



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

RESOLUÇÃO Nº 116 /2010
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO
42ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 08/03/10
PROCESSO Nº.: 1/1696/2008
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200804377
RECORRENTE: TAM LINHAS AÉREAS S/A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
AUTUANTE: Joaquim Madeira Reis Junior
MATRÍCULA: 037905-1-7
RELATORA: Conselheira Camila Borges Duarte
REVISOR: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

EMENTA: ICMS - 1. INDICAÇÃO DE DADOS DIVERGENTES NA DIEF. 2. Auto de infração lavrado por força da constatação de que a contribuinte indicou dados divergentes na DIEF, em confronto com as informações do *livro de Apuração do ICMS*. Recurso de voluntário conhecido e provido. 3. Auto de infração julgado **IMPROCEDENTE**, por unanimidade de votos, devido à descaracterização da infração. Afastada a preliminar de extinção suscitada pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Reformada a decisão de 1ª instância, contrariamente ao parecer da do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Reconhecida a preliminar de nulidade por impedimento do agente autuante, ante a extemporaneidade da lavratura do auto de infração argüida pela recorrente em sessão. 4. Decisão amparada no art. 53, §11 do Decreto 25.468/99.

RELATÓRIO

O processo em epígrafe refere-se ao auto de infração lavrado por *indicação de dados divergentes na DIEF*, proveniente da constatação dos dados encontrados nos livros de entrada, de saída e de apuração do ICMS, resultando em multa de montante igual a R\$ 18.718.017,31. O ilícito fiscal supramencionado originou-se de uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2008.07858, objetivando executar *auditoria fiscal específica*:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

descumprimento de obrigação acessória, referente ao período 01/01/05 a 31/12/07, junto à empresa *Tam Linhas Aéreas S/A*, enquadrada no CNAE como *transporte aéreo de passageiros regular*. Auto de infração lavrado em 14/04/08 com fulcro no Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 03/04/08 por carta, consoante comprova a aposição do AR às fls. 09, comprovando a entrega do termo de intimação nº. 2008.06956 às fls. 08, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (*dez*) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

O processo, originalmente, foi instruído com o auto de infração nº. 1/200804377-7, informações complementares às fls. 03/04, ordem de serviço nº. 2008.00984 às fls. 05, termo de intimação nº. 2008.00782 às fls. 06, ordem de serviço nº. 2008.07858 às fls. 07, termo de intimação nº. 2008.06956 às fls. 08, cópia de AR às fls. 09, cópia do Livro de Registro de Apuração do ICMS às fls. 10/84, cópia das DIF's às fls. 85/88, termo de juntada às fls. 89, cópia de AR às fls. 90 e termo de revelia às fls. 91. O auto, em epígrafe, relatou *in verbis*:

“OMITIR INFORMAÇÕES EM ARQUIVOS MAGNÉTICOS OU NESSES INFORMAR DADOS DIVERGENTES DOS CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRIBUINTE INFORMOU DIF – DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONOMICOS-FISCAIS COM DADOS DIVERGENTES DOS ENCONTRADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS – LIVROS DE ENTRADA SAÍDA E APURAÇÃO.”
(*sic*).

O auditor sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 123, VIII, alínea “L”, da Lei 12.670/96, ou seja, o pagamento de multa equivalente a 5% do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente.

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (5%)	R\$ 18.718,017,31
TOTAL	R\$ 18.718,017,31



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Às informações complementares, o agente fiscal elucidou que a contribuinte informou a DIEF com dados divergentes dos encontrados nos documentos fiscais analisados, incorrendo em infração prevista na Lei Estadual 12.670/96. Aclarou o montante devido com a demonstração dos valores de cada mês em uma planilha de *Movimento Mensal Apurado nos Livros de Entradas e Saídas*.

A contribuinte tomou ciência da peça exordial por via postal em 16/04/08, consoante cópia do AR e termo de juntada acostados aos autos às fls. 89/90, nos termos do art. 34, § 3º, do Decreto 25.468/99.

Devidamente ciente, apresentou petição de dilação de prazo, às fls. 92, na forma da legislação processual, que foi deferida de plano. Destarte, foi concedido novo prazo para apresentação da impugnação, fixado em 06/05/08.

A ora impugnante apresentou defesa tempestiva às fls. 100/114, instruída com documentos às fls. 115/130. Alegou, primeiramente, que o documento pelo qual a Fazenda Estadual pretende exigir a quantia assinalada não obedece aos critérios estabelecidos pela legislação para a aplicação da penalidade, adotando base de cálculo inexistente para indicar o crédito, por descumprimento de obrigação acessória. Esclareceu que fora apresentada a DIEF, contudo com dados inexatos, não justificando, portanto, a pena aplicada. Aduziu que a base de cálculo adotada foi diversa à ditada pela legislação, explanando que o agente apresentou valores maiores do que aquele que o sujeito ativo poderia ter o direito de receber, em virtude da inexatidão das informações prestadas. A posteriori, discorreu sobre o princípio da proporcionalidade, colacionando entendimento doutrinário acerca da matéria. Aclarou também que o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a legislação discipline as condutas de modo razoável e proporcional ao que realmente tal conduta requer. Elucidou ainda que a ausência de simetria entre a infração cometida e a penalidade imposta acarreta a violação de outros princípios constitucionais, como o da prerrogativa ao livre exercício da profissão, o do direito à propriedade e o do não-confisco. Explanou que a multa de 5% é abusiva e desproporcional ao ilícito praticado, já que ultrapassa a importância considerada devida, considerando tal fato excesso de punição, constitucionalmente vedado, transcrevendo entendimento doutrinário acerca da alegação. Discorreu sobre a descrição do fato ilícito, pontuando cada critério, isto é, material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Aduziu que foi tomado como base de cálculo o valor total das operações não-tributadas no período de janeiro/05 a agosto/06, quando deveria ter sido tomado como base a quantificação estabelecida pela lei para a irregularidade cometida, elucidando que as sanções não tem o condão de transformar uma obrigação acessória em uma principal. Aclarou que para a base de cálculo ter pertinência com o fato previsto no antecedente normativo ela deveria



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

representar a falta cometida, isto é, a entrega de informações divergentes das escrituradas, fato este que não levava a incidência do ICMS, colacionando entendimento de Hugo de Brito Machado. Citou ainda que o Conselho de Recursos Tributários do Ceará, em caso semelhante, porém onde havia a incidência do ICMS, decidiu, por unanimidade pela alteração da penalidade para aplicar a de outro inciso, acostando também decisão do STJ em matéria similar. Indagou acerca do artigo infringido, questionando que operações o artigo se refere, se não há que se falar em incidência de ICMS no caso em comento. Concluiu asseverando que o enquadramento da irregularidade formal cometida amolda-se à sanção prevista no art. 123, VIII, alínea “d” da Lei 12.670/96. Discorreu sobre a DIEF, colacionando o art. 2º da IN 14/05, que a instituiu, elucidando que a exigência das apresentações das DIEF’s desde janeiro de 2005 é indevida. Por fim, requereu o **CANCELAMENTO** da multa imposta, por descumprimento de mera regularidade formal.

A julgadora singular inicialmente discorreu sobre a acusação em tela, afirmando que a exigência contida na peça inicial não diz respeito à não entrega da DIEF, entretanto autua por informar dados divergentes dos presentes nos livros fiscais, conforme anexos do agente, às fls. 10/88. Explanou que a contribuinte informou que não havia realizado nenhuma movimentação econômica, enquanto os livros fiscais informavam outra realidade. Quanto à proporcionalidade, esclareceu que não cabe ao órgão julgador apreciar matéria de constitucionalidade, já que este se trata de uma esfera administrativa, corroborando com a penalidade aplicada pelo agente fiscal. Por fim, o julgador decidiu como **PROCEDENTE** a ação fiscal, intimando a autuada a pagar o valor contido na inicial, no prazo de 10 (*dez*) dias, ou querendo, em igual período, recorrer ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A ciência da decisão **PROCEDENTE** da instância singular, fora realizada por via postal, às fls. 136/137, momento em que a empresa foi intimada do prazo de 20 (*vinte*) dias para recolher aos cofres públicos o valor exposto ou interpor em igual prazo, recurso voluntário para o presidente da Câmara do *Conselho de Recursos Tributários*, sob pena de inscrição na dívida ativa e conseqüente execução do débito pela *Procuradoria Geral do Estado*.

A postulante irresignada com a decisão singular apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 139/159, no qual reiterou os pontos ora vergastados na impugnação, acrescentando que é irrefutável o dever das autoridades julgadoras, no âmbito administrativo, de apreciar matérias em face das disposições constitucionais, já que somente será observada a garantia constitucional da ampla defesa no processo administrativo, se for possível tal apreciação pelo órgão julgador. Discorreu sobre o princípio da efetividade das normas constitucionais, colacionando excertos dos votos proferidos em julgamento de “Questão de Ordem” no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, que consolidaram o entendimento no sentido de que



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

as autoridades julgadoras da esfera administrativa têm o dever de exercerem a jurisdição negativa, apreciando matéria de constitucionalidade. Repisou ainda acerca da ausência de proporcionalidade entre a penalidade imposta e o ilícito praticado, acrescentando, porém, mais entendimentos doutrinários e jurisprudências acerca da matéria em comento, citando ainda o princípio do não confisco, transcrevendo julgado do Conselho de Contribuintes, no qual admite a possibilidade da aplicação do referido princípio em face de cobrança de multa exorbitante. Por fim, requereu que seja conhecido e provido o recurso, para reformar a decisão singular, solicitando novamente o **CANCELAMENTO** multa imposta. Subsidiariamente, pleiteou o enquadramento da irregularidade formal cometida na sanção prevista no art. 123, VIII, alínea "d" da Lei 12.670/96. Propugnou ainda a intimação dos patronos da empresa para manifestar sustentação oral em sessão.

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do Parecer 344/09, manifestou-se pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, no sentido de confirmar a decisão condenatória proferida na instância singular, opinando pela **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal. Afirmou que os documentos anexados demonstram que a contribuinte entregou a DIEF em desacordo com os dados constantes nos livros fiscais. Elucidou ainda que a aplicação da multa é matéria regulada por lei, não sendo admitida à autoridade administrativa exercer poder discricionário nesse sentido, restando tão somente a aplicação correta da sanção, que, no caso em comento, encaixa-se na prevista na inicial.

Os autos foram encaminhados para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 162/164 dos autos.

É o relatório.

VOTO DA RELATORA

Trata-se de recurso voluntário interposto por **TAM LINHAS AÉREAS S/A** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, concernente ao auto de infração sob o nº. 1/200804377-7, através do qual, a recorrente, por intermédio de seu representante legal, se insurgiu contra a decisão proferida pelo julgador singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

No processo *sub examine*, a requerente foi autuada por *indicação de dados divergentes na DIEF*, proveniente da constatação de que a contribuinte indicou dados que divergem daqueles encontrados nos *livros de Registro de Entrada, Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS*, no período de janeiro/05 a agosto/06, resultando em multa no montante igual a R\$ 18.718.017,31.

1. Da Preliminar de Nulidade

Antes de adentrar no exame meritório da relação processual em epígrafe, faz-se necessário a análise da matéria de ordem preliminar argüida pela recorrente em sessão. Trata-se de nulidade do feito fiscal por impedimento do agente autuante, em razão da extemporaneidade do ato por ele praticado, uma vez que durante o prazo concedido à contribuinte para cumprimento do solicitado no termo de intimação, o agente fiscal se encontrava impedido de lavrar o auto de infração.

1.1 Do Termo de Intimação

No *Processo Administrativo Fiscal*, a intimação tem a mesma importância que a citação do réu no processo civil. É com a intimação que surge a pretensão do Fisco de ver cumprida a obrigação materializada no lançamento. A partir dela, pode o sujeito passivo se defender da exigência, nos termos do art. 25 da Lei 12.732/97, *expressis verbis*:

Art. 25. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa. (Grifos acrescidos)

Cumprir destacar que a ação fiscal pode ser realizada sob duas formas, a saber: diligência fiscal específica ou auditoria fiscal ampla. Em outras palavras, o contribuinte pode sofrer os dois tipos de fiscalização, a depender do objetivo do Fisco, o qual irá adotar o procedimento mais viável, conforme o estabelecimento, e compatível com os preceitos legais.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

O art. 825 relaciona as hipóteses em que é dispensada a lavratura do termo de início de fiscalização, casos em que o Fisco se utiliza do termo de intimação, conforme se vê:

Art. 825. É dispensável a lavratura de Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização nos casos de:

I - auto de infração, inclusive com retenção de mercadoria em trânsito ou depositada em situação irregular;

II - atraso ou falta de recolhimento;

III - descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documentos fiscais;

IV - funcionamento irregular de equipamento fiscal;

VI - procedimento relativo à baixa do contribuinte no CGF, nas hipóteses previstas em legislação específica;

VII - saída de mercadoria ou prestação de serviço sem emissão de documento fiscal ou quando emitido com valor deliberadamente inferior ao preço real da operação ou prestação;

VIII - obtenção de informações ou esclarecimentos de interesse do Fisco tendo em vista o exercício de controle e acompanhamento das atividades do contribuinte.

IX - procedimento relativo à verificação de transferência de crédito, nas hipóteses previstas na legislação."

X - auto de infração lavrado por funcionário no exercício de fiscalização de mercadorias em trânsito.

XI - antecipação do registro ou aproveitamento indevido de crédito fiscal.

XII - na auditoria fiscal no regime especial de fiscalização e controle.

Ocorre que, ao apreciar o presente processo na sessão de julgamento realizada nesta Câmara, e após sustentação oral do patrono da contribuinte, foi permitido constatar que o termo de intimação nº. 2008.06956, às fls. 08, fora entregue à contribuinte em 03/04/08 (quinta-feira), de acordo com o AR acostado às fls. 09. Desse modo, a contribuinte tinha até o dia 13/04/08 (domingo), conforme os 10 (dez) dias de prazo cedidos no referido termo, para espontaneamente retificar quaisquer obrigações pendentes. No entanto, não é possível que o término do prazo se dê em dia não útil, devendo, porém, considerar o dia 14/04/08 (segunda-feira), haja vista o prescrito no art. 58 da Lei 12.670/96. Portanto, o auto de infração somente



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

poderia ter sido lavrado em 15/04/08 (terça-feira), quando cessada a oportunidade da contribuinte de sanar suas irregularidades.

Nesse azo, depreende-se que o agente autuante impediu que a contribuinte exercesse seu direito de espontaneamente apresentar o restante dos documentos exigidos através do termo de intimação, direito este subjetivo que permite à contribuinte atender ao solicitado até o último instante do prazo final, estando, pois, o Fisco vinculado a este prazo para lavrar o auto de infração. Dessa forma, ao Fisco compete o dever de aguardar o término de referido prazo, para só então lavrar o auto de infração, se for o caso.

Segue abaixo o calendário do mês de abril/08, a fim de ilustrar o entendimento acima consignado:

CALENDÁRIO DE ABRIL/08

Domingo	Segunda	Terça	Quarta	Quinta	Sexta	Sábado
		1	2	3 Entrega do termo de intimação.	4 Primeiro dia da contagem do prazo	5
6	7	8	9	10	11	12
13 Décimo dia, entretanto não útil.	14 Último dia do prazo.	15 Dia em que o agente poderia ter lavrado o auto.	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

1.2 Da Presunção de Legitimidade do Ato Administrativo

A lavratura de um auto de infração é um ato administrativo, que, por ser vinculado, deve obediência aos requisitos de validade. É assente que, um dos atributos essenciais à validade e eficácia do ato administrativo é a presunção de legitimidade. Significa dizer, que até prova em contrário o ato administrativo foi adotado em consonância com a lei e os



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

fatos apontados pela *Administração Pública* são verdadeiros. A presunção em questão é relativa e admite prova em sentido contrário.

Essa presunção de legitimidade decorre de um dos princípios básicos da administração, o da legalidade, no dizer do ilustre *Hely Lopes Meirelles*¹, *ad litteram*:

"O administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei."

Os princípios que regem a *Administração Pública* devem ser seguidos rigorosamente pelos agentes públicos, não podendo se desviar destes princípios sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar civil ou criminal dependendo do caso.

O entendimento aqui esposado é agasalhado pelo *Código Tributário Nacional*, senão veja-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.
(Grifos acrescidos).

No mesmo sentido é que se direcionou o ilustre *Prof. Misabel Abreu Machado Derzi*, na obra *Comentários ao Código Tributário Nacional*, afirmando que:

¹ MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, RT, 19ª ed., págs. 82/83.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

"A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados".

Dessa forma, tem-se que, o procedimento que envolve o lançamento de um crédito tributário por um auto de infração, não é um ato discricionário, desta feita inexistente flexibilização da ação do agente fiscal; se está determinado na legislação tributária, não há margem de liberdade ao Fisco.

1.3 Impedimento do Agente Fiscal

Dentro dessa linha de argumentação, entende-se que a lavratura do presente auto de infração se configura como um ato extemporâneo, visto que foi realizada quando o agente fiscal ainda não tinha autorização para fazê-lo. Assim sendo, percebe-se que o autuante encontrava-se impedido, ensejando a nulidade absoluta do auto de infração nos termos do art. 32 da Lei 12.732/97, transcrita *in verbis*:

Art. 32. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de qualquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora. (Grifos acrescidos).

Com efeito, restou clarividente as falhas no procedimento de constituição do crédito tributário, devendo ser reconhecida a nulidade do processo em comento, desde seu nascedouro, por vedação legal do agente autuante, nos termos do art. 53, § 2º, inciso III do Decreto. 25.468/99, transcrito *in verbis*:

Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

(...)

§ 2º É considerada autoridade impedida aquela que:

(...)

III – pratique ato extemporâneo ou com vedação legal.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Tomando-se por base posições doutrinárias, cumpre mencionar Humberto Theodoro Júnior², em sua costumeira proficiência:

“O ato absolutamente nulo, já dispõe da categoria de ato processual; não é mero fato como o inexistente; mas sua condição jurídica mostra-se gravemente afetada por defeito localizado em seus requisitos essenciais.

Compromete a execução normal da função jurisdicional e, por isso, é vício insanável. Diz respeito a interesse de ordem pública, afetando, por isso, a própria jurisdição (falta de pressupostos processuais ou condições da ação).

Comprovada a ocorrência de nulidade absoluta, o ato deve ser invalidado, por iniciativa do próprio juiz, independente de provocação da parte interessada”. (Grifos acrescidos).

1.4 Das Resoluções Paradigmas

Cumpre colacionar julgados proferidos em casos semelhantes, em que este Contencioso entendeu de igual forma, declarando a nulidade por impedimento do agente atuante:

EMENTA: ICMS – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NÃO ENTREGA DA DIEF – IMPEDIMENTO DO AGENTE FISCAL – NULIDADE. O Auto de Infração foi lavrado antes do total exaurimento do prazo de espontaneidade do contribuinte de apresentar os documentos solicitados no Termo de Intimação. Configurado o impedimento do agente fiscal nos termos do art. 53, §2º, III, do Dec. nº 25.468/99. Recurso Voluntário conhecido e provido em 1ª Instância, declarando em grau de preliminar a Nulidade processual. Decisão por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, contrariamente ao Parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

² JÚNIOR, Humberto Theodoro. Curso de Direito Processual Civil – Ed. Forense, 2007, pág. 325.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

(Resolução nº 644/2007 - 1ª Câmara - Sessão: 24/09/2007 -
Relator: Frederico Hosanan Pinto de Castro)

EMENTA: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DEIXAR DE ENTREGAR A DIEF - NULIDADE - IMPEDIMENTO DO AUTUANTE - UNANIMIDADE.

- 1 - O auto de infração foi lavrado e recebido pela recorrente (ciência) quando ainda não expirado o prazo concedido em Termo de Intimação para que a mesma transmitisse a DIEF;
- 2 - Tendo ocorrido a ciência do Termo de Intimação em uma sexta-feira o prazo começa a contar na segunda-feira, sendo este dia útil;
- 3 - **Fundamentos:** arts. 48, 49 e 53, §2º, III do Decreto 25.468/99;
- 4 - Recurso Voluntário conhecido e provido.
- 5 - Decisão de acordo com o Parecer adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

(Resolução nº 530/2007 - 2ª Câmara - Sessão: 18/09/2007 -
Relator: Sandra Maria Tavares Menezes de Castro)

EMENTA: ICMS - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1. Relata os autos que a empresa deixou de entregar ao Fisco as DIEFs - Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativamente ao período de Abril a Dezembro de 2005 e Janeiro a Março de 2005.
2. Autuação oriunda de uma diligência fiscal específica, com a emissão do Termo de Intimação a que alude a Instrução Normativa nº 33/97.
3. A lavratura do Termo de Intimação não caracteriza início de ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento das obrigações tributárias, motivo pelo qual o contribuinte tem na realidade até a data da constituição do lançamento do crédito tributário para cumprir com a obrigação reclamada.



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

4. O lançamento tributário somente estará definitivamente constituído com a notificação ao sujeito passivo. S. Mesmo diante de uma minuciosa apreciação dos autos, ainda persistem dúvidas quanto às circunstâncias materiais dos fatos, no que atine a entrega das DIEFs de Abril a Julho de 2005, conduzindo o julgador a aplicação do postulado básico do direito penal que se aplica ao direito tributário, qual seja: "In Dúbio Pro Reo". Aplicação da inteligência do artigo 112 11, do CTN.

6. Relativamente aos demais meses objeto da autuação, comprovado a caracterização do ilícito denunciado, aplicado-se a penalidade inserta no artigo 123, VIII, alínea "d" da Lei nº 12.670/96 para os meses de Agosto a Outubro de 2005 e a tipificada na lei nº 13.633/05 para os meses de Novembro a Março de 2006.

7. Recurso Voluntário Conhecido e Parcialmente Provido, Decisão por maioria de votos pela "Parcial Procedência da ação fiscal, em consonância com a manifestação oral em Sessão, do representante da PGE".

(Resolução nº 530/2007 - 2ª Câmara - Sessão: 18/09/2007 - Relator: Ildebrando Holanda Junior)

2. Da Preliminar de Extinção

Incumbe destacar nessa decisão, a preliminar de extinção suscitada pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado em sessão, por impossibilidade jurídica do pedido, com base no art. 63, I do Decreto 25.468/99, uma vez que houve a intimação da contribuinte para entrega dos documentos e livros fiscais, tendo a contribuinte entregue uma parte antes do término do prazo, porém não há elementos nos autos que possam comprovar a não entrega do restante dos documentos, pois o autuante lavrou o auto antes mesmo de expirado o prazo.

No entanto, referida preliminar restou afastada pelos conselheiros desta Câmara, por unanimidade de votos, prevalecendo o entendimento no sentido de admitir a nulidade, nos termos já expostos acima.



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

3. Do Mérito

A contribuinte em sede de mérito, alegou, precipuamente, a não caracterização da infração, uma vez que não há nos autos qualquer documento comprobatório da existência desta, pois não fora realizado o cotejo entre a DIEF e os documentos fiscais de que tratam o artigo legal apontado no auto de infração como infringido. De outro modo, ainda que assim o fosse, não se pode conceber que a indicação de dados divergentes na DIEF, com base nos documentos fiscais seja a infração capitulada no dispositivo indicado pelo autuante, pois referido arquivo magnético não contém dados suficientes para que possa demonstrar tal fato.

Faz-se necessário adentrar aos meandros meritórios, depois de reconhecida a existência da preliminar de nulidade, tendo em vista decisão baseada no art. 53, §11 do Decreto 25.468/99, *in verbis*:

Art. 53.

(...)

§ 11. Quando puder decidir no mérito a favor da parte a quem aproveite, a autoridade julgadora não pronunciará a nulidade.

3.1 Da DIEF

Inicialmente cabe discorrer sobre a DIEF – Declaração de Informações Econômico-Fiscais, que é uma declaração que contém um conjunto de informações que deverão ser transmitidas pelo contribuinte à Sefaz-Ce, via internet, podendo inclusive ser feita através do SEFAZNET nas CEXAT's, com periodicidade mensal ou anual, dependendo de seu regime de recolhimento, quer seja usuário ou não de processamento eletrônico de dados. Portanto, a DIEF é um tipo de arquivo magnético de envio obrigatório da contribuinte, caracterizando-se como uma obrigação acessória.

A Instrução Normativa 14/2005 estabeleceu em seu art. 4º, I e II, sua apresentação mensal até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao período de apuração do ICMS, para as contribuintes enquadradas nos regimes de pagamento normal – NL ou EPP e para as contribuintes com regime de recolhimento MS, ME, Especial ou Outros, deverão



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

ser entregues anualmente, até o dia 30 de março, a partir de 2006, englobando as informações referentes ao período de 01/01 a 31/12 do ano anterior.

O art. 2º do Decreto 27.710/05 revogou as seções I e II do Capítulo III do Título II do Livro Segundo do Decreto 24.569/97, onde, segundo o regulamento, a GIM e a GIEF foram substituídas pela DIEF, instituída pelo Decreto 27.710 de 14/02/2005. Desta feita, não há que se falar em penalidade anterior a data supramencionada, visto que a obrigação só passou a ser exigida a partir de fevereiro/2005.

A Sefaz, com a implantação das DIEF's, teve como objetivo precípuo a consolidação das entregas das obrigações acessórias do contribuinte em um único sistema, disponibilizando com maior celeridade e qualidade, as informações econômico-fiscais prestadas pela contribuinte.

Depreende-se do art. 2º da Instrução Normativa 14/05, que com o envio da DIEF há uma análise generalizada das movimentações realizadas pela empresa contribuinte.

Art. 2º. A DIEF é o documento pelo qual o contribuinte declara:

I - os valores relativos às operações de entrada e de saída e às prestações de serviços de transporte e de comunicação realizadas durante o período de referência, bem os valores do correspondente imposto normal, a título de substituição tributária, antecipação, importação e outras;

II - os créditos e débitos do ICMS lançados em decorrência das operações e prestações;

III - o crédito do ICMS a ser transferido para o período seguinte;

IV - o valor do ICMS do período a recolher;

V - os documentos fiscais utilizados ou cancelados no período;

VII - os produtos, mercadorias ou serviços referente às operações de entrada e saída quando realizadas por:

a) usuário do sistema de emissão por Processamento Eletrônico de Dados - PED -, que emitam documentos fiscais por meio de formulários contínuos ou de segurança, exceto o estabelecimento varejista, usuário de ECF;



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

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

b) celebrante de regime especial de tributação, mediante termo de acordo, a partir da vigência estabelecida no Decreto nº 27.710, de 14 de fevereiro de 2005;

VIII - a relação dos produtos e mercadorias constantes do livro registro de inventário.

Nesse azo, compreende-se a DIEF como um arquivo magnético que consolida as informações fiscais do contribuinte, condensando todos os dados contidos nos demais arquivos, de modo a facilitar o acesso do Fisco a essas informações. Então, tem-se que a DIEF contém informações globais, genéricas, não contendo qualquer dado que em confronto com as notas fiscais possa permitir a constatação de divergência entre estes, do contrário estar-se-ia admitindo penalizar um contribuinte que apresenta dados divergentes na DIEF mais gravosamente do que aquele que sequer apresenta a DIEF.

Ainda assim, há de se perceber que a constatação da presente acusação fiscal se deu baseada no confronto entre as informações da DIEF e tão somente os dados do *livro de Apuração de ICMS* da contribuinte, não se tratando de um documento fiscal, como prescreve o dispositivo legal que estabelece os termos da infração em tela.

Desse modo, há de se inferir que carece de razão o entendimento de que é possível a constatação da infração ora analisada apenas com o confronto entre a DIEF e os livros fiscais apresentados pela empresa, tendo em vista que não são meios suficientes para conferir a necessária robustez à acusação fiscal em tela.

3.2 Dos Documentos Fiscais X Livros Fiscais

Cumpra salientar que o conceito de documentos fiscais é distinto do conceito de livros fiscais. Portanto, é cediço ressaltar o art. 127 do Decreto 24.569/97:

Art. 127. Os contribuintes do imposto emitirão, conforme as operações e prestações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:

I - Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II - Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;



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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

- III - Cupom Fiscal emitido por equipamento emissor de cupom fiscal (ECF);*
- IV - Nota Fiscal de Produtor, modelo 4;*
- V - Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica, modelo 6;*
- VI - Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7;*
- VII - Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;*
- VIII - Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;*
- IX - Conhecimento Aéreo, modelo 10;*
- X - Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;*
- XI - Bilhete de Passagem Rodoviário, modelo 13;*
- XII - Bilhete de Passagem Aquaviário, modelo 14;*
- XIII - Bilhete de Passagem e Nota de Bagagem, modelo 15;*
- XIV - Bilhete de Passagem Ferroviário, modelo 16;*
- XV - Despacho de Transporte, modelo 17;*
- XVI - Resumo de Movimento Diário, modelo 18;*
- XVII - Ordem de Coleta de Cargas, modelo 20;*
- XVIII - Nota Fiscal de Serviço de Comunicação, modelo 21;*
- XIX - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22;*
- XX - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).*
- XXI - Autorização de Carregamento e Transporte, modelo 24;*
- XXII - Manifesto de Cargas, modelo 25.*

Para fazer o comparativo entre os dois conceitos em tela debatidos, é salutar, por sua vez, aclarar quais são os livros fiscais, consoante o art. 260 do Decreto 24.569/97:

- Art. 260. O contribuintes e as pessoas obrigadas à inscrição deverão manter, em cada um dos estabelecimentos, os seguintes livros fiscais, de conformidade com as operações que realizarem:*
- I - Registro de Entradas, modelo 1;*
 - II - Registro de Entradas, modelo 1-A;*
 - III - Registro de Saídas, modelo 2;*
 - IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;*



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

- V - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;*
- VI - Registro do Selo Especial de Controle, modelo 4;*
- VII - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;*
- VIII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;*
- IX - Registro de Inventário, modelo 7;*
- X - Registro de Apuração do IPI, modelo 8;*
- XI - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9.*

Desse modo, percebe-se que livros e documentos fiscais não são sinônimos, tampouco não se pode tratá-los como um sendo um conceito mais genérico, global e outro mais específico, tendo em vista que representam documentos (em sentido *latu sensu*) divergentes.

3.3 Da Descaracterização da Infração

Por tais fatos, conclui-se que o cometimento da infração em comento não está devidamente caracterizado, uma vez que o agente fiscal demonstrou o ilícito de maneira equivocada, confrontando as informações contidas na DIED entregues pela contribuinte com os dados presentes nos documentos fiscais. Entretanto, vale esclarecer que o autuante considerou como documentos fiscais os *livros de Apuração do ICMS, de Entrada e de Saídas*, quando se tratam tão-somente de livros fiscais, deveriam porém os documentos fiscais ser confrontados com as notas fiscais. sendo, porém, os documentos fiscais deveriam representar as notas fiscais emitidas.

Na peça inicial, percebe-se que houve o enquadramento tortuoso do artigo supostamente infringido, ou seja, no art. 123, VIII, alínea "I" da Lei 12.670/96, *in verbis*:

Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

(...)

VIII - outras faltas:

(...)



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

l) omitir informações em arquivos magnéticos ou nesses informar dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais: multa equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações ou prestações omitidas ou informadas incorretamente, não inferior a 1.000 (uma mil) Ufirces por período de apuração.

Nesse diapasão, percebe-se que a infração descrita acima se refere ao confronto entre dos dados constantes nos arquivos magnéticos com os dos documentos fiscais (leia-se: notas fiscais). Destarte, apresenta-se descaracterizada a infração, tendo em vista que o agente fiscal constatou que a veracidade das informações contidas nas DIEF's com a comparação dessas com os livros fiscais, fato este que é inviável para constatar o cometimento do ilícito tributário.

Vale ressaltar que o ideal seria a aplicação do supracitado artigo, contudo na alínea “d”, isto é:

Art. 123.

(...)

VIII

(...)

d) faltas decorrentes apenas do não-cumprimento de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa equivalente a 200 (duzentas) Ufirces.

Entretanto, apenas realizar um novo enquadramento, não tem o condão de sanar as irregularidades averiguadas na lavratura do ato administrativo em tela. Como já devidamente explanado, os documentos fiscais são as notas fiscais, as quais contêm informações que estão contidas nos arquivos magnéticos, diversos da DIEF, que, por sua vez, contém dados abrangentes, é uma globalização das movimentações econômicas de uma empresa.

Portanto, frente à apresentação destes elementos, observa-se que a conclusão mais consentânea com a justiça fiscal é declarar a insubsistência da autuação em comento.

4. Do Voto



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Diante do exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para após afastar a preliminar de extinção suscitada pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, para embora reconhecendo a nulidade suscitada pela recorrente, por ocasião da sustentação oral, e com base no §11 do art. 53 do Decreto 25.468/99, julgar **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, ante a não caracterização do ilícito fiscal, contrariamente ao parecer da *Consultoria Tributária*, e ao representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o VOTO.




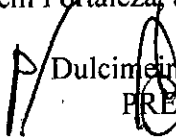
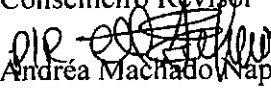
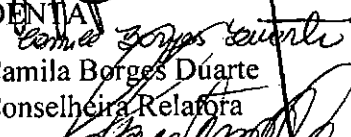
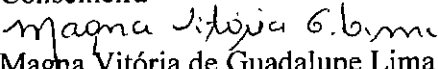
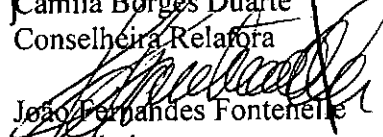
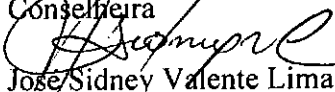
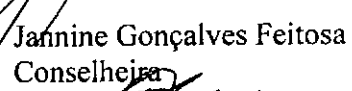
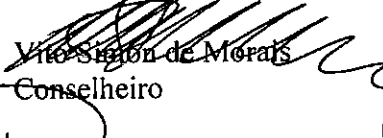

**GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ**
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **TAM LINHAS AÉREAS S/A**, e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para afastar a preliminar de extinção suscitada pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Por unanimidade, reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, para embora reconhecendo a nulidade suscitada pela recorrente, por ocasião da sustentação oral, e, com base no parágrafo XI do art. 53 do Decreto 25.468/99 julgar **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, em razão de não restar comprovado a divergência entre a DIEF e os documentos fiscais, conforme art. 127 do RICMS, nos termos do voto da relatora e manifestação oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Presentes, para apresentação de defesa oral, os representantes legais da autuada, Dra. Olívia Tonello Mendes Ferreira e Dr. Carlos César Souza Cintra.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 26 de MARÇO de 2010.

 Alfredo Rogério Gomes de Brito Conselheiro Revisor	 Dulcineire Pereira Gomes PRESIDENTIA
 Andréa Machado Napoleão Conselheira	 Camila Borges Duarte Conselheira Relatora
 Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins Conselheira	 João Fernandes Fontenele Conselheiro
 José Sidney Valente Lima Conselheiro	 Jannine Gonçalves Feitosa Conselheira
	 Vito Simeon de Moraes Conselheiro
	 Mattens Marina Neto PROCURADOR DO ESTADO