



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 285 /2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

59ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 13/03/09

PROCESSO Nº. 1/1351/2007

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200626962-6

AUTUANTES: Fernando José Cavalcante Bastos e Liliane Sales Carvalho

MATRÍCULAS: 105.839-1-8 e 105.805-1-X

RECORRENTE: DIANA PAOLUCCI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza

REVISORA: Conselheira Eliane Resplande Figueiredo de Sá

EMENTA: ICMS – 1. FRAUDE FISCAL – 2. Detectadas divergências entre as vias das notas fiscais, que caracterizam a emissão de documento fiscal “calçado”. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de infração julgado IMPROCEDENTE, por unanimidade de votos, haja vista a comprovação da ausência de fraude, considerando que o imposto foi destacado, lançado e recolhido por ocasião da entrega da mercadoria através das notas fiscais de efetiva entrega, conforme determina o art. 705, § 1º e § 2º do Decreto 24.569/97. 4. Reformada a decisão condenatória exarada na instância prima, em conformidade com a manifestação em Sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão, mediante despacho reduzido a termo nos autos. 5. Decisão amparada nos artigo 705, § 1º e 2º do Decreto nº. 24.569/97, agasalhada pelo *Princípio da Verdade Material* que rege o *Processo Administrativo Tributário*.

## RELATÓRIO

A acusação fiscal versa sobre *utilizar documento fiscal fraudado para fugir do pagamento do imposto* detectada em virtude do cotejo entre as primeiras vias das notas fiscais enviadas pelo *Tribunal de Contas da União - TCU* com as segundas vias mantidas pela empresa, ocasião em que fora detectada algumas divergências nos valores destacados de ICMS, natureza da operação e nas observações constantes no corpo dos documentos sobreditos. O



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

ilícito fiscal supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2006.31671, objetivando executar *auditoria fiscal*, referente ao período de 01/01/02 a 31/12/04, junto à empresa *Diana Paolucci S/A Indústria e Comércio*, estabelecida no Distrito Industrial em Maracanaú/Ce, cuja atividade principal refere-se à fabricação de peças e acessórios de fardamentos. Auto de infração lavrado em 20/12/06 com fulcro no art. 705, § 1º e 2º do Decreto 24.569/97.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada de forma pessoal em 11/10/06, consoante comprova a aposição de assinatura do representante legal da contribuinte no termo de início de fiscalização nº. 2006.26322 às fls. 08. Através do termo retro a contribuinte foi intimada a apresentar no prazo legal de 10 (dez) dias, livros e documentos fiscais/contábeis descritos.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com cópia da ordem de serviço nº. 2006.31671, do termo de início de fiscalização nº. 2006.26322, do termo de conclusão de fiscalização nº. 2006.32453, cópias das notas fiscais de venda de produtos a não contribuintes (1ª Via), cópias das notas fiscais de venda para entrega futura (2ª Via), cópias das notas fiscais de remessa de venda futura (2ª Via), cópia do *Livro de Registro de Saídas* do período de jul. a dez/03, cópia do *Livro de Apuração de ICMS* do período de jul. a dez/03, relatório de notas fiscais calçadas e cópia dos ofícios enviados/recebidos mencionados no corpo da informação complementar. O auto de infração descreveu o ilícito fiscal, *ad litteram*:

“UTILIZAR DOCUMENTO FISCAL FRAUDADO PARA ILUDIR O FISCO E FUGIR AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. A EMPRESA CALÇOU AS NOTAS FISCAIS DE SIMPLES FATURAMENTO, DESTACANDO ICMS NA 1ª VIA E COLOCANDO COMO NATUREZA DA OPERA O VENDA DE PRODS P/ESTABEL N O CONTRIB. ENQUANTO NA 2ª VIA N O DESTACOU ICMS E COLOCOU COMO NATUREZA DA OPERA O VENDA P/ENTREGA FUTURA, VIDE INFORM ES COMPLEMENT E RELAT DE NFS.” (sic).

Às informações complementares, os autuantes elucidaram que, a contribuinte é participante do *Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará* desde 12/12/07, cujo CNAE principal é a *confeção de peças de vestuário – exceto roupas*, assim, fornece peças e acessórios de fardamento a diversos órgãos públicos, a saber: *Exército, Aeronáutica, Marinha, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e Prefeitura Municipal de São Paulo*. As operações



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

preditas respondem pela maior parcela de seu faturamento. Em sendo assim, expenderam algumas considerações acerca da operação em tela, **venda para entrega futura**, por se tratar de uma venda diferente da tradicional, apontando o art. 705, § 1º e 2º do Decreto 24.569/97, como dispositivo regulador da matéria. Dissertaram ainda, que no decurso do trabalho de fiscalização o *Tribunal de Contas da União – TCU* efetuara contato com a *Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ*, no sentido de denunciar operações de vendas realizadas entre a auditada e a *Fundação Nacional de Saúde*, que continham divergências nos valores destacados de ICMS, na natureza da operação e ainda nas observações constantes no corpo dos documentos sobreditos. As divergências aludidas foram reveladas na oportunidade do cotejo entre primeiras vias e segundas vias das notas fiscais em lixe, onde, tais irregularidades comprometem a arrecadação do ICMS, sob a responsabilidade da contribuinte. Frente ao exposto, os agentes fazendários encaminharam ofícios aos demais órgãos citados solicitando dos mesmos, as primeiras vias das notas fiscais das operações de vendas realizadas com a empresa em epígrafe, sendo prontamente atendidos. Após exame acurado dos documentos fiscais em lixe, restou provado o calçamento dos citados documentos. Logo, inferiram que o ICMS a ser recolhido pela autuada deveria ter ocorrido na data em que se deu a venda efetiva, isto é, na emissão da nota fiscal de simples faturamento, cujo registro no *Livro de Registro de Saídas* ocorreu sem ICMS, e não no momento da emissão das notas fiscais de Remessa de venda Futura, como fez a empresa. Destarte, isso acarretou uma postergação no pagamento do ICMS devido, em função do débito de ICMS referente à venda ocorrida a ser lançada no *Livro de Registro de Saídas* apenas nesse momento. Destacaram mais, que a prática em baila além de contrariar os mandamentos jurídicos contidos no RICMS, caracterizam também **crime contra a ordem tributária** nos termos do art. 1º, II, III e art. 2º da Lei 8.137/90. As autoridades lançadoras lavraram o presente auto de infração, por todas as razões expendidas e, sob o argumento de que a empresa fraudou as segundas vias das notas fiscais, com a clara intenção de postergar o pagamento do imposto, de forma a auto-financiar o recolhimento do imposto em lixe. Acrescentaram ao final, que foi cobrado a mora de 15% (quinze por cento) por dia de atraso, cujos valores transformaram-se em obrigação principal, em cumprimento ao que reza o art. 76 do Decreto 24.569/97.

Os auditores sugeriram como penalidade, a preceituada no art. 123, I, alínea “a” da Lei 12.670/96. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

Base de Cálculo	R\$ 0,00
Alíquota	0%
Principal	R\$ 347.952,01
Multa	R\$ 1.043.856,03
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 1.391.808,04</b>

A empresa tomou ciência do auto de infração em 30/01/07 por via postal, consoante termo de juntada às fls. 1758, nos termos do art. 34, do Decreto 25.468/99.

A contribuinte veio aos autos em 08/01/07, às fls. 1761, onde, requereu a dilação do prazo em 10 (dez) dias, para ofertar impugnação ao auto de infração em comento, conforme disposto no art. 47, II, alínea "a" do Decreto 25.468/99. O despacho que apreciou o pleito em tela, encaminhou o presente auto para o NEXAT para decidir acerca do pedido, haja vista inexistir data do ciente no CAF.

A suplicante em 26/01/08 acostou às fls. 1764, petição reclamatória, onde postula pela reabertura do prazo de impugnação, posto que vinha consultando o sistema regularmente para verificar o início da contagem do prazo e nada estava apresentando, quando em 25/01/07 foi surpreendida pela informação de que o prazo iniciara em 27/12/06, expirando-se em 16/01/07. É de bom alvitre ressaltar que a referida informação foi adicionada ao sistema após a própria data do prazo limite. Ademais, noticiou que não fora comunicada de nenhum despacho de **DEFERIMENTO** ou de **INDEFERIMENTO** do pleito de 08/01/07. Frente aos argumentos descritos, pugnou pela reabertura do prazo em apreço, para que fosse garantido o direito de defesa consagrado pelo ordenamento jurídico pátrio.

O Despacho nº. 036/2007 exarado pela Presidenta do CONAT, *Liana Maria Machado de Souza*, de fls. 1778, adotou medida saneadora, determinando a reabertura do prazo para impugnação da contribuinte, iniciando-se da data de 30/01/07.

A contribuinte, decorrido novo prazo, apresentou defesa tempestiva de fls. 1781/1801, proclamando que a acusação fiscal não procede, uma vez que não houve qualquer violação à legislação suscitada que pudesse justificar os termos do lançamento de ofício, ora impugnado. Relatou que, segundo os fatos, é de domínio público as repercussões causadas envolvendo os *CORREIOS*, com apurações que já duram mais de 1 (um) ano, atingindo "esquemas políticos" e "subvenções partidárias". Por este motivo, atribuiu a "este estado das coisas" o envolvimento indireto da ora impugnante no presente auto, pois bastou o Egrégio



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*Tribunal de Contas da União* requisitar o exame das notas fiscais de vendas efetuadas para os *CORREIOS*, para que a empresa cumpridora de suas obrigações para com o Fisco do Ceará, deixasse São Paulo acreditando poder contribuir com o desenvolvimento do Nordeste, no entanto, acabara se transformando em sonegadora de impostos. Reconheceu que incidiu em erro ao emitir as notas fiscais para faturamento futuro com destaque de ICMS somente nas primeiras vias, contudo, ressalta que os referidos valores foram declarados e recolhidos ao Fisco, antes da ação fiscal, conforme documentos probatórios acostados à impugnação, aos autos. Afirmou que a culpa da empresa insurgiu devido à confusão criada no departamento fiscal ao emitir notas fiscais para faturamento futuro, pois, não as distinguiu entre as operações do art. 705, § 1º do RICMS, destarte o máximo que poderia ser cobrado, seria a mora segundo o número de dias apontados. Denunciou que embora demonstrado o pagamento do imposto, a increpação fiscal aponta o valor cheio de R\$ 302.824,19, sem levar em consideração os R\$ 246.781,51 já recolhidos, com data anterior ao feito fiscal. Acusou o Fisco de transformar erro e/ou uso de notas fiscais, em fato gerador de imposto. Solicitou a juntada posterior de documentos próprios que comprovem a inocorrência do ilícito fiscal. Instou que não pode ser acusada de fraude, considerando que a finalidade de fraudar documentos fiscais é fugir ao pagamento do imposto, o que não ocorreu *in casu*, pois o imposto insito às operações em comento fora recolhido. Imputou caráter confiscatório à multa cobrada, uma vez que o valor corresponde a 3 (três) vezes o valor do imposto e, o principal foi recolhido antes mesmo da ação fiscal; dessarte configura *confisco*, vedado pelo art. 150, IV da Carta Magna. Nesta perspectiva, transcreveu às fls. 1795 a ADIN 551-1 do STF e os votos dos ministros *Ilmar Galvão* e *Marcos Aurélio*, nos quais estendem às multas decorrentes de obrigações tributárias, à limitação ao poder de tributar insculpido no art. 150 da *Constituição Federal*. Aduziu ainda, que seu departamento fiscal não justificou o erro constante no campo destinado a natureza da operação, contudo evidenciou que os destinatários não são contribuintes do ICMS, desta forma os créditos decorrentes destas operações não foram antecipados, não ocasionando qualquer prejuízo ao Fisco. Neste desiderato postulou pela declaração de nulidade da ação fiscal.

A julgadora singular em análise às razões suscitadas pela defesa, refutou os argumentos defensórios, posto que a nota fiscal deva guardar compatibilidade e identidade entre suas vias, o que não ocorreu no presente caso. Inferiu que existem declarações diversas constantes entre as primeiras e segundas vias dos documentos em alusão, denotando a ocorrência do popularmente conhecido “calçamento”, expediente típico de crime de sonegação fiscal. Arrazou que no caso que se cuida, a contribuinte postergou o recolhimento do imposto para o momento da suposta remessa das mercadorias, quando informou nas segundas vias dos documentos fiscais que se tratava de uma operação de venda para entrega futura. Assinalou que o autuante cuidadosamente juntou ao caderno processual, prova incontestada das divergências anunciadas no libelo acusatório, dessarte depreendeu que frente ao conjunto probatório não cabe a



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT

argumentação de mero equívoco, tampouco a alegativa de ausência de prejuízo ao Fisco. Quanto à tese de lançamentos em duplicidade, verberou que as acusações constantes na peça inicial apontam fatos diversos do presente auto. No tocante ao entendimento dos Tribunais Pátrios, certificou que o texto constitucional ao dispor sobre o não-confisco se restringe ao tributo, não tendo como se cogitar o caráter confiscatório da multa, porquanto é sanção imposta por ilícito praticado e possui caráter intimidativo e repressivo. Diante do exposto, julgou **PROCEDENTE** o feito fiscal, intimando a autuada a recolher, aos cofres do Estado, no prazo de 20 (vinte) dias, a contar da ciência desta decisão, a importância de R\$ 1.391.808,04, ou interpor recurso em igual prazo, ao *Conselho de Recursos Tributários*.

A autuada foi notificada através de Aviso de Recebimento - AR, pelos correios, em 01/10/07, do julgamento **PROCEDENTE** da ação fiscal e, querendo, da interposição de recurso voluntário ao *Conselho de Recursos Tributários*, onde ocorrerá a decisão definitiva.

A querelante intimada da decisão da instância singular, insatisfeita, interpôs recurso voluntário tempestivo de fls. 1814/1834, instruído com documentos de fls. 1835/1932, em que suscitou a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, em virtude da *Fazenda Estadual* não ter diligenciado na busca incessante da verdade material. Ademais, ratificou todos os argumentos manifestados na impugnação, acrescentando que o Exército, a Marinha e a Aeronáutica exigiam para reserva de caixa futura, que fossem entregue de imediato, as notas fiscais emitidas, ou seja, as primeiras vias, determinando ainda, que nas notas em lide constassem o valor do imposto incidente, não obstante informação que o referido imposto só devesse ser destacado na ocasião das efetivas entregas, visto se tratar de "*Venda para Entrega Futura*". Logo, por este motivo, isto é, devido à imposição dos órgãos citados, as notas sobreditas tinham o destaque de ICMS nas primeiras vias, ficando as demais vias sem o destaque. Tal situação provocou a conclusão do Fisco de "*nota calçada*". Em sendo assim, destacou que o imposto foi declarado na primeira via, noutra dizer, na nota fiscal de entrega e lançado nos livros fiscais. Neste azo, informou que junta aos autos, documentos novos, aptos a comprovar a sistemática adotada por pessoas jurídicas de direito público para aquisição de mercadoria em empresas da iniciativa privada. Assumiu o erro ocorrido, mas em hipótese alguma aceita a acusação de fraudadora do Fisco, pois a sua situação é "*sui generis*" que não pode ser igualada a uma operação arditosamente preparada para sonegar imposto. Acusou a fiscalização de não ter analisado as provas carreadas, cerceando o direito de defesa da ora recorrente, argüindo neste átimo a nulidade da imputação fiscal e requerendo a transformação do curso do processo em diligência junto aos órgãos supratranscritos. Finaliza seu arrazoado, reprisando os pedidos já formulados, com destaque para o pedido de nulidade do feito fiscal.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A *Consultoria Tributária*, por intermédio do parecer 698/07, observou que a matéria objeto do presente auto não requer maiores discussões. Transcreveu o artigo infringido, depreendendo que, qualquer procedimento diverso da previsão legal, seria ao arrepio da lei e a conveniência de cada contribuinte, fomentando o total descontrole das operações ou prestações realizadas em cada estabelecimento. Afirmou que o ponto controvertido de todo o processo é referente à questão do ônus da prova, destarte, discorreu sobre o tema e colacionou doutrina sobre a matéria em lume. Elucidou que a recorrente somente destacava o ICMS, quando na emissão das notas fiscais de remessa para venda futura, deixando clarividente o intuito de postergar o recolhimento do imposto. Argumentou ainda, que os documentos apresentados pela recorrente, onde admite ter emitido as primeiras e segundas vias das notas fiscais em desacordo com a legislação que rege a matéria, somente corrobora com a pretensão do Fisco Cearense. Referenciou que a responsabilidade tributária é objetiva, sendo necessário e suficiente, que o agente do Fisco apenas estabeleça o nexo de causalidade da conduta e a observância à legislação, ou seja, independe da intenção do agente. Neste diapasão, sugeriu o conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para que seja confirmada a decisão de **PROCEDÊNCIA** do feito fiscal, exarada na instância originária.

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 fls1936/1940.

É o relatório.

**VOTO DO RELATOR**

Trata-se de recurso voluntário interposto por **DIANA PAOLUCCI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO** em face de **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**, concernente ao auto de infração sob o nº. **1/200626962-6**, através do qual, a recorrente, por intermédio de patrono judicial legalmente constituído, se insurge contra a Decisão proferida pela julgadora singular. O presente recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

De início, impende salientar que o presente caderno processual foi julgado após outro processo análogo inerente a mesma recorrente, logo, em virtude dos debates ocorridos neste egrégio colegiado, passou-se à apreciação direta do mérito, restando prejudicada a análise da preliminar suscitada pela recorrente, em virtude da solução do mérito; de acordo com o ditame legal plasmado no art. 53, § 11 do Decreto 25.468/99, *expressis verbis*:



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Art. 53 – (...)

(...)

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

No processo *sub examine*, a requerente foi autuada por *utilizar documento fiscal fraudado para fugir do pagamento do imposto* detectada em virtude do cotejo entre as primeiras vias das notas fiscais enviadas pelo *Tribunal de Contas da União - TCU* com as segundas vias mantidas pela empresa, ocasião em que fora detectada algumas divergências nos valores destacados de ICMS, natureza da operação e nas observações constantes no corpo dos documentos sobreditos.

Depurando-se detalhadamente o trabalho fiscal, observa-se que o ilícito fiscal tem como núcleo: *utilizar documento fiscal fraudado*; motivo pelo qual, rebuscou-se o conceito de fraude, de forma a melhor verificar se restou configurada a suposta ilegalidade apresentada na peça exordial. Segundo a legislação federal, a fraude é uma das três formas distintas de infrações tributárias, consoante determina o art. 72 da Lei 4.502/64, *in verbis*:

“Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar; total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a **reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento**”. (*Grifos acrescidos*).

A acusação de fraude não pode repousar em meros indícios, sendo pressuposto para sua ocorrência a comprovação do dolo e de seus efeitos materiais. A fraude está diretamente ligada ao comportamento do contribuinte em esconder a ocorrência do fato gerador, o que só acontece quando os documentos fiscais e lançamentos contábeis e fiscais estão eivados de vícios deliberados pelo contribuinte.

Neste azo, cumpre trazer à baila a acusação fiscal, como foi posta pelos auditores fiscais:

“UTILIZAR DOCUMENTO FISCAL FRAUDADO PARA ILUDIR O FISCO E FUGIR AO PAGAMENTO DO IMPOSTO. A EMPRESA CALÇOU AS NOTAS FISCAIS DE SIMPLES





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

FATURAMENTO, DESTACANDO ICMS NA 1ª VIA E COLOCANDO COMO NATUREZA DA OPERA O VENDA DE PRODS P/ESTABEL N O CONTRIB. ENQUANTO NA 2ª VIA N O DESTACOU ICMS E COLOCOU COMO NATUREZA DA OPERA O VENDA P/ENTREGA FUTURA, VIDE INFORM ES COMPLEMENT E RELAT DE NFS.” (sic).

O tipo da suposta fraude apurado no presente processo foi a da “*nota calçada*”, por oportuno, considera-se “*nota calçada*” quando a 1ª via registra um valor e as demais vias contêm valor diverso. É uma fraude fiscal que visa o subfaturamento e a própria sonegação fiscal.

No presente caso, estamos diante de uma operação de venda diferente da usual, denominada “*Venda para Entrega Futura*”. Nesta operação, o estabelecimento adquirente solicita ao fornecedor que faça a entrega da mercadoria em data posterior, ou por uma questão de comodidade, ou mesmo por se tratar de uma mercadoria que iniciará um processo de produção. *In casu*, como a contribuinte fornece peças e acessórios de fardamentos para diversos órgãos públicos, é necessário que se emita a nota fiscal de simples faturamento para a efetivação do respectivo empenho e para que se dê início à produção das mercadorias, uma vez que a quantidade negociada é de grande monta, consoante se depreende das próprias notas apenas aos autos. A nota fiscal de simples faturamento é emitida pelo vendedor em favor do adquirente, com indicação que se destine a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS, com base no que dispõe o art. 705 do Decreto 24.569/97, *ipssis verbis*:

**Art. 705. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS.**

§ 1º O ICMS será destacado e recolhido por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

§ 2º No caso de **venda para entrega futura**, por ocasião da **efetiva saída global ou parcial, da mercadoria**, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, **com destaque do valor do ICMS**, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação, “Remessa - Entrega Futura”, bem como



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

número, data e valor da operação da nota relativa ao simples faturamento. (*Grifos acrescidos*).

Os auditores fiscais denunciam no relato da infração às fls. 02 que *a contribuinte teria o intuito de iludir o Fisco para fugir do pagamento do tributo*, ao utilizar-se de nota fiscal fraudada. Entrementes, quando da leitura das informações complementares, observa-se que eles afirmam se tratar de uma operação de “*Venda para Entrega Futura*” e transcrevem o dispositivo legal que preleciona textualmente: “*Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS.*” e mesmo frente a essas afirmações, no último parágrafo de fls. 04, eles proclamam de forma expressa:

“(…) conclui-se que o ICMS a ser recolhido pelo auditado **deveria ter ocorrido na data em que se deu a venda efetiva, ou seja, na emissão da nota fiscal de simples faturamento**, cujo registro no livro de Saída ocorreu sem ICMS, e não no momento da emissão das notas fiscais de Remessa de Venda Futura, como fez a empresa, visto que isso acarretou uma postergação no pagamento do ICMS devido, em função do débito de ICMS referente à venda ocorrida ser lançado no Registro de Saídas apenas nesse momento.” (*Grifos acrescidos*).

Da transcrição acima, por ilação se infere que os auditores admitiram que a contribuinte recolhera o tributo, questionando apenas, o momento em que se deu o referido recolhimento, acusando de não ser o momento determinado em lei. Em outra ocasião, às fls. 05 das informações complementares, eles ratificaram esse entendimento, quando afirmaram:

“Assim, sob o argumento de que a empresa fraudou as 2<sup>as</sup> vias das notas fiscais de faturamento **com a clara intenção de postergar o pagamento do ICMS**, e com isso auto-financiar o recolhimento do imposto em comento, **feito em data posterior à ocorrência do fato gerador** que se deu na data da emissão da nota fiscal de venda de produção própria constante na 1<sup>a</sup> via em poder do destinatário, vide Relatório de Notas Fiscais Calçadas em anexo (...)” (*Grifos acrescidos*).



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Nessa linha de raciocínio, não restou nenhum ponto controverso sobre o pagamento do tributo, destarte, em face da incontestável certeza do pagamento do tributo, o ponto nodal da demanda cinge-se, a saber, em um aspecto: *qual o momento determinado para o recolhimento do imposto.*

É cediço que o ato administrativo é um ato jurídico decorrente do exercício da função administrativa, sob um regime de direito público, podendo ser exercido de forma vinculada ou discricionária, no que concerne ao grau de liberdade conferido ao administrador. No que concerne ao ato vinculado, pode-se dizer que é aquele em que a *Administração Pública* fica inteiramente "presa" aos dispositivos legais, não possuindo qualquer margem de liberdade de decisão, visto que o legislador pré-definiu a única conduta possível do administrador diante da situação, sem deixar-lhe margem de escolha.

A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, consoante os mandamentos insculpidos no art. 3º do *Código Tributário Nacional*, *ad litteram*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.** (*Grifos acrescidos*).

O crédito tributário decorre do lançamento de uma obrigação tributária criada em função de uma lei. A obrigação tributária é "ex lege", ou seja, é decorrente de lei. A lei cria o tributo e o fato gerador. Daí, ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, o sujeito ativo deverá declarar o crédito tributário por meio de lançamento. Assim, o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta.

A *Administração Pública* cobra o tributo mediante atividades que lhe são próprias, essas atividades são vinculadas, porque não comportam apreciação discricionária, destarte o agente está obrigado a realizar a cobrança, nos estritos termos da lei, nem mais, nem menos. Nesta perspectiva, corrobora o preceptivo colacionado, agasalhado pelo *Código Tributário Nacional*, 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



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

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: "*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, não sendo o lançamento um ato discricionário, inexistente flexibilização da ação do agente fiscal; se está determinado na legislação tributária, não há margem de liberdade ao Fisco.

O sustentáculo da fundamentação fiscal, consoante se depreende de suas próprias palavras, é que "*o ICMS a ser recolhido pelo auditado deveria ter ocorrido na data em que se deu a venda efetiva, ou seja, na emissão da nota fiscal de simples faturamento, cujo registro no livro de Saída ocorreu sem ICMS, e não no momento da emissão das notas fiscais de efetiva saída, como fez a empresa*". No entanto, a norma expressa acerca da operação "*Venda para Entrega Futura Futura*", assim determina:

Art. 705. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, **poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS.**

§ 1º **O ICMS será destacado e recolhido por ocasião da efetiva saída da mercadoria.**

§ 2º No caso de **venda para entrega futura, por ocasião da efetiva saída global ou parcial, da mercadoria**, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, **com destaque do valor do ICMS**, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação, "*Remessa - Entrega Futura*", bem como número, data e valor da operação da nota relativa ao simples faturamento. **(Grifos acrescidos).**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Frente ao exposto, infere-se que os auditores fiscais agiram a contra-senso da determinação legal, logo, por consectário lógico, a contribuinte atendeu ao comando normativo, recolhendo o tributo no momento da efetiva saída da mercadoria, conforme os próprios auditores afirmam às informações complementares e planilhas anexas aos autos. Para que reste configurada a fraude imputada, essencial seria que houvesse a comprovação do dolo específico, contudo, os agentes fazendários sobreditos afirmam que o recolhimento se deu na remessa efetiva da mercadoria, logo, a infração apontada pelos agentes fiscais nas informações complementares restou descaracterizada, em virtude de que não restou comprovado a “*supressão do imposto*”. Noutro dizer, o resultado da fraude dita pelos fiscais, “*utilizar documento fiscal fraudado para fugir do pagamento do imposto*”, caiu por terra, frente ao pagamento do imposto.

Ademais, cumpre elucidar de forma clarividente que no presente processo, nem mesmo a multa moratória é devida, pois o recolhimento do tributo se deu no exato momento expresso em lei, portanto, o imposto fora recolhido corretamente, isto é, quando da efetiva entrega das mercadorias.

No âmbito do *Contencioso Administrativo Federal*, atualmente denominado *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF*, por força da Medida Provisória nº. 449/08, existem decisões excluindo a multa qualificada, em razão da não comprovação do “*intuito de fraude*”. O Conselho já decidiu, por exemplo, que não comprovado o evidente intuito de fraude, não prospera a aplicação da multa qualificada, consoante jurisprudências administrativas fiscais abaixo colacionadas:

**EMENTA:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Exercício: 2000, 2001 - MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. **O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

(Recurso Voluntário nº. 157179, Processo nº. 15586.000733/2005-09, 6ª Câmara, Sessão 29/05/08, Relator: Giovanni Christian Nunes Campos). (*Grifos acrescidos*).

\*\*\*\*\*

**EMENTA:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Exercício: 2002, 2003, 2005, 2006. **MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS** - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. **O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº. 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.** Recurso de ofício negado.

(Recurso de Ofício nº. 161622, Processo nº. 10183.000948/2007-01, 6ª Câmara, Sessão 25/06/08, Relator: Giovanni Christian Nunes Campos). (*Grifos acrescidos*).

Data máxima vênua, o *Processo Administrativo Tributário* é regido pelo *Princípio da Informalidade* e pelo *Princípio da Verdade Material*. Busca-se nesse tipo de procedimento exigir apenas as formalidades que sejam necessárias para assegurar a certeza e a licitude deste, de forma a tornar o processo administrativo mais fácil e acessível ao contribuinte, levando-se em consideração que o próprio contribuinte pode se defender, sem a necessidade de representação por advogado.

Ademais, diferentemente do processo judicial em que vigora o princípio da verdade formal resultante das provas e dos fatos incluídos pelas partes nos fôlios processuais, o que se busca no processo administrativo é a verdade material. Dessarte serão consideradas todas as provas e fatos novos, ainda que desfavoráveis a Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas, portanto, *é dever da autoridade administrativa, levar em conta todas as provas e fatos de que tenham conhecimento.*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

Desta forma, devem-se considerar todos os fatos e provas apontadas nos autos, visando à formação de um juízo de valor conclusivo.

Acerca da matéria, trazemos ao entendimento de *Vitor Hugo Mota de Menezes* (2002, p.22):

“Deve ser buscado no processo, desprezando-se as presunções tributárias, ficções legais, arbitramentos ou outros procedimentos que procurem atender apenas à verdade formal, muitas vezes atentando contra a verdade objetiva, devendo a autoridade administrativa promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material.”

Neste diapasão, não há que se cumprir a forma em detrimento da matéria, pois o que se persegue neste rito administrativo é a verdade material, a verdade real, com o fito de alcançar a justiça fiscal.

Nessa linha de raciocínio, cabe lembrar a importância da prova para a formação da convicção do julgador e, diante disso, do valor da imediatidade entre o julgador e a sua produção para uma prestação jurisdicional de maior qualidade. A imediatidade é privilégio do juiz de primeiro grau, no judiciário, entretanto, diferentemente dos colegiados no âmbito judicial, a este *Tribunal Administrativo* não é vedado o reexame do conjunto probatório dos autos e da questão como um todo, usufruindo ainda do benefício da imediatidade. Prova no *Processo Administrativo Fiscal* é elemento operativo material, em regra documento autêntico, que denota o registro de fato pertinente à relação jurídica tributária de maneira inofismável, cabal, robusta, indubitosa. A matéria em debate, já se encontra inclusive sumulada no administrativo federal, consoante transcrito, *in verbis*:

Súmula 14 do 1º CC – “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” (*Grifos acrescidos*).

A autoridade julgadora, antes de valorar as provas, deve estar certo de que a prova é idônea para formar o seu convencimento. Prova idônea, nesse sentido, é a que passou pelo teste de credibilidade. Para o insigne magistrado decidir sobre a credibilidade de uma



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

prova, deve enfrentar certos critérios, precisamente determinadas regras de experiência. São as regras de experiência que devem guiar a aferição da credibilidade da prova.

*In casu*, essa aferição fora explícita, posto que ocorresse no momento da *Sessão de Julgamento*, em razão de que os agentes fiscais fizeram prova a favor da contribuinte, uma vez que nas planilhas elaboradas consta o recolhimento do imposto, eles afirmam se tratar de operação de “*Venda para Entrega Futura*” e assinalam ainda, que a contribuinte recolheu o imposto na efetiva entrega da mercadoria. Como se vê, o recolhimento ocorreu em total consonância com os comandos normativos, consoante às alegações em sede de sustentação oral, pelos causídicos da recorrente. Neste átimo, impende salientar que os patronos judiciais presentes à *Sessão de Julgamento* são diversos dos que apresentaram impugnação e recurso voluntário.

É bem verdade, que em uma análise perfunctória às provas colacionadas aos autos, gera o sentimento inevitável de “*fraude*”, uma vez que é hialina a divergência entre a 1ª via da nota fiscal e sua respectiva 2ª via. No entanto, analisar se uma prova poderia provar não é o mesmo que examinar a convicção que a decisão recorrida formou a partir das provas valoradas. Em tais circunstâncias, o recurso ficaria limitado à análise de uma regra de experiência, ou seja, de uma regra de juízo, pois a análise da credibilidade da prova somente poderia ser feita quando explícita, para se determinar a sua própria credibilidade.

Frente ao exposto, vislumbram-se nas provas carreadas aos autos, que não houve divergência nos valores faturados, mas no destaque de ICMS, onde na 1ª via tem o destaque e na 2ª via não expressa o mesmo destaque. Neste enfoque, poder-se-ia concluir que ocorreu a “*fraude*”, se não tivesse ocorrido a emissão da nota fiscal de efetiva entrega da mercadoria. Porém, esse não é o ponto controverso da presente demanda, uma vez que os autuantes em pauta reconhecem o recolhimento do imposto no momento da efetiva entrega dos produtos, consubstanciada nos documentos elaborados pelos auditores fiscais. Neste escopo, somente resta inferir que os documentos fiscais não foram adulterados com o “*intuito de fraude*”, pois o imposto fora recolhido, as notas fiscais de efetiva entrega foram emitidas e escrituradas nos livros próprios. Não comprovado o evidente “*intuito de fraude*”, não prospera a acusação fiscal em comento, isto porque não houve qualquer vantagem para a contribuinte, ora recorrente, ou para qualquer os interessados nesta operação; não houve redução dos tributos incidentes.

Para que reste configurada a fraude imputada, essencial seria que houvesse a comprovação do dolo específico, contudo, embora comprovado e confirmado pela defendente que as notas fiscais em lide foram adulteradas, não se pode deixar de considerar que o





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

imposto fora recolhido, como consectário lógico, não houve prejuízo ao erário, isto, é fato comprovado. Assim, resta claro a ausência de dolo dos réus, na supressão do tributo devido.

É cediço que cabe à fiscalização prova inequívoca da acusação fiscal, necessita ficar demonstrado pela fiscalização que o contribuinte agiu dolosamente, no entanto frente às considerações expendidas, diante da imprecisão consubstanciada no auto de infração em epígrafe, a denúncia apontada na inicial tornou-se inócua.

Ao Estado compete, na administração e fiscalização de tributos, promover a justiça fiscal e atuar de maneira eficiente e eficaz, coibir toda e qualquer prática ilícita, na atividade econômica, que implique na violação da igualdade competitiva, obrigando, a todos, ao cumprimento das obrigações tributárias. À luz do exposto, em harmonia com os princípios da legalidade e verdade material, como o Fisco não possui as provas inequívocas que comprovam a irregularidade argüida, prejudicada está à acusação fiscal.

Neste cenário, a insustentabilidade da exação fiscal recai de modo irrecusável e inquestionável, pois o conjunto probatório dos autos, torna o procedimento inócuo, ficando, desta forma, a denúncia inconsistente e, conseqüentemente, frustra o entendimento de a *Fazenda Estadual* de exigir o crédito tributário dela decorrente.

A apresentação dos elementos aqui expostos firmou o meu livre convencimento, de que, despida está a materialidade da acusação, visto que não restou configurada a increpação fiscal, nos termos postos na inicial.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, julgando **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, em conformidade com a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterado em Sessão, mediante despacho reduzido a termo nos autos.

É o VOTO.



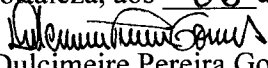
GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

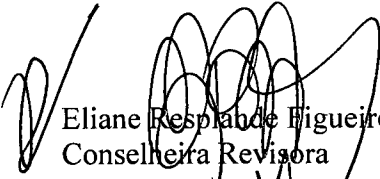
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

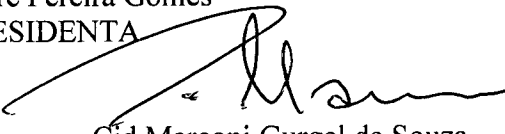
DECISÃO

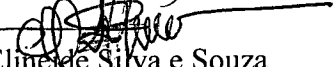
Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **DIANA PAOLUCCI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, julgando **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, nos termos do voto do relator, em conformidade com a manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, alterado em Sessão, mediante despacho reduzido a termo nos autos. Presentes, para apresentação de defesa oral, os representantes legais da recorrente, Dr. Carlos César Cintra e Dr. Ivan Lima Verde Júnior, acompanhados do Sr. Marcos Antônio Miranda da Silva, Vice-Presidente da Recorrente.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 06 de 05 de 2009.

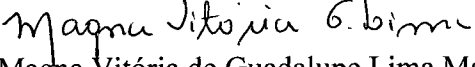
  
Dulcimeire Pereira Gomes  
PRESIDENTA

  
Eliane Resplande Figueiredo de Sá  
Conselheira Revisora


  
Cid Marconi Gurgel de Souza  
Conselheiro Relator


  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

João Fernandes Fontenelle  
Conselheiro

  
Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins  
Conselheira

Jannine Gonçalves Feitosa  
Conselheira

  
José Sidney Valente Lima  
Conselheiro

  
Vito Simon de Moraes  
Conselheiro

  
Mateus Viana Neto  
PROCURADOR DO ESTADO