

Acórdão: 14.236/00/3^a
Impugnação: 40.10057009-49
Impugnante: In Soul Moda Ltda. (Belo Horizonte)
Coobrigado: In Soul Moda Ltda. (São Paulo)
PTA/AI: 02.000150201-06
Inscrição Estadual: 062.196530.00-56 (Belo Horizonte)
CGC: 67822312/0001-51 (São Paulo)
Origem: Sete Lagoas
Rito: Sumário

EMENTA

Responsabilidade Tributária - Sujeito Passivo - Eleição Errônea - Exclusão do estabelecimento destinatário do polo passivo da obrigação tributária por falta de amparo legal. Decisão preliminar tomada à unanimidade de votos.

Nota Fiscal Desclassificação - Divergência Quanto a Quantidade, Espécie e Valor - Desclassificação de nota fiscal por divergências com a mercadoria efetivamente transportada. Evidenciado haver nas notas fiscais discriminação suficiente para identificar as mercadorias transportadas, cancelam-se as exigências fiscais.

Impugnação procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de transportar mercadorias desacobertas de documentação fiscal. No momento da autuação, foi apresentada a Nota Fiscal n.º 2952, emitida pela mesma, desclassificada pela fiscalização, pois os produtos nela descritos divergem na quantidade, espécie e valores das efetivamente transportadas.

Na Nota Fiscal n.º 2952 consta 629 peças de diversos produtos, enquanto apurou-se o transporte de 818 peças de vestuário. As mercadorias foram apreendidas conforme TADO, tendo ficado como depositário o próprio Autuado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação, às fls. 24/27 dos autos, aos seguintes fundamentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- mantém escrituração regular de seus negócios, bem como paga os impostos devidos;
- emitiu a Nota Fiscal em tela tendo como destinatária sua filial estabelecida em Belo Horizonte. A operação a que se refere tal documento é, então, a transferência de mercadorias da matriz para uma de suas filiais;
- discorda da divergência de valores apontada pela fiscalização, alegando que o Fiscal, conforme o Auto de Infração, encontrou o valor de R\$ 38.310,00 através das etiquetas constantes nas mercadorias.
- além disso, no caso, não ocorreu uma transação comercial, ou seja, compra e venda, mas sim, uma simples remessa de mercadorias sem transferência de sua propriedade;
- a diferença do imposto será pago pelo consumidor final, no ato da compra do produto no estabelecimento em Minas Gerais;
- diverge também quanto à quantidade apurada alegando que o Fiscal, ao proceder à contagem dos produtos, não verificou que muitas das peças vendidas pela atuada são formadas por duas peças, ou seja, conjuntos;
- a Nota Fiscal em tela é documento idôneo, produzido regularmente seus efeitos.

Ao final, pede a procedência da Impugnação.

Manifesta-se o Fisco, contrariamente ao alegado pela defesa, às fls. 37/38, aos seguintes fundamentos:

- a nota fiscal deve guardar perfeita relação com a mercadoria transportada, espelhando fielmente a operação efetivada, o que não ocorre no caso em tela, uma vez que documento fiscal apresentado não discrimina, com absoluta certeza, a mercadoria transportada, se limitando a escrever “diversos e diversas” no campo destinado à descrição dos produtos;
- ao assinar o Termo de Apreensão em que consta a relação das mercadorias com as suas quantidades, o Contribuinte depositário assume a responsabilidade inerente àquele depósito, sendo que as mercadorias foram conferidas e contadas à vista do depositário, não sendo admissível a alegação de dúvidas, infundadas e inoportunas;
- insta frisar que a Nota Fiscal que não descreva corretamente a mercadoria transportada não se presta ao acobertamento fiscal da mesma. A finalidade de tal documento é justamente propiciar um controle sobre a quantidade e o valor das mercadorias vendidas pelos contribuintes do imposto;
- em relação à base de cálculo, foi utilizado o preço constante das etiquetas afixadas nas peças, sendo que este valor está em conformidade com o valor corrente da mercadoria na praça da autuação;

- as alegações da defesa visam apenas protelar o presente feito fiscal.

Ao final propugna pela improcedência da Impugnação.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 42, determinando que o Fisco se pronunciasse sobre os seguintes aspectos: 1) esclarecer os motivos que determinaram a eleição do estabelecimento destinatário como sujeito passivo, inclusive apontando a base legal; 2) analisar a viabilidade de, invertendo as posições, colocar o estabelecimento emitente do documento fiscal apresentado, e transportador, como sujeito passivo da obrigação tributária.

Em resposta ao despacho supra, a fiscalização comparece aos autos, às fls. 44 e 45 dos autos. Em seguida abriu-se vista à Impugnante, que requereu a juntada de documentos, no entanto tal pedido foi indeferido, conforme despacho de fl. 50.

DECISÃO

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de transportar mercadorias desacobertas de documentação fiscal. No momento da autuação, foi apresentada a Nota Fiscal n.º 2952, emitida pela mesma, desclassificada pela fiscalização, pois os produtos nela descritos divergem na quantidade, espécie e valores das efetivamente transportadas.

Na Nota Fiscal n.º 2952 consta 629 peças de diversos produtos, enquanto apurou-se o transporte de 818 peças de vestuário. As mercadorias foram apreendidas conforme TADO, tendo ficado como depositário o próprio Autuado.

Das Preliminares

Inicialmente, destaca-se que não há diferença entre o Autuado e o Coobrigado consignados no Auto de Infração, como pode transparecer numa primeira análise do referido documento.

O sujeito passivo é o gênero do qual o contribuinte e o responsável são espécies. O conjunto de contribuintes e responsáveis formam a sujeição passiva e são chamados pela doutrina de coobrigados. Portanto, coobrigados são todos os sujeitos passivos que assumem a obrigação tributária conjuntamente e sem benefício de ordem.

Assim, tanto faz uma determinada pessoa figurar em primeiro ou em segundo lugar no formulário do Auto de Infração. Não é a sua troca de posição que irá imputar menor ou maior responsabilidade. A responsabilidade é graduada pela solidariedade, cabendo a todos cumprir a obrigação integralmente.

No caso dos autos, a exclusão do destinatário das mercadorias da sujeição passiva se faz necessário por falta de previsão legal.

Não há na lei tributária estadual, Lei n.º 6763/75, nenhuma hipótese prevendo responsabilidade (solidária ou subsidiária) para destinatário de mercadorias, quando o seu transporte se faz desacoberto da nota fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O contribuinte da operação sob análise é o remetente da mercadoria que teve a sua Nota Fiscal desclassificada, devendo, portanto, figurar obrigatoriamente no pólo passivo da obrigação tributária. O contrário resultaria em cerceamento de defesa.

Ainda, deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária o transportador, por força expressa do artigo 21, inciso II, alínea “d”, da Lei n.º 6763/75. Sendo, portanto, o responsável solidário.

No caso vertente, figura no pólo passivo o transportador, que, coincidentemente, é o remetente da mercadoria e o destinatário.

Acrescente-se, ainda, que a definição do sujeito passivo somente pode ser estabelecida por lei, conforme prescreve o artigo 97, inciso III, do CTN.

Assim, em preliminar o destinatário das mercadorias - In Soul de Belo Horizonte - deve ser excluído do pólo passivo por falta de previsão na lei estadual instituidora do ICMS (Lei n.º 6763/75).

Do Mérito

Em análise de mérito, inicialmente, cumpre salientar o enquadramento legal da presente ação fiscal, ou seja, o artigo 149, inciso III, do decreto Estadual 38.104/96. Referida norma tributária estabelece, *in verbis*:

“Art. 149 - Considera-se desacobertada, para todos os efeitos, a prestação de serviço ou a movimentação de mercadoria:

.....
III - em que a quantidade, espécie, marca, qualidade, tipo, modelo ou número de série, isolada ou cumulativamente, sejam diversos dos discriminados em documento fiscal, no tocante à divergência verificada.”

Verifica-se, portanto, que o citado inciso faz a previsão de sete diferentes divergências que podem ser verificadas entre a descrição dos produtos escriturada no documento fiscal e a mercadoria efetivamente transportada, divergências estas que podem, no entanto, ser consideradas isolada ou cumulativamente quando da ação fiscal.

No que tange a alegação fiscal de que o documento apresentado não discrimina, com absoluta certeza, a mercadoria transportada, se limitando a escrever “diversos e diversas” no campo destinado à descrição dos produtos, temos que a mesma improcede, visto que, da Nota Fiscal n.º 2952 (fl. 06 – 1ª via), depreende-se a utilização, por parte da Impugnante, do Campo “Código Classificação Fiscal”, sendo assim, explicita-se com precisão, por meio de códigos numéricos, as características dos produtos.

Ora, conforme exposto pelo Fisco, conclui-se que o que ocorreu, de fato, não foi uma divergência entre o documento fiscal e as mercadorias transportadas mas, sim, uma omissão, no documento fiscal, quanto ao n.º de referência apostado em etiquetas em todas as confecções.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não parece, no entanto, ser a omissão de tal n.º de referência, de uso interno, fundamental para caracterizar a discriminação dos produtos transportados, pois verifica-se que a discriminação levada a cabo na Nota Fiscal em questão, é suficiente para identificar, com clareza, as mercadorias transportadas.

Logicamente que quanto maior o número de informações trazidas ao documento fiscal, maior será, com segurança, a identificação da mercadoria a que se refere. No entanto, como no caso em debate, a qualidade da mercadoria - confecções - tem um tal número de variações que a descrição completa e exaustiva das mercadorias, se não impossível, é impraticável e desnecessária para os fins pretendidos pelo documento fiscal.

A simples ausência de um ou outro elemento não essencial à descrição do produto - como no caso o n.º de referência - no campo próprio das notas fiscais, não caracteriza nenhuma das divergências previstas no artigo 149, inciso III do RICMS/96, sendo insuficiente para ensejar a pretendida desclassificação do documento fiscal, observando-se ainda no caso haver na Nota Fiscal discriminação suficiente para identificar as mercadorias transportadas.

Quanto à imputação fiscal de divergência nas quantidades de produtos, considerando ainda a Classificação Fiscal, bem como a própria alegação da defesa, temos que, de fato, muitas das peças vendidas pela Impugnante são formadas por duas peças, ou seja, conjuntos, como ocorre, a título exemplificativo, nos itens 6204.39.00 e 6217.10.00, explicitados no documento fiscal.

Assim sendo, temos por temerária a apuração efetivada pela fiscalização, visto que, no confronto entre a discriminação das mercadorias feita pelo Fisco, no termo de Apreensão de fls. 02 e 03, e a Nota Fiscal (Classificação Fiscal), verifica-se haver certa concordância na descrição das mercadorias.

Outro ponto que se apresenta como de importante destaque é a operação realizada em si, ou seja, de transferência de mercadorias. Neste sentido temos que o fisco alega divergências quanto aos valores constantes na Nota Fiscal desclassificada e as etiquetas que acompanhavam as mercadorias.

Contudo, os valores lançados no referido documento fiscal são os valores dos produtos para a empresa, sendo este o parâmetro para o cálculo do imposto, em que pese recolhido. De outro bordo, extrai-se das citadas etiquetas os preços a serem considerados na venda dos produtos aos consumidores finais dos produtos. Com razão, alega a defesa que a diferença do imposto será suportado pelo consumidor final, no ato da compra do produto no estabelecimento em Minas Gerais. Desta forma, afasta-se também a alegação fiscal de contradição quanto aos valores.

Considerando a irregularidade apontada pelo Fisco, no PTA em apreço, se faz necessária a explicitação de alguns aspectos. Dispõe o artigo 142 e seu Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo Único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Esclarece a ilustre Prof. Misabel Abreu Machado Derzi, na obra Comentários ao Código Tributário Nacional, que:

“Sendo espécie de um gênero - o dos atos juridicamente relevantes - o lançamento necessariamente produz efeitos, alterando a esfera jurídica das pessoas. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello o conceitua como ‘manifestação de vontade do Estado, enquanto Poder Público, individual, concreta, pessoal, na consecução do seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, para produzir efeitos de direito’.

Assim, o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta.”(grifos nossos)

Acrescenta, ainda, que “A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados *atos plenamente vinculados*”. Dessa forma, tem-se que, não sendo o lançamento um ato discricionário, inexistente flexibilização da ação do agente fiscal; se está determinado na legislação tributária, não há margem de liberdade ao Fisco.

Arremata esse entendimento o disposto no artigo 112, inciso II, do referido Código:

“Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....
II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

.....”

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Prof. Maria de Fátima Ribeiro, “traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do conceito do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal *in dubio pro reo*.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido apresentam-se os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, em seu livro Curso de Direito Constitucional Tributário (14ª edição) corroborando a defesa esposada acima, ou seja, a estrita legalidade para imputação de irregularidade fiscal. Nesta linha temos que:

“O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo o ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II da Constituição da República.

Muito bem. Bastaria este dispositivo constitucional para que tranqüilamente pudéssemos afirmar que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo ou a cumprir um dever instrumental tributário que não tenham sido criados por meio de lei, da política competente, é óbvio.”

Conclui-se que, na ausência de harmonia entre a situação fática e a legislação tributária aplicada, como no caso em análise, é ilegítima a efetivação de um lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em excluir do pólo passivo da obrigação tributária o estabelecimento destinatário das mercadorias - In Soul Moda Ltda. - de Belo Horizonte/MG - IE: 062.196,530.00-56, por falta de amparo legal. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente a Impugnação. Vencido o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Relator), que a julgava improcedente. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antonio Leonart Vela e José Mussi Maruch.

Sala das Sessões, 13/07/00.

Mauro Heleno Galvão
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

L