



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO nº 203 /2017

52ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 24.8.2017.

PROCESSO Nº 1/1396/2013

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201305668-6

RECORRENTE: MAKRO ATACADISTA S.A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

**EMENTA:** ICMS. SAÍDAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES BAIXADOS DO CGF. Indicada infringência aos art. 92, 170 II do Dec. nº 24.569/97. Penalidade sugerida: alínea "k" do inciso III do art. 123 da Lei nº 12.670/96. 1. Recuperação de crédito lançado em auto de infração julgado nulo por vício formal. 2. Irregularidade adstrita à obrigação de abster-se de fazer. 3. Irregularidade de escopo objetivo. 4. Induvidosa a materializa da conduta apontada. 5. Recurso ordinário conhecido e não provido. 6. Mantida a decisão singular. 6. Autuação julgada procedente, por unanimidade de votos, de acordo com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. SAÍDA PARA CONTRIBUNTE BAIXADO DO CGF. PROCEDENTE.

### RELATÓRIO

Trata-se da imputação emitir documentos fiscais para contribuintes baixados do Cadastro Geral da Fazenda – CGF, no decorrer do exercício de 2005, no valor de R\$ 811.185,09, cuja sugestão de aplicabilidade da pena prevista na alínea "k" do inciso III do artigo 123 da Lei nº 12.670/96 resultou na exigência de multa da ordem de R\$ 162.237,02.

Nas informações complementares esclareceu-se que as informações base do lançamento são provenientes do laboratório fiscal e para comprovação da inatividade dos contribuintes consideraram a data da publicação do edital de baixa no Diário Oficial do Estado, assim como a exclusão do cadastro de contribuintes estadual, comparado à data da emissão dos correspondentes documentos fiscais.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Em sede de defesa alega decadência do direito de o Fisco proceder ao lançamento, sob o argumento que decorrido mais de cinco anos dos fatos geradores para a intimação, seja com esteio no § 4º do artigo 150 ou inciso I do artigo 173 do CTN, isto porque o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação e colaciona jurisprudência nesse sentido.

Aduz que seu sistema de negócios é do tipo **cash and carry** (pague e leve), método que facilita a operacionalização de vendas, mantém rígido controle de seus clientes e as notas fiscais são emitidas de acordo com as informações contidas nos documentos fornecidos pelos clientes.

Protesta contra a falta de razoabilidade e proporcionalidade em exigir da autuada verificar a situação fiscal dos clientes, notadamente porque a competência para fiscalizar é da autoridade fiscal, de acordo com os artigos 192 a 200 do CTN, logo, a autuada não pode ser responsabilizada por conduta irregular de terceiros, que verdadeiramente poderia cometer infração tributária, oportunidade que colaciona jurisprudência do STJ e doutrina correlatas e, por fim, suscita a observância do artigo 112 do CTN.

Reclama de multa abusiva, ao argumento que superior ao imposto incidente nas operações, que foi todo recolhido, motivo por que não pode sofrer nenhuma penalidade e, ao final, reitera o pedido de decadência ou improcedência da autuação.

A julgadora singular refuta os argumentos impugnatórios, notadamente em relação à alegada decadência, visto que se trata de recuperação de crédito anteriormente lançado e fundamenta o arrazoado substancial nos artigos 92 e 170 do Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE) e arrimo no artigo 877 do diploma normativo em alusão.

Assevera que não cabe à autoridade administrativa analisar a inconstitucionalidade de norma, que a multa aplicada decorre de lei e que referida tipicidade não é tributo, mas sanção por ato ilícito. Com esteio no artigo 877 do RICMS/CE, corrobora com a penalidade sugerida pelo autuante e decide pela procedência do feito fiscal.

No recurso ordinário reitera o pedido de decadência, ao argumento que a nulidade declarada na autuação primeira teria sido por vício material, logo, não é possível a aplicação do prazo decadencial previsto no inciso II do artigo 173 do CTN, senão o consignado no § 4º do artigo 150 do referido Código.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Repisa que o sistema de negócios da recorrente é o chamado venda no balcão, em que os clientes presencialmente adquirem, retiram e transportam as mercadorias em veículos próprios, momento a partir do qual não tem mais nenhum contato com os itens comercializados, por isso não pode ser responsabilizada por fato alheio ao seu controle.

Alega erro na capitulação legal, no arrazoado da decisão recorrida, que se fundou no artigo 92 do RICMS/CE, assim como o dispositivo sancionador indicado na autuação, sob o fulcro que não entregou, remeteu nem transportou mercadoria destinadas a contribuinte baixados do CGF, pelos motivos já mencionados, aduz que o vendedor de boa-fé não tem responsabilidade de fiscalizar seus clientes, poder-dever das autoridades fiscais, oportunidade que colaciona jurisprudência afim.

Diz que não houve intenção de fraudar o Fisco, portanto não há dolo, logo, não há responsabilidade solidária. Classifica de abusiva a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, dever meramente formal, que não acarretou prejuízo ao Estado, pois não pode ser instrumento de arrecadação disfarçada, sobretudo porque baseada na presunção que os clientes são contribuintes.

Ao final, pugna pela decadência, improcedência ou subsidiária e sucessivamente o cancelamento ou reclassificação e/ou redução da multa, tendo em vista que não se cogita ocorrência de dolo, fraude, má-fé nem houve falta de pagamento.

A Assessoria Processual Tributária refuta os argumentos da recorrente, tanto no que se refere às prejudiciais arguidas, quanto na seara de fundo, com supedâneo nas normas de regência da matéria e ressalta que as alegações recursais são bastante para isentá-la da penalidade aplicada, notadamente pelas formalidades de que se reste o ato baixa cadastral, dentre eles a publicidade, disponibilizado no sistema SINTEGRA, afasta a decadência, com arrimo no inciso II do artigo 173 do CTN e consigna que não cabe a este órgão de julgamento analisar constitucionalidade dispositivo de lei, vertente da penalidade aplicada, termos em que conhece do recurso ordinário, nega-lhe provimento, a fim de confirmar a decisão prima, parecer adotado pelo representa da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

**VOTO DO RELATOR**

As obrigações tributárias são principal e acessória, segundo a dicção do artigo 113 do CTN, espécies que podem ser descritos, simploriamente, como o dever de recolher o tributo no primeiro caso e de fazer algo ou abster-se de praticar algumas condutas fixadas pela legislação tributária no segundo.

Inicialmente, cumpre assinalar que a matéria móvel da pretensão fora objeto de lançamento anterior, declarado nulo posto que resultante de procedimento fiscal autorizado por instrumento designatório cujo signatário não dispunha de competência para a prática do ato em alusão.

Sob essa perspectiva, centram-se robustamente os argumentos recursais em nível de prejudiciais, mormente sob a égide do atingimento da imputação pelo instituto da decadência, quer sob o prisma do prazo decadencial inculcado no § 4º do artigo 150 do CTN, quer à luz do inciso II do artigo 173 do mencionado diploma legal, sob a alegação que o erro objeto da nulidade em comento, teria caráter material e não formal, circunstância que fulminaria a pretensão ora apreciada.

É remansosa a jurisprudência administrativa no âmbito deste órgão judicante, que firmou entendimento no sentido que hipótese do gênero se afeita à espécie vício de forma, pautado na mais singela compreensão do tipo, à medida que a premissa inobservada cinge-se a forma fixada na norma de regência, consistente da autorização procedimental expedida por autoridade por ela não contemplada.

Nesse diapasão, não se vislumbra cenário que permita cogitar-se a possibilidade do acometimento da situação evidenciada por vício material, que assumiria característica dessa ordem se decorrente de interpretação equivocada da regra, a título de exemplo, por conseguinte, conclui-se que a nulidade declarada na autuação primeira, decorreu de vício formal, logo, a regra de contagem do prazo decadencial, no vertente caso, cinge-se à inculpada no inciso II do artigo 173 do CTN, razão pela qual se têm por afastada decadência arguida, entendimento firmado em inúmeros precedentes no âmbito deste órgão judicante em hipótese do gênero.

No plano substancial, os reclamos gravitam em torno da falta de responsabilidade da recorrente em identificar a regularidade da situação cadastral dos seus clientes, em razão da forma como opera a comercialização de mercadorias.

De introito, é cogente sublinhar que a exploração da atividade empresarial se sujeita, dentre outras normas, às de natureza tributária, a partir da opção que faz



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

em laborar dito mister, posto que, a partir desse ato, a ela deve se amoldar em todos os seus termos, razão pela qual é relevante a técnica que utiliza para a prática das atividades, visto que, nada obstante a livre iniciativa que dispõe o empreendedor, não é permitido fazer uso de conduta que viole preceitos normativos.

Mencionou-se preambularmente, que as obrigações tributárias são de duas naturezas, com destaque para as de escopo acessório, que por vezes impõe o dever de fazer e em outras de abster-se de adotar condutas expressamente consignadas em normas postas, que suscitem a impossibilitar de dar azo a presumíveis fatos ou eventos que possam acarretar prejuízo ao erário, ainda que investidas do caráter de presunção.

Perspectiva fundada em cognição do gênero encontra arrimo no fato de os efeitos do ato jurídico compra e venda não se encerrarem aos meros eventos escolha da mercadoria, pagamento e entrega, mencionados pela recorrente.

Com efeito, esses atos compreendem as etapas relacionadas aos aspectos materiais do negócio, fases em que há a interveniência do adquirente inclusive, entretanto, não exaurem as repercussões dele decorrente, notadamente de escopo jurídico, à medida que, ao contrário das afirmações da recorrente, há outras obrigações que se impõem, pós-materialidade de ditos eventos, dos quais os clientes não têm nenhuma ingerência.

Nesse passo, cumpre sublinhar que a emissão do documento fiscal é ato de responsabilidade exclusiva do emitente, sem interferência de terceiros e não tem caráter de absoluta liberalidade, porque é procedimento vinculado ao plexo de normas que disciplina do tema, em especial os dados que deve grafar, portanto, as informações nele registradas devem guardar estrita compatibilidade com as regras de regência da espécie, logo, não é minimamente razoável cogitar que ao emitente seja permitido deixar de observar o regular comprimento das obrigações a que se sujeita, por ocasião desse procedimento.

Enfim, é descumprimento de dever expresso em norma cogente emitir documento fiscal para contribuinte baixado do CGF, conclusão que se extrai à subsunção de plexo de norma que rege conduta, motivo por que a decisão singular fez alusão ao artigo 92 do Decreto nº 24.569/97, que dispõe literalmente sobre o cadastro de contribuintes em nível estadual, cuja inatividade de número nos seus sistemas de registros é causa de inaptidão para a prática de atividades empresariais sobre as quais haja incidência do imposto de competência estadual, por conseguinte, a quem dele



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

fizer uso, seja por conhecimento, apresentação ou reportado por outrem, não exclui o emissor do documento da sanção cominada pela regra punitiva correspondente.

Hígido fundamento se extrai do arrazoado decisório singular, formulado à luz do artigo 877 do RICMS/CE, que delinea o aspecto de objetividade que assume as infrações à legislação tributária, que resta caracterizada pela mera inobservância de disposição normativa, irrelevante a presença de dolo ou fraude, logo, não há cenário em que possa prosperar os argumentos recursais nessa seara, tampouco o fato de o imposto relativo às operações haver sido recolhido, posto que a autuação não margeia essa vertente, razão pela qual a exigência cinge-se somente a multa, por descumprimento de obrigação tributária distinta da falta de recolhimento.

