



ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

CRF
15

RESOLUÇÃO Nº 265/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

SESSÃO ORDINÁRIA DE: 17/02/2012

PROCESSO Nº 1/1766/2009

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2009.03029-6

RECORRENTE: MEGA MAX DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CONSELHEIRO RELATOR: ANTÔNIO GILSON ARAGÃO DE CARVALHO

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (BEBIDAS E REFRIGERANTES). Contribuinte deixou de recolher ICMS Substituição Tributária, referente a operações realizadas no período de julho/2005 a dezembro de 2006. Artigos infringidos: 73, 74 e art. 476-A, “I” do Decreto nº 24.569/1997. Penalidade: art. 123, I, “c” da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei nº 13.418/03. Auto de Infração. **IMPROCEDENTE.** Recursos Voluntário conhecido e provido. Decisão por **MAIORIA DE VOTOS.**

RELATÓRIO

CRT
Fis. _____

Consta do relato do Auto de Infração ora julgado o seguinte relato:
“a falta de recolhimento do imposto, no todo ou em parte, inclusive o devido por substituição tributária, na forma e nos prazos regulamentares. O contribuinte em epígrafe deixou de recolher o ICMS Substituição Tributária, no valor de R\$ 816.229,64, referente ao período de 01/06/05 a 31/12/06, conforme informações complementares anexas.”

Complementando a vestibular, o Auditor Fiscal ratifica o teor da inicial e esclarece que:

a) a empresa auditada, por ocasião desta fiscalização, se encontrava baixada a pedido. Era pessoa jurídica de direito privado, constituída sob forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, com CNAE 4635499 - (Comércio Atacadista de Bebidas em Geral). Comercializa os produtos fabricados pelas empresas do grupo Primo Schincariol;

b) consoante o disposto na Instrução Normativa nº 28/2000, a empresa em situação cadastral não ativa poderá ser fiscalizada enquanto não decorrido o prazo decadencial;

c) inobstante a Portaria nº 908/2008, ato designatório para realização desta ação fiscal, abrigar o período de 1/1/2003 a 10/06/2008, a presente fiscalização se restringiu aos meses de junho de 2005 a dezembro de 2006, pelos seguintes motivos:

c.1) o ano de 2003 seria atingido pela decadência à data da conclusão dos trabalhos de fiscalização;

c.2) no período de 1/10/2003 a 31/5/2005 fora fiscalizada com a lavratura do auto de infração nº 200704886 tratando da mesma matéria do presente auto de infração (julgado procedente neste CONAT);

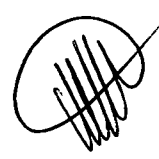
d) informa ainda que, no período fiscalizado fora lavrado outro auto de infração, no entanto sobre Obrigação Acessória. Ressalta que o montante exigido no auto de infração referente à Obrigação Acessória não foi deduzido do ora analisado por tratar-se de fatos geradores diferentes;

e) o termo de início de fiscalização foi assinado pelo contador da empresa em 19/12/2008, ocasião em que foi entregue aos auditores fiscais a documentação para se efetuar a fiscalização. Também descrevem a cadeia indústria-consumo da Substituição Tributária no presente caso;

f) 1999 a empresa Mega Max Distribuidora de Bebidas e Alimentos Ltda, antiga Sarrita Distribuidora de Bebidas Ltda, por meio de liminar, Mandado de Segurança nº 9902297, afastou a incidência da Pauta Fiscal e, conseqüentemente, a aplicação do regime de substituição tributária (ST);

g) no ano de 2003, o Estado do Ceará, por meio do Decreto nº 27.113 de 27/6/03, instituiu a aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA (140%) para definição da base de cálculo quando fosse afastada a aplicação da pauta fiscal;

h) a empresa autuada impetrou novo Mandado de Segurança nº 20030094927-8 com o objetivo de excluí-la do regime de substituição tributária pela MVA. Em 28/8/03 foi concedida liminar determinando que “a base de calculo do ICMS incidente sobre os produtos que a impetrante comercializa corresponda, exclusivamente, ao valor constante da nota fiscal (referente à saída da mercadoria).”(doc. fls. 28/30);



i) o STF cassou os efeitos da Liminar concedida por meio de Suspensão da Segurança nº 2726-3/CE (DJ de 24/6/05) relativa a não exigência do ICMS Substituição Tributária, com base no MVA.

j) sem êxito, a empresa interpôs agravos contra a decisão do STF;

k) a PGE expediu o relatório de "Suspensão de Liminares" onde concluiu que prevalece a suspensão da liminar;

l) sob o efeito da suspensão da segurança nº 2.726-3/CE, a empresa atuada passou a adquirir cerveja e refrigerante da Schincariol com gravame do ICMS-ST calculado pela regra do artigo 475 do Decreto nº 27.113/03 (Pauta Fiscal);

m) a precedência da regra do artigo 475 (pauta fiscal) sobre o disposto no artigo 476-A (MVA), ambas do Decreto nº 27.113/03, não pode ser aplicada ao contribuinte em epígrafe porque permanece em vigor, até a presente data, o comando oriundo do Mandado de Segurança nº 99.02297-5, que veda a sua utilização nas operações ora fiscalizadas;

n) a presente fiscalização está cobrando apenas o complemento do ICMS que deixou de ser recolhido por ocasião das aquisições que apresentavam base de cálculo da ST inferior àquela disciplinada no artigo 476-A do Decreto nº 27.113/03. Relacionam ainda algumas notas fiscais que no período de 1 a 16/6/2005 não agregavam qualquer valor na base de cálculo relativo ao ICMS-ST;

o) citam a legislação que ampara a exigência do ICMS e destacam o artigo 16, V da Lei 12.670/96, que atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao destinatário que receber mercadorias sem que o imposto tenha sido pago no todo ou em parte;

p) ressaltam que o levantamento foi realizado com base em 550 notas fiscais de aquisições tendo como fornecedores a empresa Schincariol dos Estados do Maranhão e Pará;

q) descrevem o cálculo do imposto exigido e esclarecem que foi abatido do valor do ICMS-ST o valor de R\$ 28.156,47 correspondente ao recolhimento tipificados nos códigos ICMS regime normal, substituição tributária, auto de infração e FECOP.

Em sua manifestação defensiva, às fls. 703 a 713, a atuada alega que:

a) o não recolhimento do imposto decorreu do fato da impugnante estar acobertada por uma liminar do Poder Judiciário;

b) não ocorreu contumácia no cumprimento da obrigação tributária, portanto era presente a ordem judicial a respaldar a atividade da defendente;

c) a empresa atuada não estava obrigada a recolher o ICMS, de forma antecipada, pelos seguintes motivos: c.1) que a legislação decorre, neste caso, de arbitrariedades praticadas pelo Fisco Estadual, tendo em vista que referida exação decorre da Instrução Normativa nº 46/1998, que estabelece o regime de pauta fiscal; c.2) que a decisão exarada no Mandado de Segurança nº 99.02297-5, concedeu a segurança, nos termos de liminar, ou seja, excluindo a atuada da pauta fiscal e mais, determinando que a base de cálculo do ICMS, por conseguinte, deveria corresponder, tão somente ao valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

d) o Chefe do Poder Executivo, em uma manobra infeliz para contornar a determinação

judicial e continuar arrecadando mais do que lhe é devido, editou o Decreto nº 27.113/2003, dando nova redação aos ditames descritos nos arts. 473 e 476 do Decreto nº 24.569/97 – RICMS, desta feita, o que convencionou ao contribuinte o MVA (margem de valor agregado), através do qual incide sobre o valor da mercadoria o percentual de até 140% (cento e quarenta por cento), sendo a base de cálculo do ICMS o montante resultante do somatório do valor da mercadoria e do percentual aplicado;

e) o art. 476-A do Decreto nº 24.569/97 – RICMS e o anterior que instituiu a pauta fiscal, é absolutamente inconstitucional, visto que, desrespeitada abertamente os ditames do CTN, bem como o art. 150, inciso I da Constituição Federal;

f) certa da inconstitucionalidade ora arguida, a empresa autuada impetrou novo Mandado de Segurança nº 2003.00094927-8 no intuito de excluí-lo do regime estabelecido pelo Decreto nº 27.113/2003, o que foi deferido;

g) a empresa autuada, consciente de suas obrigações, achou por bem voltar a recolher o imposto na forma prevista pela legislação estadual, que disciplina a substituição tributária, passando, portanto, a ser recolhido o ICMS das mercadorias que adquiria através da substituição tributária;

h) embora tivesse a seu favor uma decisão transitada em julgado que lhe garantiria a exclusão da pauta fiscal, bem como que, lhe garantindo que a base de cálculo do ICMS dos produtos que adquiriu deveria corresponder ao valor da operação de que decorresse na saída das referidas mercadorias, mesmo assim a empresa autuada voltou a recolher os tributos na forma de substituição tributária, o que demonstra boa fé do contribuinte;

i) na contra mão de sua boa fé, os auditores entenderam que o contribuinte estaria ainda acobertado pela decisão do Mandado de Segurança nº 99.02297-5, e portanto, não poderia fazer o recolhimento na forma do art. 475, mas sim através do art. 476-A;

j) as auditoras ignoram o comando exarado na referida decisão exarada no Mandado de Segurança nº 99.02297-5 e tentam tributar o contribuinte através de uma agregação de 140% (cento e quarenta por cento), na forma do art. 476-A do decreto acima mencionado;

k) a base de cálculo do ICMS deveria corresponder ao valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria;

l) a MVA jamais poderia ser aplicado ao contribuinte, pelo fato do mesmo possuir uma ação com decisão final a seu favor, como é o caso do MS em debate, posto que, se a admitíssemos que estaria afastada a pauta para o contribuinte, mesmo a empresa autuada tendo recolhido seus tributos com base em pauta fiscal, também estaria afastado a MVA, uma vez que a decisão é cristalina e determina que a base de cálculo do ICMS para a autuada deve corresponder tão somente o valor da operação de que decorrer da saída da mercadoria;

m) ao analisar os anexos I, II e III que serviram de base para a ação fiscal, tem-se um claro equívoco do auditor fiscal quando na demonstração do imposto devido, desconsiderando os valores pagos anteriormente, conforme constatada nas notas fiscais anexas;

n) diante do equívoco acima descrito, torna-se imperiosa a necessidade de realização de perícia para apuração ampla do que é alegado, tendo em vista que, comprovadamente o Fiscal equivocou-se em não considerar os impostos já recolhidos anteriormente pela parte;

o) em caso de confirmação da presente autuação, que seja aplicada a penalidade prevista no art. 126 da Lei nº 12.670/96 e suas alterações.

328
FIS.

No julgamento de primeira instância, a autoridade julgadora decidiu pela procedência da ação fiscal refutando os argumentos assacados pela impugnante, tais como: a) inconstitucionalidade do art. 476-A do RICMS; b) pedido de perícia; c) alteração na aplicação da penalidade. Enfim, entendeu que as informações prestadas pelo autuante são plenamente esclarecedoras.

Inconformada com a decisão singular, a atuada dela recorre, asseverando em seu favor os seguintes argumentos:

a) que houve cerceamento ao direito de defesa em face do indeferimento do pedido de perícia pelo julgador singular;

b) que a empresa obteve do judiciário a garantia de não sofrer a Substituição Tributária imposta pelo Estado do Ceará por meio do Mandado de Segurança nº 2000.07084-5;

c) que agiu "acobertada por uma decisão judicial que lhe garantia o recolhimento do tributo na forma por ela recolhido";

d) que os auditores não reconheceram os efeitos da decisão e decidiram cobrar o imposto com base no art. 476-A;

e) que a decisão singular não guarda sintonia com as alegações contidas na defesa;

f) que a liminar no Mandado de Segurança nº 1999.02297-5 excluía a atuada do uso da pauta fiscal devendo a Base de Cálculo corresponder ao valor da operação;

g) que o Decreto nº 27.113/03, estabeleceu nova forma de cálculo mediante a aplicação de um percentual de agregação de 140%, o qual entende ser inconstitucional e para afastar seus efeitos impetrou novo Mandado de Segurança nº 2003.0009427-8;

h) que o Estado do Ceará suspendeu as liminares e a empresa decidiu recolher a substituição, defendendo que o recolhimento do referido imposto deveria ser com base no art. 475 e não na forma expressa pelo art. 476-A do Decreto nº 27.113/2003;

i) argui a desproporcionalidade da aplicação da multa;

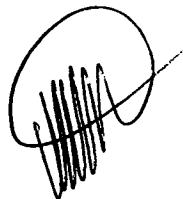
j) requer perícia e a improcedência do lançamento.

A Consultoria Tributária opinou pela confirmação da decisão singular condenatória de primeiro grau.

Em síntese, este é o relatório.

VOTO DO RELATOR

Convém ressaltar, inicialmente, que a recorrente ingressou na justiça e obteve uma liminar em Mandado de Segurança, para afastar a cobrança do imposto, com base na substituição tributária, que tem como base de cálculo a "pauta fiscal", estabelecida por ato do Secretário da Fazenda.



Como é de sabença geral, a liminar concedida em sede de Mandado de Segurança não tem conteúdo decisório definitivo de mérito, posto que, a natureza de tais ações é meramente "acautelatória".

Impõe-se destacar que no site do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará consta que foi proferida decisão definitiva "concedendo a Segurança" relativa ao Mandado de Segurança nº 99.02297-5, que atualmente recebeu a nova numeração de nº 464896-48.2000.8.06.000/0.

Relatados os fatos e a versão das partes, cabe agora decidir a questão. Para tanto, se faz necessário discorrer, preliminarmente, acerca do instituto do Mandado de Segurança.

Conceito e Finalidade

O Mandado de Segurança segundo De Plácido e Silva exprime:

"[...] a ação intentada pela pessoa no sentido de ser assegurado em um direito, certo e incontestável, ameaçado ou violado por ato de autoridade, manifestadamente inconstitucional e ilegal [...] sua finalidade é a de anular o ato ilegal, que violou o direito, ou de impedir que se execute a ameaça contra o direito." (De Plácido e Silva. **Dicionário Jurídico**. Forense: Rio de Janeiro, 2004 p.878.)

O art. 5º inciso LXIX da Constituição Federal discorre sobre a concessão de mandado de segurança para obter proteção de direito líquido e certo; desde que o direito a ser beneficiado pelo *mandamus* (ação constitucional), não possa ser amparado nas hipóteses de *Habeas Corpus* ou *Habeas Data*. Entretanto, não basta o mero desrespeito a direito líquido e certo, a fim de se postular o mandado de segurança, mas que também, o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder seja autoridade pública ou agente de pessoas jurídica no exercício de atribuições do Poder Público competente.

Nas palavras de Hely Lopes Meirelles, pode-se definir mandado de segurança como:

"[...] o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça." (Hely Lopes Meirelles *apud Moraes, Alexandre de. Direito constitucional. 7º ed. Revista ampliada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2000. p.153*).

Como preceitua o dispositivo constitucional, o mandado de segurança visa a garantir direito líquido e certo, não amparado por outros remédios constitucionais (*habeas corpus* ou *habeas data*), quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Trata-se de uma ação constitucional, de natureza civil.

Direito líquido e certo, como leciona Hely Lopes Meirelles:

"... é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais." (Meirelles, Hely Lopes. **Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção, Habeas Data**. São Paulo: Malheiros, 19ª ed., 1997, pp. 34-35.)

Objeto

O mandado de segurança tem como objeto “[...] a correção de ato de autoridade pública ou de agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do poder público, comissivo ou omissivo [...]”, devido pela ilegalidade ou por abuso de poder, ofensivo a direito líquido e certo, individual. É uma exigência que se pede para a proteção do direito.

Para Antônio Raphael Silva Salvador, o objeto litigioso do mandado de segurança é “[...] ‘o conflito entre o comportamento do órgão público e a pretensão da pessoa atingida’ [...]” (Antônio Raphael Silva Salvador apud Remédio, José Antônio. **Mandado de Segurança Individual e Coletivo** – São Paulo: Saraiva, 2002.p.137.)

Convém ressaltar que os efeitos da medida liminar concedida persistirão até a prolação da sentença (art. 7º, § 3º, Lei 12.016), podendo a parte interessada promover a execução provisória da sentença, salvo nos casos em que for vedada a concessão da medida liminar (art. 14, § 4º, Lei 12.016).

A questão da Súmula nº 239 do STF e a coisa julgada no âmbito tributário

O Supremo Tribunal Federal editou o enunciado 239 da súmula de sua jurisprudência, cujo texto dispõe:

"decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".

A redação dada ao dispositivo fez com que muitos alegassem que a Corte Suprema nacional teria consagrado a relativização da coisa julgada na seara tributária, atentando de forma perigosa contra a segurança jurídica, pedra angular do Estado de Direito.

Não obstante a força das vozes que carregam as críticas ao enunciado 239, uma análise detida da redação e da forma como a jurisprudência tem aplicado o verbete demonstra, sem sombra de dúvidas, que o entendimento nela carreado não importa qualquer ofensa ou mitigação da coisa julgada.

Por óbvio, essa não é a interpretação que a Corte Suprema, pelo enunciado 239, buscou dar em sede de discussão de tributos periódicos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que as relações tributárias são em sua grande parte *continuativas*, é dizer, são obrigações que surgem periodicamente; *uma cadeia periódica de fatos geradores decorrentes de uma mesma norma jurídica*.

Para se chegar ao alcance do verbete, primeiro deve-se entender a natureza das relações tributárias continuativas. Neste sentido, Cleide Previtalli, citando o professor Arruda Alvim elucida a questão afirmando:

"pode-se entender por continuativa a relação tributária que seja una, projetando-se, contudo, para o

futuro". Assim, a norma que fundamenta a exigência de tributos periódicos é única e apenas seus efeitos – nascimento de obrigações tributárias futuras em razão da ocorrência de novos fatos geradores – é que se projetam no futuro." (CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário** – 5. ed. Ver., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. – (Coleção estudos de direito de processo Enrico Tullio Liebman; v.22 – coordenação Arruda Alvim)

Dessa forma, a relação tributária é complexa: uma norma legal dá fundamentação para que obrigações tributárias específicas surjam com a realização das hipóteses de incidência previstas. Destarte, a obrigação tributária se apoia em dois pilares, quais sejam, a validade da norma que previu sua hipótese de incidência e a efetiva configuração do fato gerador por meio de alguma atividade do sujeito passivo que realize o fato descrito na norma.

Se o sujeito passivo, ao contestar a validade de determinado tributo, ataca a obrigação específica, contestando a efetiva realização do fato gerador, a decisão que reconhece indevida a cobrança em razão da não ocorrência da hipótese de incidência só atingirá aquela obrigação específica, não tendo quaisquer efeitos sobre obrigações futuras, pois o fundamento de validade do tributo em questão – sua norma de regência – permanece inatacado e eficaz.

Pelo visto, é justamente essa a situação tratada pelo enunciado 239 da súmula do STF: como o sujeito passivo atacou tão somente a realização do fato gerador naquele período, e, repita-se, não a validade do tributo abstratamente considerado, não há que se cogitar a eficácia da sentença contra fatos geradores futuros.

Por essa razão a Súmula afirma, com clareza solar, que a declaração de invalidade de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. A decisão apenas tratou do fato gerador do exercício em questão e em relação a este fato gerador ocorrerão normalmente os efeitos da coisa julgada. O que não acontece é a afetação de fatos geradores futuros, pois estes são fatos diversos, não abarcados pela decisão judicial.

Outra será a solução para os casos em que o sujeito passivo ataca a própria norma que fundamenta a exigência do tributo. Nessa hipótese, declarada a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma do tributo, não haverá a incidência do enunciado 239, pois não se atacou o fato gerador da obrigação, mas a própria norma base, que sustenta todos os fatos geradores do tributo, sejam eles futuros ou passados.

Por tudo o que foi visto, o teor da súmula se enquadra perfeitamente no caso em análise. O que o contribuinte considerou indevido não foi a norma em si, que trata da cobrança do ICMS-Substituição Tributária para o setor de bebidas previsto nos artigos art. 473 *usque* 476, mas a questão da base de cálculo. Ou seja, apenas o fato de não recolher o imposto com base na pauta fiscal, mas sim pelo valor efetivamente de venda praticado pelo contribuinte.

Da norma que rege a espécie

Um outro fator, que merece registro é o fato da alteração da norma que rege a espécie, pois em 27 de junho de 2003, ocorreu uma alteração na norma que estabelece os procedimentos de cobrança

do imposto em análise. Desta forma, o Decreto nº 27.113/2003, acrescentou o art. 476-A, nos seguintes termos:

“Art. 476-A. Afastada a aplicação da base de cálculo do ICMS definida no art. 475, esta será composta pelo preço praticado pelo contribuinte substituto, adicionado do frete, do carreto, do imposto de importação se for o caso, do IPI, das demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário, e da aplicação sobre este montante do percentual de agregação de:
I – 140% (cento e quarenta por cento), nas operações com cerveja ou refrigerante;”

Diante dos fatos acima narrados, percebemos que a partir da vigência deste decreto estamos diante de um novo cenário jurídico, melhor dizendo além da base de cálculo prevista no art. 475, também, há a possibilidade do recolhimento do imposto com espeque no art. 476-A. Portanto, entendendo que o legislador possibilitou ao contribuinte duas formas de base de cálculo, a pauta fiscal (art. 475), bem como, afastada a possibilidade desta, o preço praticado pelo contribuinte substituto com o acréscimo da agregação de 140%.

Da natureza jurídica do direito do contribuinte em optar pelas duas modalidades de base de cálculo, a do art. 475 ou art. 476-A.

Noções de Direito Objetivo e de Direito Subjetivo

Entendemos ser necessário para analisarmos o tema em debate ser imprescindível, pelo menos de forma parcial, verificarmos o estudo dos direitos ditos subjetivos.

Vicente Ráo, obtempera que:

“O conjunto sistemático de normas destinadas a disciplinar a conduta dos homens na convivência social, asseguradas pela proteção-coerção a cargo do Estado, constitui o direito positivo, que é o direito próprio de cada povo.

Mas, no direito positivo uma distinção fundamental existe entre a norma considerada em si e a faculdade que ela confere às pessoas, singulares ou coletivas, de procederem segundo o seu preceito, isto é, entre a norma que disciplina a ação (norma agendi) e a faculdade de agir de conformidade com o que ela dispõe (facultas agendi). Aquela, como mandamento, ou diretriz que é, vive fora da pessoa do titular da faculdade conferida e constitui o direito objetivo; esta, que na pessoa do titular se realiza, forma o direito subjetivo”.

(*O Direito e a vida dos direitos*, Editora Resenha Universitária, São Paulo, 2ª Edição, 1976, Volume I, Tomo II, págs. 157 e 158.)

Apropriadas, acerca do tema, são também as conclusões de Pontes de Miranda:

“Rigorosamente, o direito subjetivo foi abstração, a que se chegou, sutilmente, após o exame da eficácia dos fatos jurídicos criadores de direito. A regra jurídica é objetiva e incide nos fatos; o suporte fático torna-se fato jurídico. O que, para alguém, determinadamente, desta ocorrência imana, de vantajoso, é direito, já aqui subjetivo, por que se observa do lado desse alguém, que é titular dele”. E conclui: “Para o jurista, direito tem sentido estrito: é a vantagem que veio a alguém, com incidência da regra jurídica em algum suporte fático.” (Tratado de Direito Privado, Editor Borsoi, Rio de Janeiro, 1955, Tomo V, págs. 225, 226 e 231)

Com espeque na doutrina estrangeira colhemos o ensinamento do italiano Chiofalo, em que classifica os direitos subjetivos segundo os seus predicados, tomando por predicado a atribuição, ao titular, do poder de realizar o imperativo jurídico, dividindo tais direitos em duas grandes categorias, a saber:

“Em duas grandes categorias, como já indicamos, se dividem todos esses direitos: direitos tendentes a um bem da vida a conseguir-se, antes de tudo, mediante a prestação positiva ou negativa de outros (direitos a uma prestação); direitos tendentes à modificação do estado jurídico existente (direitos potestativos).

a) Direitos a uma prestação. Esta primeira categoria subdivide-se nas categorias tradicionais dos direitos absolutos e relativos, reais e pessoais.

b) Direitos potestativos. Esta categoria de direitos recentemente estudada pela doutrina, particularmente processual, contrapõe-se nitidamente à primeira, porque carece completamente daquilo que é característico dos direitos a uma prestação, ou seja, precisamente a obrigação de realizar uma prestação. Em muitos casos, a lei concede a alguém o poder de influir, com sua manifestação de vontade, sobre a condição jurídica de outro, sem o concurso da vontade deste: a) ou fazendo cessar um direito ou um estado jurídico existente; b) ou produzindo um novo direito, ou estado ou efeito jurídico.”
(CHIOVENDA GUISEPPE – Instituições de Direito Processual Civil, Editora Saraiva, 2ª Edição brasileira, traduzida da 2ª Edição italiana, São Paulo, 1965, Vol. I.)

Na mesma esteira deparamos com os ensinamentos do nobre Professor Hugo De Brito Machado:

“Todo e qualquer direito subjetivo, isto é, todo e qualquer direito de alguém, está em uma de duas categorias, a saber, *direito potestativo* e *direito a uma prestação*.

Diz-se que um direito é potestativo quando o seu exercício, a sua satisfação, independente da conduta de qualquer outra pessoa. Em outras palavras, o direito é potestativo quando a sua satisfação, o seu exercício, depende exclusivamente de seu titular. O direito de revogar uma procuração, por exemplo. O direito que tem a Fazenda Pública de criar um título com base no qual poderá cobrar um tributo. Pode ser exercitado independentemente da colaboração de qualquer pessoa. Basta que o seu titular queira fazê-lo. Quem quer que tenha um procurador pode, a qualquer tempo, revogar a procuração e cassar os poderes de representação por ela concedidos.

Já direito a uma prestação é aquele cujo exercício, cuja satisfação, depende sempre da colaboração de outrem. Colaboração que, se não ocorre, enseja a propositura da ação, instrumento que o Direito oferece para a proteção dos direitos materiais subjetivos em geral. A grande maioria dos direitos está nesta categoria. Assim, o direito do advogado de receber os honorários contratados com o cliente, e o direito que tem a Fazenda Pública de receber o tributo.” (MACHADO, Hugo de Brito – Introdução ao Estado do Direito – 2ª Edição – Ed. Atlas, pg. 31)

Assentadas as noções referentes aos direitos subjetivos: a) “potestativos”, b) “direito a uma prestação”, evidencia-se a necessidade de finalmente fixarmos a natureza jurídica do direito do contribuinte, de que nos ocupamos.

O direito do contribuinte em recolher o imposto, como já noticiado, não com suporte na pauta fiscal (art. 475), mas sim pelo valor da operação é considerado como vimos “direito a uma prestação”, posto que necessita da vontade de alguém. Pois bem, a pergunta que se faz poderia o contribuinte recolher o imposto pelo valor da operação e não pelo valor estipulado pela pauta? A resposta é, óbvio, não, já que o caso não se trata de um direito potestativo. Assim sendo, o contribuinte socorreu-se do “direito a uma prestação”, para ver seu direito garantido. Não lhe restou outra opção. O contribuinte ingressou com um mandado de segurança solicitando ao judiciário a possibilidade de recolher o imposto afastando para efeito do cálculo, a pauta fiscal, e sim, o valor da operação. Neste caso, como se vê de forma clara e evidente a materialização na prática do instituto do “direito a uma prestação”.

Diante de tudo o que foi exposto, voto pela improcedência do feito fiscal pelas seguintes razões:

1º) O mandado de segurança transitou em julgado, sendo assim, conforme o enunciado da Súmula nº 239 do STF, segundo a qual “decisão que declara indevida a cobrança do imposto em

determinado exercício, não faz coisa julgada em relação aos posteriores", os efeitos da liminar teve eficácia até o trânsito em julgado, em face de que o sujeito passivo atacou tão somente a questão da base de cálculo, e, não a validade da norma que instituiu o tributo. Ademais, como vimos, as relações tributárias são em sua grande parte continuativas, é dizer, são obrigações que surgem periodicamente, ou seja uma cadeia periódica de fatos geradores decorrentes de uma mesma norma jurídica. Portanto, não há que se cogitar a eficácia da sentença contra fatos geradores futuros. Neste caso, poderia o contribuinte se quisesse recolher o imposto com base na dita pauta fiscal (art. 475), ou, em caso contrário, recolher o imposto pelo valor da operação, que neste caso teria que ingressar novamente com outra ação (mandado de segurança);

2º) Ademais, mesmo que a decisão fosse albergada pelo efeito da coisa julgada, mas como a norma foi alterada posteriormente, inaugurando, assim, nova relação jurídico-tributária; assistia, assim, direito ao contribuinte em recolher o imposto pelas duas forma de base de cálculo, é dizer, a tratada no art. 475 e a do art. 476-A. Isso procede pelo fato de que o Plenário do STF decidiu que: "a coisa julgada não impede que lei nova passe a reger diferentemente os fatos ocorridos a partir de sua vigência" (ERE 83.225-SP, Xavier de Albuquerque, unânime, 3-5-79 – RTJ 92/707). Foi o que ocorreu com o novel Decreto nº 27.113/2003, que acrescentou o art. 476-A, introduzindo na sistemática de tributação ora em discussão uma outra opção de base de cálculo;

3º) Por outro lado, entendo que o contribuinte albergado sob o manto da liminar (que lhe concedia o direito de recolher o imposto, com base no valor da operação e não da pauta fiscal), caso, fosse a sua vontade, em não exercer esse direito, ou seja, recolher o imposto pelo valor da pauta fiscal, mesmo assim, poderia, sim, abdicar desse direito e recolher o imposto, conforme prevê o art. 475 (RICMS), posto que não há em nosso ordenamento nenhuma norma proibitiva neste sentido.

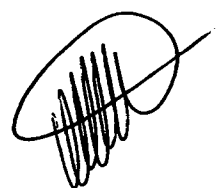
Isto posto, com esteio nas razões de fato e direito ora evidenciadas voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão proferida em 1ª Instância, e julgar pela Improcedência da ação fiscal, em desacordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

DECISÃO:

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente MEGA MAX DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RESOLVEM, os membros da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, *conhecer do Recurso Voluntário. Com relação a preliminar de nulidade do julgamento singular, em razão do indeferimento do pedido de perícia – afastada, por unanimidade de votos, posto que o julgador indeferiu o pedido de forma fundamentada. Quanto ao pedido de perícia para abater recolhimentos não levados em consideração pelo autuante – Indeferido, por unanimidade de votos, uma vez que o pedido foi feito de forma genérica, não sendo apontados quais os valores a serem abatidos.* Retornando à pauta nesta data, a 2ª Câmara de Julgamento resolve, por maioria de votos, dar provimento ao recurso



interposto, para modificar a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, e julgar *improcedente* a ação fiscal, nos termos do primeiro voto divergente e vencedor proferido pelo Conselheiro Antônio Gilson Aragão de Carvalho, que ficou designado para lavrar a Resolução e em desacordo com o Parecer do representante da Procuradoria Geral do Estado, modificado oralmente em sessão, conforme voto da relatora originária. O Conselheiro Samuel Aragão Silva fundamentou seu voto pela improcedência, no seguinte entendimento: "A questão posta em análise diz respeito à eficácia e validade das decisões proferidas em Mandado de Segurança com relação aos eventos futuros. No caso concreto, por ter havido mudança no contexto normativo-jurídico com a criação da Margem de Valor Agregado -MVA, o que induz uma nova relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte, situação na qual não gera efeitos a decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança, permitindo ao contribuinte efetuar o recolhimento na forma do art. 475 do RICMS." Foram votos vencidos os Conselheiros Andréa Machado Napoleão, Alexandre Mendes de Souza e Francisco Wellington Ávila Pereira, que se manifestaram pela parcial procedência, sob o entendimento que a infração denunciada no auto de infração está configurada, mas a penalidade deve ser modificada para a prevista no art. 123, I, "d", da Lei nº 12.670/96, tendo em vista a regular escrituração.

SALA DAS REUNIÕES DA 2.ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 03 de maio de 2012


Andréa Machado Napoleão
CONSELHEIRO


Alexandre Mendes de Souza
CONSELHEIRO


Francisco Wellington Ávila Pereira
CONSELHEIRO


Antônio Gilson Aragão de Carvalho
CONSELHEIRO


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO


José Wilmar Talcão de Souza
PRESIDENTE


Sandra Arraes Rocha
CONSELHEIRA


Samuel Aragão Silva
CONSELHEIRO


Antônio Luiz do Nascimento Neto
CONSELHEIRO


Sebastião Almeida Araújo
CONSELHEIRO


Dalcília Bruno Soares
CONSULTORA TRIBUTÁRIA