



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

**PROCESSO N°** 0140/2014-CRF  
**PAT N°** 1773/2013- 1ª URT/SUMATI  
**RECURSO** VOLUNTÁRIO  
**RECORRENTE** A C D DOS SANTOS – ME  
**ADVOGADO** ZÓZIMO ARAÚJO BRASIL FILHO  
**RECORRIDA** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
**RELATOR** CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

**ACÓRDÃO N° 0088/2015-CRF**

**Ementa: ICMS. REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL. DENÚNCIA FISCAL DE SUBFATURAMENTO. INDÍCIOS. EXIGÊNCIA FISCAL, COMUM ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS, SEM A CARACTERIZAÇÃO DAS RESSALVAS PREVISTAS NA LEI COMPLEMENTAR N° 123/06 E RESOLUÇÃO CGSN 94/11.**

1. As empresas cadastradas no Simples Nacional gozam de tratamento favorecido e diferenciado para apuração e recolhimento do ICMS, ressalvadas as disposições previstas nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 e art. 33, § 4º, da Lei Complementar nº 123, de 2006, quando, então, exige-se o imposto conforme a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, o que não se comprovou como caracterizado.
2. Índícios de subfaturamento a exigir as diligências previstas no art. 372-A do RICMS.
3. Recurso voluntário conhecido e provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração improcedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, e em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando improcedente o auto de infração.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 07 de julho de 2015.

**Natanael Cândido Filho**  
Presidente

**Sandro Cláudio Marques de Andrade**  
Relator

**Vaneska Caldas Galvão**  
Procuradora

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão singular que julgou procedente o auto de infração nº 1773/2013, lavrado em 11/11/2013, contra A C D DOS SANTOS – ME, já qualificada nos autos.

Conforme consta da peça inicial, a autuada teria infringido a legislação tributária conforme contexto e enquadramento abaixo transcritos, nestes termos:

**OCORRÊNCIA 1:** O autuado emitiu documento fiscal com o preço da mercadoria inferior ao valor real da operação, deixando de pagar o ICMS decorrente do fato gerador caracterizado no artigo 2º, inciso I, alínea “a” e nos termos do art. 86-A, inciso I do Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97. Ressaltamos, outrossim, que atribuiu-se a sujeição passiva ao autuado nos termos do art. 146, sendo apreendida a mercadoria com fundamento no artigo 370, inciso IV, todos do mesmo diploma legal.

**INFRINGÊNCIA:** O contribuinte infringiu o disposto no (s) Art. 150, III. Art. 150, XIII combinado com o Art. 69, I. Art. 150, XIX, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

**PENALIDADE:** Penalidade prevista no(s) Art. 340, III, e, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

Segundo se pode depreender dos autos, os autuantes teriam flagrado um descarrego de mercadorias para o estabelecimento L M DA ROCHA, acompanhadas por dois DANFES, cujo emissor consta o nome do autuado.

Comparando os preços das mercadorias dos dois DANFES com o preço das mesmas mercadorias quando da entrada neste Estado, através do DANFE emitido pela empresa SERRARIA NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO para o autuado, concluíram se tratar de preços praticamente idênticos, e inferiores aos valores de pauta fiscal.

Considerando, ainda, os custos com o combustível do veículo transportador, somado ao valor total das mercadorias descritas no DANFE emitido pela SERRARIA NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO, e dividido pela quantidade de mercadorias, encontraram o valor de R\$800,00, que seria superior ao valor destacado nos DANFES de revenda das mercadorias pelo autuado.

Assim, consideraram que os valores de revenda praticados pelo autuado, seriam inferiores ao valor real da mercadoria.

Decorrido o prazo regulamentar para apresentação de Impugnação, o autuado permaneceu inerte, motivo pelo qual foi lavrado **Termo de Revelia**, e em ato contínuo, proferida Decisão singular pelo diretor da Primeira Unidade Regional de Tributação – 1ª URT, julgando procedente o auto de infração.

Intimado da decisão singular, o autuado apresentou **Recurso Voluntário**, alegando, em síntese, que:

1) Não teria ocorrido subfaturamento, mas preço refletindo a exata realidade da negociação firmada, em razão de constantes compras e do preço de mercado onde está instalado o fornecedor;

2) Repasse de vantagem do preço da compra;

3) Mercadoria originária da região amazônica, onde a dificuldade do transporte seria compensada com a redução do preço;

4) O preço de R\$743,20 é repetido em diversas outras operações, enquanto em outras os valores podem ser menores ou maiores – anexou três DANFES com valor de R\$743,20 o preço unitário da mercadoria;

5) A autuação não pode se basear em meros indícios; não é possível a autuação baseada somente em presunções; cabe o ônus da prova a autuação.

6) As autuações relacionadas com “subfaturamento” são precedidas de diligências fiscais, para as quais deve ser dado, antecipadamente ciência ao contribuinte a fim de que possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório;

7) Requer a declaração de insubsistência dos auto de infração e seu consequente arquivamento;

Em suas **Contrarrazões**, os autuantes refutam o recurso voluntário, arrazoando, em síntese, que:

1) O preço da mercadoria constante nos DANFES 165 e 166, já era inferior ao valor de pauta que consta como sendo R\$1.400,00, portanto, superior ao valor destacado de

R\$773,00/m<sup>3</sup>;

2) Foi coletado, em 12/03/2014, orçamento junto a estabelecimento aleatório que apresentou o valor de R\$2.400,00/m<sup>3</sup> de jatobá; anexo aos autos;

3) O custo de aquisição da mercadoria não seria apenas o preço pelo qual ela foi comprada;

4) Citaram dispositivos dos RICMS/RN e do regulamento da Receita Federal para fundamentar a afirmação de que o valor do frete também comporia o custo de aquisição das mercadorias;

5) Por si só o valor mínimo de referência (pauta) já demonstraria que o valor usado pelo contribuinte estaria subfaturado;

6) Anexaram, ainda, para demonstrar valores do custo das mercadorias: extrato do DETRAN com dados do veículo transportador; folder do fabricante do veículo; tela do “*Google Maps*” com rota rodoviária; extrato de site da ANP com preço de combustíveis.

Pugnaram pela manutenção do auto de infração.

O DESPACHO do ilustre Procurador da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no e. CRF (fl. 57).

É o que importa relatar.

### **VOTO**

Encontram-se presentes os pressupostos regulamentares de admissibilidade do recurso voluntário, motivo pelo qual dele conheço e passo a sua apreciação.

Os autuantes denunciaram ocorrência de infração à legislação tributária, porquanto a recorrente teria emitido documento fiscal com o preço da mercadoria inferior ao valor real da operação.

Por outro lado, a recorrente nega que tenha emitido os documentos fiscais com preço inferior ao valor real da operação, afirmando estarem os documentos fiscais representando o preço que “reflete a exata realidade da negociação firmada.”, e que o ônus da prova cabe a quem acusa.

Há, porque permeará a análise do recurso e as contrarrazões, que se ressaltar, de início, que o contribuinte, ora recorrente, encontrava-se cadastrado na qualidade de SIMPLES NACIONAL, e no regime de pagamento SIMPLIFICADO, conforme constam dos autos, fls. 14 e 15.

Tal condição o coloca, *a priori*, num regime de pagamento diferenciado do pagamento normal do ICMS, motivo pelo qual se impõe observância da legislação pertinente, capitaneada pela Lei Complementar nº 123/96.

A Lei Complementar nº 123, estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos, inclusive obrigações acessórias.

Em síntese, e regra geral, mediante Documento Único De Arrecadação – DAS, o recolhimento dos seguintes tributos, foram unificados: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

A base de cálculo, diferentemente da tributação normal, a exemplo do ICMS, que é o valor da mercadoria, é a receita bruta auferida no mês, sobre qual incide uma alíquota, dentre as várias alíquotas possíveis conforme o faturamento mensal do contribuinte, constantes dos anexos da Lei Complementar, que a título de exemplo, transcrevo o Anexo I, que é aplicável aos contribuintes enquadrados nas atividades de comércio, caso em tela, *verbis*:

**ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**  
(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%

De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Vê-se, portanto, verdadeiro benefício instituído pela Lei Complementar nº 123, porquanto em relação à tributação normal do ICMS, a alíquota apresenta-se com valores mais baixos.

Estando, portanto, o contribuinte enquadrado nos benefícios dessa lei, a tributação do ICMS somente pode ser efetuada nos limites nela estabelecidos.

Porém, a própria Lei Complementar ressaltou algumas situações, nas quais o contribuinte enquadrado na condição do Simples Nacional deverá recolher o ICMS devido na qualidade de contribuinte ou responsável, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, conforme art. 13, § 1º, I a XV da Lei Complementar nº 123/2006; art. 5º, X, Resolução CGSN nº 94/11, *verbis*:

#### **Resolução CGSN nº 94/11**

Art. 5º A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional deverá recolher os seguintes tributos, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, além daqueles relacionados no art. 4º: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, incisos I a XV)

[...]

X - ICMS devido:

- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
- b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
- c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;
- e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;
- f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;
- g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação

do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação;
  2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
- h)** nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

.....  
**Art. 82.** Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34)

[...]

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços **sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo**, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º)

Tem-se, pois, dessa forma, que se verificar se a situação ocorrida e descrita como infringência à legislação tributária encontra-se prevista nas exceções legais transcritas acima, para uma exigência tributária do ICMS à alíquota atribuída às demais pessoas jurídicas não enquadradas no Simples Nacional.

Ora, tal fazer não é, se não, uma obrigação desse relator ou de qualquer agente público, porquanto a conduta de todos os agentes públicos tem como diretriz básica o princípio da legalidade. Tal princípio implica subordinação completa de todos os agentes públicos à lei. Desta feita, é que, enquanto o cidadão comum pode fazer tudo o que a lei não proíbe, o agente público somente pode fazer aquilo que a lei expressamente autoriza.

Vejo, pois, que a exigência tributária lançada no auto de infração, na forma comum às demais pessoas jurídicas não cadastradas no Simples Nacional, não encontra respaldo dentre as ressalvas autorizativas previstas na Lei Complementar nº 123 e na Resolução CGSN 94/2011.

**Sendo, assim, opino pela improcedência do auto de infração.**

No entanto, se deve salientar que se avistam indícios de prática de fraude por parte do contribuinte autuado, na modalidade de subfaturamento, porquanto os elementos trazidos aos autos, avizinham a razão a se conceber, que os preços lançados nas notas fiscais de venda do autuado estejam aquém do valor de mercado, ou mesmo do valor de aquisição.

Tal prática ilícita encontra previsão de punibilidade, com a consequente exigência do imposto devido que se tenta sonegar.

Não se estar afirmando a constatação ou não da prática ilícita, mas, sim, que há indícios suficientes a informar a necessidade de se diligenciar junto ao contribuinte, a fim de se observar o fiel cumprimento da legislação tributária, como já prevê o Regulamento do ICMS – RICMS, nestes termos:

**Art. 372-A.** Fica instituído o Termo Fiscal de Retenção de Documentos – TFRD, eletrônico, com o objetivo de averiguação da regularidade da operação. **(AC pelo Decreto 21.176, de 04/06/2009)**

§ 1º O TFRD será lavrado quando a operação estiver revestida de alguma das seguintes características:

**I-** volume de mercadoria adquirida por destinatário não inscrito no CCE, caracterizando operação com o fim de comercialização;

**II-** indícios de subfaturamento, desde que haja elemento de prova;

Tal qual, dessa maneira, solicito.

Ante o exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do estado, em conhecer e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a decisão singular, que julgou o auto de infração procedente.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 23 de junho de 2015.

**Sandro Cláudio Marques de Andrade**

Relator