Outra vertente de protesto trilhada consiste no argumento erro na capitulação legal relativamente à penalidade aplicada, sob o fulcro que não remeteu, entregou nem transportou mercadorias destinadas a contribuintes baixados do CGF.

Nessa órbita, despicienda se vislumbra discorrer sobre o conceito das premissas a que aludiu a recorrente, para se concluir que não procedem tais argumentos, dado que expressamente declara efetuar ditos procedimentos, posto que a tradição da mercadoria, irrelevante se realizada no estabelecimento e mediante retirada pelo adquirente caracteriza entrega, dado que referido ato não exige, necessariamente, a utilização de transporte próprio ou outra ação qualquer para se tê-la materializada.

Na seara relacionada à alegação de multa com efeito de confisco, impõe assinalar que falece competência a este órgão judicante administrativo analisar e decidir acerca de inconstitucionalidade de norma, nos termos do § 2º do artigo 48 da Lei nº 15.614/2014, posto que incumbido de exercer o estrito controle de legalidade do ato de lançamento.

Entrementes, para os fins meramente de registro, é cogente sublinhar que no âmbito da lei tributária as sanções são fixadas taxativamente em face do tipo de irregularidade praticada, por conseguinte, não afeita ao crivo da mitigação, senão quando a pena imputada não se adegue ao tipo identificado, hipótese que permite o reenquadramento da penalidade, que não é o caso de que se cuida.

Enfim, a conduta incorrida pela recorrente violou regra de regência posta, com sanção própria decorrente de lei, cujas contestações cingiram-se a aspectos meramente retóricos, logo, desprovidos de elementos substanciais a descaracterizar a imputação, ao convencimento que infundada a decadência arguida, visto que



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

lançamento tem amparo no inciso II do artigo 173 do CTN e não procede o protesto relativo a erro na capitulação legal.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, nego-lhe provimento, para se julgar procedente a imputação fiscal, em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária acatado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de cálculo ..... R\$ 811.185,09  
Multa ..... R\$ 162.237,02  
TOTAL..... R\$ 162.237,02

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é **RECORRENTE**: MAKRO ATACADISTA S.A. e **RECORRIDO**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Decisão: A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve em relação às preliminares arguidas pela recorrente, quais sejam: 1. nulidade por erro na capitulação da infração e da multa punitiva; 2. nulidade em razão da aplicação de multa abusiva; 3. pedido de conversão do julgamento em realização de perícia; 4. extinção em razão de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Preliminares afastadas, por decisão unânime, com base nos fundamentos contidos no parecer da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. No mérito, resolvem os membros da 1ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, para confirmar a decisão **CONDENATÓRIA** proferida pela 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e em conformidade com o parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, o Conselheiro José Gonçalves Feitosa. Ausentes, para apresentação de sustentação oral do recurso, os representantes legais da autuada, Dr. Fernando Sciascia Cruz e Dr. Sérgio Farina Filho.

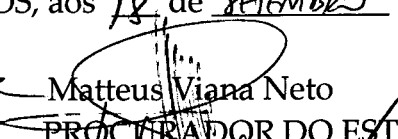
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 18 de SETEMBRO de 2017.

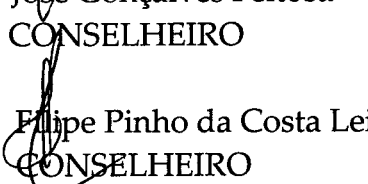
  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
PRESIDENTE


  
Mateus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO  
Ciente em 18 de 09 de 2017

  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
José Gonçalves Feitosa  
CONSELHEIRO

  
Leilson Oliveira Cunha  
CONSELHEIRO

  
Filipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

  
Maria Elineide Silva e Souza  
CONSELHEIRA

  
PP Matheus Fernandes Menezes  
CONSELHEIRO