



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

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

**RESOLUÇÃO Nº 304 /2008 - 42ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 08/05/2008**  
**PROCESSO Nº 1/1019/2006 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2003.12238**  
**RECORRENTES: JOSE HERMÍNIO DA SILVA**

**E**  
**TECSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.**  
*(fiel depositário e devedor solidário)*

**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**RELATOR ORIGINÁRIO: CID MARCONI GURGEL DE SOUZA**  
**RELATOR DESIGNADO: ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO**

**EMENTA:** - ICMS/trânsito - **Termo de Fiança: Responsabilidade Solidária** - **1.** Transporte de mercadoria sem documento fiscal. **2.** Em fiscalização no trânsito de mercadoria foi constatado que o condutor transportava mercadorias em situação fiscal irregular porque desacompanhadas da documentação fiscal própria. Liberação: *Termo de Fiança*. Fiel Depositário. Responsabilidade Solidária. Afastada, por maioria de votos, a proposição em converter o curso do julgamento em realização de diligência e, por voto de desempate da Presidência, a preliminar de Extinção Processual, por *ilegitimidade do sujeito passivo*, proposta pelo Relator. Recurso Voluntário conhecido e improvido. **3.** Auto de Infração julgado, no mérito, **parcialmente-procedente**, por voto de desempate da Presidente, em razão dos preços arbitrados pelo agente do Fisco. Reformada, em parte, a decisão condenatória exarada em 1ª instância, conforme *Parecer* da Consultoria Tributária, adotado pela PGE. **4.** Infringidos os arts. 16, II, "c" da Lei nº 12.670/96 e artigos 25, XIV, 140, 829 e 830 do Dec. nº 24.569/97 - RICMS/Ce. Penalidade: Art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96 c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003.

**RELATÓRIO**

Consta no *Auto de Infração* identificado no timbre desta *Resolução* que em procedimento fiscal instaurado no trânsito de mercadorias, restou comprovado que o condutor, pessoa física, transportava no veículo de placas HVB 1685-Ce, sem documento fiscal próprio, o seguinte:

- a) 1.675 metros de cabo CTPAPL 40/300 P;
- b) 873 metros de cabo LTPAL 40/200 P
- c) 2005 metros de cabo CTPAL 40/20 P; e
- d) 600 metros de cordoalha de aço 4.8.

Da acusação fiscal resultou fixada a base de cálculo em R\$ 107.270,00 para fins de fixação do valor do tributo (ICMS), à alíquota de 17% e a multa estabelecida no art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, c/ NR dada pela Lei nº 13.418, de 30.12.2003.

Foi emitido o *Certificado de Guarda das Mercadorias* - CGM - (nº 113/06) tendo sido estas (mercadorias) sido liberadas após *Termo de Fiança* pelo qual a empresa TECSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A assumira a condição de fiador, ficara como responsável solidário por todas as obrigações tributárias decorrentes da referida autuação, até decisão final nas instâncias administrativa ou judicial.

As peças defensórias foram apresentadas:

- a) Em 1ª. Instância (*Impugnação*) pelo respectivo autuado JOSÉ HERMÍNIO DA SILVA;
- e
- b) Em 2ª. Instância (*Recurso Voluntário*): por TECSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A. (*fiador/responsável solidário*).

O recorrente, em suas razões de defesa questionara o critério utilizado pelo agente fiscal para arbitrar os valores, demonstrando divergem dos contidos em notas fiscais análogas acostadas aos autos às fls. 14/16.

O julgador monocrático decidiu pela procedência do feito, refutando os valores apresentados pelo requerente, fundamentando sua decisão no art. 174, I, que preceitua o momento da obrigatoriedade de emissão da nota fiscal; no art. 34, que outorga poderes para o autuante arbitrar o preço; no art. 35, que trata da

discordância do valor arbitrado; art. 140, que relata a obrigação do transportador e no art. 829, que preconiza o conceito de mercadoria irregular - todos os dispositivos referidos são do Decreto 24.569/97.

O Recurso Voluntário (após o julgamento de 1ª Instância) também direcionou para a diferença existente entre os valores arbitrados pelo agente fiscal e os valores expressos nas notas fiscais de fls. 14/16; instando pela elucidação do critério adotado, para definição da base de cálculo do auto em comento.

A Célula de Consultoria, observando o argumento defensivo do contribuinte, resolveu converter o curso do processo em Perícia, com o fito de elucidar as dúvidas respondidas, às fls. 83/91, que comprovam a diferença nos valores unitários e sugeriu nova composição da base de cálculo.

O Parecer n. 724/07 da Célula de Consultoria manifestou-se pelo conhecimento do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento em parte, para opinar pela parcial-procedência da ação fiscal.

