



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº 205 /2017

Sessão: 52ª Sessão Ordinária de 24 de agosto de 2017

Processo Nº 1/1399/2013

Auto de Infração Nº: 1/201305809

Recorrente: MAKRO ATACADISTA S/A

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

**EMENTA: ICMS. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA OU ISENTAS.**

1. ACUSAÇÃO FISCAL COM PENALIDADE FIXADA PELA REDAÇÃO ORIGINÁRIA DO ART. 123, III, "d" DA LEI 12.670/96 . 2. ALTERAÇÃO DE REDAÇÃO DADA PELA LEI 16.258/17 AO DISPOSITIVO TRIBUTÁRIO PENAL RETROCITADO. 3. CONDUTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO REVOGADA TACITAMENTE PELA CITADA LEI 16.258/17. 4. PROCESSO PENDENTE DE JULGAMENTO DEFINITIVO. APLICAÇÃO DO ART. 106, II, "a" DO CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 5. PREJUDICADAS ANÁLISES DAS PRELIMINARES DE NULIDADE E DECADÊNCIA, COMO, AINDA DE MÉRITO. 6. INOCORRÊNCIA DE POSSIBILIDADE JURÍDICA DA IMPUTAÇÃO FIXADA NO AUTO DE INFRAÇÃO NOS TERMOS DO ART. 87, I, "e" DA LEI 15.614/14 c/c ART. 63, I, "b" DO DEC. 25.468/99. 7. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. 8. **AUTO DE INFRAÇÃO EXTINTO POR UNANIMIDADE CONFORME VOTO DO RELATOR, CONTRÁRIO A DECISÃO SINGULAR E DO PARECER DA ASSESSORIA PROCESSUAL TRIBUTÁRIA, CONSOANTE MUDANÇA DE POSICIONAMENTO EM MANIFESTAÇÃO ORAL DO REPRESENTANTE DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO.**

**PALAVRA CHAVE: ICMS. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO. REVOGAÇÃO TÁCITA. EXTINÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO.**

## RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato:

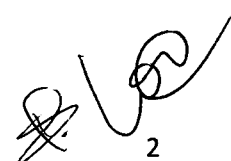
EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE NAO IDENTIFICADO. CONTRIBUINTE VENDE MERCADORIA EM GRANDE QUANTIDADE, ATRAVÉS DE EMISSÃO DE CUPONS FISCAIS PARA CONTRIBUINTES QUE NAO FORAM IDENTIFICADOS, NO MONTANTE DE R\$ 2.815.454,11 CONFORME PLANILHAS DEMONSTRATIVAS EM EXCEL E INFORMAÇÕES COMPLEMENTAR ANEXAS, NO EXERCÍCIO DE 2005, AS MERCADORIAS ESTÃO SUJEITOS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA E OU ISENTAS.

Autuação com imposição de Multa no valor de R\$ 281.515,41 (duzentos e oitenta e um mil, quinhentos quinze reais e quarenta e um centavos). Dispositivos infringidos: ART. 170, II do Dec. 24569/97 e penalidade disciplinada no art. 123, III, "D" da Lei 12.670/96. Período da Infração: 2005.

Ação fiscal referente a auditoria fiscal com o objetivo de recuperar o crédito tributário lançado no auto de infração de nº 200808608-0 julgado nulo pelo contencioso administrativo tributário. Nas informações complementares o autuante aduz lhe foi entregue pelo contribuinte um CD contendo todas as informações fiscais de entradas e saídas de mercadorias. O arquivo eletrônico utilizado no trabalho de apuração dos dados foi o mesmo quando do recebimento do CD utilizado na fiscalização original que gerou o auto de infração que fora julgado nulo por incompetência da autoridade que expediu a ordem de serviço que dera continuidade àquela ação fiscal, e, portanto utilizou os dados da prova emprestada do dito auto.

Consigna que nas operações de venda dos produtos peio Macro com recebimento de numerários ou cheques, há a facilidade de se identificar o contribuinte, principalmente quando está em jogo quantidade bem acima das reais necessidades dos clientes varejistas, e que o artigo 17 do regulamento 24569/1997 define o que é contribuinte do ICMS, sendo qualquer pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Assevera que as vendas foram realizadas em quantidades que caracterizam operações com contribuintes, ou seja, quantidades em volume que caracterizam intuito comercial. Aduz que o artigo 170 do regulamento do ICMS disciplina como o contribuinte deve proceder no preenchimento do documento fiscal, principalmente o inciso II "a" e "i" do artigo 170, indicando, respectivamente, nome ou razão social e o número da inscrição estadual.

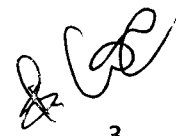
Razão dos produtos vendidos serem tributados pelo regime de substituição tributária (Fonte), conforme planilha anexada contendo os cupons fiscais com descrição da quantidade, valor, a base de cálculo do ICMS e preço unitário das mercadorias inerentes às operações, o Auditor Fiscal aplicou a multa de 10% sobre a Base de Cálculo de R\$ 2.815.454,11 (dois milhões, oitocentos e quinze mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e onze centavos) resultando em R\$ 281.515,41 (duzentos e oitenta e um mil, quinhentos quinze reais e quarenta e um centavos) o valor da autuação.



2

O contribuinte autuado interpõe impugnação em que resumidamente consigna:

- a) Em grau preliminar requer a decadência destacando que as operações indicadas no Auto de Infração referem-se a operações ocorridas antes de 15.3.2008. Ou seja, há mais de 5 (cinco) anos da data em que o AI foi lavrado, ocorrido em 15.03.2013, razão pela qual o direito da Fazenda Estadual cobrar esses valores decaiu, seja pela aplicação do artigo 150, § 4º ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN;
- b) Considerando o entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ("STJ") no sentido de que o prazo decadencial nos casos em que se verifica "princípio de pagamento" é de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador (artigo 150, §4º, do CTN), concluindo-se pela decadência dos fatos geradores anteriores a 15.3.2008. Colaciona decisões judiciais nesse sentido;
- c) Que os clientes da Requerente, ao adquirirem os produtos em seu estabelecimento, identificam-se como sendo ou não contribuintes do ICMS, o que motiva à Requerente a adotar determinado procedimento quanto à emissão do documento fiscal da venda. Uma vez que o cliente se identifica como consumidor final, a Requerente está autorizada a emitir o cupom fiscal de venda, vez que não será operação que sofrerá tributação subsequente feita a consumidor final;
- d) Que as operações objeto da autuação são vendas de valor elevado e não existe nenhuma prova nos autos de que tais vendas não foram efetuadas a consumidor final. Ora, se não existe nos autos elementos que comprovem que a venda não foi feita a consumidor final, não se pode pretender punir a Requerente pela utilização de cupom fiscal;
- e) A D. Fiscalização Estadual não pode presumir que as compras em valores um pouco superiores àquelas que são usualmente feitas por consumidores finais sejam necessariamente feitas por contribuintes do ICMS;
- f) Ainda que se pudesse afirmar que as vendas feitas com emissão de cupom fiscal ocorreram com adquirentes que são contribuintes do imposto, o que se admite unicamente para fins de mera argumentação, é necessário salientar que a Requerente não tem como fiscalizar se cada cliente que entra em seu estabelecimento é verdadeiramente consumidor final ou não;
- g) Falta de razoabilidade na exigência de fiscalização pela requerente de idoneidade de seus clientes. Da análise dos artigos 194 a 200 do CTN, torna-se inconteste que a competência para fiscalizar a aplicação da legislação tributária é exclusiva das D.D. Autoridades Fiscais. Em suma, o fato é que não cabe à Requerente a função de investigar a regularidade dos procedimentos adotados por seus clientes após a venda das mercadorias;
- h) Se pudesse admitir que a D. Fiscalização teria demonstrado que as vendas com emissão de cupom fiscal ocorreram para contribuintes do ICMS, o que seria vedado pela legislação, ainda assim deve-se notar que a exigência de que a Requerente investigue se seus clientes são contribuintes do ICMS ou consumidores finais é descabida, responsabilidade que não é sua, ou seja, a de fiscalizar a conduta de outros contribuintes e o cumprimento das obrigações fiscais;
- i) Ainda que tal infração tivesse ocorrido, tal fato não teria acarretado falta de recolhimento do imposto;
- j) Responsabilidade pessoal do infrator. Ao pretender punir a Requerente por vender com cupom fiscal, tendo em vista não ter como provar que tais vendas



foram para contribuintes do imposto, a D. Fiscalização Estadual acaba considerando a Requerente como corresponsável por futura infração que possa vir a ser praticada por terceiros. Assim, o que se pretende com a atribuição de penalidade a Requerente é a substituição penalidade tributária daquele que verdadeiramente poderia cometer a prática contrária à legislação, com base em simples presunção;

- k) Abusiva e inconstitucional a Multa aplicada em face do princípio constitucional do não-confisco, com nítido caráter arrecadatório e em valor maior que o próprio imposto pago nessas operações;
- l) Ao final requer que seja reconhecida a ocorrência de decadência e, se não acolhida, seja o auto de infração julgado improcedente;

Em julgamento singular, a julgadora monocrática decide pela procedência do feito fiscal em que, resumidamente, atina inicialmente afastando o pedido de decadência tendo em vista que o prazo decadencial para o lançamento efetuado se dá nos termos do art. 173, II do CTN, em face do auto de infração 2008.08608-0 haver sido julgado nulo. No mérito afirma que a matéria em questão se encontra disciplinada no art. 14, caput, da Lei 12.670/96 c/c 92, caput, do RICMS, dispositivos estes concernentes à definição de contribuinte e sobre o Cadastro Geral da Fazenda. Nesse sentido, aduz, ainda, o exposto na alínea "i" do inciso II do art. 170 do RICMS em que disciplina obrigatoriedade da emissão de documento fiscal com todas as suas características essenciais e que contenha as indicações obrigatórias nos respectivos campos, dentre elas os nomes do emitente e do destinatário, e diante de irregularidades dessas indicações configura situação passível de Auto de Infração. Atina, ainda, que no caso em tela, se pode facilmente constatar a presença dessa irregularidade, porque se evidencia que os destinatários são, conforme a lei, contribuintes do ICMS, pois as quantidades comercializadas claramente caracterizam intuito comercial. Ressalta ainda que, apesar dos produtos serem sujeitos a substituição tributária ou isentos, não se pode negar a infração tributária correspondente à obrigação acessória acima exposta por serem obrigações distintas.

Irresignado com a decisão singular o contribuinte interpõe Recurso Ordinário em que mantém os fundamentos da impugnação com acréscimo de manutenção da preliminar de decadência alegando que o Auto de infração anteriormente lavrado fora anulado por incompetência do agente fiscal que iniciou a fiscalização, logo, tratou-se de nulidade absoluta, que inviabilizou a validade do Auto de Infração inicialmente lavrado, matéria estritamente material, que combateu o objeto do lançamento. Assim, não há o que se falar em aplicação do art. 173, II, do CTN porquanto tratar-se de erro material.

A Assessoria Processual Tributária manifesta-se pela nulidade do feito fiscal, com fundamento no art. 83 da Lei 15.614/14, tendo em vista que, sob sua ótica, a planilha elaborada pela fiscalização não comprova, por si só, a infração denunciada, já que não demonstra elementos constantes do cupom fiscal que poderiam ajudar na avaliação na natureza da operação realizada, necessitaria, pois, dos cupons fiscais que poderiam revelar a real natureza da operação, assim como o regime de tributação das mercadorias negociadas ou ainda a identificação da pessoa física do comprador. Reafirma, pois, que em verdade a nulidade se deve em virtude da precariedade da prova e não por falta de clareza dos fatos que ensejam a autuação.



Parecer da Assessoria Tributária acolhido pela douta Procuradoria Geral do Estado – PGE.

Em apertada síntese, é o que se relata.

A handwritten signature in black ink, consisting of several stylized, overlapping loops and lines, located in the bottom right corner of the page.

## VOTO DO RELATOR

Conforme se depreende da acusação fiscal, a imputação ao contribuinte reside na conduta de emissão de documento fiscal para contribuinte não identificado decorrência de venda de mercadoria em grande quantidade, mediante emissão de cupons fiscais, aplicando-se a penalidade estabelecida no art. 123, III, "d" da Lei 12.670/96.

A argumentação central da recorrente, em grau de preliminar alega a decadência do lançamento de ofício seja com base no art.150, § 4º, seja no prazo fixado no artigo 173, I, ambos do CTN e no mérito que a fiscalização estadual não pode presumir que as compras em valores um pouco superiores àquelas que são usualmente feitas por consumidores finais sejam necessariamente feitas por contribuintes do ICMS e, ademais, as operações objeto da autuação são vendas de valor elevado e não existe nenhuma prova nos autos de que tais vendas não foram efetuadas a consumidor final, não existindo elementos que comprovem que a venda não fora feita a consumidor final, não se podendo punir a Requerente pela utilização de cupom fiscal.

Entretantes, antes de se adentrar na análise das preliminares e do mérito, torna-se imprescindível ressaltar a alteração levada a efeito pela Lei 16.258/97 pertinente ao dispositivo penal fixado na acusação fiscal. Vejamos, pois, a redação anterior à citada lei e sua nova redação.

Assim dispunha a Lei 12.670 de 27/12/1996:

Lei 12.670/96

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:

(...)

d) emitir documento fiscal para contribuinte não identificado: multa equivalente a 20 % (vinte por cento) do valor da operação ou prestação;

A nova redação dada pela Lei 16.258 de 09 de junho de 2017 traz o seguinte teor:

Lei 16.258/17

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:

(...)

d) emitir documento fiscal para destinatário diverso do que efetivamente adquiriu a mercadoria: multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido

Com efeito, percebe-se indubitavelmente total alteração do tipo penal tributário anteriormente fixado, é dizer, o que materialmente restou ocorrido fora a revogação



tácita da penalidade fixada na Lei 12.670/96, decorrente de alteração não somente do núcleo do tipo tributário penal como ainda da multa anteriormente fixada. De conseguinte que, para aplicação da novel sanção a nova conduta a ser praticada pelo contribuinte deva ser aquela subjacente à hipótese dada pela ulterior redação.

Nesse passo, veja-se que da data da lavratura do auto de infração com fixação da penalidade vigente à época, e ante a data de julgamento do presente feito fiscal, decorreu inovação do ordenamento jurídico-tributário com a edição da Lei 16.258 de 09 de junho de 2017 atribuindo-se, como já dito, nova redação da penalidade fixada. Assim considerado, convém trazer à baila, o disposto na regra fixada no inciso II, alínea "a" art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), de aplicação de nova lei a fato pretérito em situação de pendência de julgamento. *Verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Sem embargo, veja-se às claras, que a conduta de emissão de documento fiscal para contribuinte não identificado fora, como já mencionado, tacitamente revogada razão de posterior redação antevendo nova conduta para aplicação da sanção. Posto isto, a situação dos autos se entremostra em simetria com o disposto na regra fixada no art. 106, II, "a" acima mencionado ante a constatação de ainda se encontrar o feito fiscal pendente de julgamento do recurso ordinário interposto à colenda Câmara de Julgamento.

Compreendida a revogação tácita do tipo tributário penal original do art. 123, III, "d" fixado na Lei 12.670/96, e entendida como cogente a regra de aplicação pretérita plasmada na alínea "a" do inciso II do art. 106 do CTN, resta juridicamente impossível a aplicação da sanção fixada no lançamento de ofício efetuado. Ou seja, a conduta que anteriormente era tida como violável à legislação do ICMS deixou de sê-la com a introdução no ordenamento tributário de nova redação àquela infração.

Assim exposto, deveras atinar que se ultimou prejudicada a análise das preliminares aventadas pela recorrente, como ainda, tecer comentários quanto ao mérito em face de restar caracterizada hipótese de extinção do presente processo administrativo tributário, sem julgamento do mérito, consequência da inocorrência de possibilidade jurídica da imputação apontada na presente acusação fiscal, nos termos do art. 87, I, "e" da Lei 15.614/14 c/c art. 63, I, "b" do Dec. 25.468/99.

Posto isso, conheço do Recurso Ordinário interposto para lhe negar provimento e retificando-se a decisão condenatória exarada em primeira instância, decidindo-se pela **EXTINÇÃO** do presente lançamento de ofício nos termos deste voto.

**É como voto.**



## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente: MAKRO ATACADISTA S/A e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

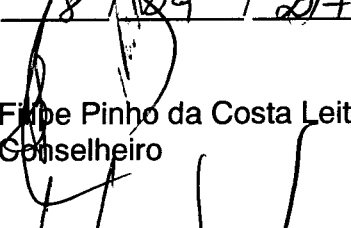
A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por unanimidade dos votos, declarar em grau de preliminar a **EXTINÇÃO** processual em razão de impossibilidade jurídica, com base no disposto no art. 63, I, "b" do Decreto 25.468/99, por revogação tácita da alínea "d" do inciso III, do art. 123 da Lei 12.670/96, pela Lei nº 16.258/2017, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em conformidade com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Deixou-se de apreciar as preliminares de nulidade e extinção em razão de decadência arguidas pela recorrente em razão da decisão de extinção ora declarada.

SALA DA SESSOES DA 1ª CAMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS, em Fortaleza, aos 18 de 09 de 2017.

  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

  
Matheus Viana Neto  
Procurador do Estado

  
Valter Barbosa Lima  
Conselheiro

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silva e Sousa  
Conselheira

  
José Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

  
Leilson Oliveira Cunha  
Conselheiro

  
P.P. Matheus Fernandes Menezes  
Conselheiro