



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ

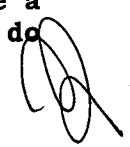

Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
1ª. Câmara de Julgamento

---

RESOLUÇÃO Nº 310 /2009 - 92ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 11/05/2009  
PROCESSO Nº 1/1077/2007 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2007.00986  
RECORRENTE: ARRUDA & THOMAZ VEÍCULOS LTDA. 146  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTES: GILMÁRIO PINHEIRO LIMA e FRANCISCO ALVES BRANDÃO  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
REVISORA: *Conselheira Camila Borges Duarte*

**EMENTA:** ICMS/VEÍCULOS USADOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. TERMO DE ACORDO. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: 1. O caso em espécie remete às operações com veículos usados, disciplinadas no Termo de Acordo nº 32/97, celebrado entre a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará - SEFAZ - e o Sindicato dos Revendedores de Veículos Automotores do Estado do Ceará - SINDIVEL -, concedendo regime especial de tributação, relativamente ao tratamento tributário quando das operações de aquisição e venda de veículos, usados, realizadas pelos estabelecimentos filiados ao mencionado Sindicato, resultando na edição do Decreto nº 27.411, de 2004. 2. Aplicação de multa genérica pelo respectivo descumprimento da obrigação acessória. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de Infração julgado, parcialmente-procedente, por unanimidade de votos. 4. Aplicação do disposto no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/96 com nova redação dada pela Lei nº 13.418/2003,. Reformada a decisão exarada em 1ª instância, conforme a manifestação do representante da d. Procuradoria Geral do Estado. Alterado o Parecer da Consultoria Tributária.



## RELATÓRIO

O documento essencial do processo administrativo tributário - *Auto de Infração* -, notícia em seu campo específico - relato da infração - que a empresa acima identificada e ora recorrente “**realizou operação de saída de mercadoria sem nota fiscal no montante de R\$ 20.500,00, no período de janeiro a novembro de 2006.**”, razão da lavratura e lançamento tributário.

Trata-se de procedimento fiscal que se denomina *Diligência Fiscal Específica*, tendo por motivo “*fiscalização de contribuinte enquadrado em regime especial.*”

Sob a *Ordem de Serviço n° 2006.39795* que dera continuidade ao procedimento já instaurado sob a *Ordem de Serviço n° 2006.34506*, os auditores fiscais designados assinalaram no documento *Informações Complementares ao Auto de Infração* que:

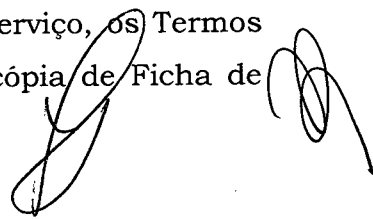
“**Empreendemos diligência fiscal in loco onde realizamos a contagem de estoque existente em seus estabelecimento e, após exame procedido na documentação, concluímos que o contribuinte efetuou a venda do veículo Fiat Uno Mille Fire, ano e modelo 2005, no valor de R\$ 20.500,00, conforme RECIBO DE VENDA em anexo, em fevereiro de 2006.**”

### Base de Cálculo da Autuação

Base de cálculo (Recibo de venda do Fiat Uno Mille).....	R\$ 20.500,00
ICMS (17%).....	R\$ 3.485,00
Multa (30%).....	R\$ 6.150,00
Total.....	R\$ 9.635,00

A penalidade sugerida na autuação é a contida no art. 123, III, “b” da Lei n°. 12.670, de 1996 alterada pela Lei n°. 13.418, de 2003 e a ciência do autuado transcorreu através de Aviso de Recepção – AR - (Correios).

Entre documentos que constituem o caderno processual, vê-se, além do próprio Auto de Infração e Informações Complementares, as Ordens de Serviço, os Termos [de Início e o de Conclusão de Fiscalização], o Recibo de Venda, cópia de Ficha de Contagem de Estoque e dados cadastrais do contribuinte.



Intimado no próprio AI a proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, apresentar impugnação/defesa, manifestou-se contrariamente ao lançamento impugnado-o, em 1ª. Instância, resultando desta a decisão de procedência da autuação, nos exatos termos da autuação.

Interposto o recurso voluntário, tempestivamente, em *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado fora sugerido o conhecimento do recurso voluntário e o seu desprovemento com manutenção da decisão singular recorrida.

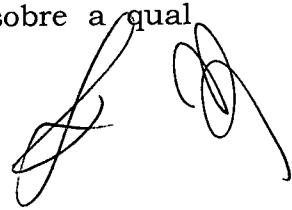
*É o breve relatório.*

ARGB

#### **VOTO DO RELATOR**

Com efeito, não pode prosperar em todos os seus termos a acusação fiscal resultante do procedimento instaurado pela *Ordem de Serviço* originada de denúncia externa (como se vê anotado no ato designatório), decorrente, provavelmente, da não-emissão de documento fiscal, culminando na formação do presente *processo administrativo tributário*. Este é o pressuposto da análise do caderno processual em cotejo com a legislação que alberga o regime de recolhimento da empresa recorrente.

Servem os autos ao estudo de alguns aspectos, dentre os quais, a fixação do alcance do procedimento (fiscal) instaurado - o da execução de Diligência Fiscal Específica -, ao assinalar como **motivo**: "*Fiscalização de contribuintes enquadrados em regime especial*". Este (motivo), em princípio pode até mesmo parecer mui genérico, dada a forma lacônica da expressão, sendo esta a tese recursal, sobre a qual deitaremos considerações.



## **A DILIGÊNCIA FISCAL ESPECÍFICA**

### **Breves Considerações Sobre o Alcance do Procedimento Fiscal Instaurado:**

A **Diligência Fiscal Específica** é uma modalidade (*as outras são "Auditoria Fiscal" e "Auditoria Fiscal Especial"*) de procedimento de fiscalização que, por sua própria denominação - "*Específica*" -, já ressalta e realça distinguir-se das demais, não podendo comportar a generalidade, não ser genérica, portanto.

Todas as (três) modalidades ou procedimentos de fiscalização têm por finalidade o lançamento do crédito tributário decorrente do não cumprimento de obrigação tributária. Mas a rigor, e em se tratando de Diligência Fiscal Específica, a apuração do crédito restará **circunscrito a apenas aos motivos** que lhe deram origem e autorizam à emissão, conforme se vê anotado (o motivo) na cartularidade do Ato Designatório (Ordem de Serviço) e, vale lembrar ainda, circunscrito também ao período neste consignado. E não fosse assim, tratar-se-ia de procedimento fiscal **genérico** e não específico, pela expressão que lhe empresta a denominação.

Não será demasiado recordar que o procedimento (fiscal) a que se refere os autos - Diligência Específica - fora instaurado sobre a empresa enquadrada em **regime especial de pagamento**.

Esta é a própria descrição (lacônica) do motivo, traduzindo forma/modo genérico, dando margem a amplo e profundo exame fiscal, plausível ensejar seja confundido a outra modalidade de fiscalização, não fosse esta instaurada sobre quem apresenta dado objetivo, como é o caso, estando sob Regime Especial de Recolhimento.

A tese recursal em tal delineio não se sustenta, dada a previsão estatuída no § 4º do art. 2º da Instrução Normativa nº 07/2004, de que o motivo, embora descrito de modo genérico, presta-se a Diligência Específica, em razão do porte do regime de recolhimento, a saber:

**"Art. 2º (...)**

.....

**§ 4º.** O disposto no inciso II do § 2º deste artigo não se aplica ao contribuinte enquadrado nos regimes de recolhimento: empresa de pequeno porte, microempresa, microempresa social e **regime especial**, hipótese em que poderá ser constituído qualquer crédito tributário decorrente de irregularidade ocorrida no período consignado".

**Quanto à emissão facultativa do Termo de Início de Fiscalização e/ou do Termo de Intimação**

**Em Diligência Fiscal Específica**

Em princípio, o art. 88 da Lei nº 12.670/96 (regulamentado pelo art. 821 do RICMS) estabelece que “as ações fiscais começarão com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização”.

Adiante, a supracitada Lei, no art. 91 (regulamentado pelo art. 825 do RICMS), enumera os casos em que torna dispensável a emissão do referido Termo.

Com a edição da *Instrução Normativa nº 07/2004*, esta também assinalou a obrigatoriedade da emissão do *Termo de Início*, para todas as (três) modalidades de procedimentos fiscais nela disciplinados, sem prejuízo da possibilidade de dispensa nas hipóteses previstas em regulamento.

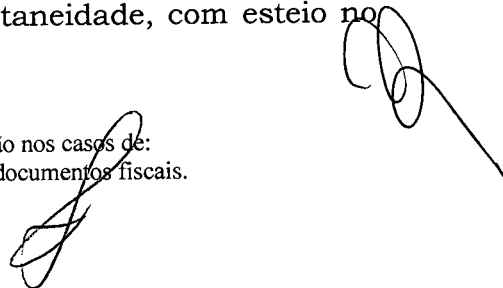
E dentre vasto elenco de hipóteses (treze) de dispensa previsto em norma tributária - RICMS -, uma há que, como uma luva, se encaixa e se adequa ao caso vertente, posto que a diligência fiscal específica que serve aos autos reserva-se à verificação do descumprimento de obrigação acessória.<sup>1</sup>

Cingindo-se mas especificamente aos autos, o fato é que o Termo de Início de Fiscalização fora emitido, quando, *data vênia*, entendemos, seria dispensável, como autoriza o art. 825 do RICMS e, por tratar-se, a presente ação, de verificação do descumprimento de obrigação acessória, - falta de emissão de documento fiscal -, não se pode cogitar neste ensejo de complexidade alguma, e razoável, nesta caso, de emissão do Termo de Intimação.

Sendo esta uma mera faculdade do agente, há, à vista de suas emissões distintos efeitos e relevante distinção, pois enquanto o *Termo de Início* é “um excludente do direito à denúncia espontânea da infração”, como leciona Hugo de Brito, o *Termo de Intimação* preserva em plenitude a espontaneidade, com esteio no art. 138 do CTN.

---

1 **Art. 825.** É dispensável a lavratura de Termos de Início e de Conclusão de Fiscalização nos casos de:  
III – descumprimento de obrigações acessórias, inclusive falta de escrituração de documentos fiscais.



Às razões adrede examinadas são condutoras do entendimento de que não se operou razão plausível em vir a declarar-se a nulidade suscitada, ante ao fato do procedimento diligencial importar menor complexidade e tenha sido lavrado o Termo de Início, mais propício às outras modalidades ou procedimentos.

## **RAZÕES DE MÉRITO**

### **Sobre o Regime Especial de Tributação**

Estabelece as disposições regulamentares – Decreto nº 24.569/97, “in verbis”:

“**Art. 567.** Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poderá ser adotado Regime Especial de Tributação, mediante prévia manifestação da CATRI.

**Parágrafo único.** Regime Especial de Tributação, para efeito deste capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias.

**Art. 568.** O Regime Especial de Tributação será concedido:

I – através da celebração de **acordo** entre a Secretaria da Fazenda e o representante legal da empresa;

II - com base no que dispuser a legislação, quando a situação peculiar abranger vários contribuintes ou responsáveis”.

Bem à vista que a situação em foco remete às **operações com veículos usados** as quais foram disciplinadas em **Termo de Acordo nº 32/97**, celebrado entre a *Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – SEFAZ* -, e o *Sindicato dos Revendedores de Veículos Automotores do Estado do Ceará – SINDIVEL* -, concedendo **regime especial** de tributação, relativamente ao tratamento tributário, quando das operações de aquisição e venda de veículos, principalmente usados, realizadas pelos estabelecimentos filiados ao mencionado Sindicato.

Destarte, o acordo resulta na elaboração de cláusulas e termos sobre os quais, o prévio exame de conveniência e oportunidade da Administração faz materializar o seu poder discricionário para disciplinar, de modo distinto à regra geral, situação específica, pressupondo que o diálogo entre Fisco e Contribuinte resulta em consensual forma de dispor sobre a cobrança e o pagamento de tributo, fora da regra usual estabelecida, sendo a razão de tal ato a de estabelecer a maneira mais simples e operacional de cumprimento da obrigação tributária.

Outra finalidade não deve ter o **Regime Especial de Fiscalização**, senão o de simplificar a apuração e a fiscalização do imposto - ICMS -, pela eliminação de complexidades inerentes à técnica da não-cumulatividade, sendo compatível em compensação o ônus que isso representaria ao sujeito passivo que adere ao acordo <sup>2</sup>.

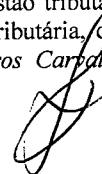
Desse modo foi editado o Decreto nº 27.411, em 2004, - DOE 02.04.2004, instituindo o Regime Especial de Recolhimento exclusivamente para os estabelecimentos revendedores de veículos usados, que, a rigor, infere de regime que cogita de **recolhimento por Estimativa** e atende ao previsto, inclusive, no art. 26, III, da Lei Complementar 87/96.

Em relação às disposições regulamentes assentes no Regulamento ICMS, é certo que pairam controvérsias. Com o advento do suscitado Decreto nº 27.411/2004, regras ambíguas se firmaram, notadamente quanto aos procedimentos a serem adotados e seguidos pelos estabelecimentos revendedores, sendo necessário, por isso fosse editada, por Ato do Secretário da Fazenda, a Nota Explicativa nº 02/2004.

A teor do Decreto nº 27.411/2004, temos por determinação a substituição da sistemática usual de tributação bem como o enquadramento de ofício no respectivo regime, conforme sua literal expressão abaixo reproduzida:

---

2 “Os regimes especiais se sustentam na medida em que criam critérios específicos, constituindo-se exceções às regras da sistemática ordinária de fiscalização e arrecadação. Representam formas para a otimização dos fins das normas tributárias, aparecendo como flexibilizações que permitem a melhor adequação do direito à complexidade da vida social, outorgando maior rendimento ao corpo de preceitos que regem a atividade de gestão tributária. Ao mesmo tempo em que refogem das convencionais regras-matrizes, padronizadas da incidência tributária, delineiam novas realidades jurídicas para atribuir eficácia ao aparato administrativo”. (Paulo de Barros Carvalho, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 8, agosto, 1995: O ICMS e os Regimes Especiais).



**“Art. 1º.** O estabelecimento revendedor de veículo usado, cuja atividade principal seja aquela indicada no CNAE (...), em substituição à sistemática normal de tributação ou aos demais regimes especiais concedidos pela legislação tributária estadual, **será enquadrado de ofício no regime especial de recolhimento a que se refere este Decreto.**”

grifos nossos

Admite-se que a sistemática usual era a disciplinada nos arts. 651 a 660 do RICMS, Seção que trata “Das Operações Com Veículos Usados”. Agora, sob novel ordenação, qual seja, as que emanam do Decreto nº 27.411/04, restou estabelecido para lançamento do crédito tributário, o cálculo do ICMS com base em quantidade de Unidades fiscais de Referência do Estado do Ceará – UFIRCE -, no caso, de vinte e cinco a trinta e cinco por veículo, a depender da capacidade da área física de exposição do estabelecimento e considerado a área de 17m<sup>2</sup> por unidade de veículo, hipótese em que a emissão de notas fiscais ocorrerão sem destaque de ICMS, servindo para fins de registro e controle do órgão de trânsito, quando for o caso, ou a interesse particular do adquirente.

Por tais considerações é que entendemos ter laborado em erro quanto à tipificação da infração, os autuantes e, *data vênia*, incorreram também em errônea interpretação do dispositivo e adequação típica o Julgador singular e o Consultor Tributário, por ocasião do exame de cálculo de determinação do valor pecuniário da multa exigível.

Oportuna a transcrição da norma para elucidar de modo plausível a situação em foco, neste caso que remete ao dispositivo sancionador, aplicado em sede de autuação, mas com interpretação de cálculo diversa daquela que fora proposta na autuação, como, assinala o art. 123, VIII, “d” da Lei nº 12.670/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº. 13.418, de 2003.

**“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:**

- a) Faltas decorrentes apenas do não-cumprimento de formalidades previstas na legislação, **para as quais não haja penalidades específicas:** multa equivalente a duzentas Ufirces.”

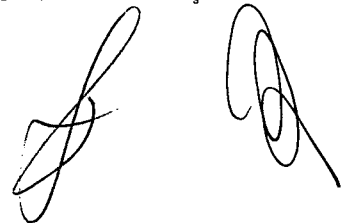


Não há como admitir que o critério de cálculo adotado na autuação seja o de cobrança de tributo e de multa, pela falta de emissão do documento fiscal em realce, em face da legislação superveniente, eis que, quando da aplicação de penalidade decorrente de infração à legislação tributária, há de se observar as formalidades delineadas, de modo específico, conforme a dicção do art. 117 da Lei nº 12.670/96.

**Art. 118.** A infração será apurada de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação (...)

Não há suporte doutrinário para legitimar o crédito tributário na forma como fora originariamente lançado, o qual se traduz por insustentável, à vista do estatuído através de Termo de Acordo evocado, não há auxílio doutrinário em matéria de direito ao crédito por completo, nas condições em que cogitara a autuação, cujo arcabouço, se nos apresenta sem lógica razão.

Nem ao menos ao fato de que, os auditores fiscais designados tenham pautado sua tarefa na realização de contagem de estoque, com preenchimento de fichas, sem trazer aos autos livros de Entradas, Saídas e de Inventário, porquanto, mesmo se assim o fizessem, em nada resultaria diferente, a autuação, não se lhe podendo ser exigido nenhum tipo de complementação do imposto, posto que sua forma de recolhimento é a de estimativa fixada em norma, cujo valor estimado é fixado em razão de critérios objetivos, *in casu*, área física do estabelecimento por quantidade de veículos em exposição à venda. Conclusivamente, demonstra-se sem correção o decisório singular.



**VOTO**

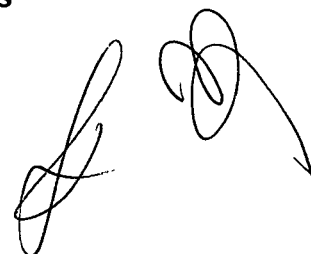
Voto pelo conhecimento do recurso voluntário para, após afastar as nulidades suscitadas pela recorrente, dar-lhe parcial-provimento, reformando a *Decisão* condenatória exarada em 1ª. Instância, e julgando parcialmente-procedente com aplicação da penalidade disposta no art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12670/96, consideradas as razões orais, expendidas em Sessão, pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado, que aquiesceu em modificar o Parecer da Consultoria Tributária, conforme registro em Ata, da respectiva Sessão de Julgamento.

*É o voto.*

ARGB

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Multa..... 200 (duzentas) UFIRCES

Handwritten signature and scribble consisting of several loops and a downward-pointing arrow.

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **ARRUDA & THOMAZ VEÍCULOS LTDA.**, e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTANCIA**,

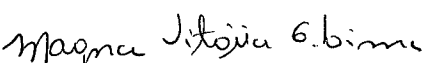
**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer, por unanimidade de votos, do recurso voluntário, rejeitar por unanimidade de votos a preliminar de nulidade suscitada, reformar a decisão condenatória - *procedência* -, exarada em 1ª. Instância e decidir, por unanimidade de votos, pela PARCIAL-PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, por aplicação do art. 123, VIII, "d" da Lei nº 12.670/1996, conforme o voto do Conselheiro Relator e a manifestação em sessão do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, modificando oralmente as razões constantes do Parecer que anteriormente adotara. Ausente justificadamente a Conselheira Jannine Gonçalves Feitosa.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 18. de 05..... de 2009.

  
**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA


  
**Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins**  
CONSELHEIRA

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

  
**Mattens Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

  
**Camila Borges Duarte**  
CONSELHEIRA- Revisora

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO