



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

RESOLUÇÃO Nº 351 /2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

187ª SESSÃO ORDINÁRIA de 7.11.2012

PROCESSO Nº: 1/2330/2011

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201105763

RECORRENTE: M. DIAS BRANCO S.A. IND. E COM. DE ALIMENTOS

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: ANTONIO PINHEIRO BASTOS e OUTROS

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Operações de transferência de trigo grão, realizadas em outubro e dezembro de 2009, entre Estados signatários do Protocolo ICMS nº 46/00. Infringência ao § 3º da Cláusula terceira do aludido Protocolo, vigente à época dos fatos geradores. Penalidade: alínea "c" do inciso I art. 123, da Lei nº 12.670/96, com as alterações da Lei nº 13.418/03. Na forma do § 3º da Cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 46/00, o imposto devido nas operações de transferência de trigo em grão, deve ser repassado, integralmente, ao estado no qual se processar a moagem. Recurso voluntário conhecido e não provido. Autuação procedente, mantida a decisão condenatória proferida em 1ª instância, em acordo com parecer da Consultoria adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Decisão por voto de desempate da presidência.

**RELATÓRIO**

Têm-se no relato do auto de infração ora julgado, a acusação fatal de recolhimento do ICMS devido a título de Substituição Tributária, decorrente de

1

operações interestaduais de transferência do produto trigo em grão, realizadas em outubro em dezembro de 2009, provenientes do Estado da Paraíba que, assim como o Ceará, é signatário do Protocolo ICMS nº 46/2000, que disciplina a forma de tributação a que se submete o referido serial.

Nas informações complementares ao auto de infração, os agentes autuantes asseveram que a autuada foi intimada a proceder ao recolhimento espontaneamente do ICMS devido em relação às notas fiscais nº 2721 e 5851, emitidas por pessoa jurídica do grupo empresarial M. Dias Branco S.A. Indústria e Comércio, em outubro e dezembro de 2009, respectivamente, cujo imposto devido a elas relativo remonta à quantia de R\$ 695.053,22.

Esclarecem, ainda, que, quando da intimação, a autuada contraargumentou que o imposto só seria devido por ocasião da entrada física da mercadoria neste Estado, sob o fulcro que as notas fiscais sobreditas não acobertaram o trânsito das mercadorias, fator primeiro para exigência do tributo objeto da autuação.


Ao final das informações complementares, os agentes procederam ao demonstrativo do cálculo realizado para apuração do imposto devido, segundo as regras previstas na Cláusula segunda do protocolo sobredito.

Em sede de defesa, a autuada alega que a autuação é improcedente haja vista que o ingresso físico das mercadorias ocorreu por meio das Notas Fiscais nºs 65598, 65601, 65606, 38 e 65596, emitidas em 7.10.09, 23.10.09 e 27.10.09, segundo interpretação da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 46/00 e assevera que referidos documentos foram devidamente escrituradas pelo destinatário neste Estado e cujo ICMS a elas relativo foi devidamente apurado e recolhido pelo estabelecimento sediado no Ceará.

Reitera o entendimento quanto à ocorrência do fato gerador vincular-se à entrada física da mercadoria no Ceará, sob o prisma do critério espacial e cita a Súmula do Supremo Tribunal Federal nº 166, que se manifesta no sentido de afastar a incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo e que não procedera ao repasse do imposto ao Estado de destino, em face de não haver sido recolhido no Estado remetente.

Nos termos acima delineados, requer, objetivamente, a improcedência da autuação.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, o julgador fundamentou



2

sua decisão nas disposições do § 3º da Cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 46/2000, a considerar que os Estados remetente e destinatário são signatários do mencionado instrumento normativo, cujo imposto é de direito deste último.

Comenta que, em determinadas situações, o contribuinte substituído pode se tornar responsável, quando a norma assim exigir, contudo, isso não ilide o responsável originário de suas obrigações, portanto, nos moldes do § 3º dantes mencionado, a obrigação de recolher o imposto era do estabelecimento situada no Estado da Paraíba, norma que também o obriga a fazer o repasse do imposto ao estado de destino.

Com fulcro nessas ponderações e à luz de infração ao disposto nos artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97 e do § 3º multicitado, decide pela procedência da autuação nos termos consignados na peça de lançamento.

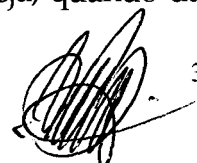
Em grau de recurso, a recorrente alega, preliminarmente, que o auto de infração é nulo por impedimento dos agentes autuantes, uma vez que designados por autoridade incompetente, Orientador da Cesut, protestos que faz com esteio no artigo 53 do Decreto nº 25.468/99, bem como em manifestações doutrinárias assentadas por Ruy Cisne Lima, Celso Antonio Bandeira de Melo, Maria Sylvia Zanella di Pietro e traz à colação decisões absolutórias deste Conat, sob essa perspectiva, ao tempo que requer a reforma da decisão singular, ao abrigo do teor da Súmula nº 473 do STF.

No que concerne ao mérito, aduz que a infração apontada não ocorreu e que a decisão recorrida não levou em conta a documentação carreada aos autos, tais como Demonstrativo de Cálculo do ICMS/Demonstrativo de Composição do Custo do Trigo e reitera o argumento que o imposto relativo as operações objeto da autuação foi regularmente apurado e pago pelo estabelecimento sediado no Estado do Ceará.

Enfatiza novamente a questão relativa à entrada física das mercadorias no território cearense, como sendo o momento da exigência do imposto, sob o prisma do critério temporal, vinculado ao critério espacial, dentro da ideia de somente se configurar o fato gerador com o adentramento material da mercadoria neste Estado e reitera todas as demais razões expostas na peça defensiva.

Ao final, requer, objetivamente, a nulidade ou improcedência da autuação.

A Consultoria Tributária, por seu turno, assenta que, no caso concreto, o recolhimento deveria ter sido promovido na primeira operação, ou seja, quando da



3

importação do produto do exterior e, por ocasião da transferência do trigo em grão para o Ceará, procedido ao repasse integral do imposto, a quem a ele faz jus, na conformidade do § 3º da Cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 46/2000, razão pela qual entende que, na hipótese fática a obrigação de recolher o tributo é do Estado remetente e não do destinatário.

Após afastar as preliminares de nulidades suscitadas, opina pelo conhecimento do recurso voluntário, com vistas a que lhe negado provimento e mantida a decisão condenatória proferida em primeira instância, parecer adotado pelo representante da soute procuradoria Geral do Estado.

Os autos vieram a julgamento na 187ª Sessão Ordinária, realizada em 7 de novembro de 2012, ocasião em que restaram afastadas todas as nulidades suscitadas nos autos e, no mérito verificado o empate na votação pelos Conselheiros, o presidente reteve o processo com vistas a proferir voto de desempate a **posteriori**, procedimento que fez com base nas disposições do § 4º do artigo 37 do Decreto nº 25.468/99.

Todavia, a defesa fez juntada de memoriais, os quais se fizeram acompanhar, dentre outros documentos, de memórias de cálculos demonstrativos da apuração do ICMS procedida pelo estabelecimento sediado neste Estado, o qual açambarcaria as notas fiscais basilares da autuação, planilhas que foram submetidas à apreciação pelo banco Bradesco, para os efeitos de financiamento de parcela do ICMS devido, uma vez beneficiária do FDI/PROVIN, em cujo instrumento de remessa do conjunto de elementos à referida instituição bancária, consta um despacho, lavrado à mão, pelo Coordenador a Administração Tributária, aquiescendo o aludida procedimento.

De acrescentar que referidos documentos não foram examinados em sessão pelos integrantes da Câmara de Julgamento, pelo representante da doutra Procuradoria Geral do Estado, posto que a juntada pela Secretaria da Câmara se fez posteriormente ao julgamento, quando encaminhado à presidência para manifestação em voto de desempate e este, por medida e prudência e precaução, resolveu encaminhar os autos à Célula de Perícia e Diligências – CEPD, para os fins de exame pericial, nos termos dos quesitos formulados no despacho respectivo.

Realizada a providencia pericial, em que foram apreciados e respondidos todos os quesitos, cujo excerto fundamenta da conclusão assim prescreve:

Diante do exposto afirmamos que em 10/12/2009 e 29/12/2011 ocorreu o recolhimento do ICMS no montante de R\$ 230.182,85, referente às



notas fiscais nº 2721 e 5851, que foram objeto da autuação. Ressaltamos que este recolhimento está de acordo com os prazos estabelecidos e foi efetuado pelo estabelecimento sediado no Estado do Ceará em conformidade com o regime jurídico adotado por esta unidade. A M Dias Branco S. A. Ind. E Com. de Alimentos CGF nº 06864554-6 (unidade do Ceará) é beneficiária do FDI/PROVIN, logo o recolhimento foi efetuado observando estes aspectos.

A recorrente apresenta contrarrazões ao laudo pericial, reiterando que as operações foram integralmente oferecidas à tributação, cujo valor total do débito é da ordem de R\$ 3.882.852,48, dos quais R\$ 789.711,37 são correspondentes as notas fiscais 2721 e 5851, objeto da autuação, razão pela qual argumenta que nada mais é devido em relação às mencionadas operações, oportunidade que reitera o pedido de improcedência do lançamento.

É o relatório

#### **VOTO DO RELATOR**

Incumbe anotar de plana, que as operações com a mercadoria trigo estão disciplinadas nas disposições do Protocolo ICMS nº 46/2000, que fixa as regras específicas para cada tipo, condições e circunstâncias em que se realizam e, sobretudo, a quem é devido o ICMS em cada espécie concreta.

Ao exame dos autos, impõe aduzir que as nulidades suscitada pela recorrentes restaram de pronto afastadas quando do julgamento, na Sessão e 187ª Ordinária de 7.11.2012, em que coube assentar na ata o seguinte registro:

1. *Nulidade* do Auto de Infração em virtude de impedimento dos auditores fiscais que efetuaram a autuação, por ausência do ato de credenciamento junto ao Fisco do Estado da Paraíba – Afastada, por unanimidade de votos, nos termos da previsão legal constante no Parágrafo Único, Cláusula Nona, do Convênio ICMS 81/93, acrescido pelo Convênio ICMS 16/2006 que estabelece: “O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado”. 2. *Nulidade* por vício no Ato Designatório, uma vez que a autoridade designante da ação fiscal (Orientador da CESUT) não se encontra entre aquelas tidas como competentes para a prática de tal ato administrativo, conforme art. 821, § 5º do RICMS – Afastada, por voto de desempate do Presidente, que se manifestou nos seguintes termos: “Habitamos em definir, na forma dos resumos doutrinários,



Competência como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”. Em contrário senso, a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições do agente que o praticou. Exceder os limites da competência significa excesso de poder. Calha salientar, no estudo do tópico em exame – *competência* – e na teoria dos atos administrativos, notadamente quanto aos seus elementos e, especialmente, ao sujeito (aquele a quem a norma. a atribui à prática do ato), este deve estar dotado de capacidade, além da titularidade do exercício do direito e obrigações, para exercer por si ou por outrem. Mas ao sujeito (primeiro dos elementos dos atos administrativos) não é bastante a capacidade, posto que competência é atributo essencial para a prática do ato. Em princípio, somente ao ente com personalidade jurídica cabe a titularidade de direito e obrigações, logo, às pessoas públicas políticas – União, Estados e Municípios. Ocorre que, se torna necessário distribuir competência a órgãos administrativos (ministérios, secretarias e subdivisões) e dentre estes, entre seus agentes, pessoas físicas. Sob o crivo da Lei Maior – A *Constituição* (Federal e a dos Estados e DF), bem como as *Leis Orgânicas* dos Municípios, atribui competência aos respectivos chefes do Poder Executivo para organizar o funcionamento da administração pública (*federal, estadual, distrital e municipal*). Sem inferência à Teoria dos Poderes Implícitos, vai-se concluindo que os que têm o poder de organizar, têm também o de estabelecer competências, estas, por vezes, mediante decretos que editam, tal como veio a ocorrer no âmbito do Estado do Ceará. Desse modo, a Lei (nº 12.670/96) dispõe no parágrafo único do art. 80, que: “Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento”. E no art. 132 da referida Lei consta: “O Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta lei”. Cumprindo a disposição legal (*em sentido estrito*) evocada, foi editado, pelo Chefe do Poder Executivo, o Dec. nº 24.569/97 - RICMS e, neste, estabelecido o rol de autoridades [*competentes*] para designar servidor fazendário para promover ação fiscal (art. 821, § 5º, I). Diz Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Curso de Direito Administrativo*, Atlas, 23ª ed., 2010, p. 204) que “Quanto à previsão da competência em lei, há que se lembrar a possibilidade de omissão do legislador quanto à fixação da competência para a prática de determinados atos. A rigor, não havendo lei, entende-se que competente é o Chefe do Poder Executivo, já que ele é a autoridade máxima da organização administrativa, concentrando em suas mãos a totalidade das competências outorgadas em caráter privativo a determinados órgãos”. Calha salientar, entretanto, que no mesmo decreto regulamentador - RICMS – sob o nº 24.569/97, o Chefe do Poder Executivo estabeleceu: “Art. 904. O Secretário da Fazenda,



mediante ato expresse, poderá: I – expedir as instruções que se fizerem necessárias a fiel execução do presente Decreto”. Isso ocorre porque o Decreto, *para fiel execução da Lei*, poderá necessitar de normas outras, como as instruções normativas, atos editados pelos auxiliares do Chefe do Poder Executivo, “*in casu*”, o Secretário da Fazenda, adstritos aos limites dos respectivos decretos autorizadores. A distribuição da competência pode levar em conta vários critérios, como observa Di Pietro (*obra citada, p. 205/206*), dentro os quais, em razão do grau hierárquico, segundo o maior ou menor grau de complexidade; Em razão do tempo (atribuições exercidas em períodos determinados); E em razão do fracionamento, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agentes. *Instrução Normativa*, em tese, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispôs de modo específico que, em caso determinado transcorre a competência para a designação, consoante, “*data vênia*”, expressa a Instrução Normativa nº 49, de 29 de dezembro de 2011, também tratou do tema ao dispor que: § 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas: III - Orientador de Célula de Execução da Administração Tributária ou de Célula de Gestão Fiscal. Diversas regulamentações ao derredor do tempo foram editadas para redenominar órgãos integrantes da estrutura organizacional, mas com a devida “*vênia*”, entendo que não se pode cogitar tenha ocorrido em tempo algum, restrição de competência para os ocupantes das funções de Orientador em face ou privilégio dos ocupantes das funções de Supervisor, hierarquicamente subordinado aos Orientadores, notadamente, não vislumbro, no contexto da edição do Dec. nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, que aprovou o Regulamento da Secretaria da Fazenda, e promoveu redenominações de órgãos, dentre as quais cito, a título de exemplo, a redenominação da Célula de Auditoria, CEAUD para CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos, ao estabelecer, a norma alusiva, no art. 24, inciso I que: “*Compete à Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos: I - determinar a realização de auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nas setoriais econômicas correspondentes, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente*”. Com efeito, a legislação tributária específica poderia, com melhor técnica legislativa, observar as alterações sucessivas em face da natureza organizacional que ocorreu ao passar dos anos, inclusive no que pertine quanto à nomenclatura dos órgãos a que se vinculam os agentes que promoveram a ação fiscal inerente ao processo sub examen. Desse modo, faço lembrar que o atual



7

Regulamento do ICMS – Dec. nº 24.569/97 – faz referência a nomenclaturas já redenominadas que mantiveram atribuições e competências. Por conclusivo, vislumbro que servidores que ocuparam e ocupam o cargo de Orientador, como de cargos de direção de órgãos redenominados, que tinham originariamente competência, remanescem competentes para designar as ações dos servidores lotados nas unidades por eles administradas, nos limites e mesmos moldes em que faziam anteriormente. Não me quedo em dúvida quanto a este aspecto, de que empós a edição de Decreto redenominando uma unidade administrativa, automaticamente, o gestor que da unidade continua a deter a competência para determinar ou editar os atos necessários que lhe são cometidos, desde a origem, em face, inclusive, do *Princípio da Continuidade* do serviço público, de modo que a ausência imediata do ato regulamentador para indicar, em repetição, as mesmas autoridades competentes para designar agentes ao cumprimento de ação fiscal passa conduzir em prejuízo ou descontinuidade da ação administrativa e do serviço público.

Cingindo-se ao escopo do caso vertente, trata-se de operações de transferência de trigo em grão, realizadas pelo Estado da Paraíba, para o Estado do Ceará, cujo produto fora importado pelo Estado do Rio Grande Sul.

Nesse diapasão, é cogente trazer a lume a regra de regência da hipótese em concreto, a teor do § 3º da Cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 46/2000, cuja dicção é a seguinte:

§ 3º Nas hipóteses de transferências ou remessa de trigo em grão entre unidades signatárias deste Protocolo, a receita do ICMS cobrada, será transferida integralmente para o Estado onde for processada a moagem.

Ressalte-se, convenientemente, que a redação do § 3º retrotranscrito vigeu até 31 de dezembro de 2009, entretanto, as operações se realizaram em outubro e dezembro daquele exercício, portanto, plenamente albergadas pelo desiderato que dele dimanava.

Consoante se depreende da leitura que se faz no dispositivo normativa supratranscrito, o Estado da Paraíba, signatário do aludido Protocolo, deveria ter procedido ao repasse do ICMS devido ao título de Substituição Tributária ao Estado do Ceará, ou, por outra ótica, essa obrigação era do Estado do Rio Grande do Sul, posto que fora quem procedeu a importação do produto, na conformidade do disposto no Parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo multicitado, senão

 8



vejamos:

**Parágrafo único.** Deverá ser atribuído ao importador, quando da entrada no Estado de trigo em Grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, com origem do exterior ou de Estados não signatários deste Protocolo, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido pelas entradas e pelas saídas subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária.

De toda sorte, o que se verifica de concreto e sem resquícios de dúvida é que, numa ou na outra hipótese, não se procedeu a transferência do ICMS devido em face das operações objeto da autuação, consoante determinação expressa inserta no § 3º da Cláusula terceira do Protocolo ICMS nº 46/2000, para o Estado do Ceará, unidade federativa onde a moagem se processou, nos termos do dispositivo supra.

A recorrente contesta a falta de recolhimento assinalada no auto de infração **sub judice**, por ocasião da defesa e do recurso voluntário interpostos e com mais contundência nos memoriais apresentados na data do julgamento, estes últimos ao argumento que, quando da apuração de ICMS do respectivo período, pelo estabelecimento sediado no Ceará, todas as operações de entradas foram oferecidas à tributação, portanto, não há razão para a exigência de que se cuida.

De enfatizar, por conveniente, que os memoriais sobredito se fizeram acompanhar de planilhas demonstrativas da apuração do ICMS do período de competência setembro de 2009, em cujo instrumento de remessa dos referidos documentos ao banco Bradesco, para os efeitos de financiamento do parcela alcançada pelo FDI/PROVIN, programa do qual o estabelecimento da recorrente sediado neste Estado é beneficiária, verifica-se a existência de um despacho lavrado a mão pelo Coordenador da Administração Tributária aquiescendo o referido procedimento.

Cumprado aduzir, de plano, que os precitados memoriais não foram submetidos à apreciação pelos integrantes da Câmara de Julgamento, pelo representante da outra Procuradoria Geral do Estado, posto que a juntada pela Secretaria da Câmara se fez posteriormente ao julgamento, quando encaminhado à presidência para manifestação em voto de desempate e este, por medida e prudência e cautela, resolveu encaminhar os autos à Célula de Perícia e Diligências – CEPD, para os fins de exame pericial, com vistas a averiguar a veracidade dos fatos alegados, nos termos dos quesitos formulados no despacho respectivo.

Empreendida a providência pericial, em que foram apreciados e atendidos todos os quesitos formulados, convém destacar o excerto em que se manifesta o

 9

perito, em conclusão, do seguinte conteúdo:

Diante do exposto afirmamos que em 10/12/2009 e 29/12/2011 ocorreu o recolhimento do ICMS no montante de R\$ 230.182,85, referente às notas fiscais nº 2721 e 5851, que foram objeto da autuação. Ressaltamos que este recolhimento está de acordo com os prazos estabelecidos e foi efetuado pelo estabelecimento sediado no Estado do Ceará em conformidade com o regime jurídico adotado por esta unidade. A M Dias Branco S. A. Ind. e Com. de Alimentos CGF nº 06864554-6 (unidade do Ceará) é beneficiária do FDI/PROVIN, logo o recolhimento foi efetuado observando estes aspectos.

Cientificada do trabalho pericial a recorrente apresenta contrarrazões ao laudo pericial, reiterando que as operações de aquisição foram integralmente oferecidas à tributação, cujo valor total é da ordem de R\$ 3.882.852,48, dos quais R\$ 789.711,37 são correspondentes as notas fiscais 2721 e 5851, objeto da autuação, razão pela qual argumenta que nada mais é devido em relação às mencionadas operações, oportunidade que reitera o pedido de improcedência do lançamento.

De anotar que, por ocasião do julgamento realizado na 187ª Sessão Ordinária, em 7 de novembro de 2012, a votação pelos Conselheiros restou empatada, motivo por que o Presidente, na forma regulamentar prevista no § 4º do artigo 37 do Decreto nº 25.468/99, reteve o processo com vistas a proferir voto em desempate a **posteriori**, o qual foi apresentado na 101ª Sessão Ordinária realizada em 6 de junho de 2013, de cuja fundamentação se colhe os seguintes aspectos:

Por tais dados trazidos à colação e destacados, em sede de Laudo Pericial, não há como inferir que o recolhimento efetuado pela unidade do Estado do Ceará alcançar a mesma correspondência, isto é, o mesmo valor que deveria ter sido efetuado pelo estabelecimento d'outra unidade federativa, "in casu", situada no Estado da Paraíba, conforme a rubrica alusiva ao crédito tributário principal – tributo/ ICMS-ST indicado na autuação.

(...)

Não resta dúvida que e revela o Laudo Pericial, que o recolhimento do imposto relativo às notas fiscais nº 2721 e 5851 está "em conformidade com o regime jurídico adotado por esta unidade".

Vê-se do exame dos cálculos das planilhas o destaque dos valores decorrentes de incentivos FDEI/PROVIN que inferir dispor o estabelecimento M. DIAS BRANCO S/A (CGF O6.684554-6) o qual chamou a si a responsabilidade pelo recolhimento das notas fiscais relativas às operações de transferência a qual atribui, a título de recolhimento R\$ 230.182,85 (grifos do original)



Em delineamento conclusivo, manifesta-se nos seguinte termos:

Voto para que se conheça do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento e seja confirmada a decisão condenatória proferida em 1ª Instância, por entender aplicável à espécie, a disposição plasmada no art. 123, I, "c" da Lei nº 12.670/96 e assim considerar procedente a atuação, nos termos do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria geral do Estado.

Eis pois as razões e fundamentos que importam manifestar em torno da matéria circunscrita nos autos, sob o vislumbre que prescinde de assentarmos outras ponderações, posto que pretensão nessa órbita redundariam em mera repetição das razões expostas no teor do voto da presidência, haja vista o raio de alcance dos proverbiais fundamentos nele assentes, que a este se anexa na íntegra.

Em face de todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, nego-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida em 1ª instância, com supedâneo nas razões, fundamentos e normas trazidos a colação nos presentes autos, nos termos demonstrados neste instrumento, em acorde com o parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado e com arrimo nas disposições insertas no precitado voto de desempate da lavra do presidente desta 2ª Câmara de Julgamento.

É o voto.

#### DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

BASE DE CÁLCULO .....	R\$ 5.792.110,24
ICMS: .....	R\$ 695.053,22
MULTA .....	R\$ <u>695.053,22</u>
<b>TOTAL:.....</b>	<b>R\$ 1.390.106,44</b>

#### DECISÃO

Vistos, ~~relatados~~ e discutidos os presentes autos, em que é **RECORRENTE: M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO** e **RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,**

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e em deliberação quanto às preliminares suscitadas em grau de recurso, resolve também em relação: **1. Nuli-**

**dade** do Auto de Infração em virtude de impedimento dos auditores fiscais que efetuaram a autuação, por ausência do ato de credenciamento junto ao Fisco do Estado da Paraíba – Afastada, por unanimidade de votos, nos termos da previsão legal constante no Parágrafo Único, Cláusula Nona, do Convênio ICMS 81/93, acrescido pelo Convênio ICMS 16/2006 que estabelece: “O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado”. 2. **Nulidade** por vício no Ato Designatório, uma vez que a autoridade designante da ação fiscal (Orientador da CESUT) não se encontra entre aquelas tidas como competentes para a prática de tal ato administrativo, conforme art. 821, § 5º do RICMS – Afastada, por voto de desempate do Presidente, que se manifestou nos seguintes termos: “Habitamos em definir, na forma dos resumos doutrinários, *Competência* como o “conjunto de atribuições das pessoas jurídicas, órgãos e agentes, fixadas pelo direito positivo”. Em contrário senso, a **incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições do agente que o praticou**. Exceder os limites da competência significa excesso de poder. Calha salientar, no estudo do tópico em exame – *competência* – e na teoria dos atos administrativos, notadamente quanto aos seus **elementos** e, especialmente, ao **sujeito** (aquele a quem a norma. a atribui à prática do ato), este deve estar dotado de **capacidade**, além da titularidade do exercício do direito e obrigações, para exercer por si ou por outrem. Mas ao **sujeito** (primeiro dos elementos dos atos administrativos) não é bastante a **capacidade**, posto que **competência** é atributo essencial para a prática do ato. Em princípio, somente ao ente com personalidade jurídica cabe a titularidade de direito e obrigações, logo, às pessoas públicas políticas – União, Estados e Municípios. Ocorre que, se torna necessário distribuir competência a órgãos administrativos (ministérios, secretarias e subdivisões) e dentre estes, entre seus agentes, pessoas físicas. Sob o crivo da Lei Maior – A *Constituição* (Federal e a dos Estados e DF), bem como as *Leis Orgânicas* dos Municípios, atribui competência aos respectivos chefes do Poder Executivo para organizar o funcionamento da administração pública (*federal, estadual, distrital e municipal*). Sem inferência à Teoria dos Poderes Implícitos, vai-se concluindo que **os que têm o poder de organizar, têm também o de estabelecer competências**, estas, por vezes, mediante decretos que editam, tal como veio a ocorrer no âmbito do Estado do Ceará. Desse modo, a Lei (nº 12.670/96) dispõe no **parágrafo único do art. 80**, que: “Os procedimentos relativos à ação fiscal, inclusive a constituição do crédito tributário, serão definidos em regulamento”. E no art. 132 da referida Lei consta: “O Chefe do Poder Executivo expedirá os atos regulamentares necessários à execução desta lei”. Cumprindo a disposição legal (*em sentido estrito*) evocada, foi editado, pelo Chefe do Poder Executivo, o Dec. nº 24.569/97 - RICMS e, neste, estabelecido o rol de autoridades [*competentes*] para designar servidor fazendário para promover ação fiscal (**art. 821, § 5º, I**). Diz Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in *Curso de Direito Administrativo*, Atlas, 23ª ed., 2010, p. 204) que “Quanto à previsão da competência em lei, há que se lembrar a possibilidade de omissão do legislador quanto à fixa-

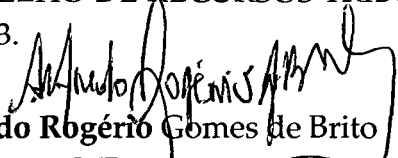


ção da competência para a prática de determinados atos. A rigor, não havendo lei, entende-se que competente é o Chefe do Poder Executivo, já que ele é a autoridade máxima da organização administrativa, concentrando em suas mãos a totalidade das competências outorgadas em caráter privativo a determinados órgãos”. Calha salientar, entretanto, que no mesmo decreto regulamentador - RICMS – sob o nº 24.569/97, o Chefe do Poder Executivo estabeleceu: “**Art. 904.** O Secretário da Fazenda, mediante ato expresse, poderá: I – expedir as **instruções** que se fizerem necessárias a fiel execução do presente Decreto”. Isso ocorre porque o Decreto, *para fiel execução da Lei*, poderá necessitar de normas outras, como as **instruções normativas**, atos editados pelos auxiliares do Chefe do Poder Executivo, *“in casu”*, o Secretário da Fazenda, adstritos aos limites dos respectivos decretos autorizadores. A distribuição da competência pode levar em conta vários critérios, como observa **Di Pietro** (*obra citada, p. 205/206*), dentro os quais, em razão do **grau hierárquico**, segundo o maior ou menor grau de complexidade; Em razão do **tempo** (atribuições exercidas em períodos determinados); E em razão do **fracionamento**, quando distribuída por órgãos diversos, com a participação de vários órgãos ou agentes. **Instrução Normativa**, em tese, não contraria a Lei nem o Decreto. Apenas dispôs de **modo específico** que, em caso determinado transcorre a competência para a designação, consoante, *“data vênica”*, expressa a Instrução Normativa nº 49, de 29 de dezembro de 2011, também tratou do tema ao dispor que: § 2º O ato designatório denominado Mandado de Ação Fiscal, a que se refere o inciso II do caput deste artigo, poderá ser expedido, nos termos do § 5º do art. 821 do Decreto nº 24.569, de 1997, por uma das autoridades administrativas abaixo indicadas: III - Orientador de Célula de Execução da Administração Tributária ou de Célula de Gestão Fiscal. Diversas regulamentações ao redor do tempo foram editadas para redenominar órgãos integrantes da estrutura organizacional, mas com a devida *“vênica”*, entendendo que não se pode cogitar tenha ocorrido em tempo algum, restrição de competência para os ocupantes das funções de Orientador em face ou privilégio dos ocupantes das funções de Supervisor, hierarquicamente subordinado aos Orientadores, notadamente, não vislumbro, no contexto da edição do Dec. nº 29.201, de 28 de fevereiro de 2008, que aprovou o Regulamento da Secretaria da Fazenda, e promoveu redenominações de órgãos, dentre as quais cito, a título de exemplo, a redenominação da Célula de Auditoria, CEAUD para CESEC – Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos, ao estabelecer, a norma alusiva, no art. 24, inciso I que: “Compete à Célula de Gestão Fiscal dos Setores Econômicos: I - determinar a realização de auditoria fiscal de contribuintes enquadrados nas setoriais econômicas correspondentes, bem como outras ações fiscais correlatas, definidas na legislação pertinente”. Com efeito, a legislação tributária específica poderia, com melhor técnica legislativa, observar as alterações sucessivas em face da natureza organizacional que ocorreu ao passar dos anos, inclusive no que pertine quanto à nomenclatura dos órgãos a que se vinculam os agentes que promoveram a ação fiscal inerente ao processo subexamen. Desse modo, faço lembrar que o atual Regulamento do ICMS – Dec. nº 24.569/97 – faz refe-



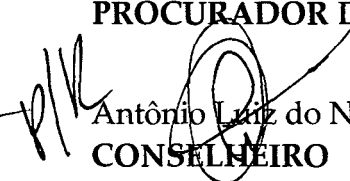
rência a nomenclaturas já redenominadas que mantiveram atribuições e competências. Por conclusivo, vislumbro que servidores que ocuparam e ocupam o cargo de Orientador, como de cargos de direção de órgãos redenominados, que tinham originariamente competência, remanescem competentes para designar as ações dos servidores lotados nas unidades por eles administradas, nos limites e mesmos moldes em que faziam anteriormente. Não me quedo em dúvida quanto a este aspecto, de que empós a edição de Decreto redenominando uma unidade administrativa, automaticamente, o gestor que da unidade continua a deter a competência para determinar ou editar os atos necessários que lhe são cometidos, desde a origem, em face, inclusive, do *Princípio da Continuidade* do serviço público, de modo que a ausência imediata do ato regulamentador para indicar, em repetição, as mesmas autoridades competentes para designar agentes ao cumprimento de ação fiscal passa conduzir em prejuízo ou descontinuidade da ação administrativa e do serviço público. Em respeito aos que professam entender distintamente, vislumbro fundamentos na Teoria do Órgão adequada a presente análise, eis que são as pessoas que se manifestam, em vontade, por meios dos órgãos aos quais integram. Por todo o exposto, manifesto-me, contrariamente a tese recursal alusiva a nulidade processual." Foram votos vencidos, favoráveis à nulidade, os Conselheiros Samuel Aragão Silva, Agatha Louise Borges Macedo, Filipe Pinho da Costa Leitão e Cícero Roger Macedo Gonçalves. Verificado empate na votação relativa ao mérito, o Sr. Presidente, observando o disposto no art. 37, § 4º do Regimento do Conselho de Recursos Tributários (Decreto nº 25.711/99), reteve o processo para proferir "a posteriori", voto de desempate. Foi apurada a seguinte votação: votaram pela procedência os Conselheiros Valter Barbalho Lima, Abílio Francisco de Lima, Maria Lucineide Serpa Gomes e Lúcia de Fátima Calou de Araújo, confirmando a decisão singular, nos termos do Parecer referendado pela PGE. Votaram pela improcedência, nos termos do pedido da parte, os Conselheiros Samuel Aragão Silva, Agatha Louise Borges Macedo, Filipe Pinho da Costa Leitão e Cícero Roger Macedo Gonçalves. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Carlos César Sousa Cintra, assessorado pelo contador da empresa, Dr. Fran Roberto de Barreto Lima.

SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 23 de junho  
de 2013.

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
**PRESIDENTE**

**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
**Lúcia de Fátima Calou de Araújo**  
**CONSELHEIRA**

  
**Antônio Luiz do Nascimento Neto**  
**CONSELHEIRO**



Francisco Wellington Avila Perena  
CONSELHEIRO



Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO



Abílio Francisco de Lima  
CONSELHEIRO



Filipe Pinho da Costa Leitão  
CONSELHEIRO



Agatha Louise Borges Macedo  
CONSELHEIRA



Samuel Aragão Silva  
CONSELHEIRO