



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO N.º: 293/2015

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 23/01/2015 (13ª SESSÃO ORDINÁRIA)

PROCESSO DE RECURSO N.º: 1/4535/2010 AI N.º 1/201020216

RECORRENTE: FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONS.RELATOR: EDILSON IZAIAS DE JESUS JUNIOR

EMENTA: ICMS - DOCUMENTO SEM SELO FISCAL. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA NOS EXERCÍCIO 2007/2008 SEM A DEVIDA SELAGEM. PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL EM 1ª INSTÂNCIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 32/08. PRINCÍPIO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA. DECISÃO PELA IMPROCEDÊNCIA DO FEITO FISCAL. 1. Autuação baseada na falta selagem das notas fiscais de saídas.

2. Decisão de 1º grau pela manutenção da autuação, haja vista o possível malferimento aos arts. 1º da Lei 11.961/92 e 153 e 157 do Decreto n.º 24.569/97.

3. Parecer pela reforma da decisão de 1ª instância, pela alteração da base de cálculo em função da perícia realizadas nos autos.

4. Decisão Colegiada da 1ª Câmara, por maioria, pela improcedência do feito fiscal haja vista a consideração da Instrução Normativa como vetor normativo que traz hipóteses de comprovação de operações de saídas, cumpridas pelo contribuinte.

MAIORIA DE VOTOS. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO. PROVIMENTO. REFORMA DA DECISÃO DE 1º GRAU. IMPROCEDÊNCIA DO FEITO FISCAL.

RELATÓRIO:

A peça fiscal submetida a nosso exame tem o seguinte relato: “Entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito. Após a análise da documentação fiscal do contribuinte acima epigrafado durante os exercícios de 2007 e 2008, constatamos que o mesmo emitiu NFs de saída para outros estados, sendo que referidas notas fiscais não foram seladas pelo cometa, conforme planilhas e informações complementares anexas..”

Após indicar os dispositivos legais infringidos o agente fiscal aponta como penalidade o Art.123, inciso III, alínea “M” da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

A sociedade empresária intentou impugnação ao Auto de Infração em fls. 253/273, alegando as seguintes nulidades: ferimento ao princípio da ampla defesa e ausência de base de cálculo além da improcedência haja vista que a multa deveria ter sido arbitrada em 200 UFIRCE pois não se trata de falta de recolhimento e sim descumprimento de obrigação acessória.

Através do Julgamento n.º 2624/12, denota que a acusação fiscal obedeceu os parâmetros legais adequados à situação fática posta e como tal deveria ser tido como PROCEDENTE a ação fiscal.

Houve a confecção de perícia nos presentes autos que conclui da seguinte forma:

“Esclarecemos que não foram consideradas como saída interestadual, as notas fiscais de saídas comprovadas pelo contribuinte somente pelo registro dessas notas fiscais no seu livro de saídas, mas sem comprovação por meio de documentação bancária acostadas aos autos.”

“deduzimos do montante apurado na planilha fiscal às fls. 10/11 dos autos, o total das notas fiscais de saídas registradas no Livro de Entradas da adquirente, assim como, o total das notas fiscais de saídas registradas no Livro de Saídas do contribuinte e comprovadas por meio de documentação bancária. Após as deduções acima realizadas, obtemos um montante de R\$ 273.638,36 (duzentos e setenta e três mil seiscentos e trinta e oito reais trinta e seis centavos), o qual é o valor da nova base de cálculo.”

A parte recorrente ao se manifestar sobre o laudo pericial (fls. 600/603 afirma que a não consideração, como saída interestadual, das notas fiscais de saídas comprovadas pelo contribuinte através do registro dessas notas no seu livro de saídas, mas sem a comprovação por meio de documentação bancária fere diretamente a Instrução Normativa n.º 32/2008 (art. 1º, I), que considera tal documentação como hábil a comprovação da saída interestadual as cópias dos livros de registro de saídas, sem qualquer menção acerca da necessidade de estar ou não acompanhada de documento bancário.

O Parecer de n.º 360/2014 da Consultora Tereza Cristina Homs Cavalcante opinou pelo conhecimento do Recurso Voluntário para dar-lhe parcial provimento nos termos da Perícia ora realizada nos autos.

A Douta Procuradoria Geral do Estado através de seu representante Matheus Viana Neto, adotou o parecer pelos seus próprios fundamentos.

Eis, o relatório.

VOTO:

A ação fiscal em tela teve como objeto a acusação de movimentação jurídica de mercadorias sem a devida aposição de selo fiscal, com fundamento nos arts. 153, 155, 157 e 159 do Decreto 24.569/97 e penalidade do art. 123, III, "m" da Lei 12.670/96 vejamos.

Art. 153 O Selo Fiscal de Autenticidade para controle dos documentos fiscais e o formulário contínuo para comprovação das operações e prestações relativas ao ICMS serão disciplinados na forma deste Capítulo. Parágrafo único. O selo de que trata este artigo será também utilizado nos documentos fiscais relativos às operações e prestações sem oneração do imposto.

Art. 155. A aplicação do Selo Fiscal de Autenticidade dar-se-á nos documentos fiscais a que se refere o artigo 127, inclusive formulário contínuo e os autorizados através de regimes especiais.

Art. 157. A aplicação do Selo de Trânsito será obrigatória para todas as atividades econômicas na comprovação de operações de entradas e saídas de mercadorias.

Art. 159. Na operação interestadual de entrada de mercadorias a negociar, o Selo Fiscal de Trânsito será aplicado pelo servidor fazendário na respectiva nota fiscal em manifesto e, em até 5 (cinco) dias contados da efetivação das vendas, as notas fiscais emitidas deverão ser apresentadas pelos respectivos adquirentes ao órgão de sua circunscrição, para selagem.
Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput deste artigo, o emitente deverá apor nas notas fiscais de efetiva venda o número e a série do Selo Fiscal de Trânsito aplicado na nota fiscal em manifesto

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:

m) entregar, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria acompanhada de documento fiscal sem o selo fiscal de trânsito: multa equivalente a 20% (vinte por cento) do valor da operação;

Realizadas tais considerações vejamos alguns tópicos que irão facilitar o entendimento aqui esposado.

I - DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA LEGÍTIMA/SEGURANÇA JURÍDICA

O princípio da confiança elaborado por Günther Jakobs baseia-se na seguinte proposição: "quando o comportamento dos seres humanos se entrelaça, não faz parte do papel do cidadão controlar de maneira permanente a todos os demais; de outro modo, não seria possível a divisão do trabalho".

O princípio da confiança baseia-se na recém citada divisão do trabalho. Cada qual é responsável pelo correto cumprimento do papel que exerce na sociedade e pode esperar que, da mesma forma, o outro também o seja.

O penalista germânico apresenta duas modalidades de aplicação deste princípio. A primeira hipótese está relacionada com a situação em que o autor cumpre o seu papel confiando na ação anterior de um terceiro. Para ilustrar utilizamos do exemplo do médico cirurgião que confia no trabalho dos auxiliares responsáveis pela esterilização dos equipamentos. Se por acaso o responsável não esterilizar corretamente os equipamentos o resultado lesivo decorrente do fato não pode ser imputado ao médico. A expressão autor, aqui, refere-se ao autor da conduta inofensiva que posteriormente é desviada por um terceiro e não ao autor de um fato criminoso, este sim, responsável pela conduta típica.

A segunda alternativa é relativa ao autor que inicia uma tarefa em observância às normas jurídicas e/ou sociais que são exigidas e, por isso, não é responsável pela forma incorreta que um terceiro dá continuidade a sua obra. Basta inverter os papéis do exemplo anterior. O anestesista que observa as normas jurídicas e inerentes à sua *lex artis* não responde pelos danos causados ao paciente se o médico age de forma irresponsável.

Conclui-se das duas hipóteses apresentadas que "não pode haver regresso de responsabilidade na direção daquele que se comportou de forma socialmente adequada ou de acordo com o risco permitido numa determinada atividade".

Existem restrições óbvias ao princípio da confiança. É o caso de haver motivo para não se confiar na ação do terceiro ("quando se pode ver que a outra parte não faz, ou não fez, justiça à confiança de que cumpriria as exigências de seu papel").^[196] Cite-se aqui, uma pessoa que encontra-se embriagada, por exemplo.

II - DA SEGURANÇA JURÍDICA NA SEARA TRIBUTÁRIA

Em matéria tributária, por exemplo, a confiança legítima pode evidenciar-se pela prática de interpretação ou aplicação da lei pelo mesmo ou por vários contribuintes e que gera a expectativa de confiança em um agir legítimo e conforme a legalidade; pela coerência entre a forma de interpretação e

transparência de informações; bem assim, pela cooperação e diligência do contribuinte nos atos requeridos, sem qualquer omissão ou resistência. Veja-se o caso das “práticas reiteradas da Administração”.

Não poderia a Administração deixar de agir ao seu momento de aplicação do tributo para, anos mais tarde, alegar sua própria ineficiência ou erros de atuação administrativa, como motivo para o exercício de cobrança de multas e juros. Impõe-se a proteção da boa-fé e a garantia contra esses acréscimos incabíveis. A *suppressio*, em relação aos direitos patrimoniais amparados pela boa-fé, significa “a situação de direito que, não tendo sido, em certas circunstâncias, exercido durante um determinado lapso de tempo, não possa mais sê-lo por, de outra forma, se contrariar a boa-fé”. O exercício retardado de algum direito, acentua Menezes Cordeiro, não pode levar a desequilíbrios nas relações jurídicas. Por isso, a segurança jurídica postula esta proibição para a exigibilidade de adicionais a título de sanções pecuniárias e juros.

Entre as chamadas “normas complementares”, o art. 100 do CTN identifica as *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas*. Essa é a previsão que mais se aproxima do instituto da *suppressio* em matéria tributária, na medida em que significa uma proibição para que a Administração, quando não tenha exercitado seu direito em certo período de tempo, com evidência de *estabilidade* duradoura, suficiente para aperfeiçoar o suporte fático da reiteração da *prática*, possa fazê-lo a qualquer tempo.

A noção de “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas” mostra aparente dificuldade para sua adequada compreensão, especialmente sobre quantas práticas seriam suficientes a tanto (a estabilidade da *suppressio*). Seja como for, o que importa é vir o acatamento sucessivo dessas práticas pela autoridade fiscal, quer pela atuação do contribuinte seguindo um determinado modelo de agir, sempre conforme a lei (ainda que em uma expectativa de confiança legítima), em uma prática conhecida pelas autoridades e admitida; quer pela ação direta do Fisco, de acordo com uma específica linha interpretativa ou dando aplicação e tratamento fiscal a certa prática cuja reiteração confere-lhe força de “fonte do direito tributário”.

Como exemplo de *práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas* pode-se citar o reconhecimento do domicílio fiscal do contribuinte em dada localidade municipal “A”, na aplicação da sua legislação, segundo os critérios de apuração adotados para todos os demais munícipes, de forma pacífica e sem qualquer oposição; quando, em verdade, seu imóvel transpassava os limites fronteiriços de Município vizinho “B” e deveria sujeitar-se à cobrança do IPTU por este, que igualmente sempre reconheceria o imóvel por localizado em “A” (por eleição de boa-fé do contribuinte). Perceba-se, pois, a

diferença. Caso se verificasse uma espécie de "revisão" das linhas limítrofes entre "A" e "B" e fosse identificado entre ambos eventual equívoco de fronteiras, em atenção ao princípio da proteção de expectativa de confiança legítima, dever-se-ia garantir ao contribuinte o efeito *ex nunc* para qualquer nova cobrança, porquanto aplicável o art. 146 do CTN, na medida em que se aperfeiçoara a modificação de critério do lançamento. Contudo, na situação de simples dúvida e aceitação pacífica de "B", pode haver igualmente a aplicação da *suppressio*, segundo o tratamento do art. 100, III e parágrafo único, do CTN, caso seja provado que o contribuinte simplesmente recolhia o IPTU em favor do Município em que julgava ser residente ("A"), ao reconhecimento dos efeitos da prática reiterada da Administração do Município "B"; cabível a repetição do indébito em relação ao Município "A". Dizer que a *eleição do domicílio* não interfere com a determinação da competência municipal não autoriza, por outra banda, afastar sua verificação para efeitos de confirmação da boa-fé do contribuinte na *eleição* de domicílio tributário (art. 127 do CTN), para preservar seu direito ao regime da *suppressio tributária*.

O direito do contribuinte de alegar o seu direito à estabilidade (*suppressio*), porém, não lhe afasta do dever de pagar o tributo devido, por ser oponível apenas à competência sancionatória e à exigibilidade de juros. Assim prescreve o parágrafo único do art. 100 do CTN: "*A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*". Nenhuma multa ou juro poderão ser exigidos quando a transparência do agir do contribuinte é conhecida pela Administração; e tanto mais quando este exerce prática reiteradamente *observada pelas autoridades administrativas*, com estabilidade.

Pode-se dizer o mesmo sobre o atendimento a *obrigações acessórias*, como ocorre no caso de declarações aduaneiras e que, a partir de algum momento, as autoridades passam a entender que o tratamento deveria ser outro nos procedimentos adotados em sucessivos despachos aduaneiros (como ocorreu nas tantas confusões de regimes entre importações "por conta e ordem" e importações "por encomenda"). A aceitação reiterada pela fiscalização aduaneira da prática adotada pelo contribuinte, apresentada com lúdima transparência, com inclusão na Declaração de Importação de todas as informações sobre a operação e seu efetivo destinatário, em diversas ocorrências sem qualquer oposição das autoridades aduaneiras, afirma-se como ato lícito, cuja observância afasta a *imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*, nos termos do art. 100, III e parágrafo único, do CTN.

Daí podemos claramente visualizar que EM A ADMINISTRAÇÃO CONFECCIONANDO NORMA QUE DISCIPLINE ESPECIFICAMENTE DETERMINADO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES, O CONTRIBUINTE NÃO SERÁ O ÚNICO DESTINATÁRIO DA MESMA, MAS TAMBÉM A PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA, QUE DEVE CUMPRIR E FAZER CUMPRIR AS NORMAS QUE ELA MESMA PROLATA.

Nesse raciocínio a Instrução Normativa n.º 32/2008 que “fixa critérios para fins de comprovação de saídas de mercadorias ou bens, destinados a outras unidades da Federação, inclusive para efeito de restituição ou ressarcimento do ICMS” assim assevera:

Art. 1º Os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) que efetuarem saídas de mercadorias ou bens com destino a outras unidades da Federação, nas hipóteses em que os documentos fiscais que as acobertarem não forem selados, nos termos dos arts. 157 a 160 do Decreto n.º 24.569, de 31 de julho de 1997, ou que não tenham sido registrados nos sistemas informatizados da Secretaria da Fazenda deste Estado, deverão apresentar ao órgão local de sua circunscrição fiscal, ou à Célula de Gestão Fiscal da Substituição Tributária e Comércio Exterior (CESUT), conforme o caso, os seguintes documentos:

I - xerocópia autenticada do seu livro Registro de Saídas, em cuja folha conste o registro da nota fiscal emitida;

II - xerocópia autenticada do documento comprobatório do recolhimento do ICMS, relativamente à operação realizada, quando for o caso;

III - original da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), comprovando o recolhimento do ICMS relativo à operação realizada, quando for o caso;

IV - xerocópia autenticada do Conhecimento de Transporte de Cargas, relacionada com a operação realizada pelo contribuinte deste Estado, quando for o caso.

Feita tal consideração temos um choque claro entre as disposições decretadas pela perícia que afirma que: “Esclarecemos que não foram consideradas como saída interestadual, as notas fiscais de saídas comprovadas pelo contribuinte somente pelo registro dessas notas fiscais no seu livro de saídas, mas sem comprovação por meio de documentação bancária acostadas aos autos.” E a disciplina normativa descrita na Instrução Normativa n.º 32/2008 que expressamente considera como documento hábil a ser considerado para comprovar a saída de mercadorias a xerocópia autenticada do seu livro de Registro de Saídas, em cuja folha conste o registro da nota fiscal emitida (art. 1º, I).

A meu ver a exigência de comprovação bancária para a determinação da existência ou não das operações de saídas não encontra amparo em qualquer norma ou regulamento do ICMS no Estado do Ceará, conforme claramente se observa das hipóteses normativas acima de modo que tal exigência, a meu ver, não pode ser considerada idônea pela Administração Fazendária.

Após todas as considerações levadas a efeito, principalmente com relação ao princípio da confiança legítima e da segurança legítima tenho como norma que deve ser elevada a condição de disciplinadora da presente *“quaestio júris”* a Instrução Normativa n.º 32/2008, já que, em havendo norma disciplinadora expressa sobre um determinado comportamento do contribuinte não pode a Administração Fazendária (através da Perícia ou qualquer outro órgão) desconsiderar tal norma e aplicar-lhe penalidade.

Isto posto, **VOTO** no sentido de:

Que se conheça do Recurso Ordinário, para que, reformando a decisão de 1ª Instância, se declare a IMPROCEDÊNCIA do feito fiscal em discordância com o Parecer da Consultoria sufragada pela Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é recorrente **R.N COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES E RECORRIDO CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA RESOLVEM**, os membros da Primeira Câmara do Conselho de Recursos Tributários, sob a presidência da Dra. Francisca Marta de Sousa, após conhecer do recurso ordinário interposto, Resolve: 1. Com relação ao pedido de medida diligencial requerido pelo nobre Procurador do Estado, Dr. Matteus Viana Neto, no sentido de oportunizar a empresa a comprovação pelos meios hábeis e legais no sentido de demonstrar a efetiva realização das operações corporificadas nas notas fiscais constates da autuação e que não foram acatadas no laudo pericial. Submetida à deliberação, aderiram à tese proposta pelo douto Procurador do Estado, os Conselheiros Edilson Izaías de Jesus Junior, Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Antonio Gilson Aragão de Carvalho e Ana Mônica Filgueiras Menescal. Manifestaram-se contrários à diligência os Conselheiros: Vanessa Albuquerque Valente, José Gonçalves Feitosa, Anneline Magalhães Torres e André Arraes de Aquino Martins. Verificado o empate a Sra. Presidente, Dra. Francisca Marta de Sousa, apresentou seu VOTO DE DESEMPATE, nos seguintes termos: *“Na hipótese dos autos, a meu entender pessoal, não há que se falar em nova medida diligencial, eis que tal providência fora devidamente oportunizada à parte ainda no procedimento fiscalizatório, como consta da intimação acostada às fls. 08 dos autos”*. No mérito, a questão de fundo gravitou em torno de acatar ou não o próprio livro registro de saída como prova da realização das operações para outro estado, como defendeu o representante legal da recorrente, com esteio na IN nº 32/2008. Após calorosas discussões, esta Egrégia 1ª Câmara decidiu, por maioria de votos, pela **IMPROCEDÊNCIA** do feito fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator, contrariamente ao parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Vencidos os votos dos Conselheiros Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Antonio Gilson Aragão de Carvalho e Ana Mônica Filgueiras Menescal que se manifestaram pela parcial procedência da acusação fiscal, conforme laudo pericial e nos termos do parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado: O Conselheiro Relator motivou seu voto nos seguintes termos: *“A meu entender, a perícia tornou obrigatória a comprovação bancária da operação para caracterizar a infração, fato que vai de encontro à IN 32/2008, e tem o condão de conduzir o processo a sua total improcedência”*. Presente à Câmara, para apresentação de sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Weber Busgaib

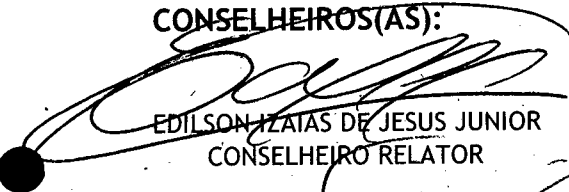
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 06 de Abril de 2015.


Francisca Marta de Sousa
PRESIDENTE

~~Matheus Viana Neto~~
Procurador do Estado

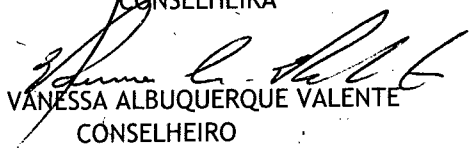
Piente
Em: 07/04/2015

CONSELHEIROS(AS):


EDILSON AZATAS DE JESUS JUNIOR
CONSELHEIRO RELATOR



ANNELINE MAGALHÃES TORRES
CONSELHEIRA


MANOEL MARCELO AUGUSTO MARQUES NETO
CONSELHEIRO


VANESSA ALBUQUERQUE VALENTE
CONSELHEIRO

ANA MÔNICA FILGUEIRAS MENESCAL
CONSELHEIRA

JOSÉ GONÇALVES FEITOSA
CONSELHEIRO


ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO
CONSELHEIRO


ANDRÉ ARRAES AQUINO MARTINS
CONSELHEIRO