



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 088/2017

2ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 07/02/2017

PROCESSO Nº 1/1714/2016

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/2016.02871-9

RECORRENTE: TAM LINHAS ÁEREAS S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

CGF: 06.991.298-0

CONSELHEIRO RELATOR: DIOGO MORAIS ALMEIDA VILAR

EMENTA: ICMS – TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL REALIZADO POR EMPRESA DE TRANSPORTE DE CARGA. 1 - A operação objeto do AI não envolve a circulação de mercadorias, mas a simples movimentação de bens. Hipótese de não incidência. Agregação indevida. Artigo 25, XI, “b”, do Decreto nº. 24.569/97. **2** – Reenquadramento da penalidade para a prevista no Art. 126 da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. **3** – Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente. **4** – Impossibilidade do julgador afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, a teor do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, no que se relaciona a ofensa ao princípio da vedação ao confisco. **5** – Recurso Ordinário conhecido e parcialmente provido, para modificar em parte a decisão exarada em 1ª Instância e julgar **PARCIAL PROCEDENTE** a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

PALAVRAS CHAVE: ICMS – TRANSPORTE DE MERCADORIA SEM DOCUMENTO FISCAL – PARCIAL PROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL – NÃO INCIDÊNCIA – REENQUANDRAMENTO DA PENALIDADE – APLICAÇÃO DA PREVISTA NO ARTIGO 126 DA LEI Nº 12.670/96.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

“Transporte de mercadoria sem documento fiscal realizado por empresas de transporte de carga. A cia. aérea transportava mercadorias conf. AWB 95766010848551 sem documento fiscal para acobertar a operação. A base de cálculo do presente AI foi composta mediante NF de mercadoria



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

similar emitida pelo fabricante, com agregação de 30 por cento do valor original. Motivo do presente AI".

Apontada infringência aos arts. 16, I, "B", 21, II, "C", 25, XIV, 140, 829 e 835 do Decreto 24.569/97, foi imposta penalidade preceituada no art. 123, III, "A" da Lei nº. 12.670/96 modificado pela Lei nº. 13.418/03.

Demonstrativo do Crédito (R\$)

Base de Cálculo	27.300,00
ICMS	4.641,00
Multa (30%)	8.190,00
TOTAL	12.831,00

A empresa foi intimada do feito e não apresentou defesa, indo os autos conclusos à Auditoria de Julgamento em Primeira Instância para julgamento.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, mantendo-se o lançamento fiscal em sua integralidade.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso ordinário, aduzindo os seguintes argumentos:

- a) Que transportava bens de uso e consumo, transporte esse realizado entre estabelecimentos do mesmo titular e não contribuintes do ICMS;
- b) Que fora subcontratada pela empresa LOG CARGO EXPRESS LTDA. para realizar o transporte intermediário de 20 MICROCÓSPIOS COLEMAN N 101, objeto da Nota Fiscal 4787, tendo a contratante emitido o CT-e nº 429 e a subcontratada emitido o CT-e nº 262868, na modalidade de redespacho intermediário;
- c) Que ao receber a mercadoria para transporte lhe fora apresentado pela LOG CARGO EXPRESS LTDA. minuta de despacho, bem como a Nota Fiscal que amparou a aquisição da mercadoria originariamente, visto que o tomador do serviço (FACULDADE MAURICIO DE NASSAU) não é contribuinte do ICMS, bem como que os bens não se tratavam de mercadorias e também não estavam sendo comercializadas, portanto, não havia operação tributada pelo imposto;



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Em ato contínuo, após fazer a exposição fática acima resumida, afirmou e requereu o que se segue:

- a) Ilegitimidade para figurar no polo passivo da presente autuação e do cerceamento do direito de defesa, pelo que nula seria a autuação;
- b) Desnecessidade de Nota Fiscal para amparar a remessa interestadual de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, que não é contribuinte do imposto, pelo que não haveria qualquer irregularidade com o transporte realizado;
- c) Hipótese de não incidência, tendo em conta inexistir caráter comercial nas operações, pelo que não haveria de se falar na cobrança de ICMS;
- d) Operação Interestadual, não havendo que se falar em cobrança da alíquota interna, mas apenas o DIFAL (10%). Da mesma forma, não se trataria de valor agregado, uma vez que não se está diante de substituição tributária;
- e) Reenquadramento da penalidade para a prevista no artigo 123, VIII, "D";
- f) Que a multa aplicada, equivalente a 30% sobre o valor da operação, é inconstitucional e possui caráter confiscatório, o que seria vedado pelo art. 150, inciso IV da CF/88.

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pela manutenção da decisão recorrida, isto é, pela PROCEDÊNCIA da acusação fiscal.

É o relatório.

02 – VOTO DO RELATOR

Trata-se de Recurso Ordinário apresentado contra decisão de procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. O recurso preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Versa o auto de infração acerca de transporte de mercadoria sem documento fiscal realizado por empresas de transporte de carga.

- DAS PRELIMINARES

Em sede de preliminar, sustenta a Recorrente sua ilegitimidade, na qualidade de simples transportadora, para figurar no polo passivo da presente lide, suscitando ainda ofensa ao seu direito de defesa, o que acabaria maculando a autuação.

Afastando essa alegação, tem-se o fato que, sem fazer qualquer juízo de valor acerca do *meritum causae*, a legislação impõe ao transportador responsabilidade tributária pelo pagamento do tributo devido no caso de transporte de mercadoria sem documento fiscal. Analisar se o transporte envolveu mercadoria; verificar a incidência do imposto; se feito entre empresas contribuintes do ICMS ou não, tudo isso será matéria de mérito, a ser oportunamente enfrentada.

A infração tributária sob exame encontra-se prevista no regulamento do ICMS em seus artigos 829 e 830, do Decreto 24.569/97, "*in verbis*", que definem mercadoria em situação fiscal irregular como aquela que for encontrada sem documentação fiscal ou mesmo seja esta inidônea. Define, ainda, quais os procedimentos a serem adotados pelo agente do fisco, no caso, a lavratura do auto de infração.

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

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

A legislação define, ainda, que o transportador não poderá aceitar despacho de mercadoria sem o acompanhamento de nota fiscal.

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



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Nestes termos, a Lei 12.670/96 estabeleceu que o transportador é responsável pelo pagamento do ICMS das mercadorias que estiver transportando, quando se encontrarem desacompanhadas de nota fiscal ou esta for considerada inidônea.

Art. 16. São responsáveis pelo pagamento do ICMS:

(...)

II - o transportador em relação à mercadoria:

(...)

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

Portanto, em o autuante verificando o transporte de mercadoria sem documento fiscal, repise-se não fazendo qualquer juízo de mérito em relação a isso, cabe a ele sim responsabilizar o transportador, não havendo que se falar em ilegitimidade passiva, pelo que não acolhida a preliminar levantada.

Destarte, entende esta Relatoria que ao longo do procedimento fiscalizatório foram observados todos os princípios e garantias inerentes à Administração Pública e ao contribuinte, assim como houve a devida motivação do ato ensejador da autuação. Tem-se que o relato da infração em epígrafe delineou satisfatoriamente as características da infração cometida pela contribuinte, não deixando margem para obscuridades ou mesmo imprecisões. Ademais, insta salientar que os autos do processo se encontram devidamente instruídos pelo agente fazendário, revelando-se suficientes para a formação de um convencimento seguro acerca da matéria, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa, razão pela qual se passa ao exame meritório da *quaestio juris*.

- DO MÉRITO

O cerne da questão, no que se refere à análise do mérito, implica invariavelmente na análise acerca da natureza jurídica da operação que ensejou o transporte tido como irregular. Isto porque, a Recorrente insiste na tese de que não há incidência do ICMS por envolver operação realizada entre empresas do mesmo titular, não contribuintes do imposto.

A priori, esta Relatoria assevera que, a partir do conjunto probatório havido nos autos, não tem como aferir se as empresas adquirente, remetente e destinatária são pertencentes ao mesmo grupo econômico, pelo que não analisará a questão sob este enfoque. Melhor dizendo, a empresa não trouxe em seu recurso qualquer elemento concreto que pudesse afastar as



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

conclusões do agente autuante, limitando-se a argumentos genéricos, deixando de desincumbir-se do ônus de provar a existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do Fisco constituir o crédito tributário, a teor do que prescreve o art. 373 do Novo Código de Processo Civil:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

[...]

O que merece uma maior reflexão no entender desta Relatoria diz respeito ao caráter comercial ou não da transação. Como se sabe, em sintéticas palavras, contribuinte do ICMS é aquela pessoa que de modo habitual ou em volume que caracteriza intuito comercial realize operações relativas a circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

A partir das provas colacionadas aos autos, mormente Conhecimentos de Transporte, telas de CNPJ, Autorização de Embarque, Nota Fiscal, percebe-se claramente que não se tratam de mercadorias no conceito jurídico para fins de ICMS, visto que lhes faltam o caráter comercial/habitualidade. Ora, estão contratando o serviço de transporte empresas ligada ao setor da educação, reconhecidamente não contribuintes do aludido imposto.

E mais...as mercadorias tidas como irregularmente transportadas (20 MICROCÓSPIOS COLEMAN N 101, objeto da Nota Fiscal 4787) guardam sintonia com a atividade empresária desenvolvida pela remetente e destinatária, podendo ser classificadas das mais diversas formas (bens para consumo ou ativo permanente por exemplo), menos como mercadorias para fins de tributação do ICMS.

Como tal, reconhecendo a condição de bem e não de mercadoria dos produtos transportados pela Recorrente, tem-se como indevido o agregado (30%) aplicado pela fiscalização com base no artigo 25, XIV do RICMS. Em verdade, ao caso em comento se adota o que previsto no artigo 25, XI, "B", quando determina que **"a base de cálculo do ICMS será o valor, respectivamente, da operação ou da prestação sobre o qual foi cobrado o ICMS no Estado de origem, quando da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundo de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ativo permanente"**. N



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Portanto, descabe falar da base de cálculo com agregado de 30% (R\$ 27.300,00), tal como realizado pelo autuante. A base de cálculo, *in casu*, será o valor da operação sem qualquer agregado (R\$ 21.000,00 – preço constante na Nota Fiscal de origem da mercadoria).

Mais a mais, assiste razão a Recorrente quando assevera que se trata de uma hipótese de não incidência. No entanto, referida qualidade não desnatura a obrigatoriedade de um transporte acompanhado do respectivo documento fiscal. *In casu*, a Recorrente precisa entender que a Nota Fiscal 4787 comprova no máximo a origem da mercadoria, mas nunca a operação que ensejou o transporte realizado pela sua pessoa.

Como tal, a partir do reconhecimento desta situação de não incidência, não há que se falar na cobrança de principal (ICMS), cabendo a esta Relatoria tão somente subsumir o fato à norma aplicável, determinando a penalidade correta, que, no meu entender, é a prevista no artigo 126 da Lei nº 12.670/96 (10%).

Cabe ainda destacar que a Recorrente, em sede de pedido alternativo, requereu a substituição da pena aplicada, a qual deveria sair da prevista no artigo 123, III, "A" para a estipulada no mesmo artigo, inciso VIII, alínea "d". Neste aspecto, entendo pelo indeferimento do pleito, haja vista que existe previsão de penalidade específica para situações como a dos autos, não havendo que se falar em omissão legal, o que autorizaria a aplicação da multa solicitada pelo contribuinte.

No entanto, esta Relatoria, a partir das razões acima aduzidas, diverge do entendimento do agente autuante, adotando para o caso a penalidade prevista no art. 126, caput, da Lei nº 12.670/96 (10%), já que menos gravosa a sanção sugerida pelo autuante (art. 123, III, "A") – 30%, prevalecendo aquela como a penalidade aplicada ao caso, indo de encontro ao opinativo da Célula de Assessoria Processual Tributária.

Quanto ao argumento relativo ao caráter confiscatório da multa, importa destacar que a este Órgão Julgador não compete a apreciação de inconstitucionalidade de normas que não tenham sido assim declaradas pelo STF em Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Constitucionalidade e Súmula Vinculante, na forma do art. 48, §2º da Lei nº. 15.614/2014, que rege o processo administrativo tributário, *in verbis*:

Art. 48. Omissis.

[...]



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

§ 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, observado:

I – em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;

II – em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;

III – em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art.103-A da Constituição Federal.

Ex positis, VOTO no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, afastar as preliminares de nulidade suscitada, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para modificar em parte a decisão condenatória proferida na 1ª Instância, reenquadrando a penalidade aplicada para a prevista no Art. 126, caput, da Lei 12.670/96, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado.

É como VOTO.

03 – DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Demonstrativo do Crédito (R\$)	
Base de Cálculo	21.000,00
ICMS	-----
Multa (10%)	2.100,00
TOTAL	2.100,00

04 – DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/1714/2016 – Auto de Infração: 2/2016.02871-9. Recorrente: **TAM LINHAS AÉREAS S/A**. Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

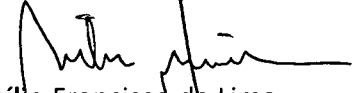
Decisão: “Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário interposto, e, após afastar as preliminares suscitadas, dar-lhe provimento em parte, julgando **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a acusação fiscal, com aplicação da penalidade prevista no artigo 126, caput, da




SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Lei nº 12.670/96, considerando que a operação objeto do AI não envolve a circulação de mercadorias, mas a simples movimentação de bens. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação proferida oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.”


SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, 23 de Maio de 2017.



Abílio Francisco de Lima
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA


José Wilmar Falcão de Souza
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


Lúcio Flávio Alves
CONSELHEIRO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO


Alice Gondim Salviano de Macedo
CONSELHEIRA


Diogo Morais Almeida Vilar
CONSELHEIRO RELATOR


Rodrigo Portela Oliveira
CONSELHEIRO