



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
*Conselho de Recursos Tributários*  
1ª. Câmara de Julgamento

Resolução Nº 214/01

Sessão: 49ª Sessão Ordinária de 16 de março de 2.001

Proc. de Recurso Nº: 1/451/98 — AI: 1/9800272

Recorrente: Castelo Empreendimentos Imobiliários Ltda.

Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância

Relator DESIGNADO: Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito

**EMENTA:** - Extravio do *Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências*. Confirmada a Decisão de **parcial procedência**, manifestada em 1ª. instância. Aplicação da redução da multa, própria a situação típica de extravio, considerada a natureza do fato em relevo. Recursos: oficial e voluntário conhecidos e providos. Decisão por maioria de votos, com respaldo em *Parecer* aprovado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Fundamento: Art. 123 da Lei nº 12.670/96, c/c arts. 878, IV, k, e art. 882 § 3º do Dec. nº 24.569/97.

**RELATÓRIO**

1. Consta do Auto de Infração lavrado em 26.01.98 que:

"A empresa extraviou os livros *Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração do ICMS e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências*, tendo comunicado ao Fisco apenas o extravio deste último, em 04.07.97."

grifo nosso

2. Servem à instrução do p. processo:

- a) *Informação Complementar;*
- b) *Ordem de Serviço;*
- c) *Termos (De Início, de Prorrogação, e o de Conclusão de Fiscalização)*
- d) *Termo de Notificação para fins de apresentação de livros e documentos fiscais;*
- e) *Cópia de comunicação, pelo contribuinte, ao Fisco, em 04.07.97, de extravio, no qual se observa o carimbo padronizado de protocolo do Núcleo de Execução da Administração Tributária – NEXAT - em Joaquim Távora.*
- f) *Consta mais, Impugnação (em 1ª. Instância) e Recurso Voluntário (em 2ª. Instância).*

3. Pelo julgamento da instância singular operou a **Decisão de parcial procedência** do feito, sob o pálio de que se lhe deve aplicar a redução da multa consignada, em face da espontânea comunicação do contribuinte, que se faz prova constante dos autos.

4. Seguem-se intimações, termos de juntada e despachos de estilo.

5. Nos autos, o *Parecer* da Consultoria Tributária sugeriu fossem os recursos (oficial e voluntário) conhecidos e providos, mantendo-se, então, a decisão [de parcial procedência] exarada em 1ª Instância, acatado, *in totum*, pelo representante da D. Procuradoria Geral do Estado.

*É o relatório.*

ARGB



**VOTO DO RELATOR**

No entorno dos fatos assinalados no p. processo, considerando toda a discussão, na Sessão de Julgamento [1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários], prospera merecer reflexão, o encarte das provas, articulando, sem enfadonho esforço exegético de construção hermenêutica, a adequação do ato jurídico com o fato natural, próprio e presente à questão posta a exame.

Merece reparo, por reforma ou modificação, a *Decisão* exarada na instância inicial? No vertente caso, parece-me que o decisório singular contém o bom recheio da razoabilidade, esta, alçada à condição de Princípio Jurídico a que temos ocorrido na lição do festejado professor *Celso Antonio Bandeira de Melo*, o qual tão bem enfrentou o tema.

Por isso encontro azo para confirmar a decisão adrede manifestada, pelo que logo passo a justificar o entendimento, ante as considerações que seguem:

Preliminarmente:

É irrefutável, e não mera dedução, que o atuante, - *sim, ele mesmo!* -, reconhecera, ao descrever literalmente no campo apropriado do formulário Auto de Infração, que o contribuinte efetuara a comunicação do extravio do livro RUDFTO. Está é informação clara e precisa que se extrai do texto do seu Relato.



1. Robustece a prova ao fazer [o autuante, também] juntada da referida comunicação espontânea, que veio à colação também a pedido do autuado, ou *a posteriori* materializou, por ocasião da Impugnação. Logo, renovou-se a prova, encartada em duplicidade nos autos, juntada:

- a) pelo autuante (às fls. 10);
- b) pelo autuado (às fls.21).

- Não havia e não há, pela natureza do fato *sub examen*, atribuição ou dever do emitente da Comunicação de Extravio, clamando por providência diligencial. Poderia, o órgão receptor, de ofício, adotar a providência de conveniência. Bem de ver que, empós comunicado, parece, pelo que reluz dos autos, o órgão fiscal da circunscrição não adotou nenhuma providência/diligência com o fito de examinar e conhecer a situação enfocada.

3. Destaca-se, em derredor de tudo e é talvez o cerne da questão que o extravio do referido livro derivou da inundação nas dependências do autuado, no dia 24.04/97. Cópia de noticiário jornalístico do dia seguinte - 25.04/97 - nos autos, dá conta da ocorrência, na cidade de Fortaleza, da maior chuva do século (270,6mm), ocasionando infortúnios diversos  
*(cf. dispõe a cópia de matéria do jornal em anexo).*

4. Ainda que se possa e queira entender legalmente desautorizada, pela legislação tributária estadual, o motivo de força maior, como justificativa para refutar a responsabilidade, pelo extravio de documentos fiscais, definido, na legislação tributária estadual como o **desaparecimento em qualquer hipótese**, calha a sensível reflexão mui presente nos dias atuais:

**“O direito e a sua interpretação não pode conduzir ao absurdo.”**



Exemplo claro se decalca pelo art. 3º, I, do RICMS, - Dec. nº 24.569/97 de que “ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída, a **qualquer título**, de mercadoria de estabelecimento de contribuinte.”

Ora, o emprego da interpretação literal, sob a alcunha de qualquer título daria ensejo entender que, se durante a inundação, mercadorias fossem levadas para fora do estabelecimento comercial, pela força das águas e não por mãos humanas, este típico exemplo de força maior, resultaria no fato gerador, no qual o contribuinte deveria ser compelido ao pagamento do ICMS.

Apressamo-nos em informar, por nossa sabença, que o Fisco Estadual jamais cometeu o absurdo de, em tal caso, reclamar o tributo de sua competência.

Aliás, feliz lembrança ofertada por ROQUE CARRAZZA em Monografia sobre o ICMS, lembra exemplificação de ALIOMAR BALEEIRO, sobre a qual o comerciante furtado em mercadorias, assim fosse, teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS derivado do furto.

5. Nos correntes dias, o Estado Social de Direito não lograria emprestar suficiente *razoabilidade para considerar bastante toda e qualquer hipótese de extravio para imputar responsabilidade* (por livros e documentos extraviados). Exemplifica mais ainda por absurdo que seja, o irromper de uma catástrofe, sobre o local em que se encontra estabelecido o contribuinte, mantido ali, os seus livros e documentos fiscais.



- Quiçá a maior chuva do século tida na cidade de Fortaleza, até o ocorrência do fato em apreço, foi um fato notório, veiculado na imprensa local, é robusta prova, contida nos autos, como esteio de justificar o extravio do livro RUDFTO, remetendo-nos aquela reflexão a que aludidos no intróito dessas considerações:

- *Estaríamos diante de ato ou fato jurídico?*

6. Ora, cuida-se de ato jurídico quando provém de um comportamento humano.
7. Quando provém de um fato natural, imprevisível, tem-se o fato jurídico, tendentes a extinguirem punibilidade, à luz da ciência penal.
8. A norma tributária que impõe sanção cria para o Estado o direito abstrato de punir. Passa o Estado a ter o direito de exigir que os cidadãos (contribuintes) não cometam o fato nela descrito. Cometida a infração, o direito de punir, que era abstrato, passa a ser concreto, inaugurando a relação jurídico-punitiva entre o Estado e o contribuinte. A pretensão punitiva é fruto da possibilidade de imposição da sanção consubstanciada na prática de ato antijurídico.
9. Ademais, a norma Estadual oferece conseqüência de menor gravame, face à comunicação de extravio de documento fiscal; Não se previu mitigação alusiva por extravio de livros fiscais.
10. Seria o caso de recorrer-se à teoria das lacunas, por meio de integração, como dispõe o Código Tributário Nacional, no art. 108, em que, "*na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade,*" de balde às suas limitações em que desta não se utiliza para exigir (analogia) nem para dispensar (equidade) tributo.



11. Vai tratar-se aqui, dentre os livros, apenas do extravio do *livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência – RDUFTO* – único, dentre os extravios, em que fora comunicado o desiderato. A ele, no presente processo, se poderia emprestar consideração em se entender aplicável, pela comunicação de extravio, a aplicação da multa com redução (50%) como se infere a documentos fiscais, antevendo, em interpretação extensiva que, nos dias correntes, ao conceber o RDUFTO mero documento fiscal, ter-se-ia apenas mais elemento de burocracia, dentre formulários que permeiam o serviço público, sem olvidar que, sob o aspecto material, trata-se, o RDUFTO, de um livro, em pertinência de entendimento moldado em literal interpretação.
  
12. Dentre os métodos de interpretação, lembra *Hugo de Brito Machado* que “*não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação, mas é evidente que não basta esse recurso para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e alcance exato da regra jurídica*”.
  
13. Distingue-se com nitidez e acentuada diferença as penalidades sobre o extravio de documentos fiscais: os passíveis de dar, de transferir crédito fiscal (NF-1) com os que são impossibilitados desse jaez (NF Consumidor). Além de permitir seja reduzida a multa, mais em 50 %, pela comunicação espontânea, verifica-se tônica preocupação em tratar diferentemente os documentos que têm repercussão com a Principiologia da Não-Cumulatividade e consequente arrecadação e receita tributária.
  
14. Ora, bem de se adequar, verificando a distinção acima apontada amoldando-se ao livro objeto do extravio – o livro de meros registros de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrência que já se nos apresenta elemento já quase inteiramente dispensável, de nenhuma repercussão no contexto da produção de débitos e créditos. Ultrapassado em nossos dias, onde mecanismos de controle e de utilização dos documentos fiscais já se encontram mui bem armazenados em registros informatizados



do Fisco, o qual detém melhor controle, às vezes, que o próprio contribuinte, das autorizações para fins de emissão de documentos, qual a numeração, a validade, e por ser informado pela *Guia Informativa de Documentos Emitida e/ou Cancelados – GIDEC* -, e tendo o controle do estoque de documentos fiscais utilizados e não utilizados além da quantidade média de emissão diária, mensal ou periódica que tencione estabelecer.

15. Quanto aos registros de ocorrências, quase sempre, referem-se aos períodos ou momentos a que são submetidos à fiscalização, de cujo controle é o Fisco detentor, também, por seus sistemas informatizados – CAF.
16. Pode contribuinte também manter controle, por arquivos em pastas de documentos no qual dá ciência, quando de procedimentos fiscais, vez que lhe é entregue cópia dos atos, seja por Termo de Início ou Intimação/Notificação.
17. Sobre tal, exemplifica-se:
  - a comunicação de extravio a que aludimos desde o intróito dessas considerações, é prova cabal que só veio a este processo, porque efetuada em folha solta, arquivada em pasta. Tratasse de extravio anterior, com assento de registro em Livro de Registro de Termos de Ocorrências, com o extravio deste, tal prova não seria produzida.
  - Dai interrogar: este ofício em papel, folha solta, no qual o órgão fiscal após carimbo identificador - protocolo -, não é suficiente e bastante para, uma vez arquivado em pasta comum servir como instrumento de prova? Ou só se emprestaria validade à prova diante do fato de que a ocorrência estivesse reduzida a termo no livro próprio – o RUDFTO?





- Então, qual bem jurídico protege e que grau de lesividade estaria a causar?

- Qual o potencial ofensivo ou danosidade decorrente do extravio do livro que se cogita, tudo empós a comunicação própria?

- Qual o dano relevante?

Em verdade, submetendo a situação em foco a uma apreciação, a uma avaliação que resulte conhecer o seu conteúdo de valor (ou de desvalor), pode-se então, definir a necessidade e a adequação da penalidade.

18. Finalmente, que repercussão, para fins de cálculo de imposto, de arrecadação, tem o livro RUDFTO?

- De plano se infere logo que nenhum.
- Nem se deveria incriminar fatos em que a conduta não implique lesão a nenhum dos bens juridicamente reconhecidos como relevantes. Toda sanção, inclusive a de natureza tributária, deve ser necessária e suficiente para a reprovação e prevenção do ilícito.
- A realidade é que a doutrina e jurisprudência vêm mitigando a aplicação de penalidade por meio do Princípio da Insignificância, que em na ciência penal é o de bagatela, aos danos de pouca importância, em que pese, ainda, o fato de não haver, na lei nacional, expressa previsão que autorize exclusão da tipicidade.

19. Depreende-se quão pouca valia, passou a ter, no exame do presente caso, o extravio do livro dos meros registros das ocorrências de d'antanho conhecidas pelo Fisco, pelo que hei de emprestar, no momento, ao presente caso, típica consideração de documento, cujos burocráticos registros, vezes até, desnecessários, quando impassível de repercutir no contexto da arrecadação e da administração de tributos.



20. Ensejando, se tenha, em face dessas considerações, pela convalidação da comunicação de seu extravio, as peculiaridades e considerações aqui assentes, em meio às provas produzidas, na casuística que se examina, sou pela aplicação dispositiva que impõe considerar redução da multa, por seu extravio, em montante de 50 %, na forma que vai a seguir demonstrada:

**Demonstrativo do Credito Tributário**

3 X 900 UFIR = 2.700

1 x 450 UFIR = 450 (- 50% pela comunicação) Total..... 3.150 UFIR

"A interpretação das normas jurídicas em geral é tema ao qual os juristas emprestam grande importância, e em matéria tributária, a interpretação das regras jurídicas escritas, componentes da legislação tributária, se tem prestado a grande e intermináveis debates. [...] A rigor, todos os métodos de interpretação conduzem a apenas a um resultado possível, mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas possíveis significações. Daí porque órgão aplicador do direito, ao aplicar uma das várias interpretações possíveis, realiza ato de criação normativa impregnado de sua própria vontade." *Curso de Direito Tributário, 5ª. Ed., Forense, Hugo de Brito Machado, 1992, p. 66/61.*



Nesse jaez, *concessa máxima vênia*, decido-me em acompanhar, em primeira hora, a r. *Decisão* exarada na 1ª Instância, endossada pelo representante legal do *sujeito ativo dessa relação* -, o Estado do Ceará, o Procurador do Estado, pela manifesta aprovação do *Parecer* de lavra da *Consultoria do Contencioso Administrativo Tributário*.

Cuidando mais fazer a integração e não interpretação, e em sendo destarte o aplicador, pela ausência de disposição expressa e específica, em desempenho de excepcional atividade, cogito da valoração de tudo e em tudo examinado, em acompanhar a sugestão de decisório vertente no opino contido no *Parecer* da Consultoria Tributária, respaldado com identidade de pensamento pelo representante do Estado do Ceará, na procedência do feito em caráter parcial. Assim, não merece reparo a decisão singular, inclinando-me em votar pelo conhecimento do Recurso Oficial e Voluntário, e em dar-lhes parcial provimento, para confirmar a decisão revisanda.

*É o voto.*

*ARGB.*



**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente a *Castelo e Empreendimentos Ltda.*, e recorrido **Célula de Julgamento de 1ª Instância**, **RESOLVEM**, os membros da 1ª. Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por maioria de votos, conhecer de ambos os recursos - oficial e voluntário -, dar-lhes provimento para o fim de confirmar Decisão parcialmente condenatória - *parcial procedência* - exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Relator e do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os dos eminentes Conselheiros Raimundo Ageu Moraes, Roberto Sales Faria e Verônica Gondim Bernardo, que se pronunciaram pela total procedência da autuação. Designado para lavrar a Resolução o Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS EM Fortaleza, em 15 de maio de 2.001.

  
**DR. FRANCISCO PAIXÃO BEZERRA CORDEIRO**  
Presidente da 1ª. Câmara

  
**DR. ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO**  
Conselheiro-Relator (*designado*)

Conselheiros:

  
**DR. MARCOS SILVA MONTENEGRO**   
**DR. ANDRÉ LUIS FONTENELE SANTOS**

**DR. ELIAS LEITE FERNANDES**

**DR. MARCOS ANTONIO BRASIL**

  
**DR. RAIMUNDO AGEU MORAIS**

  
**DR. ROBERTO SALES FARIA**

  
**DRA. VERÔNICA GONDIM BERNARDO**

PRESENTE:

  
**DR. MATHEUS VIANA NETO**  
*Procurador do Estado*

*Consultor Tributário*