



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

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

RESOLUÇÃO Nº 228/2010 - 70ª SESSÃO ORDINÁRIA DE: 10/05/2010
PROCESSO Nº 1/4321/2009 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2009.12146-1
RECORRENTE: ANGELO AURICCHIO & CIA LTDA.
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA
RELATOR originário: CONSELHEIRO JOSÉ SIDNEY VALENTE LIMA
RELATOR designado: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

EMENTA: ICMS – EXTINÇÃO. 1. Ilegitimidade do sujeito passivo. 2. O procedimento fiscal na forma em que se instaurou e pela instrução processual resultou na ilegitimidade do sujeito passivo. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de Infração julgado extinto por maioria de votos. Reformada a decisão exarada em 1ª Instância, em conformidade com a manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado (Dr. Matheus Viana Neto) o qual reduziu a termo, para fins de juntada aos autos, as razões a que aludira oralmente na Sessão de Julgamento, reconsiderando a aprovação ao Parecer da Consultoria Tributária. 4. Decisão com esteio no art. 54, I, "b" da Lei nº 12.732/97.

RELATÓRIO

O documento *Auto de Infração* descreve no campo *Relato da Infração* o seguinte:

“Entrega, remessa, estocagem ou depósito de mercadorias e prestação ou utilização de serviço acobertado por documento fiscal inidôneo”.

Em sequência, assinala:

“As notas fiscais 269679 e 269681 foram consideradas sem validade jurídica, pois as mercadorias que as acobertavam, estavam depositadas ilegalmente em um estabelecimento não escrito no Cadastro Geral da Fazenda, que está situada na BR 222, km 14, no município de Caucaia-Ce.”

O agente do Fisco aplicou a sanção a que se refere o art. 123, III, “a” da Lei nº 12.670/96 (com nova redação dada pela Lei nº 13.418/2003).

Apensos aos autos, os seguintes documentos:

- Informação fiscal;
- Certificado de Guarda de Mercadorias – CGM;
- Notas fiscais (objeto da autuação);
- Boleto Bancário;
- Termo de Ocorrência da Ação Fiscal;
- Cópia de Termo de Acordo (nº 391/2008) e respectivo Aditivo (nº 187/2005);
- Defesa Administrativa e
- Mandado de Segurança.

As mercadorias foram liberadas por determinação judicial concedida por meio da concessão de *medida liminar* em sede de *mandado de segurança* (da 3ª. Vara da Comarca de Caucaia).

Em 1ª Instância Administrativa foi interposta Impugnação ao lançamento tributário – (*auto de infração*) -, resolvendo o julgador singular em confirmar a autuação, julgando-a procedente.

Interposto o recurso, a manifestação da *Consultoria Tributária* do Contencioso Administrativo Tributário, em *Parecer*, sugeriu a manutenção da decisão revisanda.



Entretanto, na Sessão de julgamento, o representante da douta Procuradoria Geral do Estado, que aprovara o respectivo *Parecer*, reconsiderou sua aprovação, e por alterar seu entendimento, oralmente, na respectiva sessão, reduziu-o a termo sugerindo a extinção do feito.

É o breve relatório.

ARGB

VOTO DO RELATOR

Para o exame e completo deslinde da autuação, calha observar com atento a mui elucidativa **Informação Fiscal** de lavra do agente do Fisco com o teor que segue:

"... nos foi apresentando pela *Polícia Rodoviária Federal* as notas fiscais nº 269679 e 269681 (...) fomos comunicados pelos Patrulheiros Rodoviários Federais da existência de mercadorias depositadas em um estabelecimento considerado suspeito (...) nos deslocamos até ao local (KM 14 da BR 222) onde verificamos a existência de mercadorias depositadas ilegalmente, descartando a hipótese de roubo, visto que estavam acobertadas com notas fiscais destinadas a Distribuidora Tamar Ltda., portanto a mercadoria foi descarregada em local diversos do indicado no documento fiscal e depositada ilegalmente em estabelecimento sem inscrição no CGF. Diante do exposto, foram consideradas sem validade jurídica e lavrado o auto de infração."

O *Boletim de Ocorrências Policiais* de lavra dos patrulheiros federais – **Polícia Rodoviária Federal** – registra:

"... a carga de mercadorias estava armazenada em uma borracharia no Posto de Combustíveis Lago Verde, BR 222, Km 12, possuía documento fiscal e que o caminhoneiro responsável pela entrega tentou realizar a entrega e não tendo conseguido, optou por deixar a mercadoria naquele local".



Dadas tais considerações nos autos, comporta ir, no respectivo processo, em prol da verdade material, e segundo os elementos disponíveis no caderno processual, mui além do que somente se vê plasmado literalmente no *Relato da Infração*, parte do lançamento (*Auto de Infração*) onde genérica transcrição sistêmica e padronizada, obtida na eleição de um código de infrações do sistema CAF – *Controle da Ação Fiscal* assinala:

“Entrega, remessa, estocagem ou depósito de mercadorias e prestação ou utilização de serviço acobertado por documento fiscal inidôneo”.

Grifos nossos

Segue empós a transcrição acima, que migra do sistema, de modo padrão e sistematizado, ante a aplicação do código da infração, o complemento de lavra e punho ou de produção pessoal da autoridade lançadora (e não oriundo de sistema de dados) que:

“As notas fiscais 269679 e 269681 foram consideradas sem validade jurídica, pois as mercadorias que as acobertavam, estavam depositadas ilegalmente em um estabelecimento não escrito no Cadastro Geral da Fazenda, que está situada na BR 222, km 14, no município de Caucaia-Ce.”

Grifos nossos

Daí resulta de modo inteiriço:

“Entrega, remessa, estocagem ou depósito de mercadorias e prestação ou utilização de serviço acobertado por documento fiscal inidôneo. As notas fiscais 269679 e 269681 foram consideradas sem validade jurídica, pois as mercadorias que as acobertavam, estavam depositadas ilegalmente em um estabelecimento não escrito no Cadastro Geral da Fazenda, que está situada na BR 222, km 14, no município de Caucaia-Ce.”

Afinal, como e o que ocorrera efetivamente: A entrega? A remessa? A estocagem?
O depósito?

E mais:

- a) De mercadorias?
- b) De mercadorias e prestação de serviços?

Ou ainda:

- c) A utilização de serviço acobertado por documento fiscal inidôneo?



Esclareça-se de plano não haver, a princípio, como negar o fato, configurado desde a notícia policial, dada pela autoridade policial à autoridade fazendária e a descrição deste (o fato) em documento denominado **Informação Fiscal**, ensejando deduzir, de sua leitura, que as mercadorias constavam de **depositadas em local diverso do assinalado no respectivo documento fiscal**.

Eleição do Contribuinte/Responsável

Em todo o caso, como neste, por exemplo, em que se conduz à situação passível de autuação, necessário identificar de modo claro e concretamente o sujeito passivo - contribuinte ou responsável - da respectiva obrigação tributária. Quem é esse, efetivamente? Afinal, será:

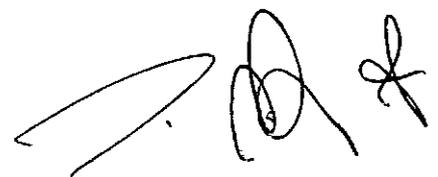
- O emitente do documento fiscal?
- O destinatário das mercadorias? ou
- Quem se encontrar de posse das mercadorias?

Será ainda, independentemente de qualquer critério lógico, qualquer um destes, a quem o agente do Fisco pretender, ao seu mero talante?

Com efeito, o artigo 16 da Lei nº 12.670/96, com redação dada pela Lei nº 13.418/2003 estabeleceria:

“Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do imposto:

III - o remetente, o destinatário, o depositário ou qualquer possuidor ou detentor de mercadoria ou bem desacompanhados de documento fiscal, ou acompanhado de documento fiscal inidôneo ou sem o selo fiscal de trânsito.”



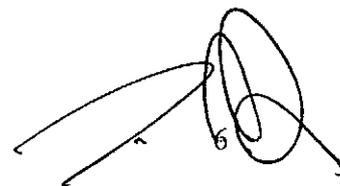
O que fizera o regulamento - *Dec. nº 24.569/97* - da Lei (nº 12.670/96) em relação a este dispositivo, senão somente reproduzir literalmente, de modo desnecessário o que já dispunha a Lei.

Os agentes que labutam na fiscalização de mercadorias em trânsito no Estado do Ceará, são egressos por concursos públicos dos mais eficazes, reconhecidos em todo o território nacional como dos mais capazes, dentre os que operam em suas práticas no território nacional, muitos dos quais, ministram treinamentos em todo o Brasil, de Norte a Sul.

Temos sapiência de que os poderes fiscais são vinculados - regrados -, não se podendo ultrapassar os limites delineados na legislação, pois diante de determinados requisitos, a Administração deve agir de tal ou qual forma. Sendo a lei omissa ou incompleta, diante da falta de regramento regulamentar que evoque previsão de todas as situações supervenientes, ainda assim, a autoridade deverá decidir de acordo com princípios extraídos do ordenamento. Discricionariedade nunca é total, é seu âmbito encontra esbarro em práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, como imperativo do inciso III do art. 100 do CTN.

E cediço que a Administração Tributária concilia com orientação para providências os que se vêm diante de recusa de recebimento de mercadorias, inclusive em declinar o motivo da recusa.

Quanto ao dispositivo legal em exame - art. 16, III da Lei nº 12.670/96 - Já era tempo de estar disciplinado - e não simplesmente constar repetido meramente em **regulamento** que, não estando neste disciplinado, poderia fazê-lo o **Manual de Procedimentos** ou mesmo Instrução Normativa ou Norma de Execução em qual ou em quais situações se poderia distinguir a imputação de responsabilidade no caso em comento.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke extending to the left.

"*Concessa máxima vênia*", ousou discordar, com acendrado respeito à tese dos que pretendem atribuir, com espectro na mera disposição legal não regulamentada, a título de exercício de *poder discricionário* do agente fiscal para que, de forma indiscriminada, possa, em seu humor, eleger e atribuir quem assim o queira, sem critério algum, para integrar a sujeição passiva pelo cumprimento da obrigação tributária.

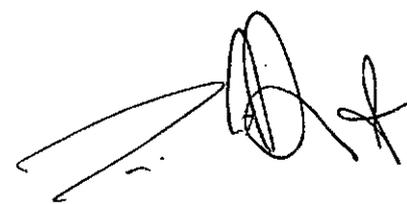
Sendo oportuno, formulo exemplo e peço vênia para, discorrer sem pretensão didática, no modelo hipotético abaixo, pelo quadro sinóptico abaixo delineado:

CASO HIPOTÉTICO	
TRANSPORTADORAS	Conduziam mercadorias acobertadas por documentos fiscais considerados inidôneas, emitidos por A e destinados a B .
Alfa	Autuado: emitente (A)
Beta	Autuado: destinatário (B)
Gama	Autuado: condutor/transportador (Gama)
<small>"Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do imposto: III – o remetente, o destinatário, o depositário ou qualquer possuidor ou detentor de mercadoria ou bem (...) acompanhado de documento fiscal inidôneo (...)" (Lei nº 12.670/96.</small>	

Em exercício do exemplo hipotético, se o autuado da transportadora *Gama* fora o emitente (**A**), para idêntica situação, também deveriam ser autuados o emitente nos casos das transportadoras *Beta* e *Gama*, ao invés do destinatário (**B**) e do condutor (**C= Gama**), como se indicou na segunda coluna.

Com ser atribuída a responsabilidade ora a um, ora a outro, ao mero talante de quem tem a atribuição de fixar e estabelecer o encargo fiscal imputando ora a um e ora a outrem?

A manta de discricionariedade não nos parece suficiente, pelo que entendemos ser a matéria carente de regulamentação ou de disciplinamento através de orientação fundada em norma, mesmo de escalão inferior, tais as instruções, as portarias, se não fora o caso de estipular-se em *Manual de Procedimentos*.



Ensina-nos Celso Antonio Bandeira de Melo que a Lei não deve ser fonte de privilégios ou de perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

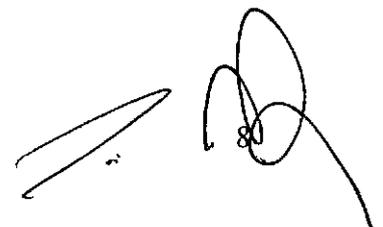
Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes.

Com efeito, *Kelsen* assinalou:

“Colocar (o problema) da igualdade perante a lei é colocar simplesmente que os órgãos de aplicação do direito não tem o direito de tomar em consideração senão as distinções feitas nas próprias leis a aplicar, o que se reduz a afirmar simplesmente o princípio da aplicação do direito em geral, imanente a toda ordem jurídica, a todas as leis, em outros termos, de que as normas devem ser aplicadas conforme as normas – Princípio da Legalidade (*Teoria Pura do Direito, tradução francesa da 2ª. Edição alemã, por Ch. Einsenmann, Paris, Dalloz, 1962, p. 190*).

Qual o critério legitimamente manipulável – sem agravos a isonomia – que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos?

Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?



80

Por isso *Pimenta Bueno* averbou em lanço de extrema felicidade:

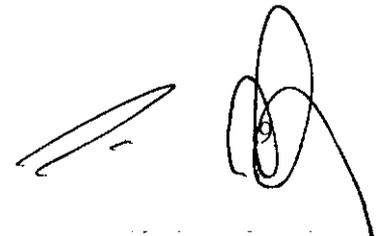
"A lei deve uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania." (Direito Público Brasileiro e Análise da Constituição do Império, Rio de Janeiro, 1857, p.424).

Para que um discrimen legal seja convivente com a isonomia, impende que concorram, dentre outros elementos, que as situações possuam características, traços, nela residentes, diferenciados e que o vínculo da correlação seja pertinente em função dos interesses públicos, os quais são fundados em razão valiosa, e não em face dos humores habituais ou momentâneos do agente de plantão.

O respeito ao princípio da igualdade reclama do exegeta cautela: Não se pode interpretar como desigualdades legalmente certas situações, quando a lei não haja assumido o fato tido como desequiparador. Se a distinção não procede diretamente da lei que instituiu a obrigação ou exonerou o encargo, não tem sentido prestigiar interpretação que malfere e contradiz um dos mais solenes princípios constitucionais que é o da igualdade.

São muitas as situações que, tem a aparência da igualdade, mas ao exame mais profundo, emanam distinção considerável, sendo uma das mais claras, a responsabilidade pelo transporte - CIF ou FOB - como elemento que auxilia na atribuição da imputação da eleição do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ao regulamento caberia disciplinar em que caso ou situação se deve imputar ou atribuir responsabilidade ora ao emitente, ora ao destinatário, ora a quem se encontrar detentor ou posse da mercadoria.



O caso em epígrafe, gama considerável de informações em exame inferem decidir com critério e razoabilidade, de modo a evitar em cada caso, distinta forma de proceder.

Não comporta discutir quanto ao local de entrega, identificado no documento fiscal e o local onde estas – as mercadorias foram encontradas, posto que destinadas a empresa situada em Fortaleza, restavam armazenadas em Borracharia de um Posto de Combustíveis, situado em Caucaia.

O cerne da questão remete às seguintes considerações:

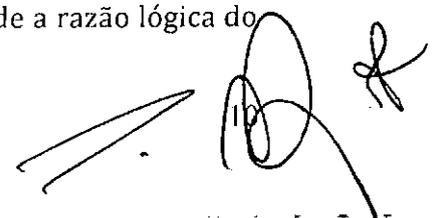
Como tem sido a prática habitual para regularizar o depósito ou o retorno de mercadorias em que o destinatário recusa-se ao recebimento?

O caso concreto compraz de todos os elementos necessários a firmar convicção e não comportar dúvida de que se deva considerar o documento fiscal inidôneo, bastante e suficiente aferir os locais de destino e o em que foram efetivamente encontradas?

Aspectos usuais e corriqueiros nas relações comerciais, envolvendo o que fornece ou remete (remetente), quem transporta (podendo recair sobre um autônomo) e a quem é destinatário (que pode recusar-se ao recebimento).

A todos estes comporta cautela nas razões de decidir, com fumos de razoabilidade, para fins de imputar que se poste no polo passivo da obrigação tributária.

Ora, a dinâmica impõe que não se dê disciplinamento desarrazoado, e mais disto, entender dotado e investido, o agente fiscal, do poder discricionário para o fim de imputar responsabilidade a quem o queira e em escolher, ao bel prazer, a quem deseja autuar, por critério deliberadamente pessoal. Tal fato ofende a razão lógica do

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page. The signature is a large, stylized cursive mark, and the initials are smaller and more legible.

Direito e de Justiça quando o agente do Fisco, sem razão lógica, imputar obrigação tributária, mesmo na condição de responsável, ora o destinatário, ora o remetente e ora ainda, ao que tenha mantido sob a sua guarda e a se apresenta como detentor.

Restaria assente o capricho em não reconhecendo o pedido, deixando o destinatário de receber mercadoria, o transportador desta obrigado a retornar, de imediato, a cidade do remetente?

Ora, as mercadorias foram liberadas por determinação judicial concedida por meio de liminar em sede de mandado de segurança da 3ª. Vara da Comarca de Caucaia, momento e aspecto jurídico que corrige e convalida providência que se encerra, se à época própria, transcorresse pela via administrativa, pois quem remete mercadoria cujo destinatário tenha se recusado ao seu aceite, a tem (a mercadoria) em volta à sua propriedade sem qualquer gravame tributário, observados aspectos de meros controles, ou obrigações de caráter meramente acessórios.

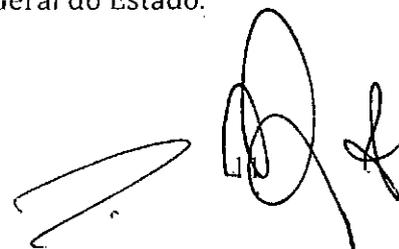
Demais disso, calha trazer à lume, o que disse em Sessão de julgamento, o representante da d. Procuradoria Geral do Estado, que havia aprovava o respectivo *Parecer*, alterou-o, oralmente e reduziu suas razões a termo, sugerindo a extinção processual, como consta às fls. 119, verso, de lavra do Procurador do Estado, Dr. Matheus Viana Neto, que sugere em seu arrazoado tenha sido, em caso dessa natureza, ao depositário que teria permitido a irregularidade e sua permanência e, ao que considerou que o autuante "se opõe a própria inidoneidade declarada."

Tal fato conduz em **extinção** da relação jurídica processual, na forma gizada no art. 54, I, "b" da Lei nº 12.732/97.

VOTO

Para que se conheça do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento, sob escora do entendimento endossado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

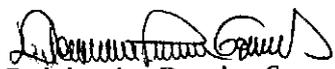


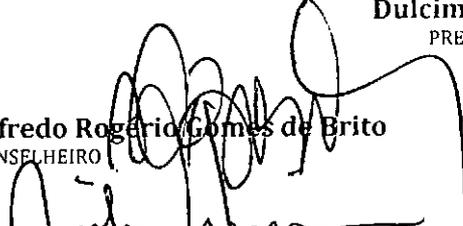
DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente a **Angelo Auricchio & Cia. Ltda.**, e recorrida **Célula de Julgamento de 1ª Instância**,

RESOLVEM os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer do recurso de voluntário, dar-lhe provimento para reformar a decisão condenatória exarada na instância monocrática, declarando em grau de preliminar e por maioria de votos, a extinção processual, em face da ilegitimidade passiva, nos termos do voto do Conselheiro Relator designado para lavrar a respectiva Resolução, conforme manifestação do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, alterada em sessão mediante Despacho contido nos autos. Voto contrário o Conselheiro José Sidney Valente Lima (relator originário).

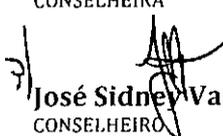
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 12 de 2010.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO

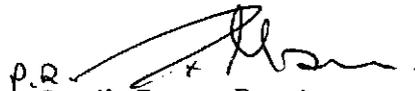

Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO

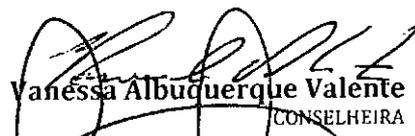

Ana Maria Martins Timbó Holanda
CONSELHEIRA


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO

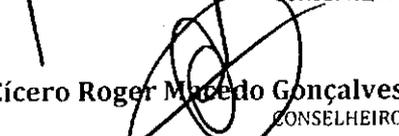
PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA


Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO