



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 219 /2012**  
**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

**SESSÃO ORDINÁRIA DE: 21/05/2012**

**PROCESSO Nº 1/3224/2009**

**AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2009.08570**

**RECORRENTE: INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS S/A**

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**

**CONSELHEIRO RELATOR: ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO**

**EMENTA: EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO.** Acusação fiscal assevera que o contribuinte emitiu diversas notas fiscais para contribuintes não identificados. Artigos infringidos: 170, "I" e art. 17 do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade: art. 123, III, "d" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**, em razão de que não há, nos autos, elementos suficientes para caracterizar a falta de identificação do destinatário. Recurso Voluntário conhecido e provido. Decisão por **UNANIMIDADE DE VOTOS.**

**RELATÓRIO**

Consta do relato do Auto de Infração ora julgado, que a autuada emitiu documento fiscal para contribuinte não identificado.

Complementando a vestibular, o Auditor Fiscal ratifica o teor da inicial e esclarece que:

"Ao analisarmos as notas fiscais de saídas escrituradas no livro Registro de Saídas – exercícios: 2005 e 2006, constatamos que o contribuinte retro-qualificado emitiu diversas notas fiscais, todas contidas na Relação das Notas Fiscais emitidas para C.P.F (anexa) registrando os CPF's das pessoas físicas adquirentes e, no corpo da nota fiscal, a expressão "A VENDER NO ESTADO", em volume e habitualidade que caracterizam o intuito comercial das mercadorias comercializadas (vide exemplos das notas fiscais n.ºs.: 67174, 67175, 67176, 67177, 67186, 67187, 67189, 67190, 37191, 67192, 67193, e 67194 – cópias anexas), caracterizando, portanto, a ocorrência da penalidade tipificada no Artigo 123 inciso III letra "D" da Lei nº 12.670/1996. Registre-se ainda que, da amostra de CPF's adquirentes de

mercadorias, constatamos que vários deles constam no Cadastro de Contribuintes da Sefaz/Ce como sócios/diretores de empresas Ativas/Inativas, conforme análise da Relação de CPF's adquirentes de mercadorias e pertencentes ao quadro societário de empresas contribuintes do ICMS (anexo integrante e complementar ao presente) contidos na Relação das Notas Fiscais emitidas para CPF (anexo). Para efeito de mensuração da base de cálculo para a aplicação da multa acima citada, os valores das notas fiscais emitidas para CPF's foram totalizados no Consolidado da Venda para Contribuintes não identificados (anexo) informamos ainda que toda a documentação solicitada pela lavratura do Termo de Início de Fiscalização e ainda não devolvida ao contribuinte acima referenciado, encontram-se à disposição do mesmo à Rua Rufino de Alencar, nº 134 – Segundo Andar, a partir da data da ciência deste."

Em sua manifestação defensiva a autuada alega os seguintes fatos:

a) da preliminar de nulidade em face da manifesta preterição ao direito de defesa: que tais notas fiscais emitidas no valor de R\$ 939.709,74, deveriam estar relacionadas uma a uma, ou seja, documento por documento e não por período como se comprova no relatório informações complementares do auto de infração;

b) que no item III relaciona-se as notas fiscais emitidas como anexadas, sem, no entanto ordená-las em seus respectivos períodos, como também a consolidação da venda para contribuintes não identificados e relação de CPF's adquirentes de mercadorias;

c) que houve equívoco por parte do agente fiscalizador que não atentou para os princípios básicos da legislação vigente que determina o envio de anexos ao relatório de informações complementares;

d) que a informação de que os documentos estão em anexo não condiz com a veracidade, tornando-se assim contraditório os fatos;

e) que ao citar a mensuração da base de cálculo para aplicação da multa o auditor cai novamente em contradição no que diz respeito a legislação que trata sobre a obrigatoriedade da informação do valor da mesma nos dados da infração;

f) que a legislação trabalha com fatos e não com incertezas e/ou exemplos. É necessário exatidão por parte das autuações;

h) verifica-se por parte do agente fiscalizador o não cumprimento da legislação vigente do Estado do Ceará no que se refere à feitura do auto de infração;

i) que o procedimento administrativo do lançamento de ofício tem o agente do fisco o dever de elaborar toda a fundamentação fática e jurídica da exação;

j) que não se dignou o fiscal autuante a aclarar os critérios técnicos que fundamentaram sua acusação, não elaborando as informações complementares de forma correta, peça que deveria ter sido entregue juntamente com a via do auto de infração;

k) que comprometida a precisão do feito fiscal pela ausência de precisão e clareza, inclusive nos campos: dados da infração (base de cálculo) e relato da infração;

l) portanto, se comprometida à apreciação do feito fiscal pela ausência de elementos, configuradas está sem dúvida a preterição do direito de defesa, donde nulo é o ato dessa forma praticado;

m) por fim, requer a nulidade do feito fiscal ora impugnado por ser ato de plena justiça.

No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora decidiu pela procedência da ação fiscal entendendo que o ilícito tributário praticado pela autuante foi decorrente de violação das normas jurídico-tributária.

Inconformada com a decisão singular, a autuada dela recorre, conforme Recurso Voluntário que repousa nas fls. 154, 164, alegando em seu favor basicamente o seguinte:

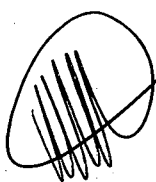
a) a ação fiscal é nula em razão do reinício dos trabalhos de fiscalização se dar por meio de um ato designatório imotivado, uma vez que silenciou quanto as razões determinantes de sua expedição;

b) a multa é exorbitante por conta de uma obrigação de natureza estritamente acessória, ferindo de morte os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade;

c) a ausência do número de inscrição estadual não impediu a identificação dos adquirentes das mercadorias, sobretudo porque no corpo dos referidos documentos fiscais constam dados suficientes a essa identificação, inclusive o número do CPF dos destinatários dos produtos vendidos;

d) em nenhum momento a legislação tributária de regência prevê o limite de compra determinante da obrigação da pessoa física ter registro no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado;

e) a ausência do CGF fez com que a base de cálculo do ICMS fosse incluída a parcela do IPI o que não teria ocorrido caso o adquirente da mercadoria tivesse sido identificado por meio da inscrição estadual, por força do art. 28, & 2º da Lei nº 12.670/96. Além de a recorrente adotar a alíquota de 17% nas operações interestaduais (CFOPs 6101 e 6107) que representam quase 70% do total das vendas.



A Consultoria Tributária opinou pela confirmação da decisão singular condenatória de primeiro grau.

Em síntese, este é o relatório.

## VOTO DO RELATOR

Aduz a peça vestibular dos presentes autos que o autuado incorreu no ilícito fiscal, melhor dizendo, a empresa acima identificada emitiu notas fiscais para contribuintes não identificados.

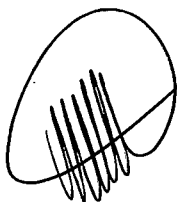
Analisando as peças processuais, principalmente, no que tange as notas fiscais emitidas (fls. 80 *usque* 91), constatamos a identificação dos destinatários, com os seguintes dados: CNPJ, CGF, endereço, etc. Por outro lado, o próprio autuante acostou ao presente processo relação de notas fiscais identificando o CPF, nome das pessoas, CFOP, código da unidade da federação, número da nota fiscal e os valores (fls. 11 *usque* 76).

Como se vê, a acusação é que o contribuinte efetuou operação de venda de mercadorias para contribuinte não identificado, o que a princípio, não prospera tal acusação, muito pelo contrário, pelo que foi dito anteriormente as operações se deram de forma regular, ou seja, os destinatários foram devidamente identificados.

Portanto, o relato da infração reporta-se a emissão de documento fiscal para contribuinte não identificado, no entanto, o auditor não indicou o motivo pelo qual considerou estes destinatários como não identificados.

Infelizmente, o ordenamento jurídico não conceitua o que vem a ser "contribuinte não identificado". No entanto, entendo que contribuintes não identificados no CGF são aqueles contribuintes que uma vez obrigados a inscrever-se no Cadastro Geral da Fazenda, nos moldes preceituado no artigo 92 do Decreto 24.569/97, assim não procedem, ou seja, não cumprem com esta primeira e importante obrigação acessória.

No tocante a obrigatoriedade dos que propriamente exercem a mercancia podemos conceituar esta não identificação como a condição daqueles que obrigados pela legislação permanecem as margens desta, não fornecendo ao Fisco os dados imprescindíveis e necessários para o acompanhamento de sua atividade econômica e do próprio recolhimento do tributo.



Em esteio ao que acabamos de expor, vejamos a título ilustrativo a dicção do artigo 92 do Decreto nº 24.569/97, " Ipsi Literis":

"Art. 92. O cadastro Geral da Fazenda (CGF ) é o registro centralizado e sistematizado no qual se inscreverão pela Internet, através do site da Secretaria da Fazenda WWW.SEFAZ.CE.GOV.BR, ou do Núcleo de Execução da Administração Tributária (NEXAT) da respectiva circunscrição fiscal, ou via internet e antes de iniciarem suas atividades, todas as pessoas físicas ou jurídicas, definidas em lei como contribuintes do ICMS, e conterà dados e informações que os identificará, localizará e classificará segundo a sua natureza jurídica, atividade econômica, tipo de contribuinte e regime de recolhimento em....":

Isto posto, como sabido os destinatários constantes nas notas fiscais encontram-se devidamente identificados, sendo assim, vislumbra-se que a controvérsia em questão não se subsume ao ilícito tributário apontado pelo fiscal, motivo da insubsistência do presente lançamento tributário.

Quanto ao fato apontado na peça vestibular em que o autuante assevera que as notas fiscais tiveram como destinatário pessoas físicas em **volume** e **habitualidade** que caracterizam intuito comercial, a meu sentir esta é uma situação que careceria de uma averiguação aprofundada por parte do Fisco, no sentido de se verificar se estas pessoas estariam praticando fato gerador do ICMS, ou seja, comercializando as mercadorias adquiridas.

Não há um conceito legal de volume de mercadorias caracterizador do intuito comercial. A verificação deve se dar caso a caso, para que se certifique a condição de contribuinte, em virtude da realização do fato gerador que é decorrente de lei (art. 114 do CTN)<sup>1</sup> e não de presunção. Portanto, dependendo do caso, poderá o destinatário ser contribuinte do imposto em função da prática de quaisquer atos que possam ser identificados como fato gerador do ICMS.

Convém ressaltar que o dispositivo básico que traz o conceito de contribuinte do ICMS, tomando por referência, dentre outros, a habitualidade ou o volume das operações, é o art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, que transcrevemos:

"Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único - É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização."

<sup>1</sup>Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Como já noticiado, anteriormente, a legislação estadual não conceitua a questão do volume de mercadorias que configure intuito comercial e caracterize determinada pessoa como contribuinte do ICMS. O volume deve servir como um indicativo da condição de contribuinte, de forma razoável e, ser verificado caso a caso. Porém, a condição de contribuinte do imposto por parte do adquirente de mercadorias, em função da quantidade ou volume é de ordem objetiva, posto ligar-se à realização do fato gerador do ICMS.

Um outro fator que merece destaque é a questão de se identificar que o objeto ou a coisa adquirida se tem a função de mercadoria que se insere no conceito do ICMS, melhor dizendo, qualquer objeto ou coisa para ser considerado mercadoria tem-se que observar o objetivo, se foi para revenda ou consumo. É óbvio se a coisa comprada/adquirida for para consumo próprio não há prática do fato gerador do ICMS. Todavia, caso ocorra comercialização neste caso, o fato subsume na norma antes aludida (art. 114 do CTN).

Neste sentido, a caracterização de mercadoria é resultado do ato de mercância a que é submetida. Segundo o Dicionário Aurélio, mercadoria designa “aquilo que é objeto de comércio”. Em interessante distinção entre mercadoria e coisa, o Ministro do Supremo Tribunal Federal Cunha Peixoto, no Recurso Especial nº 79.951-SP, assim se manifestou:

“Mercadoria tem seu conceito muito bem definido no direito comercial, a ponto de Vidari observar que um mesmo objeto pode ser coisa em mãos de uma pessoa e mercadoria em mão de outra. É que a própria palavra põe de manifesto seu destino ao mercado e, assim, será coisa o objeto destinado para fins de consumo e mercadoria o destinado à especulação através da revenda.”

Na síntese de Vittorio Cassone, “mercadoria é o bem que se destina à circulação mercantil (habitualidade), até chegar ao consumidor final” (MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 760).

Em abono a nossa linha de raciocínio até então desencadeada colacionamos algumas resoluções que vão ao encontro do nosso entendimento, vejamos:

“RESOLUÇÃO Nº: 584/2005

1ª CÂMARA

EMENTA: ICMS - EMISSÃO DE DOC FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO - Autuação Improcedente. As cópias das notas fiscais acostadas aos autos identificam os destinatários; o fato apontado não corresponde à realidade. Recurso voluntário conhecido e provido. Decisão unânime.

RESOLUÇÃO Nº: 204/2005

1ª CÂMARA

EMENTA: ICMS - Emissão de documento fiscal para contribuinte não identificado. Ação fiscal Improcedente. Recurso Voluntário conhecido e provido. Decisão unânime. Insubstituível é a ação fiscal que acusa estabelecimento comercial de emitir documentos fiscais para contribuintes não identificados, quando resta provada a regularidade na emissão das notas fiscais.

RESOLUÇÃO Nº: 330/2006

1ª. CÂMARA

EMENTA: EMISSÃO DE NOTA FISCAL PARA CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO. Processo EXTINTO, face à impossibilidade de comprovação da acusação fiscal. Decisão amparada pelo Art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei 12.732 de 24/09/1997 (Legislação do Processo Administrativo Tributário). Decisão unânime, em conformidade com o parecer da douta PGE.

RESOLUÇÃO Nº : 047/2001

2ª CÂMARA

EMENTA: MULTA - VENDA A CONTRIBUINTE NÃO IDENTIFICADO - A simples constatação de saída de mercadoria em grande monta para consumidor final, realizada por meio de máquina registradora, não pode configurar "venda a contribuinte não identificado". Mantida a decisão absolutória de primeiro grau por unanimidade de votos."

Assim entendo, por tudo o que foi exposto, que o autuado ao comercializar as mercadorias cumpriu, em tese, com as obrigações tributárias principais e acessórias, vale dizer, emitiu a nota fiscal preenchendo os seus campos, tais como *destinatário, endereço, cpf, cgf*, se forem o caso, base de cálculo, alíquota, etc.

*Ex Positis*, entendo merecer reforma a decisão proferida em 1ª Instância, motivo pelo qual VOTO, para que se Conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe Provimento, no sentido de julgar Improcedente o feito fiscal, nos termos do Parecer adotado pelo representante da Doutra Procuradoria Geral do Estado.

Eis como entendo a questão.

Isto posto, com esteio nas razões de fato e direito ora evidenciadas voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, dou-lhe provimento, para afastar a preliminar de nulidade arguida, no mérito, reformar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, nos termos do entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado.


É o voto.

**DECISÃO:**

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **INDÚSTRIA BRASILEIRA DE ARTEFATOS PLÁSTICOS S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**.

**RESOLVEM**, os membros da 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para após afastar a preliminar de nulidade arguida pela recorrente em razão do reinício do ato designatório ser imotivado, uma vez que silenciou quanto as razões determinantes de sua expedição. Preliminar afastada sob o argumento da existência de motivação do referido ato, "ex vi" inclusive consulta realizada no Sistema Controle da Ação Fiscal – CAF, aonde encontra-se demonstrada a devida motivação, nos termos do disposto na Instrução Normativa nº 06/2005. No mérito, por unanimidade de votos, reforma a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, sob o argumento de que não há, nos autos, elementos suficientes para caracterizar "a falta de identificação do destinatário", nos termos do voto do relator, conforme manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em sessão.

SALA DAS REUNIÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 24 de 06 de 2012

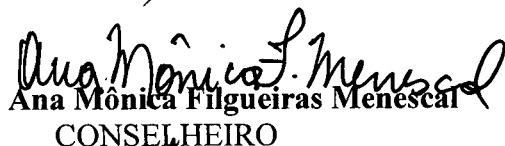
  
**Edilson Izaias de Jesus Junior**  
CONSELHEIRO

  
**Francisca Marta de Sousa**  
PRESIDENTE

  
**Anelina Magalhães Torres**  
CONSELHEIRA

  
**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto**  
CONSELHEIRO

**José Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRO

  
**Ana Mônica Filgueiras Menescal**  
CONSELHEIRO

  
**Vanessa Albuquerque Valente**  
CONSELHEIRO

  
**Antônio Gilson Aragão de Carvalho**  
CONSELHEIRO

  
**Pedro Eleutério de Albuquerque**  
CONSELHEIRO

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

**Ana Thereza Nunes de Macedo Costa**  
CONSULTORA TRIBUTÁRIA