A nova base de cálculo, sugerida pelo parecer, transcrita *in verbis*:

DISCRIMINAÇÃO DE MERCADORIAS				
QUANT.	UNID.	MARCA OU ESPÉCIE	VR. UNIT.	VR. TOTAL
1.674	M	Cabo CTP-APL 40/300	R\$ 15,89	R\$ 26.599,86
873	M	Cabo CTP-APL 40/200	R\$ 10,72	R\$ 9.358,56
2.005	M	Cabo CTP-APL 40/20	R\$ 1,78	R\$ 3.568,90
600	M	Cordoalha de aço 4.8 mm	R\$ 0,85	R\$ 510,00
<b>TOTAL</b>				<b>R\$ 40.037,32</b>
<b>Base de Cálculo c/agregação 30% (art. 25, XIV, Dec. 24.569/97)</b>				<b>R\$ 52.048,52</b>

Os autos foram encaminhados, para apreciação da Douta Procuradoria do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, às fls. 93/95 ao adotar o *Parecer da Consultoria Tributária* que sugeriu o conhecimento do recurso interposto e seu parcial-provimento, para reformar em parte, a decisão recorrida.

É o mui breve relatório.

ARGB



**VOTO DO RELATOR (DESIGNADO)**

Os aspectos materiais que conduziram à acusação fiscal estampada no auto de infração - mercadoria sem documento fiscal correspondente - conduziram em caráter preliminar à pesquisa e análise de dados extraídos dos sistemas corporativos da Secretaria da Fazenda - IPVA/Detran-Ce. Inclusive -, com vistas à identificação da propriedade do veículo transportador, de modo a tornar completa a instrução processual e subsidiar a manifestação, em voto, dos membros desta Eg. Câmara.

Com efeito, não há, nos autos, prova cabal para evidenciar entendimento de que a autuação não deveria ter recaído sobre o mero condutor, de balde o esforço probatório alicerçado em pesquisa nos sistemas corporativos para, com base em dados coletados, inclusive de registro do Departamento Estadual de Trânsito - DETRAN -, lograr a identificação da propriedade do veículo automotor, de modo a assegurar a aplicação de matéria sumulada no âmbito deste órgão de julgamento.

Os dados *sub examen* não estabelecerem vinculação de propriedade às pessoas física e jurídica que se postam no polo passivo da demanda.

Vale lembrar que os dados extraídos dos sistemas não auferem a propriedade do veículo ao autuado, pessoa física, nem ao fiador/responsável solidário.

A situação fática que se comprova, permite discutir sobre a responsabilidade e sujeição passiva ora ao emitente, ora ao transportador ou ainda ao destinatário, reclamando, cada caso, ou situação, razão lógica peculiar que se desenha em análise e exame de oportunidade e conveniência da Administração Fazendária.

Também consignado o entendimento de que o processo não carece de instrução para fins de julgamento, afastando-se a busca de mais informações,

esclarecimento ou juntada de documento, razão porque fora rejeita (por maioria de votos) a proposição do relator originário em converter o curso do processo em realização da providência assinalada (diligência).

Outra tese desenvolvida, - a preliminar de extinção processual -, também suscitada pelo relator originário teve por pressuposto a ilegitimidade do sujeito passivo, sob entendimento de que a acusação fiscal deveria ter sido infligida à pessoa jurídica que se apresenta em grau de recurso, no auto de infração, ao invés, somente, de pessoa física e impugnante, mero condutor do veículo.

Na votação da preliminar de extinção, havendo empate, a Presidente da Câmara manifestou-se contrariamente com fulcro no primeiro voto divergente, indutor de seu entendimento, sob a escora da responsabilidade solidária, sendo esta uma faculdade do Fisco, porquanto não há, em matéria tributária, benefício de ordem.

### **SOLIDARIEDADE PASSIVA**

Estabelece o CTN, no art. 124, que:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

.....  
**Parágrafo único.** A solidariedade referida nesse artigo não comporta benefício de ordem.”

Grifos nossos

**De Plácido e Silva** define com precisão a solidariedade<sup>1</sup> que o CTN alberga em dupla vertente. Aqui interessa a do inciso I do art. 124, ou seja, de pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, materializado, nos autos, um Termo de Fiança em que se grafa esta condição – a de fiel depositário, inclusive.

<sup>1</sup> “...a solidariedade, igualmente, configura a *consolidação em unidade de um vínculo jurídico* diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro, ou *in solidum*.” (**Vocabulário Jurídico**, Forense, Rio de Janeiro, v. 4. p.265-266)

Não comporta dúvida que há interesse comum de terceiro que requer sejam liberadas mercadorias retidas em unidades fiscais e firmam documento solene (o Termo) tendente a esse fim.

O fato torna o fiador solidariamente obrigado, posto não se tratar de mero interesse de fato, mas sim jurídico, porque legalmente protegido.

A princípio, esta responsabilidade fora atribuída ao transportador ou condutor, mas este apresentou em fiança acatada pela autoridade fazendária aquele que, firmou o compromisso fundado no não cumprimento do dever jurídico por aquele a quem, de princípio se imputou o dever de cumprimento da obrigação tributária, este mesmo que, inclusive, admitiu de pronto tal solidariedade, haja vista que sabedor da inexistência, inclusive, do benefício de ordem, em matéria tributária, a teor da expressa disposição legal que afasta, de plano, qualquer dúvida que possa vir a ser suscitada.

Logo, quem assume a responsabilidade solidária, em matéria tributária, e mui diferentemente da lei civil, não tem o direito à observância de uma ordem, de uma seqüência quanto à execução da obrigação. Assim, as dívidas tributárias, quando existe mais de um sujeito passivo, como é o caso, podem ser cobradas, em regra, de qualquer deles, indistintamente.

Com efeito, eis a razão de indicar, esta resolução, no polo passivo, além do autuado, quem veio aos autos demonstrar interesse comum, mediante documento solene que se denomina Termo de Fiança.

Dos fólios processuais, a análise das peças que se encartam desde o seu início (procedimento fiscal) remete à materialidade do cometimento da infração tributária, quando constatado mediante conferência física de mercadorias, as quais estão arroladas em *Certificado de Guarda - CGM -*, que as mesmas estavam desacobertadas de documentação fiscal própria.



A irregularidade fiscal é disciplinada no ordenamento tributário estadual pelo art. 829 do Regulamento ICMS – Decreto nº 24.569/97, *in verbis*:

**“Art. 829.** Entende-se por **mercadoria em situação fiscal irregular** aquela que, depositada ou em trânsito for encontrada **desacompanhada de documentação fiscal própria** ou acoberte o trânsito de mercadoria para contribuinte não identificado ou excluído do CGF ou ainda, sendo esta inidônea, na forma do art. 131.”

Grifos nossos

Há, em razão da situação fática noticiada no relato do Auto de Infração, subsunção a norma acima transcrita, especialmente nos grifos apostos intencionalmente.

A legislação estadual autoriza que o agente do Fisco, no caso que se encarta no elenco das hipóteses previstas no art. 829 do RICMS, de modo taxativo e peculiar, sem margem de discricionariedade, proceder de imediato na lavratura do Auto de Infração, pela dicção do art. 830 do RICMS (Dec. citado)<sup>2</sup>.

Estabelece o art. 11 a Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre o ICMS:

**“Art. 11.** O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do Imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I – tratando-se de mercadoria ou bem:

...

**b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação fiscal inidônea, como dispuser a legislação tributária.”**

Grifos nossos

A disposição legal se reproduziu na Lei Estadual (Ce.) - art. 12, I, “b” – nº 12.670/96 e em sede regulamentar, pelo art. 16, I, “b” do Dec. nº 24.569/97.

<sup>2</sup> “Art. 830. Sempre que for encontrada mercadoria em situação irregular, na forma como define o artigo anterior, deverá o agente do Fisco proceder, de imediato, à lavratura do Auto de Infração com retenção de mercadoria.”

Demasiado discorrer sobre sujeição passiva. Paire lembrar a condição de **responsável**, inserta no Código Tributário Nacional - CTN:

**Art. 121.** Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

...  
**II – responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Grifos nossos

Há de se concluir que, não para qualquer dúvida acerca do ilícito fiscal cometido pelo requerente, pois independente do tipo ou destinação da mercadoria, quando ocorre o seu trânsito desacompanhado das respectivas notas fiscais, incorre em infração tributária, conforme dispõe o art. 140, do Decreto 24.569/97, **in verbis**:

**Art. 140.** O transportador não poderá aceitar despacho ou efetuar o transporte de mercadoria ou bem que não estejam acompanhados dos documentos fiscais próprios”.

No que concerne à responsabilidade tributária do autuado, verifica-se que por força do art. 16, II, alínea “c”, da Lei 12.670/96, transcrito abaixo, sua responsabilidade encontra-se perfeitamente prevista em lei, relativamente à situação em foco, qual seja, a de transporte de mercadoria desacompanhada de documento fiscal.

**Art. 16 Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:**

**II - o transportador em relação à mercadoria:**

- c) que aceitar para despacho ou transportar sem documento fiscal, ou acompanhada de documento de documento fiscal inidôneo ou com destino a contribuinte não identificado ou baixado do Cadastro Geral da Fazenda - CGF;”

Grifos nossos



Destarte, o transportador é o responsável tributário pelo cometimento do ilícito tributário objeto da contenda, no caso, transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Conclui-se, pois, que, de todo o acima exposto, supera a questão de mérito posta à apreciação, compete então, analisar os preços arbitrados pelo agente fiscal. Frente ao relatório da Consultoria Tributária, ficou plenamente evidenciado a discordância entre os preços lançados no Certificado de Guarda de Mercadoria e os demonstrados pela recorrente nas notas fiscais de números 26544, 25012 e 26245.

Ressalta-se que, não é mera suposição alegada pelo recorrente, são provas concretas que comprovam o valor real da operação, frente à ausência de elementos concretos que amparem a informação do agente fiscal.

Desta forma, entende-se que não se deve olvidar a observância ao art. 25, XIV, do decreto nº 24.569/1997, transcrito *in verbis*:

**“Art. 25. Art. 25. A base de cálculo do ICMS será:  
I - Omissis**

.....  
**XIV - na hipótese de mercadoria desacompanhada de documento fiscal**, ou sendo este inidôneo, o valor desta no varejo ou, na sua falta, **o valor em nível de atacado na respectiva praça, acrescido de 30% (trinta por cento)**, na inexistência de percentual de agregação específico para produto sujeito ao regime de substituição tributária”.

Grifos nossos

Não há dúvida de que o ato em si remete e se amolda à situação em que o ordenamento jurídico-tributário estadual define como infração, pela dicção do art. 117 da Lei nº 12.670/96.

**“Art. 117. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, praticada por qualquer pessoa, que resulte em inobservância de norma estabelecida pela legislação pertinente ao ICMS.”**

**“Art. 118. A infração será apurada de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação (...).”**

## A PENALIDADE APLICÁVEL

A norma tributária que impõe sanção cria para o Estado o direito material à pretensão punitiva, fruto da possibilidade de imposição da sanção consubstanciada na prática de ato antijurídico estatuído art. 123, III, "b" da Lei nº 12.670/96 nos seguintes moldes de redação dada pela Lei nº 13.418, de 30.12.2003:

"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:

- a) entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadoria e prestação ou utilização de serviço **sem documentação fiscal** ou sendo esta inidônea:

multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação."

Grifos nossos

## Demonstrativo da Base de Cálculo e do Crédito Tributário

DISCRIMINAÇÃO DE MERCADORIAS				
QUANT.	UNID.	MARCA OU ESPÉCIE	VR. UNIT.	VR. TOTAL
1.674	M	Cabo CTP-APL 40/300	R\$ 15,89	R\$ 26.599,86
873	M	Cabo CTP-APL 40/200	R\$ 10,72	R\$ 9.358,56
2.005	M	Cabo CTP-APL 40/20	R\$ 1,78	R\$ 3.568,90
600	M	Cordoalha de aço 4.8 mm	R\$ 0,85	R\$ 510,00
<b>TOTAL</b>				<b>R\$ 40.037,32</b>
<b>Base de Cálculo c/agregação 30% (art. 25, XIV, Dec. 24.569/97)</b>				<b>R\$ 52.048,52</b>

Base de cálculo:.....R\$ 52.048,52

Imposto [ICMS] devido (17%).....R\$ 8.846,34

Multa[30%].....R\$ 15.614,55

Total.....R\$ 24.460,89

*“Ex-positis:”*

**VOTO**

Configurando a situação com escopo em norma legal e regulamentar, que dá ensejo e adequação típica dentre as hipóteses de infração à legislação tributária do Estado, outro proceder não seria possível, porque não há discricionariedade ao agente, senão em agir como procedera, na lavratura do Auto de Infração.

Logo, merece reparo por reforma a *Decisão*, exarada na instância inicial, com base na providência pericial que remete ao conhecimento do Recurso Voluntário próprio e tempestivo, dando-lhe provimento, em parte, na forma delineada em Parecer aprovado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado.

*É o voto.*

ARGB



**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrentes **TECSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A CGF nº 06.297792-0** (responsável Solidário) e **José Hermínio da Silva**, e recorrido a **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, por maioria de votos rejeitar o pedido de realização de diligência proposto pelo Relator Originário. Por voto de desempate da Presidente, rejeitar a preliminar de extinção processual por ilegitimidade do sujeito passivo proposta pela Relator Originário, e também, por voto de desempate da Presidente, dar-lhe parcial provimento, reformando a decisão condenatória proferida em 1ª. Instância e julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do primeiro voto divergente, proferido pelo Conselheiro Alfredo Rogério, designado para lavrar a respectiva Resolução que votou em conformidade com as razões assentes no *Parecer* da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado. Vencido na proposição de diligência o Conselheiro Cid Marconi; na preliminar de extinção processual e no mérito (*improcedência*) os Conselheiros Cid Marconi, Vito Simon, Janine Feitosa e João Fontenelle.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos ...<sup>12</sup> de .....<sup>02</sup> de 2008.

**Dulcineire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR

**Cid Marconi Gurgel de Souza**  
CONSELHEIRO  
ORIGINÁRIO/REVISOR

**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

**Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins**  
CONSELHEIRA

**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

**Vito Simon de Moraes**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO