



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

*Resolução - 0156/2019*  
SESSÃO ORDINÁRIA REALIZADA EM: 17 de Maio de 2019 às 13:30hrs.

PROCESSO Nº: 1/6017/2017.

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/201711482.

RECORRENTE: TECNOLOGIA BANCÁRIA S/A.

RECORRIDA: CÉDULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

CGF/CE: 10.203364-7.

CONSELHEIRO RELATOR: MIKAEL PINHEIRO DE OLIVEIRA.

**EMENTA:** ICMS – Mercadoria Desacompanhada de Nota Fiscal. O sujeito passivo remeteu bens desacompanhados de nota fiscal destinados a estabelecimento da Tecnologia Bancária. O feito fiscal foi julgado IMPROCEDENTE. Decisão toma como base os artigos 668 e 669 do Dec. nº 24.569/97, conforme Protocolo nº. 29/2011 do CONFAZ e Decreto 32.488/2018. Defesa tempestiva.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS – MERCADORIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL – TRANSFERENCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL. DECRETO 32.488/2018.

**I – RELATÓRIO.**

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir: “*transportar mercadoria sem documento fiscal. O autuado, filial 336 Está transportando produtos acobertados apenas por guia de remessa de material nº 36409, 36410, 36403, 36408, 36 434 e 36433. Mercadoria sem documento fiscal*”



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Cónselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

O agente do fisco elegeu como infringidos os artigos 131, III, do Decreto do n° 24.569/97, aplicando penalidade prevista no art. 123, III, "a", da lei n° 12.670/96.

Ante o exposto, reproduz-se abaixo informações que concatenadamente far-se-ão necessárias para o julgamento meritório, como se segue:

O auto de infração aponta que o sujeito passivo remeteu bens desacompanhados de nota fiscal destinados a estabelecimentos da Tecnologia Bancária situado no Estado do Ceará.

Irresignado com a autuação, a empresa autuada, apresenta impugnação no sentido de: a) Por exercer atividade de prestação de serviço, a autuada é contribuinte exclusiva do ISS e não do ICMS, não estando obrigada a ter inscrição estadual; b) Por possuir decisão liminar proferida nos autos de n° 0155544-82.2013.8.06.0001 que lhe assegurava o direito de adentrar no Estado do Ceará com bens de seu ativo imobilizado, sem que haja a apreensão destes ao transportá-lo; c) Alega que o ente competente para impor obrigações acessórias é o Estado de São Paulo;

Ante o alegado, a instância inicial proferiu decisão no sentido de conhecer a impugnação, para julgar a ação fiscal como PARCIAL PROCEDENTE, uma vez que o sujeito passivo remeteu bens desacompanhados de nota fiscal destinados a seu estabelecimento. Entretanto, o ICMS será excluído e a multa lançada no auto de infração será reenquadrada, nos termos do art. 126, da Lei n° 12.670/96. (fls.98/107)

Por ser esta decisão contrária aos interesses da Fazenda Pública Estadual, nos termos do art. 104, §1º, da Lei n° 15.614/2014, fora submetida ao Reexame Necessário.

Insatisfeito com a decisão *a quo*, o sujeito passivo apresenta Recurso Ordinário, sustentando que, 1) não é contribuinte do ICMS; 2) Que não é uma instituição financeira; 3) Que possui autorização decorrente do Protocolo CONFAZ 29/2011; 4) Que a legislação cearense não pode ser aplicada, pois a operação não teve início no respectivo estado; 4) Que a julgadora equivocou-se ao reenquadrar a penalidade para o art. 126, da Lei n° 12.670/96 (fls.112/124);



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Por meio do Parecer da Assessoria Processual Tributária (fls.150/153) manifestou-se contrária à decisão singular, conhecendo o Reexame Necessário e o Recurso Ordinário, dando-lhes provimento, para que seja reformada a decisão proferida na instância singular, no sentido de declarar a IMPROCEDÊNCIA da ação fiscal. O representante da Procuradoria Geral do Estado adotou o parecer da Consultora Tributária (fls. 154).

Em síntese eis o breve relato.

## **II – VOTO.**

No processo em exame, constata-se a irregularidade apontada pela fiscalização, no que diz respeito ao sujeito passivo remeter bens desacompanhados de nota fiscal, destinados a estabelecimentos da Tecnologia Bancária situado no Estado do Ceará.

A empresa Tecnologia Bancária S/A enviou bens provenientes de São Paulo destinados ao Estado do Ceará sem documentação fiscal, acompanhada apenas por guia de remessa de material, razão pela qual o agente do fisco lavrou o auto de infração ora em análise.

Ao levar-se em consideração que a respectiva empresa é exclusivamente prestadora de serviço, não estando obrigada a ter inscrição estadual por sua consequência não emitirá nota fiscal. Situação que para tanto, possibilitará emissão de nota fiscal avulsa.

Ressalta-se ante o contexto da respectiva avença, estabelecendo que o Estado de São Paulo, local aonde está sediada a citada empresa, não emite nota fiscal avulsa. Em virtude de tal ocorrência, de modo a não cumprir com o que vige a legislação do Estado do Ceará, a autuada não está em condições de satisfazer as exigências legais perquiridas gerando um gravame para a sua atuação, em face da dissonância normativa entre os dois Estados.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Com o fito de sustentar o alegado, a autuada apresentou que os respectivos bens estavam acompanhadas da GRM – Guia de Remessa Material, documento instituído pelo Protocolo ICMS n.º 29/2011, ocorre que o Estado do Ceará não aderiu a tal instrumento, note-se:

**CLAUSULA PRIMEIRA** – Ficam os estabelecimentos da TECNOLOGIA BANCÁRIA S/A no Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Maranhão, Minas Gerais, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, São Paulo e Sergipe, autorizados em substituição à nota fiscal modelo 1 ou 1-A, ou da nota fiscal avulsa, a utilizar o documento de controle e movimentação de bens – DCM/ Guia de Remessa de Material – GRM para acobertar o trânsito interno e interestadual, entre seus estabelecimentos, de bens pertencentes ao seu ativo e de materiais de uso ou consumo.

Pois bem, com esteio no exposto, o Estado do Ceará não aderiu ao respectivo protocolo. Logo, a Guia de Remessa de Material –GRM, não é documento hábil para acobertar o trânsito de bens neste território.

Uma vez que o Fisco paulistano não emite nota fiscal avulsa, constata-se a impossibilidade do cumprimento de tal exigência por parte da empresa autuada, uma vez que por circunstâncias anômalas a sua atividade, urgem dificuldades em satisfazer exigências para a sua devida adequação legal.

A fim de dissipar o exposto, conferindo respaldo e arrimando-se em axiomas como o Princípio da Razoabilidade, é que tal ato pode ser inibido. Uma vez que tal princípio propõe eleger situações visando a solução de problemas de forma mais razoável possível.

“Sem dúvida, pode ser chamado de princípio da proibição de excesso, que, em última análise, objetiva aferir a compatibilidade entre os meios e os fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas por parte da Administração Pública, com lesão aos direitos fundamentais. Como se



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

percebe, parece-nos que a razoabilidade envolve a proporcionalidade; e vice-versa. Registre-se, ainda, que a razoabilidade não pode ser lançada como instrumento de substituição da vontade da lei pela vontade do julgador ou do intérprete, mesmo porque "cada norma tem uma razão de ser". MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. ed. 42. São Paulo: Malheiros. 2016.

Equilibrando-se em outros princípios que lhes são atinentes, quando esta mesma razoabilidade é respeitada, chega-se para tanto à concepção de eficiência (representando intrinsecamente valores como produtividade e economicidade), esta como princípio, denota o seguinte:

“A eficiência transmite sentido relacionado ao *modo* pelo qual se processa o desempenho da atividade administrativa; a ideia diz respeito, portanto, à conduta dos agentes. Por outro lado, eficácia tem relação com os *meios e instrumentos* empregados pelos agentes no exercício de seus misteres na administração”.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. ed.32. São Paulo: Atlas.2018.

Dessa forma, ante a peculiaridade que encontra-se envolvida a empresa autuada, uma vez que há nítida dissonância normativa entre os Estados em que a empresa atua, o cumprimento da obrigação torna-se impossível por parte da recorrente.

Com isso, por ser prestadora de serviço, a empresa não é obrigada a ter inscrição estadual, desta feita, não poderia ter emitido documentos fiscais próprios. Uma vez que a julgadora singular utilizou o argumento para decidir pela solidez da ação fiscal, através do artigo 669 do Dec. nº 24.569/97, reproduzindo:

**Art. 669.** A circulação de bens do ativo permanente e material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira será documentada por nota fiscal modelo 1 ou 1-A, para efeito de cumprimento de obrigação acessória.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

Por conseguinte, ocorre que o respectivo comendo legal atrela-se para instituições financeiras contribuinte do ICMS, conforme o art. 688 do mesmo Decreto, como segue:

**Art. 688.** As instituições financeiras, quando contribuintes do ICMS, poderão, em relação aos seus estabelecimentos existentes neste Estado, manter inscrição única no CGF.

Assim sendo, a empresa autuada é uma prestadora de serviços, logo, não é atingida pelo dispositivo legal exposto.

É inegável que ocorrera a infração, contudo, quando os bens ingressaram neste Estado, os bens estavam desacompanhados de documentações fiscais idôneas, como infere-se da legislação local. Mas há de ressaltar que a empresa autuada não teve meios de se adequar à legislação cearense, uma vez que houve por parte do Fisco local, a não oferta de informações relativas a tal situação, sendo neste caso uma exceção quanto ao modo de tributar.

Como já citado, embasado em princípios como o da Razoabilidade, Eficiência e agora o da Proporcionalidade, é que tal situação deve ser rechaçada pelo próprio fisco, uma vez que não guarda proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei visa atingir.

Assim sendo, numa nítida abordagem mitigatória da própria análise legal atinente ao caso concreto. A condução do texto legal não deve ser levada de forma que os fins venham de fato a justificar os meios, uma vez que a reprodução da norma firma-se através de características como confiabilidade (é o texto legal produzindo efeitos, apresentando uma noção de perpetuidade/continuidade, ante ao caso concreto); cognoscibilidade (é a condição de compreensão da ideia normativa, quando interpretada, trará à tona soluções para a casuística); calculabilidade (é a percepção da extensão dos efeitos legais, quando atuantes em situações próprias) e coercibilidade (é a condução da segurança, o respeito ao cumprimento positivado do texto legal, de modo que transgressões resultam em efeitos nocivos para o infrator). Tais características remetem à segurança jurídica, no curso de aplicação da norma, perfazendo assim o uso



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

---

ideal ante ao caso concreto. Logo, face ao cerne exposto, é que viabiliza-se a censura do ato administrativo de cobrança da empresa autuada, reconhecendo assim a sua impossibilidade de adequação a legislação deste Estado ante a casuística apresentada.

Portanto, é neste sentido que voto pelo conhecimento de ambos os Recursos, para negar provimento ao Reexame Necessário, e dar provimento ao Recurso Ordinário, para modificar a decisão de parcial procedência proferida pela 1ª Instância, e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

É como voto.

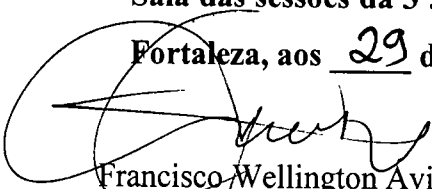


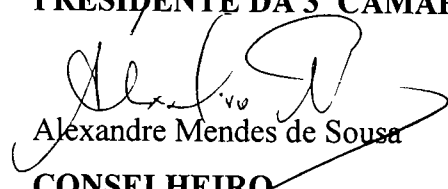
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 3ª Câmara de Julgamento

**III - DECISÃO**


Processo de Recurso nº 1/6017/2017. Auto de Infração nº1/201711482.  
**RECORRENTE: CEJUL. RECORRIDO: TECNOLOGIA BANCÁRIA S/A.** A 3ª  
Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, resolve por unanimidade  
de votos, conhecer de ambos os Recursos, para negar provimento ao Reexame  
Necessário, e assim dar provimento ao Recurso Ordinário, para modificar a decisão de  
parcial procedência proferida pela 1ª Instância, e julgar IMPROCEDENTE o Auto de  
Infração, nos termos do Parecer da Assessoria Processual Tributária, aprovado pelo  
representante da Procuradoria Geral do Estado, porém, com motivação diversa,  
consoante com o Decreto nº 32.488/2018.

Sala das sessões da 3ª. Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, em  
Fortaleza, aos 29 de Agosto de 2019.

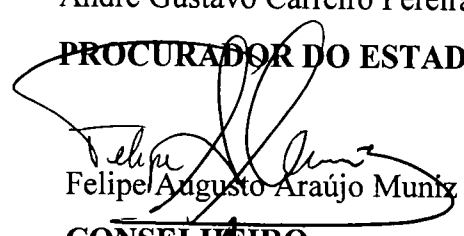
  
Francisco Wellington Avila Pereira  
**PRESIDENTE DA 3ª CÂMARA**

  
Alexandre Mendes de Sousa  
**CONSELHEIRO**

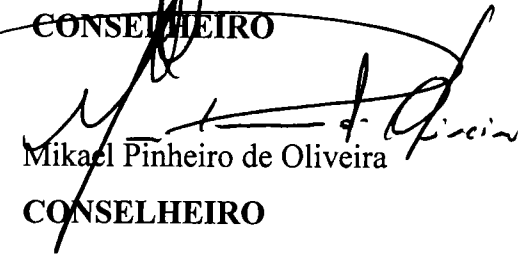
  
Lúcio Flávio Alves  
**CONSELHEIRO**

  
Teresa Helena C. Rebouças Porto  
**CONSELHEIRA**

André Gustavo Carreiro Pereira  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
Felipe Augusto Araújo Muniz  
**CONSELHEIRO**

  
Ricardo Ferreira Valente Filho  
**CONSELHEIRO**

  
Mikael Pinheiro de Oliveira  
**CONSELHEIRO**