



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA

RESOLUÇÃO Nº: 572/07
SESSÃO DE: 21.11.2007.
PROCESSO DE RECURSO Nº : 1/900/2007
AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200627378
RECORRENTE: TEXTIL UNIÃO S A
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR: JOSÉ MARIA VIEIRA MOTA.
RELATORA DESIGNADA: FRANCISCA MARTA DE SOUSA.

EMENTA : ICMS. Falta de recolhimento do imposto em decorrência de créditos indevidos lançados e aproveitados na conta gráfica da empresa. As provas acostadas aos autos não são suficientes para firmar convencimento pela prática da infração denunciada. Afastada por voto de desempate da Presidência pedido de perícia. De uma minuciosa análise dos autos ainda persistem dúvidas quanto às circunstâncias materiais dos fatos, conduzindo o julgador à aplicação do postulado básico do direito penal que se aplica ao direito tributário, qual seja: "In Dúbio Pro Reo". Aplicação da inteligência do artigo 112 II, do CTN. Recurso Voluntário Conhecido e Provido. Decisão por maioria de Votos pela "IMPROCEDENCIA" da ação fiscal, em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado

RELATÓRIO

A matéria versada no presente Auto de Infração denúncia a seguinte acusação fiscal:

“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. A empresa deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 431.955,55 em 2004 referente a crédito indevido lançado e utilizado na conta gráfica de ICMS, conforme demonstrativo do débito e informações complementares em anexo”.

Crédito Tributário:

ICMS: R\$: 431.955,55 e **MULTA:** R\$ 431.955,55.

Nas Informações Complementares o agente autuante apenas ratifica o constante na inicial.

O agente fiscal indicou como dispositivos legais infringidos os artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97 e como penalidade sugeriu o artigo 123, I, “c” da lei nº 12.670/96, alterado pela lei nº 13.418/03.

Instruindo o presente processo constam os seguintes documentos: Auto de Infração, Informações Complementares, Ordem de Serviço, Termo de Início de Fiscalização, Termo de Conclusão de Fiscalização, Demonstrativos de Apuração de Créditos Indevidos, Cópias das Notas Fiscais e dos Conhecimentos de Transportes de Entradas por Conta e Ordem de Terceiros e Relatório dos Fretes de Saídas de Produtos de Terceiros para Outras Empresas Por Conta e Ordem de Terceiros.

A empresa não apresenta resistência ao feito fiscal, sendo lavrado às fls. 698 dos autos o competente “Termo de Revelia”.

O processo foi encaminhado ao Contencioso Administrativo Tributário e submetido a Julgamento.

O Julgador Singular analisando as peças processuais, por seus fundamentos decidiu pela "Procedência" do feito fiscal, aplicando ao caso a penalidade do artigo 123, I "c" da lei nº 12.670/96, alterada pela lei 13.418/03.

Insatisfeita com a decisão singular, a autuada interpõe às fls. 709 / 712 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Voluntários, argüindo em síntese as seguintes razões:

- A recorrente promoveu o transporte das mercadorias em questão e pagou o frete relativo a essas operações, tanto no que se refere às entradas , como as saídas de seu estabelecimento.
- A decisão recorrida não apontou qual o documento que levou ao convencimento, de que a recorrente não teria pago os fretes em causa.
- A exigência busca amparo em mera afirmação, sem respaldo comprobatório.

A Consultoria Tributária emitiu o Parecer de nº 668/2007 opinando pela conhecimento do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento no sentido de modificar a decisão proferida na instância singular, julgando o feito fiscal "Improcedente",o qual foi referendado pela Procuradoria Geral do Estado.

Eis o Relatório.

VOTO DA RELATORA

O lançamento tributário corporificado no Auto de Infração de número 2006.27378, ora em julgamento nesta Egrégia 2ª Câmara de Julgamento denuncia a seguinte acusação fiscal:

“Falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. A empresa deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 431.955,55 em 2004 referente a crédito indevido lançado e utilizado na conta gráfica de ICMS, conforme demonstrativo do débito e informações complementares em anexo”.

O Julgador Singular analisando as peças processuais, por seus fundamentos decidiu pela “Procedência” do feito fiscal, aplicando ao caso a penalidade do artigo 123, I “c” da lei nº 12.670/96, alterada pela lei nº 13.418/03.

Insatisfeita com a decisão singular, a autuada interpõe às fls. 709/712 dos autos, Recurso Voluntário para o Egrégio Conselho de Recursos Voluntários.

E o Recurso sobe para Julgamento.

APRECIÇÃO DO RECURSO.

A questão que ora se me apresenta, conforme dantes relatado denuncia que a empresa recorrente deixou de recolher aos cofres do Fisco estadual ICMS no valor de R\$ 431.955,55, em razão de ter lançado e utilizado créditos indevidos em sua Conta Gráfica no exercício de 2004, conforme constante no relato do auto de infração acima reproduzido.

Preliminarmente convém ressaltar que o teor do relato constante no auto de infração não se apresenta de modo claro e preciso no descrever os motivos da autuação, ou seja, não descreve concretamente qual a origem do crédito tributário que foi considerado indevido, de modo a especificar realmente o motivo ensejador da infração denunciada.

Todavia, não vislumbrando á luz somente do relato do auto de infração qual a natureza do crédito considerado indevido recorreremos ao relatório denominado “Informações Complementares” fls. 3 / 4 dos autos, onde os autuantes nos ofertam as seguintes informações detectadas por ocasião do procedimento fiscalizatório, “ In verbis” :

“Examinando livros e documentos fiscais da firma TEXTIL UNIAAO S/A, CGF- 06.844.635-7, referente ao período de 01.01.2004 a 31.12. 2004, constatamos que a mesma deixou de recolher o ICMS em 2003 no valor de R\$ 431.955,55(Quatrocentos e Trinta e Um Mil, Novecentos e Cinquenta e Cinco Reais e Cinquenta e Cinco Centavos), conforme demonstrativo do débito e informações complementares em anexo.

“Fato gerador: falta de recl. de ICMS em oper. não regularmente escrituradas.

Período da infração: =2004.

Infração: art. 73, 74 do Decreto 24.569/97 (cód. 540)

Penalidade: art. 123, I, “c”, da lei 12.670/96 alterado pelo dec. 13.418/03.”

Apreciando com vagar as informações adicionais prestadas pelos autuantes, acima reproduzidas, torna-se forçoso concluir, que estas também não esclarecem o real motivo da autuação, mas apenas ratifica com quase os mesmos signos de linguagem o disposto na peça inaugural.

Deste modo, a fundamentação concreta do presente lançamento tributário com a perfeita identificação dos créditos considerados indevidos, somente vem à baila a partir do momento em que analisamos as planilhas carreadas às fls. 11/12 dos autos e os demonstrativos -Fretes de saídas de produtos de terceiros para outras empresas por conta e ordem de terceiros (fls. 13 /71) e Fretes de entradas de terceiros para industrialização por contas e ordem de terceiros (fls.72/83), sendo que este último se fazendo acompanhar das notas fiscais de entradas e dos correspondentes conhecimentos de transportes rodoviários de carga.

Neste panorama temos que a questão ora trazida a julgamento reporta-se, a falta de recolhimento do ICMS decorrente da utilização de créditos indevidos lançados e utilizados na conta gráfica, referentes *a fretes de saídas de produtos de terceiros para outra empresa, por conta e ordem de terceiros (frete de responsabilidade de terceiros), bem, como a fretes de entradas de matéria-prima recebida de terceiros para industrialização, por conta e ordem de terceiros (frete de responsabilidade de terceiros).*

Em síntese, a recorrente encontra-se sendo acusada de ter lançado créditos indevidos de cuja responsabilidade havia sido assumida por terceiro. O frete efetivamente não pertencia à empresa autuada, pois ela *não teria assumido o encargo financeiro relativo ao mesmo, encargo este assumido por terceiros.*

Por sua vez, a recorrente arrazoa em todo trilhar defensivo que promoveu o transporte das mercadorias em causa e que pagou o frete relativo a essas operações, tanto no que diz respeito às entradas como as saídas de seu estabelecimento, conforme documentação anexa aos autos (Contratos, CTCR e Recibos).

Arrazoa ainda a recorrente que a autuação e a decisão recorrida não apontam qual o documento que levou ao convencimento de que a empresa não teria pago os fretes, sendo portanto, a exigência amparada em mera afirmação, sem documentos comprobatórios.

Por pertinente, consigno neste momento, o que preceitua o artigo 2º, II, da lei Complementar nº 87/96, "In Verbis":

" Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

II- prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores."

E ainda, o preceituado no artigo 60, IV do Decreto nº 24.569/97, " Ipsis Literis" :

"Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal:

(...)

IV- aos serviços de transportes e de comunicações utilizados pelo estabelecimento."

Considerando que o ponto nuclear da presente lide encontra-se atrelada a modalidade de transporte contratada pela empresa, torna-se necessário para bem elucidar a questão, *sub examine* tecermos algumas pequenas considerações sobre as modalidades de frete CIF e FOB e suas implicações no que atine a utilização do crédito fiscal, as quais faremos com base nas brilhantes lições da Mestra "Maria Lúcia Sá Motta", na obra intitulada ICMS ao Alcance de Todos, Ed. Forense, 1992, pgs.11 e 175", "In Verbis" :

"Frete CIF (Cost Insurance and Freight) -É a parcela componente do preço da venda de um bem, produto ou mercadoria pela qual o vendedor/remetente assume o encargo das despesas com o transporte e seguro.

Frete FOB (Free on Board) – É a parcela componente do preço da venda de um bem, produto ou mercadoria pela qual o adquirente/destinatário assume o encargo da despesas com o transporte e seguro."

No que atine ao crédito fiscal do ICMS sobre estas modalidades de frete vejamos os seguintes ensinamentos:

Crédito fiscal- Frete CIF- pago pelo remetente.

“O adquirente ou recebedor da mercadoria não poderá creditar-se sobre o frete, quando a prestação do serviço de transporte for por conta do remetente, tendo em vista que este assume a responsabilidade. Pela entrega da mercadoria no estabelecimento do comprador destinatário. Assim, quando o remetente assume o encargo do frete, está caracterizada operação com cláusula CIF, e o ICMS sobre o transporte é recolhido pelo remetente, não gerando qualquer crédito para o adquirente ou destinatário. Se assim o fosse, o crédito seria aproveitado em dobro, o que não é permitido pelo fisco”.

Já no que concerne ao Crédito fiscal- Frete Fob- a pagar pelo destinatário

“Quando o adquirente ou destinatário assume o encargo pelo transporte da mercadoria, está caracterizada a venda com cláusula FOB. Nesse caso, o adquirente ou destinatário poderá aproveitar-se do crédito fiscal do ICMS, lançando- no livro Registro de Entradas 1ª, mesmo que venha a ser englobado em uma única nota fiscal de entrada- série E, à vista da 1ª. via original do CTRC.”

Saliento por pertinente ao momento, que o agente fiscal acostou aos autos, cópias de todas as notas fiscais de entradas / remessa para industrialização, com os correspondentes Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas.

No corpo destes Conhecimentos de Transportes, verifica-se constar como remetentes diversas empresas e como destinatária a recorrente Têxtil União SA, constando ali expressamente que o frete é a pagar, ou seja, frete FOB.

Ante as considerações supra expendidas depreende-se da leitura das definições acima, que, sendo a modalidade do frete FOB, imprescindível para o direito ao creditamento do imposto - ICMS que a empresa tenha efetivamente arcado com o ônus do imposto sobre os transportes objeto da presente autuação, e este agora passa a ser o ponto central da presente lide.

Ao apreciarmos as peças que consubstanciam os autos observo que, apesar das notas fiscais, dos fretes e demonstrativos ali constantes, estes não são suficientes e necessários para comprovar se efetivamente a recorrente assumiu o encargo financeiro relativo a estes serviços.

Esta condição essencial ao caso “in concretum”, não se encontra demonstrado nos autos e em nenhum momento foi efetivamente enfatizado pelos autuantes.

Diante da polêmica em torno da necessidade de comprovar se efetivamente a recorrente pagou o frete relativo às operações em lide, esta 2ª. Câmara de Julgamento, na busca da verdade material que norteia o Processo Administrativo Tributário levantou a necessidade da realização de *uma Perícia*, momento em que, nos termos do estatuído na norma regimental o Presidente levou tal providência à votação.

Cumprida a disposição regimental inerente à votação, apurou-se entre os Conselheiros integrantes desta 2ª. Câmara, empate de votos, que, ora pugnavam pelo deferimento da providência, e, ora pelo indeferimento da mesma.

Na forma regimental, o Presidente da Câmara, proferiu em sessão seu voto de desempate, o qual encontra-se vazado nos seguintes termos :

“..... rejeitada a proposição, à vista dos levantamentos fiscais procedidos e da lacunosidade da Informação Complementar em cotejo com as provas e planilhas, bem como o que se infere dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTRC, que destacam frete FOB e contrato alusivo.”

Superada a discussão acerca da medida pericial, com o devido afastamento desta, e sendo pessoalmente vencida em meu voto, outra alternativa não resta senão proceder ao exame dos aspectos de mérito do presente recurso.

Nesta vertente, imprescindível neste momento, uma pequena digressão no que concerne ao ônus da prova no Processo Administrativo Tributário.

No tocante a este empolgante tema, a meu entender pessoal, compete à autoridade lançadora do crédito tributário, o ônus de circunstanciar, de detalhar e provar a ocorrência ou não dos fatos jurídicos tributários alegados, pois este dever é da própria essência do lançamento tributário.

Nesta linha nos guia o artigo 142 do CTN, senão vejamos, “In Verbis” :

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo Único: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Atentemos que na própria configuração oficial do lançamento a lei instituiu a necessidade de que o fiscal deve instruir o ato de lançamento com todos os elementos de provas indispensáveis à comprovação do ilícito denunciado cabendo-lhe assim a obrigação de instruir o lançamento com os elementos de prova das afirmações que afirma em sua fundamentação.

Transcrevo nestas linhas, os brilhantes ensinamentos doutrinários que apontam no sentido de que não há no Processo Administrativo Tributário a inversão do ônus da prova, senão vejamos :

Na orientação de Paulo Celso B. Bonilha:

“A presunção de legitimidade do ato de lançamento não justifica nem explica a tese de atribuição de toda a carga de aprova ao contribuinte. A regra do ônus da prova decorre, em verdade, da relação substancial, isto é, do interesse na afirmação do fato. Se o fato que fundamenta o lançamento é contestado na impugnação, o ônus da prova é da Fazenda e não do contribuinte. (Citação extraída da obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Alessandra Dabul, Ed.Juruá, 1ª.ed, 2004, pg.116).

E nas palavras de José Eduardo Soares de Melo:

“É elementar que o encargo probatório é cometido ao Autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Autor (CPC art 333). Não haveria sentido jurídico firmar entendimento em sentido diverso contrário, pois que a pretensão a um direito invocando-se a tutela jurisdicional, implica na respectiva produção de provas(...) No lançamento dos tributos, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário, compelindo-o à comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato tributário. (Citação extraída da obra “Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Alessandra Dabul, Ed.Juruá, 1ª.ed, 2004, pg.117).

Na hipótese dos autos, analisando-se minuciosamente as peças que o integram, apesar de toda a documentação ali acostada, infere-se que os autuantes não demonstraram de modo inequívoco, a condição essencial para conferir segurança e liquidez ao lançamento tributário em questão, ou seja, a prova de que a recorrente não assumiu o encargo financeiro relativo a estes serviços.

Em contrapartida, atentemos para o fato de que as autoridades fiscais detinham toda documentação fiscal e contábil da empresa, conforme deflui-se do termo de início de fiscalização, motivo pelo qual tinham plenas condições de produzir provas convincentes para sustentar o lançamento tributário em questão.

Salienta-se, em nenhum momento os autuantes produziram provas no sentido de comprovar que a empresa agiu contrariamente as normas tributarias, não tendo assim sofrido o ônus de pagar pelos serviços de transportes em lide.

Sinalizo que “in casu” , a recorrente carreu aos autos um contrato particular de industrialização por encomenda, fls. 713/717, com a inserção da cláusula quarta, na qual acorda-se que compete a recorrente o pagamento do frete do algodão e dos materiais de embalagens, desde o estabelecimento do fornecedor ate o seu; e desde o seu, ate o destino determinado pela empresa “Companhia Valença Industrial ”, do fio produzido e dos resíduos.

Confesso que o contrato a que se encontra apenso aos autos, não é fator determinante para o meu convencimento a respeito da lide, pois comungo do entendimento de que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas a Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo desta obrigação tributário, ex –vi o disposto no artigo 123 do CTN.

“Art. 123. Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas a Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”.

Destarte, conjugando todos os fatos que gravitam em torno da lide, e á luz das provas que se encontram entranhadas no processo, concluí-se não existir concretamente neste processo elementos que assegurem com segurança que a recorrente tenha praticado a infração constante no presente lançamento tributário.

Indiscutivelmente, as circunstâncias materiais dos fatos denunciados no presente auto de infração deixa no espírito do julgador, no mínimo a dúvida efetiva da prática do ilícito denunciado.

As provas acostadas aos autos, não permitem ao julgador formar com convicção convencimentos sobre o perfeito enquadramento dos fatos a norma considerada infringida.

Desse modo, um fato é inconteste: os fiscais não trouxeram aos autos a prova robusta, cabal, suficiente e necessária para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, de modo que, afastada a única possibilidade de descobrir-se a verdade material, através da prova pericial, somente flutuam agora as dúvidas sobre a prática da infração, sendo inquestionável que estas são insuficiente para a condenação da recorrente.

Tenho portanto, da análise dos autos, a convicção, de que a dúvida ainda persiste no que atine as reais circunstâncias materiais dos fatos, não podendo, a meu sentir, ser o processo conduzido a outro caminho senão a sua total IMPROCEDENCIA, pois com base nestas incitações, pendendo a dúvida, predomina o postulado básico do direito penal que se aplica com a mesma amplitude ao direito tributário, qual seja, "In Dubio Pro Reo".

Com esta linha de pensamento, em consonância com o entendimento do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, entendo, que subsistindo incertezas, torna-se evidente, que, impõe-se à subsunção do dispositivo que consagra a interpretação mais benigna ao contribuinte, conforme art. 112, II do CTN, "Ipsis Literis" :

"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I- á capitulação legal do fato;*
- II- a natureza ou ás circunstancias materiais do fato, ou á natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III- á autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV- á natureza da penalidade aplicável, ou a sua graduação."*

Pelas considerações acima expendidas, VOTO no sentido de que se Conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento para reformar a decisão proferida em 1ª Instância e julgar *Improcedente* o lançamento ora em julgamento, de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

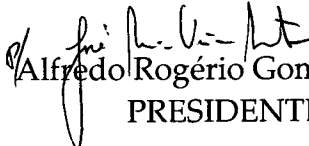
Eis como entendo a questão.

DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente: : TEXTIL UNIÃO SA e recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA .


A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso voluntário, resolve: **1) Em relação à Diligência Fiscal:** A proposição formulada pelo Relator do processo, sem que as partes tenham aderido à providência sugerida pelo relator, teria o objetivo de trazer aos autos, comprovação de que a empresa recorrente teria arcado com o ônus do frete FOB. Por voto de desempate da Presidência, foi rejeitada a proposição, à vista dos levantamentos fiscais procedidos e da lacunosidade da Informação Complementar em cotejo com as provas e planilhas, bem como o que se infere dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas – CTRC, que destacam frete FOB e contrato alusivo. Foram favoráveis à realização da diligência os Conselheiros José Maria Vieira Mota, Francisca Marta de Sousa, Sandra Maria Tavares Menezes de Castro e Regineusa de Aguiar Miranda. Votaram contra a realização de diligência os Conselheiros Ildebrando Holanda Junior, Marcelo Reis de Andrade Santos Filho, Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira e Vanessa Albuquerque Valente. **2) Em relação ao mérito:** Resolve a 2ª Câmara, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, para reformar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância e julgar *improcedente* a acusação fiscal, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor, proferido pela Conselheira Francisca Marta de Sousa, que foi designada para lavrar a Resolução e em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária, aprovado pelo representante da douta PGE e o constante no art. 112 do CTN. O Conselheiro José Maria Vieira Mota votou pela procedência da acusação fiscal. Estiveram presentes à Sessão, para sustentação oral do recurso, os Doutores Erinaldo Dantas e Eugênio Pacelli Duppin.


SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos ~~07~~ de Dezembro de 2007.



Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE



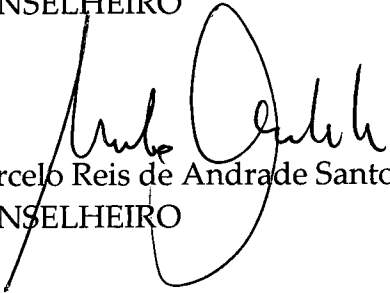

Regineusa de Aguiar Miranda
CONSELHEIRA

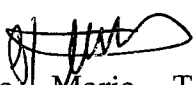

Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA


Francisca Marta de Sousa
CONSELHEIRA RELATORA

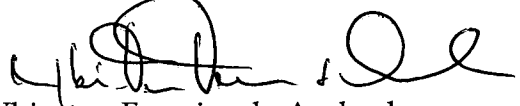

Rodolfo Licurgo Tertuliano de Oliveira
CONSELHEIRO


José Maria Vieira Mota
CONSELHEIRO


Marcelo Reis de Andrade Santos Filho
CONSELHEIRO


Sandra Maria Tavares Menezes Castro
CONSELHEIRA


Aldebrando Holanda Junior
CONSELHEIRO


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO