



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 133 /2010  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
39ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 12/02/09  
PROCESSO Nº.: 1/473/2009  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200617584-3  
RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RECORRIDA: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A PETROBRÁS  
AUTUANTES: Edilene Vieira de Alexandria e Joselias L. dos santos  
MATRÍCULAS: 107.411-1-4 e 064.322-1-2  
RELATOR: Conselheiro João Fernandes Fontenelle  
REVISORA: Conselheira Maria Elineide Silva e Souza

**EMENTA: ICMS – 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. 2.** Contribuinte não efetuou o pagamento da multa sobre falta de recolhimento do ICMS concernente ao aproveitamento indevido de crédito relativo à nota fiscal nº. 351 no período de março/04. Recurso oficial conhecido e não provido. **3.** Auto de infração julgado **NULO**, por unanimidade de votos, haja vista o impedimento do autuante, pela inadequação do ato praticado por este, contrariamente ao parecer da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Confirmada a decisão condenatória proferida em 1ª instância, porém, com fundamentos diversos. **4.** Decisão amparada no art. 53 do Decreto 25. 468/99.

## RELATÓRIO

O caso vertente refere-se à *falta de recolhimento do imposto*, decorrente do não pagamento da multa aplicada sobre a infração de falta de recolhimento, imputada à empresa, no montante de R\$ 539.749,86. O ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2008.28078, objetivando executar *auditoria fiscal* referente ao exercício de 2004, junto à empresa *Petróleo Brasileiro S.A Petróbras*, enquadrada no CNAE como *fabricação de produtos do refino de petróleo*. Auto de infração lavrado em 08/12/08, com supedâneo nos artigos 73 e 74 do Decreto 24.569/97.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 08/09/09 de forma pessoal, consoante comprova a aposição de assinatura no termo de início de fiscalização às fls. 06, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos no termo retro.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº. 1/200617584-3, ordem de serviço nº. 2008.28078, informações complementares às fls. 03/04, termo de início de fiscalização nº. 2008.23079, termo de conclusão nº. 2008.33026, protocolo de devolução de documentos fiscais e cópias de comunicado de devolução às fls. 08/09, AR, cópia da nota fiscal nº. 351/04, cópias do livro *Registro de Entradas e Apuração de ICMS* de março e abril/04 às fls. 13/18, Consulta de DAE's concluídos no Sistema Receita da SEFAZ/Ce às fls. 19/21, termo de juntada e despacho às fls. 22/23. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

“FALTA DO RECOLHIMENTO NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES QUANDO AS OPERAÇÕES, AS PRESTAÇÕES E O IMPÓSTO A RECOLHER ESTIVEREM REGULARMENTE ESCRITURADOS. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER MULTA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NO MÊS DE MARÇO/04 DECORRENTE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DO CRÉDITO DESTACADO NA NOTA FISCAL 351 DE 22/03/04, ESTORNADO NA APURAÇÃO DE ABRIL/04.” (*sic*).

Às informações complementares, os autuantes elucidaram que, por meio da ação fiscal realizada junto à empresa contribuinte, constataram que a fiscalizada lançou e aproveitou indevidamente crédito de ICMS no valor de R\$ 1.079.499,72, referente ao ICMS Importação recolhido no momento do desembaraço aduaneiro de um produto importado. Nesse sentido, informaram que tal imposto não gera crédito para a empresa, uma vez que toda a carga tributária subsequente já foi recolhida neste momento, conforme disposição do art. 446 do RICMS. Destacaram mais, que a fiscalizada, no mês de abril/04, efetuou o estorno do crédito indevidamente lançado em março/04, deixando de recolher somente a multa e os juros sobre o valor do ICMS lançado pelo Fisco neste mês. Razão pela qual, lavraram o presente libelo fiscal.

Os auditores sugeriram como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea “d” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03, ou seja, o pagamento de multa



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

equivalente a 50% o valor do imposto retido e não recolhido. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0,00%
ICMS (principal)	R\$ 0,00
Multa (50%)	R\$ 539.749,86
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 539.749,86</b>

A autuada tomou ciência do auto de infração em tela por AR em 18/12/08, conforme se comprova do termo de juntada de AR acostado às fls. 22, nos termos do art. 34 do Decreto 25.468/99. Regularmente cientificada requereu dilação do prazo para apresentação de impugnação às fls. 25, sendo este de plano deferido e o prazo prorrogado até o dia 19/01/09.

Com a fixação do novo prazo, a empresa apresentou impugnação tempestiva de fls. 48/54 e documentação de fls. 55/59, onde, prefacialmente discorreu sobre a tempestividade da peça defensiva, para somente depois relatar sobre os fatos e direitos que lhe são cabíveis. Nesse diapasão, ressaltou que a autuação carece de fundamento fático-jurídico, uma vez que perfaz a falta de recolhimento de encargos legais do período compreendido entre o creditamento indevido e o estorno dos créditos pela empresa, aplicando uma penalidade inerente à falta de recolhimento de imposto devido. Narrou que o agente fiscal se equivocou no instante em que fez incidir o percentual de 50% previsto na legislação sobre todo o valor de ICMS da nota fiscal de entrada nº. 351, enquanto que esses valores já foram estornados pela empresa, sobejando apenas a multa e os juros desse estorno. Diante de tal alegação, requereu a **NULIDADE** da autuação, por ausência de fundamento legal para a fixação do quantum cobrado. No caso de entendimento diverso, requisitou que fosse **REAJUSTADO O QUANTUM AUTUADO**. Sucessivamente, consignou que na realidade ocorrera creditamento indevido do imposto pela empresa e não a conduta de falta de recolhimento, explicando que, embora várias condutas resultem necessariamente em falta de recolhimento do imposto, o importante para a tipificação da infração é a ação da empresa que deu causa a esse fato. Nesse aspecto, aduziu que havendo tipicidade específica para o comportamento praticado pela empresa, não possui o fiscal a faculdade de escolha no enquadramento legal. Por fim, pugnou novamente pela **ANULAÇÃO** da autuação, porém, agora, pela ausência de correlação entre a conduta descrita e a tipificada na autuação.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

O julgador monocrático ao efetuar a análise das peças instrutórias, inferiu que os não existe correlação entre a norma aplicada ao caso concreto e o dever jurídico efetivamente violado pela autuada, nos moldes das exposições de defesa. Explanou ainda que a existência de multa de mora e juros em desfavor do contribuinte, não pode ser equiparada à falta de recolhimento de imposto, uma vez que cobrá-la de tal forma, necessitaria de prévia definição legal. Por tais fatos, decidiu pela **NULIDADE** do auto de infração, remetendo os autos ao CONAT em atendimento ao art. 65 do RICMS/Ce.

A intimação da decisão de **NULIDADE** foi enviada para a empresa, por via postal, em 18/06/09, consoante comprova AR e termo de juntada apostos às fls. 65/66.

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do Parecer 447/09, ratificou em os termos da decisão do juízo originário, entretanto, opinou pela **EXTINÇÃO** da autuação por impossibilidade jurídica do pedido, de acordo com o art. 63, I, alínea “b” do RICMS/Ce.

Os autos foram encaminhados para apreciação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer acostado às fls. 68/69.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso oficial interposto por **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** em face de **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A** objetivando, em síntese, a revisão da decisão exarada na instância originária inerente ao auto de infração sob o nº. 1/200617584-3, haja vista a prolação de sentença adversa aos interesses da Fazenda Estadual. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *falta de recolhimento do imposto*, em virtude do não pagamento de multa aplicada sobre o débito de ICMS no mês de março/04, no montante de R\$ 539.749,86.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A questão central do processo em análise reside em aspecto de ordem preliminar, uma vez que nele se encontra discussão acerca da espontaneidade da contribuinte ao promover o estorno dos valores de ICMS indevidamente creditados.

Inicialmente, há que se proceder a uma breve digressão acerca do instituto da denúncia espontânea no Direito Tributário, conforme passaremos a expor.

O Código Tributário Nacional, na seção de “Responsabilidade por Infração” estabelece a denúncia espontânea, conforme se depreende do art. 138, que versa:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa da apuração.*

A doutrina, discorrendo acerca da disposição em tela, através das palavras do ilustre tributarista Prof. Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, assevera que:

*“(...) o art. 138 do Código Tributário Nacional é um instrumento de política legislativa tributária. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga, sendo o caso, o tributo devido.”*

Nesta esteira, o contribuinte que verificar o descumprimento de obrigações tributárias, e antes de qualquer procedimento ou medida de fiscalização por parte do Fisco, a denuncia e, existindo a obrigação de pagar, procede ao pagamento, adentra perfeitamente na tipificação do artigo supracitado. O doutrinador Luciano da Silva Amaro de forma bastante esclarecedora em seu livro Direito Tributário Brasileiro, assevera:

*(...) Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu*

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 173.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*vizinho, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque o Fisco diz que a partir de amanhã ele dará início a fiscalização - eu estou agindo espontaneamente (...).*<sup>2</sup>

No caso em tela, mister salientar que não obstante a comprovação do lançamento indevido do crédito de ICMS na escrita fiscal da autuada, constata-se que a empresa espontaneamente efetuou o estorno do referido crédito, no mês subsequente ao lançamento impróprio, isto é, antes de qualquer procedimento fiscal.

Entrementes, o próprio agente autuante relatou na peça exordial, “(...) a empresa deixou de recolher multa sobre falta de recolhimento de ICMS no mês de março/04 decorrente do aproveitamento indevido do crédito destacado na nota fiscal 351 de 22/03/04, estornado na apuração de abril/04.”

Entende-se como estorno, a anulação de um lançamento efetuado, ou seja, a contribuinte adequadamente cancelou os valores indevidamente lançados em sua escrita fiscal e compensados, de sorte que, o autuante equivocou-se ao aplicar a penalidade da infração sobre a totalidade desse quantum, uma vez serem estes insuscetíveis de cobrança, devendo ser cobrados apenas os valores da multa e juros.

Ademais, cumpre ressaltar que a consequência da denúncia espontânea é a exclusão da responsabilidade por infrações cometidas, sendo esta uma forma de incentivo ao contribuinte que se antecipa à ação fiscal, entretanto, não se veda a cobrança de juros e correção monetária, uma vez que os primeiros não possuem caráter punitivo e esta última, integra o próprio valor do tributo. Razão pela qual é cabível ao caso concreto a aplicação das verbas de mora e da correção monetária no referido período.

A título meramente explicativo, a acepção da palavra multa advém do latim *mulcta*, que significa pena pecuniária e é a sanção legal desfavorável consistente no pagamento de certa importância em dinheiro, enquanto a palavra mora advém do latim *mora*, *demora*, *espera*, *pausa*, *retardamento*.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 2a.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 37

<sup>3</sup> Revista Jus Vigilantibus, 19 de agosto de 2004. < <http://jusvi.com> > Acesso em 04/04/10.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Neste sentido, cumpre destacar alguns trechos de decisão do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, claramente elucidativa acerca do tema em tela, *in litteris*:

*(...) Para Zelmo Denari a denúncia espontânea não exonera o contribuinte do pagamento da multa moratória. Nas suas palavras, "as multas de mora – derivadas do inadimplemento puro e simples de obrigação tributária regularmente constituída – são sanções inconfundíveis com as multas por infração. Estas são cominadas pelos agentes administrativos e constituídas pela Administração Pública em decorrência da violação de leis reguladoras da conduta fiscal, ao passo que aquelas são aplicadas em razão da violação do direito subjetivo de crédito" ... "como é intuitivo, a estrutura formal de cada uma dessas sanções é diferente, pois, enquanto as multas por infração são infligidas com caráter intimidativo, as multas de mora são aplicadas com caráter indenizatório" ... "A consequência mais evidente dessa diversidade de estruturação formal se manifesta no momento de cominação da sanção; as multas por infração só podem ser aplicadas mediante prévio procedimento constitutivo, cujo ponto de partida, no mais das vezes, é a lavratura do auto de infração. E a tipificação da respectiva infração atua como pré-requisito para a cominação da penalidade. Por sua vez, as multas de mora, derivadas do inadimplemento, estão previstas na legislação tributária e, assim sendo, não dependem de constituição, sendo aplicadas pela fiscalização ex vi legis (Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, Editora Saraiva, São Paulo, 1995, p. 24/25).*

\*\*\*\*\*

*Para Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 138 do Código Tributário Nacional "abrange a responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais, indistintamente" (Infrações Tributárias e suas Sanções, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 105). "A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompôr o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem" (op. Cit., p. 109). (Recurso nº. 130.891. Recorrente: Petrobrás - Recorrida: DRJ/Fortaleza/Ce - Relator: Silvio Marcos Barcelos Fiúza em 20/06/06)*

Ocorre que, a partir da leitura dos trechos acima transcritos, se depreende que a cobrança das verbas devidas no presente caso, deveriam ter sido precedidas de um termo de notificação para pagamento, e apenas no caso de descumprimento deste, se procederia à lavratura do auto de infração, uma vez que apenas nesse instante se caracterizaria infração fiscal e caberia um procedimento de constituição do crédito tributário.

Partindo dessa premissa, chega-se a conclusão que, embora cabível a penalidade moratória, relativa ao atraso de recolhimento do imposto devido, prevista no art. 123, I, alínea "d" da Lei 12.670/96, com base de cálculo referente aos valores dos acréscimos de mora não pagos, o agente fiscal adotou o procedimento errado para tal cobrança.

Desta feita, a apresentação dos elementos aqui expostos firma o livre convencimento de que, despida está a subsistência da acusação, visto que a cobrança efetuada pelo agente fiscal não foi correta, razão pela qual resta configurado o impedimento deste para proceder à autuação, destarte, sobejou inadequado o libelo acusatório.

*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.*

*§ 1º Considera-se autoridade incompetente aquela a quem a legislação não confere atribuições para a prática do respectivo ato;*

*§ 2º É considerada autoridade impedida aquela que:*

*I – esteja afastada das funções ou do cargo*

*II – não disponha de autorização para a prática do ato;*





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*III – pratique ato extemporâneo ou com vedação legal;*

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso oficial, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão declaratória de **NULIDADE** exarada em 1ª instância, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.



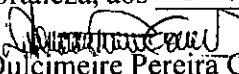
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

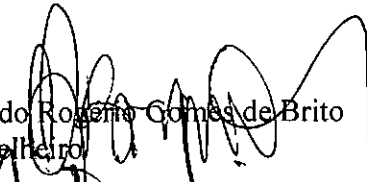
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

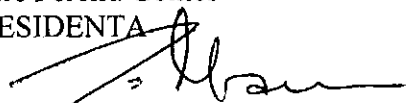
**DECISÃO**

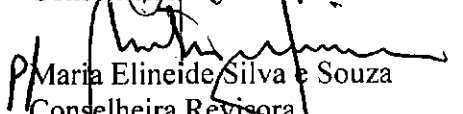
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e recorrida **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.** A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso oficial, negar-lhe provimento, para declarar preliminarmente a **NULIDADE** processual, por fundamentos diversos dos apontados na decisão singular, nos termos do voto do relator, contrariamente ao parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Ausente, por motivo justificado, a Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa.

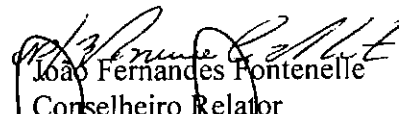
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 04 de 05 de 2010.

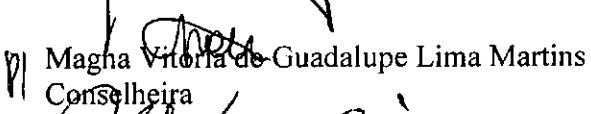
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Conselheiro

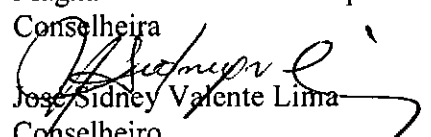
  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro

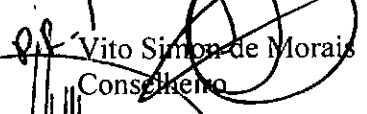
  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira Revisora

  
João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro Relator

  
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

  
Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro

  
Matheus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO