



**ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 250 / 2004

2ª CÂMARA

SESSÃO DE : 15 / 04 / 2004

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/736/02

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/200201200

RECORRENTE : MATIAS COMBUSTÍVEIS LTDA

RECORRIDO : CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR ORIGINÁRIO CONS.: RODOLFO LICURGO TERTULINO DE OLIVEIRA

RELATORA DESIGNADA CONS.: DULCIMEIRE PEREIRA GOMES

EMENTA: FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração ao art. 174 do RICMS. Frente ao impasse gerado com relação à aplicação das penalidades inseridas na Lei 12.670/96, art. 123 incisos VIII 'd' (40 UFIRCES) e III "b" (40% do valor da operação), esta Câmara decidiu, por voto de desempate da presidência aplicar esta última, com a atenuante prevista no art. 126 da mencionada Lei, modificada pela de nº 13.418/03, aplicada ao caso retroativamente, com amparo do art. 106 do CTN, por ser menos severa que a prevista na data da autuação, implicando na PARCIAL PROCEDÊNCIA do auto de infração. Recurso voluntário provido.

RELATÓRIO

Acusa a inicial, que a empresa acima indicada, no mês de dezembro de 2001, promoveu saídas de mercadorias sem emissão de notas fiscais no montante de R\$ 59.620,74 (cinquenta e nove mi, seiscentos e vinte reais e setenta e quatro centavos).

Foram considerados infringidos os artigos 127, I; 169; 174, 177; todos do Dec. 24.569/97, com a sugestão da penalidade do art. 878, III, "b", do mesmo diploma legal.

Acompanham a inicial a respectiva ordem de serviço, os termos de início e de conclusão de fiscalização, cópias de notas fiscais de compras e de vendas, de livros fiscais, da "Contagem de Estoque" e o "Demonstrativo da Conta Mercadoria"

Defendendo-se da acusação a autuada assevera não haver porque não emitir documento fiscal, uma vez que trabalha com mercadoria onde o ICMS é recolhido por substituição tributária, na saída da mercadoria o ICMS já foi recolhido. A diferença exigida deve-se ao fato do autuante não ter considerado as Notas Fiscais série "D", emitidas nos dias 28 a 31 de dezembro de 2001, porque não estavam lançadas no seu livro Registro de Saídas de Mercadorias.

A 1ª Instância de Julgamento decidiu pela procedência da autuação, tendo em vista que o agente fiscal não considerou os documentos reclamados pela impugnante por terem sido emitidos após iniciados os trabalhos de fiscalização.

O recurso voluntário reitera as razões apresentadas na defesa e ainda alega nulidade por cerceamento ao direito de defesa por não ter-lhe sido entregues os anexos utilizados no levantamento fiscal.

Manifesta-se a Procuradoria Geral do Estado pela confirmação da decisão monocrática.



VOTO DA RELATORA

Trata a acusação fiscal de falta de emissão de notas fiscais de saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Examinando o recurso voluntário, primeiramente com relação à nulidade suscitada, sob o argumento de cerceamento ao seu direito de defesa por não ter-lhe sido entregues os anexos utilizados no levantamento fiscal, verifica-se que não procede o argumento, considerando que nos autos consta comprovante do envio e recebimento desses documentos através do serviço de correios, A.R. Tanto é verdade que a recorrente utilizou-se desses mesmos documentos para elaborar demonstrativo objetivando comparar com aquele apresentado pelo Auditor Fiscal.

Relativamente ao mérito da questão, o argumento de que notas fiscais deixaram de ser apreciadas pelo Fisco, verifica-se que o autuante, ao iniciar os trabalhos de fiscalização, cuidadosamente fixou marco dos documentos até então emitidos, como consta dos próprios documentos fiscais que foram "cancelados para fins de fiscalização...." (docs, fls.12/13). Pela numeração das notas fiscais, verifica-se que deixaram de ser apreciadas em razão de terem sido emitidas após o início da ação fiscal, assim sendo, o procedimento do fiscal não poderia ter sido diferente.

No que diz respeito especificamente ao cometimento da infração, não houveram divergências de entendimentos acerca da sua prática no presente caso, nesse aspecto, a decisão singular não merece reparos.

Entretanto, o mesmo não acontece quanto à aplicação da penalidade. Foi defendido, por ocasião do julgamento do processo, as penalidades estabelecidas no art. 123 da Lei 12.670/96, nos incisos VIII, "d" e III "b". A primeira deverá ser aplicada às faltas decorrentes apenas do não cumprimento das exigências de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas, hipótese que exige multa de 40 (quarenta) UFIRCE. Já no segundo caso, inciso III letra "b", refere-se a hipótese de deixar de emitir documento fiscal, o qual comina multa de 40% (quarenta por cento) do valor da operação. Esta, ao meu ver tipifica a conduta irregular da autuada conforme fartamente demonstrado no voto de desempate do presidente desta Câmara, que integra esta Resolução.

Em remate, convém destacar que a Lei 13.418/03 alterou a redação do art. 126 da Lei 12.670/97, prevendo penalidade menos severa aos casos em que a infração decorre de operação com mercadoria tributada pelo regime de substituição tributária, cujo imposto já tenha sido recolhido, como é o caso em apreciação, que fica sujeita à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação. Como a matéria atualmente está recebendo tratamento mais brando, em atenção ao disposto no art. 106 do CTN deve retroagir, alcançando o auto de infração que se cuida.



Ante tais considerações,

VOTO para que se corrija parcialmente a sentença condenatória proferida pela 1ª Instância, passando a penalidade para o seguinte valor:

MULTAR\$ 5.962,07

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'H. M. S.', written over a horizontal line.

VOTO DE DESEMPATE DO CONSELHEIRO PRESIDENTE DA 2ª CÂMARA:

A empresa acima epigrafada foi autuada através do Auto de Infração 1/200201200, em data de 15/01/2002, sob a acusação de vender mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, no montante de R\$ 59.620,74 (cinquenta e nove mil, seiscentos e vinte reais, e setenta e quatro centavos), no exercício de 2001. Foi sugerido, pela autoridade administrativa que efetuou o lançamento do crédito tributário, a aplicação de uma multa de 40% (quarenta por cento) do valor da operação, na forma disposta no artigo 878, III, "b", do Decreto 24.569/97 - RICMS.

O crédito constituído através do A. I. em foco, tem por natureza apenas a penalidade pecuniária, não havendo lançamento referente ao imposto, haja vista ser a mercadoria vendida combustível, cujo tributo já havia sido anteriormente pago no regime de substituição tributária.

Por ocasião do julgamento monocrático, o feito fiscal foi considerado procedente.

A consultoria tributária em seu bem lançado parecer, opinou pela confirmação do julgamento singular, aplicando-se, no entanto, a Lei 13.418/03, retroativamente, conforme o artigo 106 do CTN, por ser mais benéfica ao autuado. A Procuradoria Geral do Estado, por seu representante, acatou o parecer acima.

O Processo veio a julgamento nesta Egrégia Segunda Câmara de Recursos Tributários, onde, por ocasião da votação, as bancadas firmaram posições divergentes quanto ao mérito, registrando-se um empate; caso em que, regimentalmente, cabe à Presidência da Câmara proferir o voto de desempate, o que faço como a seguir se observa.

A divergência de que se cuida, surgida por ocasião do julgamento do processo, verificou-se, não quanto à materialidade da infração apontada na peça acusatória, devidamente comprovada, mas sim quanto à penalidade a ser aplicada: a bancada representante do Fisco opinou pelo enquadramento sugerido pelo autuante (878, III, "b", do RICMS), aplicando-se retroativamente a Lei 13.418/03, por ser mais benéfica ao autuado; a bancada representante das classes empresariais firmou



entendimento de que ao caso caberia a penalidade prevista no artigo 878, VIII "d", do RICMS (outras faltas não previstas na legislação).

O voto de desempate por mim proferido segue a orientação da bancada fazendária, conforme se verá a seguir.

A matéria *sub examine* é bastante polêmica no âmbito desta Egrégia Casa. A par de todas as discussões que se travaram por ocasião de julgamentos anteriores, o Conselho não firmou um entendimento uniforme sobre a situação apresentada. Havia divergência de posições, não somente entre as Câmaras, mas às vezes na própria Câmara, que se resume ao seguinte:

- na hipótese de o contribuinte vender mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sendo estas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que penalidade aplicar?

Duas soluções jurídicas possíveis se apresentam como adequado conseqüente normativo a realizar o Direito, na positivação da norma: a prevista no artigo 123, III, "b", da Lei 12.670/96 (correspondente ao 878, III, "b", do RICMS), que assim versa:

"deixar de emitir documento fiscal: multa equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação";

e a moldura desenhada pelo artigo 123, VIII, "d", da pré-falada lei, com a seguinte dicção:

"faltas decorrentes apenas do não cumprimento das exigências de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas: multa de 40 (quarenta) UFIR";

Estas, as duas soluções que ao presente caso foi dado, resultando em empate na votação, por ocasião do julgamento da lide.

Não restam dúvidas que as duas soluções possíveis para aplicação ao caso encontram amparo em nosso ordenamento jurídico. No dizer de Kelsen, *A interpretação é uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior, como ocorre no presente*



caso, restando as duas normas superiores a serem aplicadas ao caso concreto por ato da administração, encontrando-se ambas dentro da ordem jurídica positivada. Isto ocorre, ainda, porque como ensina o Mestre de Viena - *O direito a aplicar forma em todas estas hipóteses uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo ato que se mantenha dentro desse quadro ou moldura, que preenche esta moldura em qualquer sentido possível.*

Portanto, a interpretação da norma enquanto ato cognoscitivo da autoridade administrativa deve buscar a solução para o caso concreto dentro da moldura que se apresenta, sendo orientada pela razoabilidade da aplicação normativa de maneira que o Direito seja exercitado em benefício da sociedade.

Não se poderia encontrar solução para a adequada aplicação da norma, sem no entanto refletir sobre os ensinamentos que mais uma vez trago à baila do Prof. Hans Kelsen, ao afirmar que: *O sentido verbal de uma norma não é unívoco. O órgão que tem de aplicar a norma encontra-se perante várias significações possíveis. E a nenhuma delas se pode imputar a pecha de inadequada ao caso, pois todas se encontram nos quadrantes do Direito e dele são extraídas.*

E para infirmar definitivamente este entendimento é que se conclui com, ainda, Kelsen: *Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente concluir a uma única solução correta, mas possivelmente a várias soluções que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito.*

Ora, sendo qualquer das soluções acima apontadas possíveis de serem adotadas pelo órgão administrativo, como instrumento de materialização do Direito, resta somente ao intérprete aferir qual delas se encaixa mais adequadamente na moldura jurídica em análise, tendo como norte de sua decisão o princípio da razoabilidade da relação fato X norma jurídica a ser aplicada.

Resta claro que os insígnis Conselheiros em seu mister de aplicar o Direito o fazem tendo sempre como inspiração, a busca da solução mais adequada a cada caso concreto. Daí se concluir que as posições divergentes que ora se digladiam no presente julgamento são fruto do entendimento de cada um, extraídos do preenchimento do quadro jurídico conforme acima comentado, pois ambas estão conforme o Direito. Apenas, como afirma Kelsen, mesmo ambas tendo igual valor, apenas uma delas se torna Direito Positivo no ato do órgão aplicador.

Pelo que consta do autos, o contribuinte autuado efetuou vendas de mercadorias durante o exercício de 2001, sem a emissão da correspondente documentação



fiscal. Deste fato, ninguém dissente. Também não deixa dúvidas o fato de que tais mercadorias eram sujeitas ao regime de substituição tributária. Fato incontroverso

trazido aos autos. A questão subjacente é: que sanção aplicar a este contribuinte, pela infração cometida, dentre as duas possíveis soluções apresentadas?

Tenho para comigo que se afigura mais adequado ao presente caso a aplicação da solução do comando jurídico inserto no antecedente normativo "*deixar de emitir documento fiscal*". Isto porque, como acima visto, está demonstrada a materialidade da infração "*vender mercadorias sem documentação fiscal*".

Não me parece ser mais arrazoado procurar enquadrar o presente fato na moldura do antecedente normativo "*faltas decorrentes apenas do não cumprimento das exigências de formalidades previstas na legislação, para as quais não haja penalidades específicas*", em razão de o comportamento omissivo do contribuinte ter sido, precisamente, a não emissão do documento fiscal por ocasião da venda das mercadorias, fato este que encontra sua descrição na moldura jurídica fixada pelo antecedente inserto no artigo 123, III, "b", portanto, excluindo-se o comando estabelecido no antecedente "*outras faltas não previstas na legislação*", em razão da expressa previsão legal como acima demonstrado.

Ora, o Direito nada mais é, sob a perspectiva da teoria tridimensional, do que a aplicação da norma sobre um determinado fato, de acordo com a valoração do fato. No caso vertente, tem-se um fato (venda de mercadorias sem documentação fiscal) e uma norma (Art. 123, III, "b": deixar de emitir documento fiscal). A valoração do fato, encontra-se materializada no conseqüente da norma: multa: 40% (quarenta por cento) do valor da operação. Resta ao aplicador da lei, por conseguinte, apenas fazer incidir a norma sobre o fato, realizando, destarte, o Direito.

Não se pode olvidar, ainda, que este Órgão aplicador do Direito exerce função judicante, mas apenas na área administrativa no âmbito do Poder Executivo. Portanto, suas decisões são atos administrativos, e, como tal, devem cingir-se ao regramento jurídico que os conformam, pena de invalidade. Não sem razão o mestre Hely Lopes Meireles afirma que: *A eficácia de toda atividade administrativa está condicionada ao atendimento da lei. Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito tudo o que a lei não proíbe.*



Entendo, destarte, que no presente caso, na prática do ato administrativo de julgamento, deve-se preencher a moldura jurídica na aplicação da norma, de acordo com os ditames legais. *Data máxima vênia* dos Doutos Conselheiros que

firmam entendimento contrário, a mim resta claro o fato praticado e a norma a ser aplicada, em conformidade com a lei, qual seja o comando previsto no artigo 123, III, "b".

No entanto, em que pese o precepto descrito no antecedente "*deixar de emitir documento fiscal*" que encontra-se capitulado no artigo 123, III, "b", da Lei 12.670/96, adequar-se perfeitamente ao caso em análise, não podemos deixar de ter presente o comando inserto no artigo 126, da multicitada lei, com a redação dada pela Lei 13.418, de 30 de dezembro de 2003, que assim verbera:

"Art. 126. As infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não - incidência ou contempladas por isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação".

Ante o exposto, e em obediência ao disposto no artigo 106 da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional - que determina a aplicação retroativa da norma posterior a fato pretérito quando esta é mais benéfica ao particular, no que se refere a penalidades, como ocorre no caso presente, voto no sentido de que se conheça o recurso voluntário para dar-lhe provimento, em parte, mantendo-se a decisão condenatória proferida em primeira instância, mas aplicando-se a penalidade prevista no artigo 126, da Lei 12.670/96, com a nova redação dada pela Lei 13.418/03, (multa de 10% sobre o valor da operação), com esteio no parecer firmado pela Consultoria Tributária, adotado, *in totum* pelo representante da Doua Procuradoria Geral do Estado.

É como voto.

O.J.R



DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente **MATIAS COMBUSTÍVEIS LTDA** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**,

Resolvem os membros da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por voto de desempate da presidência, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, em parte, para modificar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a ação fiscal, nos termos do primeiro voto discordante, proferido pela conselheira Dulcimeire Pereira Gomes, relatora designada para lavrar a resolução e de acordo com o Parecer da d. Procuradoria Geral do Estado, aplicando-se a penalidade do art. 126 da Lei 12.670/96, modificada pela Lei 13.418/03. Foram votos vencidos os conselheiros Rodolfo Licurgo Tertulino de Oliveira (relator originário), Vanessa Albuquerque Valente, Ildebrando Holanda Júnior e Marcelo Reis de Andrade Santos Filho.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 3 de junho de 2.004.


Osvaldo José Rebouças
PRESIDENTE


Dulcimeire Pereira Gomes
CONSELHEIRA RELATORA


Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA



Regineusa de Aguiar Miranda
CONSELHEIRA


Rodolfo Licurgo Tertuliano de Oliveira
CONSELHEIRO


Eridan Régis de Freitas
CONSELHEIRO


Marcelo Reis de Andrade Santos Filho
CONSELHEIRO


Eliane Resplande Figueiredo Sá
CONSELHEIRA


Ildebrando Holanda Junior
CONSELHEIRO

Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO