



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
Conselho de Recursos Tributários - CRT  
2ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 491 /2013

057ª. SESSÃO EXTRAORDINÁRIA DE: 18/06/2013

PROCESSO Nº: 1/3594/2011 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201110784

RECORRENTE: ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: CRISTINA VILA NOVA KASSOUF

RELATOR ORIGINÁRIO: CÍCERO ROGER MACEDO GONÇALVES

RELATORA DESIGNADA: LÚCIA DE FÁTIMA CALOU DE ARAÚJO

**EMENTA:** ICMS/Venda de mercadoria sem documento fiscal. “*Pedido de Venda*”. Local de saída. Estabelecimento do contribuinte localizado em outra unidade da Federação. Incidência de tributo – ICMS - no território cearense e por consequência, devido ao Estado do Ceará. 1. A circulação de mercadorias é fenômeno jurídico de conteúdo econômico em que o adquirente da mercadoria contrata a aquisição mediante o pagamento em espécie, cheque, cartão de débito ou de crédito, e posteriormente recebe o que fora objeto da contratação, diretamente. Decisivo para a incidência do ICMS no território cearense, em qualquer caso, é a função econômica do negócio realizado pelo contribuinte. Sem dúvida, o caso *subexamen* não é outro, senão o de venda de mercadorias em cuja hipótese, como descreve a lei do ICMS, desnecessário o trânsito das mercadorias pelo estabelecimento, a evidenciar que o fato gerador do imposto independe do contato direto das mercadorias com o estabelecimento. 2. *Auto de Infração* em Processo Administrativo Tributário julgado procedente, por **voto de desempate** do Presidente da Câmara de Julgamento. 3. **Artigos Infringidos:** Art. 3º, IV, arts. 127, 169, 174, 177 e 705 a 707 do RICMS – Dec. Nº 24.569/97 4. **Penalidade:** Art. 123, III, “b” da Lei nº 12.670/96. Decisão em desconformidade com o *Parecer da Consultoria Tributária* aprovado pelo representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

I



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

**RELATÓRIO**

O *Auto de Infração*, inerente ao período janeiro de 2008 a abril de 2011, trata de venda de mercadorias sem a emissão de documento fiscal pelo estabelecimento que efetuou a operação, eis que na hipótese, estes foram emitidos por outro estabelecimento do contribuinte localizado em outro Estado da Federação.

No documento denominado *Informações Complementares ao Auto de Infração*, a agente fiscal que laborou na autuação, anotou que as vendas não declaradas ao Fisco Cearense estavam consignadas nas leituras de **redução "Z"** no campo nominado "**totalizadores fiscais**", que o contribuinte inscrito no CGF do Estado do Ceará, atribuiu como sendo valores correspondentes a vendas de mercadorias em dinheiro, cheque ou cartão de crédito/débito, inexistentes nos estoques, caso em que a operação era tida como "**Pedido**" e as mercadorias eram posteriormente enviadas diretamente por outros estabelecimentos da empresa localizados em outros Estados da Federação.

No procedimento fiscal a autuante considerou infringidos os art. 3º, inciso IV, bem como os arts. 127, 169, 174, 177, e ainda os arts. 705 a 707, do Dec. nº 24.569/97 – RICMS, aplicando a penalidade a que se refere o art. 123, III, alínea b, da Lei nº 12.670/96.

Concomitante ao lançamento do imposto foi lançado à multa em decorrência da penalidade em referência, resultado o crédito tributário no seguinte montante: ICMS = R\$ 3.007.202,80 e Multa = R\$ 5.306.828,51.

Em sua defesa, o contribuinte e ora recorrente alega que a empresa não realizou venda de mercadorias, mas emitiu "**pedido de vendas**", situação que não configuraria fato gerador do ICMS (circulação de mercadorias).



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
Afirma carecer a Fazenda Cearense de legitimidade, pois que o ICMS, no caso, é de competência do Estado onde teve origem a operação (São Paulo).

Sustenta inclusive que não foi considerado o valor do ICMS pago na origem, no que viola a **não-cumulatividade** do imposto, com a cobrança em duplicidade deste.

Aduz o defendente em grau de recurso, o desacerto da multa aplicada com os dispositivos infringidos e violação da legalidade, pois que a hipótese dos autos não seria de circulação de mercadorias.

A recorrente sustenta que o fato gerador do ICMS ocorreu no Estado de São Paulo, unidade para a qual repassara o imposto incidente, e que, sendo os destinatários das mercadorias consumidores finais, domiciliados no território cearense, estes não seriam também contribuintes do imposto.

Para o recorrente, por seu representante legal, não se aplica ao caso a hipótese do art. 3º, inciso IV, do Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – RICMS/CE, por entender tratar-se de operação direta, realizada por contribuinte de outro Estado.

Destaca o recurso que a simples celebração do contrato de compra e venda ou negociação ou pedido de venda não faz nascer obrigação tributária de recolher ICMS, até porque, se a mercadoria não for entregue, o ato negocial se desfaz sem que se verifique o fato gerador do imposto estadual.

Destaca que a exigência tributária somente surgirá quando ocorrer a tradição, ou seja, quando a mercadoria sair do estabelecimento para ser entregue ao destinatário final, o que acontece fora do território cearense.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
A partir de decisões colacionadas, o recorrente assegura que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em decisões análogas, entende que o imposto incide no Estado de origem.

Por fim, aduz que não se aplica ao caso a hipótese de “venda para entrega futura”, vez que o RICMS não pode exigir que a entrega das mercadorias seja sempre realizada exclusivamente pelo estabelecimento cearense na hipótese de ter emitido o pedido de venda, e assim vai concluindo ser ilegal a multa aplicada.

Em sede de *1ª Instância*, entendeu-se caracterizada a infração de modo que o julgador singular decidiu pela *procedência* da autuação.

A *Consultoria Tributária* sugeriu, pelo *Parecer* constante dos autos, a modificação da decisão singular, cingindo-se pela parcial-procedência, cujos fundamentos – fáticos e legais -, foram adotados pelo representante da *d. Procuradoria Geral do Estado*.

Veio os autos ao reexame e julgamento em razão da interposição de recurso ao Conselho de Recursos Tributários, aportando nesta Egrégia 2ª Câmara de Julgamento.

Submetido a julgamento, o processo fora objeto de pedido de vistas formulado pela Conselheira Mônica Maria Castelo, a qual produziu e reduziu a termo o seu mui bem lastreado entendimento, conforme se decalca dos autos.

*É o relatório.*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

**VOTO DA RELATORA**

O presente processo noticia a acusação fiscal assinalada no *Auto de Infração* acerca de questão inerente a ato negocial ao qual o recorrente denominou de **pedido de venda** de mercadorias, comportando a discussão se há ou não a incidência de ICMS de competência do Estado do Ceará.

Embasa a autuação a descrição dos fatos ou procedimentos em que o cliente vai até a loja (estabelecimento autuado) e escolhe a **mercadoria** que, se não estiver estoque disponível naquele momento, ou ainda, o cliente não queira ou não possa levá-la imediatamente, efetua o pagamento e recebe um **Comprovante Não Fiscal – CNF (Pedido)**. O estabelecimento se compromete a entregá-la posteriormente, podendo, referida mercadoria, ser retirada no estabelecimento pelo adquirente ou enviada ao seu domicílio, diretamente por outro estabelecimento da empresa, localizado n'outra unidade da Federação.

As mercadorias que são entregues por outro estabelecimento da empresa não localizados no Estado do Ceará, são acobertadas por documentos fiscais que geram ICMS, porém recolhidos a outro Estado.

Com efeito, o ICMS é devido ao Estado onde se originou a venda presencial em que esta fora efetuada, onde ocorreria o recebimento do valor que fora levado a registro e emitido o comprovante do pagamento, embora encerre este pagamento, dito pelo estabelecimento cadastrado como contribuinte no Estado do Ceará, como de natureza **“não fiscal”**.

Prova disto é a diferença entre os valores lançados pelo contribuinte a título de recebimento através do cartão de crédito na apuração diária da redução Z e as informações enviadas pelas administradoras de cartão de crédito enviadas à SEFAZ.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

A recorrente atua no comércio varejista de móveis, utilidades domésticas, de escritórios e artigos de decoração, emitindo documentos fiscais através de equipamento emissor de documentos fiscais – ECF's.

No vertente caso, compartilhamos entender que há sim, tributo devido ao Fisco Cearense, pelo que passamos a proferir o nosso entendimento:

Como bem delineou o eminente julgador monocrático, Dr. José Rômulo da Silva, o argumento do recorrente repousa sobre a tese de que os fatos geradores do ICMS estariam condicionados à circulação jurídica das mercadorias, e se apega à movimentação física das mercadorias de um ponto a outro, isto é, do ponto **A** ao ponto **B**, como critério demarcatório para a ocorrência do fato gerador, fixando-o, no ponto **A**.

Reiteramos que a circulação de mercadorias para efeito de incidência do ICMS não é movimentação física, mas um fenômeno jurídico de conteúdo econômico que se evidencia quando alguém contrata, recebe diretamente e paga, qualquer que seja a forma de pagamento.

Necessário se torna afirmar que outra análise comportaria examinar, caso o estabelecimento situado no território cearense tivesse por atividade econômica a intermediação de venda de mercadorias de outros estabelecimentos, com expressa referência de tais atos, em seus atos constitutivos.

É o caso em que é possível demonstrar que a função do ato negocial realizado pelo estabelecimento não é o de venda de mercadorias, mas de intermediação do negócio, com indicativo de que as receitas financeiras são oriundas do serviço. Nesse teor, a atividade não estaria sujeita à incidência do ICMS. Tudo isso demonstrado, o Fisco somente poderia exigir o tributo diante da prova direta de que tudo não passaria de dissimulação.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

Sem os documentos que subsidiem ou comprove o fato – no caso, os atos constitutivos ou seus aditivos -, a empresa em questão não pode passar, repentinamente, da condição de comerciante, fornecedora de mercadorias, para prestadora de serviços, fazendo a intermediação a que pretendeu ressaltar em seus arrazoados.

Para a incidência do ICMS no território do Estado do Ceará, o caso se amolda a legislação regente.

Assinala o art. 3º do Regulamento do ICMS do Estado do Ceará – Dec. Nº 24.569, de 1997, que ocorre o fato gerador do imposto no momento da transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento do transmitente.

Exemplo de caso em questão, isto é, na transmissão de propriedade de mercadoria, quando esta não transita pelo estabelecimento transmitente, a operação de venda à ordem de que tratam os artigos 705 e 706 do referido regulamento que disciplinam, em síntese:

- a) *Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS;*
- b) *O imposto em alusão será destacado por ocasião da efetiva saída de mercadorias*

Conclusivamente entendemos que o procedimento adotado pela empresa no período da ação fiscal é inteiramente equivocado, e que as operações de vendas realizadas deveriam obedecer ao disposto no art. 705 a 707 que tratam das operações de vendas à ordem ou para entrega futura no citado Regulamento ICMS do Estado do Ceará – Dec. Nº 24.569/97.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

Assim considerando, o valor correspondente ao ICMS relativo aos valores das mercadorias faturadas pelo estabelecimento situado no Estado do Ceará, embora tenham sido provenientes de estabelecimentos da empresa localizados em outros Estados, sem observância das regras citadas, é devido integralmente ao Estado do Ceará.

Não se vislumbra, ao exame dos autos e que motivou à autuação, regularidade no registro das operações, como também entendeu nessa mesma direção o ilustre julgador singular.

Logo, agiu acertadamente o julgador monocrático quando da decisão de 1ª Instância, ao consignar a *procedência* da autuação, embora esta fora apenas parcialmente confirmada no entendimento exarado no *Parecer da Consultoria Tributária*, a que adotara o representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

Desse modo, *data vênia*, a autuação é subsistente pelo que rejeito os argumentos recursais e a proposição sugerida no *Parecer da Consultoria Tributária*, adotado pela *Procuradoria Geral do Estado* e manifesto-me em votar pela *procedência* do auto de infração, observando o inteiro teor dos fundamentos assentados no voto de desempate de lavra de Alfredo Rogério Gomes de Brito, Presidente da Câmara de Julgamento, que ora adoto como parte integrante desta Resolução, e que ora inserimos ao arazoado de nossa manifestação.





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

**Voto**

Pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento para confirmar a decisão condenatória, exarada em 1ª Instância, contrariamente ao Parecer da *Consultoria Tributária* adotado pelo representante da *d. Procuradoria Geral do Estado*.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

ICMS = R\$ 3.007.202,80

Multa = R\$ 5.306.828,51

TOTAL = .....R\$ 8.314.031,31



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

VOTO DE DESEMPATE

*Proferido pelo Presidente da Câmara de Julgamento*  
*Alfredo Rogério Gomes de Brito*

*Relativo ao Processo nº 1/3132/2009, em que é **Recorrente**: Estok Comércio e Representações Ltda. - **Recorrida**: Célula de Julgamento de 1ª Instância. Proferido em Sessão Ordinária, pelo Presidente da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, que constitui parte integrante da Resolução a ser lavrada pela Conselheira designada.*

*"Passando-se à votação, o Presidente dará a palavra ao Conselheiro Relator para este proferir o seu voto, tomando, a seguir, os votos dos demais Conselheiros pela direita do Relator, e proferindo o seu em último lugar, no caso de empate."*

*"o voto de desempate proferido pelo Presidente da Câmara de Julgamento, quando fundamentado por escrito, integrará a Resolução (...)"*

**(Arts. 59 e 42 do Decreto nº 25.711/99 - Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários)**

**Breve Sinopse**

O presente processo versa em sua peça básica essencial - **Auto de Infração** -, sobre o fato de que a Recorrente, no transcorrer do período janeiro de 2008 a abril de 2011, vendera mercadorias com prévia emissão de comprovante não fiscal, embora as mesmas, quando de sua entrega efetiva, estivessem sob cobertura de documentos fiscais emitidos por outros estabelecimentos, de unidades Federativas diversas, aos quais não efetuaram, concreta e efetivamente, as referidas vendas, posto que contratadas no território cearense, de empresa aqui sediada e cadastrada como contribuinte desde Estado.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

Tudo o mais fora possível depreender, pela auditoria fiscal, pelo cotejo da diferença dos valores lançados a título de recebimento através de cartão de crédito na apuração diária da Redução Z - ECF -, e as informações enviadas pelas administradoras de cartão de crédito, enviadas à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

Efetivamente, as vendas foram procedidas no território cearense, pelo contribuinte inscrito no CGF deste Estado, o qual emitiu e fez registrar em Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF -, os pagamentos alusivos a venda das mercadorias, pelas modalidades usuais hodiernas, sem fazer incidir o tributo devido.

Ocorre que, em face da empresa cearense - atuada - não possuir em seu estoque as mercadorias pagas pelo consumidor final, estas foram solicitadas, sem observância formal das regras regulamentares de incidência do tributo incidente e devido, das filiais estabelecidas em outras unidades da Federação, que passaram a emitir notas fiscais, como se elas tais tivessem conduzido diretamente as vendas aos respectivos adquirentes, e assim agindo, provavelmente recolherem tributo em favor do Estado de origem, o que, efetivamente, era devido ao Estado do Ceará.

A rigor, caberia a filial situada em outro Estado emitir nota fiscal de transferência para o estabelecimento atuado que, por sua vez, emitiria a nota fiscal de venda quando da entrega das mercadorias, debitando-se do ICMS incidente na



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
operação, aproveitando o crédito fiscal o ICMS destacado na nota fiscal de transferência emitida, observando, deste modo, os princípios da não-cumulatividade do imposto e o da autonomia dos estabelecimentos.

A autoridade fiscal lastreada na Ordem de Serviço nº 2011.07424, de acordo com previsão contida na Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, executou o procedimento de fiscalização - Auditoria Fiscal - referente ao período 01/2008 a 04/2011, de que trata a referido ato designatório, destacando no Auto de Infração e nas informações que o complementam, os dispositivos legais e regulamentares em que fundamentou a acusação fiscal.

Interposta a Impugnação na instância inaugural, o julgador singular proferiu decisão pela procedência do feito na forma contida na exordial.

A Recorrente manejou à 2ª Instância Recurso (Voluntário), após o que a Consultoria Tributária, em Parecer aprovado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado opinou que fosse este conhecido, mas parcialmente provido, reformando-se, em parte, a decisão recorrida.

Cumpridas as disposições regimentais inerentes ao julgamento, quando da votação, apurou-se, dentre os Conselheiros integrantes da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, empate de votos que, ora pugnavam pela procedência e, ora, pela parcial-procedência da autuação.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

O Presidente da Câmara, em observância ao disposto no art. 37, § 4º do Decreto nº 25.771/99, decidiu em sobrestar o anúncio da decisão, de seu voto de desempate.

**Considerações Preliminares**

Determinados assuntos, pela frequência com que estão sendo trazidos a exame e decisão dos julgadores administrativos, pela amplitude e complexidade, passam, momentaneamente, a ganhar especial atenção e importância, sobretudo quando, aos mesmos fatos, tenciona-se dar interpretações decorrentes de postulados fragmentados, isolados, sem o exame completo e sistemático dos regramentos da legislação tributária passível de regência da matéria em foco.

No contexto desta análise, buscar-se-á a verdade material a qual sempre tencionamos vislumbrar na meditação dos fatos e das normas que, articuladas, se desdobraram e reluzem no exercício de atividade que, sopesando respeitáveis linhas de argumentações, contrárias e favoráveis, equacionadas no empate resultante, o qual, não podendo mais persistir, reclama decisão final, no exercício da opção do julgador que ora desempata, qual não pode quedar em continuidade à dúvida, devendo, mas firmar convicção, indicando e apresentando razões em que se ampara e dá motivo à decisão que se lhe melhor alberga.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
A essa variação de possibilidades relativas à decisão que ao final resulte, restará adequada a prescrição que se lê na obra "O Racionalismo na Política" legado de **Karl Raymund Popper**, ao lecionar o que segue:

"Estou perfeitamente seguro de que tenho razão; mas posso enganar-me e podes ter razão tu. Em qualquer dos casos vamos conversar racionalmente, pois assim nos aproximaremos mais da verdade do que se cada um persistir no seu ponto de vista. (...) É uma atitude de que só são capazes aqueles que reconhecem não ter, por vezes, razão e que geralmente não reconhecem seus erros." (*Karl Raymund Popper, in "O Racionalismo na Política"*).

De plano, os argumentos recursais reiteraram e reforçaram fundamentos em que ponderam argumentos articulados e direcionam o exame e à verificação do caso concreto, sob o foco de que não se aplicaria o tipo infracional apontado pela autuante.

Ao final do exame recursal, se vê no bem articulado pleito para que se reforme a r. decisão de 1ª Instância, julgando-se por Improcedente ou, noutro giro, a hipótese da Parcial-  
Procedência, como entendeu o mui bem lançado **Parecer** da **Consultoria Tributária**, com albergue no aprovo do representante da douta **Procuradoria Geral do Estado**, sobre o qual operou empate de votos, nos termos ali traduzidos.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

**DOS FATOS E DAS NORMAS**

**REGULAMENTARES E SANCIONATÓRIA QUE LHES EMPRESTAM SUBSUNÇÃO**

Compulsando-se os autos e, desde logo a seguir à sua peça básica e essencial, - Auto de Infração -, o caderno de provas, ante aos argumentos em sede recursal, pelo exame dos autos, vê-se, em relação aos argumentos, em sede de recurso voluntário que, em relação a não-ocorrência do tipo infracional apontado pela autuante, não se pode deixar de considerar o que expressa o documento denominado "Informações Complementares ao Auto de Infração", que noticia:

**"Por ocasião da análise das Reduções Z, emitidas ao final de cada dia, verificou-se valores lançados no campo TOTALIZADORES NÃO FISCAIS a título de "Pedidos, Recibos, Vale Móvel, Cheque Presente". Solicitamos ao contribuinte esclarecimentos acerca do procedimento, obtendo resposta, enviada através de e-mail, onde esclarece que os valores são correspondentes a vendas de mercadorias em dinheiro, cheque ou cartão de crédito/débito, que não estão disponíveis, no momento, no estoque do estabelecimento ora fiscalizado."**

Adiante informa que o procedimento ocorre da seguinte forma:

**"... o cliente vai à loja, escolhe um produto, se o estabelecimento não tiver estoque disponível no momento, ou o cliente não queira ou não possa leva-lo imediatamente, ele paga, recebe um Comprovante Não Fiscal - CNF (PEDIDO) e, o estabelecimento se compromete a entrega-lo posteriormente podendo o mesmo ser retirado, na própria loja pelo cliente, enviado ao domicílio do comprador pelo estabelecimento vendedor, ou enviado diretamente por outros estabelecimentos da empresa, localizados em outros Estados (matriz, depósito ou outra filial)."**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

Ressaltou a agente do Fisco que a recorrente não observara os comandos insculpidos na legislação de regência, plasmado no art.3º, inciso IV, e ainda, com maior ênfase, nos artigos 705 a 707 do Dec. nº 24.569/97 - RICMS, que estabelecem:

**“Art. 3º** Ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

....  
IV – da transmissão da propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando a mercadoria não houver transitado pelo estabelecimento do transmitente.”

.....  
**“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.

As demais disposições regulamentares, a saber, do ainda art. 705, do § 2º ao § 5º, o legislador estabeleceu disciplina sobre a efetiva saída da mercadoria - global ou parcial -, base de cálculo e período de apuração, bem como forma e requisitos a serem observados quando da emissão do documento fiscal.

O art. 706 disciplina a forma de escrituração da nota fiscal emitida em faturamento nas vendas à ordem ou para entrega futura, sem destaque do imposto, enquanto o art. 707 assinala o modo de escrituração da nota fiscal emitida por ocasião da efetiva entrega da mercadoria, com o destaque do imposto.





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

Poder-se-ia abreviar o presente Voto de Desempate pela notória e notável contribuição que trouxe aos autos a eminente Conselheira, Dra. Mônica Maria Castelo, com sua peculiar didática, ao solicitar vistas do processo em sessão e após reduzir a termo suas considerações, anotou que:

"... foi depreendido por informações prestadas pelo próprio contribuinte, o procedimento descrito refere-se a **VENDA PARA ENTREGA FUTURA**, nomenclatura também utilizada pelo contribuinte em e-mail contido às fls. 24 e que se encontra tipificado entre os artigos 705 a 707 do Decreto nº 24.569/97."

Também merece destaque o que transcrevera, por reprodução, em parte, do procedimento relacionado às vendas para entrega futura que se encontra explicitado no RICMS e que se refere a um trabalho elaborado pelo **Boletim IOB - Manual de Procedimentos**, que assinala:

"A venda para entrega futura caracteriza-se pelo fato do negócio jurídico (compra e venda) ser realizado sob a condição de as mercadorias serem entregues em momento posterior ao fechamento do negócio..."

O descumprimento da obrigação tributária - é inconteste.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
*Não paira dúvida de que o fato gerador do imposto ocorreu no estabelecimento sediado no Estado do Ceará, amoldando-se ao disposto no Código Tributário Nacional - CTN -, art. 116, "in verbis":*

**"Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

**Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá descaracterizar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

**Redação oriunda da LC 104/2001**

*Em sendo assim, a atuante elegeu, dentre o elenco de tipos sancionatórios e 'propôs' - na forma do art. 144 do CTN -, a sanção inserta no art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96.*

*A proposição recursal interposta pela recorrente, repetimos, remeteu em primeiro plano que, no caso vertente, seria inaplicável o tipo infracional apontado pela atuante.*

*No estudo sobre o TIPO, em matéria de sanção, temos que se trata de um dos postulados básicos do princípio da reserva legal que consiste em descrever, de forma abstrata a conduta.*



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

Logo, trata-se de um molde criado em lei, a qual descreve os seus elementos, de modo que, só cometerá o ato infracional quem realiza a conduta idêntica à prevista no modelo legal, conduta essa cuja forma se exterioriza, nem sempre pela ação, mas também pela omissão, quando ocorre a abstenção na prática de determinado ato, cujo resultado importe sanção que se desenha pelo comportamento omissivo.

Desse modo, integra o tipo alguns elementos dentre os quais se destaca o seu núcleo designado por um verbo (omitir, deixar de entregar, deixar de emitir, emitir de forma ilegível, etc.) e outros mais, em que, o estudo aprofundado remeteria à doutrina penal.

Do brevíssimo delineio, comporta inferir em juízo pessoal que promove o desempate, concepção em que o caso em espécie enquadra-se na conduta ao tipo legalmente estabelecido na norma regente, apontada.

Esta é a subsunção, justaposição ou amoldamento que conduziu, em todo o exame, fazer a correspondência de uma conduta (ação ou omissão) praticada no mundo real ao modelo descritivo constante da norma de sanção.

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

III – relativamente à documentação e à escrituração:

...

b) deixar de emitir documento fiscal: Multa equivalente a trinta por cento do valor da operação ou da prestação;”



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

Com efeito, o auto de infração em relevo denuncia a venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal pela empresa inscrita e sediada no Estado do Ceará, unidade Federativa que deixou de receber o ICMS que lhe era devido.

As notas fiscais que acobertaram diversas operações de vendas foram emitidas por empresas situadas em outras unidades da Federação, quando as operações foram concretamente realizadas pelo estabelecimento deste Estado, não autorizado à intermediação.

**Calhe repetir:** A circulação de mercadorias para efeito de incidência do ICMS não é movimentação física, mas um fenômeno jurídico de conteúdo econômico que se evidencia quando alguém contrata, recebe diretamente e paga, qualquer que seja a forma de pagamento.

Outra análise comportaria, caso o estabelecimento situado no território cearense tivesse por atividade econômica a intermediação de venda de mercadorias de outros estabelecimentos, com expressa referência de tais atos, em seus atos constitutivos, **o que não é o caso.**

Necessário seria demonstrar que a função do ato negocial realizado pelo estabelecimento não é o de venda de mercadorias, mas de intermediação do negócio, com indicativo de que as receitas financeiras são oriundas do serviço, **o que não ocorreu.**



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
Nesse teor, a atividade não estaria sujeita à incidência do ICMS. Tudo isso demonstrado, o Fisco somente poderia exigir o tributo diante da prova direta, **como é o caso.**

Sem os documentos que subsidiem ou comprove o fato - no caso, os atos constitutivos ou seus aditivos -, a empresa em questão não pode passar, repentinamente, da condição de **comerciante, fornecedora de mercadorias, para prestadora de serviços, fazenda a intermediação** a que pretendeu ressaltar em seus arrazoados.

Para a incidência do ICMS no território do Estado do Ceará, o caso se amolda a legislação regente, torna-se plausível subsumir que a omissão delineada pelos autuantes tem adequação típica ao que se esboça no artigo 123, inciso III, alínea "b", da Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996.

E deste desfecho, a situação mencionada no Auto de Infração se encaixa na quadradura normativa estipulada no art. 123, III, "b", para fins da aplicação da sanção definida no referido mandamento normativo.

Ao longo de nossa análise, perquiriu-se o exame de todas as disposições regulamentares acima referidas textualmente para construir, nessa investigação, orientação que se nos ofereça segurança no decidir.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

-----  
Nesse proceder, - e análise de todas as disposições multireferidas -, não se fez, senão construir entendimento autorizado pelo método sistemático que remete ao exame conjunto, e nunca isolado de uma única proposição.

Não será demais repisar que, de todo o exame dos autos, em face das disposições inferidas, é dado concluir que a inobservância traçada na norma regulamentar, remete à consideração que desencadeou a autuação.

Demais disso, a construção de todo o entendimento se fez com esteio nos textos normativos cuja investigação contextual consistiu em revelar suporte de interpretação cuja significação prescritiva deva inserir-se ao aspecto de integração e efetiva regulação, ao máximo alcance da ética, da justiça e transparência fiscal.

**"EX-POSITIS"**, **CONSIDERANDO** destarte que o caso "sub examen" veio ter a esta Presidência, para decidir, em desempate, a situação que comporta duas vertentes, ambas razoavelmente coerentes, tanto que suscitou a igualdade de votos dos eminentes Conselheiros integrantes desta Egrégia Câmara de Julgamentos.

Extraí da interpretação que me pare razoável e plausível a convicção que confrontado ao teor fático, conduziu-me, ao convencimento, ao final de reflexão, no produto do exame dos autos, que a razão não opera em favor da recorrente, conluo em voto que serve ao desempate, ao conhecer do recurso voluntário,



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

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

---

*sem dar-lhe o provimento para confirmar a decisão proferida em 1ª Instância, e por este ato designo a Conselheira Lúcia de Fátima Calou de Araújo para lavrar a Resolução, devendo juntar este ao seu voto, para que passe a integrá-la, como se infere da regra regimental.*

*- SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 19 de agosto de 2013.*

  
*Alfredo Rogério Gomes de Brito*  
PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO



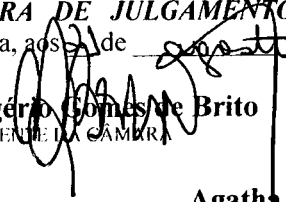
GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**2ª Câmara de Julgamento**

**DECISÃO**

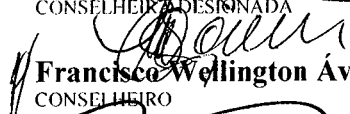
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é Recorrente *Estok Comércio e Representações Ltda.*, e Recorrida a *Célula de Julgamento de 1ª Instância*, **R E S O L V E** a 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, conhecer, por **unanimidade** de votos, do recurso voluntário, **negar-lhe** provimento para, por **Voto de Desempate** da Presidência, **confirmar** a decisão condenatória – *procedência* - recorrida exarada em 1ª. Instância, nos termos do primeiro voto divergente, proferido pela Cons<sup>a</sup>. Lúcia de Fátima Calou de Araújo, designada para lavrar a Resolução. Neste sentido e contrariamente ao *Parecer* da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da d. *Procuradoria Geral do Estado* votaram os Cons. Francisco Wellington Ávila Pereira, Valter Barbalho Lima e Abílio Francisco de Lima, Vencidos os Cons. Agatha Louise Borges Macedo (relatora originária), Felipe Pinho da Costa Leitão, Cícero Roger Macedo Gonçalves e Samuel Aragão Silva que votaram pela parcial *procedência*, conforme o *Parecer* adotado pelo representante da d. *Procuradoria Geral do Estado*.


**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2013.

  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
CONSELHEIRA DESIGNADA

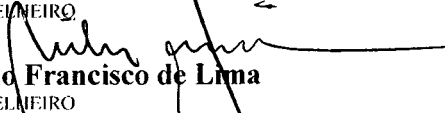
  
Agatha Louise Borges Macedo  
CONSELHEIRA

  
Francisco Wellington Ávila Pereira  
CONSELHEIRO

  
Felipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO

  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
Samuel Aragão Silva  
CONSELHEIRO

  
Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO

Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO RELATOR

PRESENTE:

Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO