inciso I e 209 do RICMS, que tratam da base de cálculo e da utilização de documento fiscal com intuito comprovado de fraude. A Decisão de Primeira Instância está fundamentada basicamente nos seguintes termos: “Todos os elementos apontados nos autos me faz concluir não ocorreram, ou seja, o autuado usando deste procedimento (indicação de descontos) deixou de recolher o imposto devido sobre o valor da operação efetivamente realizada, caracterizando subfaturamento.

Pergunta-se: qual o fato gerador da infração?. O art. 56, I, trata apenas da apuração da base de cálculo. O art. 209, VI trata da conceituação de documento inidôneo para efeito de caracterização de fraude fiscal.

Nenhum desses dispositivos se aplica ao presente Auto de Infração, que o fiscal autuante e julgador de Primeira Instância dizem tratar-se de subfaturamento, mas não indicam o dispositivo legal para o seu enquadramento. Entendo que o contribuinte tem liberdade de vender as suas mercadorias pelo preço que entender conveniente, a não ser que o faça com o intuito específico de fraudar o fisco. Mas, se assim for, a fraude precisa ser incontestavelmente provada. E no caso presente não alcanço nem mesmo indícios de conduta fraudulenta por parte do autuado, que sem nenhuma dúvida, colocou sua escrita e toda a documentação fiscal à disposição do autuante, inclusive os relatórios de vendas, que serviram de referência para a apuração do débito.

Em face do exposto, e por entender que o contribuinte não cometeu nenhuma infração, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Peço *venia* ao nobre conselheiro relator para dele discordar quanto ao julgamento do presente PAF.

Inicialmente, há que ser rejeitado o pedido de diligência formulado pelo recorrente, tendo em vista que, à luz do art. 147, I, “a”, do RPAF/99, os elementos e documentos acostados ao presente PAF são suficientes à formação da convicção deste julgador, especialmente os relatórios de operações de vendas e compras efetuadas no período fiscalizado (janeiro/abril de 2005), elaborando minucioso demonstrativo para o fim de confrontar os preços de vendas e de custo de aquisição, bem como demonstrativo diário das reduções Z, do ECF, sem prejuízo do demonstrativo comparativo das vendas constantes dos relatórios e nos documentos fiscais.

Ademais, os demonstrativos foram elaborados com fulcro nas informações prestadas pelo próprio recorrente, cotejando-as com aquelas fornecidas ao FISCO, em valor inferior.

Isso porque, ao compulsar os autos, verifiquei que foi o próprio contribuinte quem, espontaneamente, forneceu à fiscalização Relatório de Venda pelo mesmo mantido em sua empresa (fls. 58 a 78), não só sob a forma impressa, como também através de meio magnético, cujos valores se distinguem daqueles informados à fiscalização.

Ainda nesse envolver insta salientar que, em nenhum momento, insurgiu-se o contribuinte contra a veracidade ou falta de validade dos mencionados documentos, cingindo-se a colacionar aos autos argumentos outros que não elidem o teor da presente ação fiscal.

Cotejando-se as vendas realizadas pelo contribuinte através dos Cupons e/ou Notas Fiscais com o Relatório de Vendas pelo mesmo fornecido à fiscalização, restou evidenciada a existência de vendas, a maior, neste último documento, sem que tenha havido o pagamento do imposto correspondente, fato que, por si só, configura, inquestionavelmente, a prática de subfaturamento, como bem lançado na presente autuação.

Ora, se informo ao Fisco Estadual um determinado valor pela venda de produtos específicos e tenho, em minhas mãos, documentos outros que contrariam aquela informação prestada ao Fisco, atestando que a venda dos mesmos produtos foi feita por valor superior, evidente que está caracterizado o subfaturamento, vedado na legislação estadual. É o que sói ocorrer no caso vertente.

Acresça-se a isso o fato de que os descontos fornecidos pelo recorrente, durante mais de quatro meses – janeiro a abril de 2005 – gravitavam em torno de 30% (trinta por cento), chegando ao ponto de determinadas mercadorias serem vendidas abaixo do preço da própria aquisição. É inquestionável, como assinala o recorrente, que os descontos dados pela empresa ao consumidor são livres, não havendo nenhum limite insculpido em lei. Por outro lado, tal circunstância, ocorrida durante mais de quatro meses seguidos e aliada à existência de Relatório de Vendas conflitante com aquelas vendas informadas ao Fisco, robustecem, ainda mais, a tese de que houve subfaturamento no caso vertente.

Destarte, com espeque no parecer emitido pela PGE/PROFIS, divirjo do nobre relator e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão de Primeira Instância em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269204.0902/05-7**, lavrado contra **JOAQUIM AZEVEDO FILHO (COMERCIAL BETÂNIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.073,21**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, Álvaro Barreto Vieira, Bento Luiz Freire Villanova, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS