

PROCESSO - A. I. Nº 298948.0018/05-7  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - GILBERTO ARAÚJO  
RECURSO - REPRESENTAÇÃO PGE/PROFIS  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
INTERNET - 13/03/2008

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0066-11/08

**EMENTA:** ICMS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Representação proposta com base no art. 119, inciso II da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista que não se pode exigir novamente do autuado o valor do tributo, considerando que as mercadorias apreendidas foram por ele abandonadas em favor da fazenda estadual. Não satisfeito o crédito tributário exigido no presente lançamento de ofício e nem presentes as hipóteses previstas no art. 957 e 956 do RICMS, acima citadas, que desobrigariam o sujeito passivo, deve o Auto de Infração ser inscrito em dívida ativa e ajuizada a competente ação de execução, sem prejuízo da ação cível contra o depositário infiel, que tem natureza diversa da relação tributária entre o Fisco e o sujeito passivo, e onde se busca tão somente indenização pelo descumprimento do dever de bem guardar o que lhe foi confiado. Representação NÃO ACOLHIDA. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Através da presente Representação – fls. 18 e 19 - interposta pela PGE/PROFIS com base no art. 119, inciso II, §1º, combinado com o art. 136, §2º da Lei nº nº 3.956/81 – COTEB – para que uma das Câmaras de julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda aprecie o lançamento de ofício com o fito de declarar a extinção do crédito tributário nele lançado.

Informa o procurador que subscreveu a Representação em comento que o Auto de Infração epigrafado foi lavrado imputando-se ao autuado o cometimento da infração referente ao transporte de mercadorias sem documentação fiscal, tendo sido apreendida a mercadoria e lavrado Termo de Depósito em nome da empresa Frevo Brasil Indústria de Bebidas Ltda ME. Informa, ainda, que não sendo pago o débito pelo sujeito passivo e nem apresentada defesa, foi decretada sua condição de revel, encerrando-se o contencioso administrativo e remetendo-se os autos à Comissão de Leilões Fiscais, órgão competente para promover a intimação do depositário para que entregasse as mercadorias mantidas em seu depósito, com vistas à realização de leilão fiscal, nos termos do art. 950, §2º, II do RICMS/BA. Não tendo ocorrido a devolução, embora intimado regularmente o depositário, foram os autos remetidos à Gerência de Cobrança para o saneamento com vistas à inscrição do débito em dívida ativa.

No entanto, entende o procurador que subscreveu a Representação em comento que não deve o crédito tributário ser inscrito em dívida ativa, por flagrante ilegalidade na pretensão de se executar judicialmente o autuado pelo referido crédito.

Traz como argumentos ao seu entendimento o que se segue:

- I. que se o contribuinte abandona as mercadorias apreendidas, como se verificou no presente caso, permitindo que o Estado delas se utilizasse para a satisfação do crédito tributário, não

poderá ser novamente demandado pela mesma obrigação, extinguindo-se a relação jurídica travada com o Estado, assim como sua responsabilidade patrimonial, no momento do abandono das mercadorias e de sua ocupação pelo Estado;

- II. que o contribuinte não escolhe ter as suas mercadorias apreendidas, pois esta é uma opção do Estado, com o qual ele se conforma, já que não é o contribuinte quem decide se estes bens apreendidos serão depositados em seu próprio poder, em repartição fazendária ou em mãos de terceiros, devendo o Estado assumir os riscos decorrentes da sua opção;
- III. que o crédito tributário não só não é passível de execução, como também deve ser extinto, por se encontrar o autuado inequivocamente desobrigado, e que cabe ação de depósito contra o depositário das mercadorias por estar caracterizada sua infidelidade, sendo a relação jurídica travada entre o Estado e a depositária de natureza civil, e não tributária, não havendo prejuízo a esta demanda a extinção do crédito, pois o que nela se exige do depositário não é o tributo, mas sim a entrega das mercadorias depositadas ou a indenização, em valor equivalente, pelo seu extravio.

Conclui que discorda pela inscrição do crédito tributário em dívida ativa, pelos motivos expostos, pugnando pela sua extinção e encaminhamento do processo para que seja movida a competente ação de depósito contra o depositário infiel.

## VOTO

Em que pese a engenhosa tese que vem sendo esposada pela PGE/PROFIS sobre a matéria que envolve a situação em que se apresenta o lançamento de ofício epigrafado, discordamos frontalmente da mesma, pelos fundamentos que abaixo passamos a expor:

Inicialmente é necessário tecermos algumas considerações sobre a natureza da relação jurídica tributária sob o prisma de que esta relação - Fisco e Contribuinte – é inteiramente regida pelo Direito Público, não se confundindo com uma relação obrigacional e nem sendo a ela aplicados os princípios de direito privado.

Assim que, cabe ao Estado – no exercício do seu poder de império - com o intuito de fazer face às despesas públicas, impor ao cidadão contribuições correspondentes à sua capacidade econômica, muito embora este poder seja regulado pelo direito, já que, como sujeito ativo da relação tributária – representado pelo Fisco, “*deve exercer a sua função submetendo-se às mesmas leis a que estão sujeitos os contribuintes, cumprindo-as nos seus estritos termos, o que vem caracterizar a relação tributária como uma relação jurídica e não uma relação de poder.*”

No entanto, tal fato não o coloca como um mero credor de uma determinada obrigação. Como leciona Aurélio Pitanga de Seixas Filho, muito embora seja evidente o caráter patrimonial da relação tributária, o que a faz assemelhar-se com as obrigações regidas pelo direito privado, com estas não se confundem, “*sendo discutível, entretanto, que em decorrência deste fator patrimonial, seja a relação tributária enquadrável como pertencente ao gênero obrigacional, da espécie de obrigação ex lege de direito público*”.

Ainda leciona o mestre citado, em excelente artigo da sua lavra, onde trata da natureza jurídica da relação tributária, citando doutrinadores brasileiros de peso como Clóvis Beviláqua, Marçal Justen Filho e também doutrinadores estrangeiros que adotam a sua tese, que “*...tanto o lançamento tributário, (acertamento tributário de responsabilidade jurídica do Fisco), como as hipóteses de extinção do crédito tributário, são fenômenos jurídicos regidos por normas de direito público, em que o Fisco, como sujeito ativo da relação tributária, não tem como dispor livremente de sua vontade, nem para formalizar, através de um ato jurídico, a dívida tributária, (lançamento tributário), nem como dar quitação pelo integral cumprimento do dever jurídico tributário por parte do sujeito passivo. A vontade das partes na relação jurídica de natureza obrigacional, regida pelo direito privado, é fundamental para a formação e extinção do respectivo vínculo. O credor da relação jurídica obrigacional é dono de sua vontade, podendo*

*dispor da mesma, livremente, inclusive para perdoar o devedor do cumprimento de sua obrigação ou dever jurídico, enquanto a relação tributária nasce, e se forma, sem depender diretamente da vontade dos sujeitos participantes da mesma, que devem cumprir, isto sim, a vontade da lei. ”*

Ensina, ainda, que “...A indisponibilidade do exercício da função do Fisco tem sido amplamente apregoada, pois é uma qualidade própria da função administrativa, sendo bastante pertinente reproduzir a lição do mestre Hely Lopes Meirelles, que diz: “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim’”.

Diante de tudo acima exposto e nos filiando à doutrina nela exposta, de logo devemos consignar que não encontra qualquer amparo o entendimento da PGE/PROFIS de que “o Estado ao decidir pela via da apreensão e depósito das mercadorias em poder de terceiros renunciou automaticamente à cobrança judicial do próprio autuado” (sic). Ora, não cabe ao sujeito ativo da relação jurídica tributária renunciar ao crédito tributário, como poderia fazer um credor de uma relação jurídica de natureza privada. E isto pelo simples fato de que a relação tributária é de natureza diversa, especial, e que tem base na supremacia do interesse público sobre o privado, ressaltando, obviamente, a estrita obediência aos ditames legais.

Bem explica Marçal Justem Filho esta idéia, quando coloca que “*Quando se alude à supremacia do interesse público sobre o privado não se está pleiteando existir uma relação de “poder”. Ou seja, não se trata de relações acima ou fora do direito. ...No campo tributário, essa superioridade de interesse público externa se no conteúdo da relação jurídica, que é orientada a favorecer e a beneficiar o sujeito ativo, não por especial consideração a ele, mas por ser ele o veículo de potencialização do interesse público. Evidentemente, o poder jurídico e a superioridade do sujeito ativo são definidos nos estritos termos da lei, à qual incumbe definir tipificadamente tanto a hipótese de incidir como o mandamento. Essa superioridade jurídica do sujeito ativo decorre da necessidade de consecução do interesse publico. É o meio pelo qual o Direito vislumbra realizável o interesse público. É que o regime de direito público, como visto, importa não apenas a superioridade do interesse público mas sua indisponibilidade. Logo, acarreta uma gama maior de poderes jurídicos, acompanhados de uma sujeição à realização do interesse público. Torna-se, assim, distinta e inconfundível a situação ativa.*”

A indisponibilidade, característica do direito público, é norma maior que não pode ser afastada ao argumento de que o Estado ao efetuar a apreensão da mercadoria e efetuado o seu depósito em nome de terceiros, assumiu “os riscos decorrentes da sua opção”, cabendo ser “expropriado” do seu direito de exigir o pagamento do crédito tributário regularmente lançado, posto que não há como dissociar a indisponibilidade da supremacia do interesse público.

Por outro lado, registre-se que não há na situação sob análise, a ocorrência de qualquer das modalidades de extinção do crédito tributário, a que se reporta o art. 156 do Código Tributário Nacional, o que torna ainda mais clara a falta de lastro legal para as representações que vêm sendo propostas pela PGE/PROFIS.

Assim, ao contrário do entendimento da PGE/PROFIS, o sujeito passivo somente encontrar-se-á desobrigado se presente qualquer das hipóteses previstas no CTN de modalidades de extinção do crédito tributário. Ausentes tais hipóteses, remanesce a relação jurídica tributária e, em consequência, o crédito tributário, posto que não satisfeito.

Em relação ao argumento de que “*o contribuinte não escolhe ter as suas mercadorias apreendidas, pois esta é uma opção do Estado, com o qual ele se conforma, já que não é o contribuinte quem decide se estes bens apreendidos serão depositados em seu próprio poder, em repartição fazendária ou em mãos de terceiros*”, está sendo olvidado que o Fisco ao assim proceder, encontra base no interesse público, agindo de forma a melhor atendê-lo. Não há aqui,

qualquer arbitrariedade, posto que as hipóteses de apreensão, como a ocorrida no presente lançamento de ofício, estão ligadas a irregularidades cadastrais e fiscais dos contribuintes, que justificam o procedimento no momento da constatação das irregularidades, e que visam apenas documentar a infração, permitindo que o sujeito passivo efetue a sua liberação em momento subsequente, inclusive através de substituição do depositário.

Por último, é necessário consignar que o intuito de se levar a leilão a mercadoria apreendida, nada mais é do que a busca da satisfação do crédito tributário através da sua quitação, não satisfeita pelas vias normais, o que extinguiria o referido crédito pelo pagamento. Não satisfeito o crédito pela via alternativa do leilão, remanesce a relação jurídica tributária, cabendo a cobrança do crédito tributário não satisfeito ao sujeito passivo desta relação.

E de fato, caso não ocorra o pagamento do débito pelo sujeito passivo e nem seja entregue pelo depositário, ao fisco, as mercadorias em seu poder, o lançamento de ofício deve ser encaminhado à Procuradoria da Fazenda para cobrança do débito tributário e demais providências. É o que estabelece expressamente o inciso II, §4º do art. 950 do RICMS, abaixo transscrito:

*Art. 950. As mercadorias apreendidas serão levadas a leilão público, para quitação do imposto devido, multa e acréscimos tributários correspondentes, tidas como abandonadas e com manifestação tácita de renúncia à sua propriedade, se o contribuinte ou o responsável não providenciarem o recolhimento do débito correspondente, salvo se a matéria estiver sob apreciação judicial:*

*V - intimação no sentido de, no prazo de 10 dias, serem postas à disposição do fisco ou serem entregues na repartição fiscal, no endereço indicado na própria intimação, as mercadorias depositadas em poder do depositário, para serem levadas a leilão público, sob pena da configuração de sua condição como depositário infiel.*

*§ 4º Se, no prazo estipulado no inciso V do parágrafo anterior:*

*II - não for efetuado o pagamento do débito nem entregues pelo depositário, ao fisco, as mercadorias em seu poder, o funcionário competente lavrará termo acerca desse fato no processo, devendo este ser enviado à Procuradoria da Fazenda para cobrança do débito tributário e demais providências. Grifos nosso.*

Inobstante a regra acima, que está em estrita consonância com os ensinamentos que expusemos neste voto, constatamos que o Estado da Bahia optou por inserir norma na sua legislação – art. 957 do RICMS - desobrigando o devedor quando não possível a satisfação do crédito tributário, unicamente nas seguintes hipóteses:

- a) distribuição das mercadorias a instituição de assistência social e de educação e;
- b) se o valor apurado não for suficiente para quitar o débito tributário. Abaixo transcrevemos o referido dispositivo:

*Art. 957. Considera-se desobrigado o devedor:*

*I - no caso de distribuição das mercadorias a instituições de educação ou de assistência social, nas hipóteses e circunstâncias previstas neste capítulo;*

*II - na hipótese de o valor apurado em leilão ser insuficiente para quitar o débito tributário, relativamente ao saldo remanescente.*

Desta forma, de fato, na ocorrência destas hipóteses, considerar-se-á extinto o crédito tributário.

Conclui-se, assim, que impossibilitado o leilão **pela não entrega das mercadorias pelo depositário** ou por não ter sido o débito tributário pago pelo sujeito passivo, o processo deverá ser inscrito em dívida ativa, **pois não satisfeito o crédito tributário**. Apenas estará desobrigado o sujeito passivo, por força de norma da legislação baiana, se, **ocorrido o leilão (ou seja, tenha havido a entrega da mercadoria pelo depositário)**, o valor apurado seja insuficiente, ou caso

não tenha havido a arrematação, seja a mercadoria distribuída a entidades de assistência social e de educação.

Registre-se, ainda, que pelo que se infere da leitura do art. 956, incisos I e II, também na hipótese de imobilização dos bens apreendidos ou sua utilização no serviço público, será desobrigado o devedor, embora esta hipótese não esteja elencada expressamente no dispositivo acima transscrito:

*Art. 956. Após a realização do leilão mencionado no artigo anterior, em terceira e última praça, não havendo arrematação, a comissão de leilão e o Inspetor de Fiscalização adotarão as seguintes providências:*

**I - tratando-se de bens passíveis de imobilização ou utilização no serviço público, serão quantificados e valorados, e em seguida encaminhados para o Patrimônio do Estado para tombamento e destinação segundo as normas constitucionais e administrativas;**

**II - após a conclusão dos trabalhos pela comissão de leilão, o Auto de Infração será encaminhado ao titular da Inspetoria mencionada no “caput” do art. 951, a quem compete homologar e determinar o arquivamento, quando for o caso.**

Finalmente, com base nas razões exaustivamente acima expostas, somos pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação proposta, já que não satisfeito o crédito tributário exigido no presente lançamento de ofício, e nem presentes as hipóteses previstas no art. 957 e 956 do RICMS, acima citadas, que desobrigariam o sujeito passivo, devendo o Auto de Infração ser inscrito em dívida ativa e ajuizada a competente ação de execução, sem prejuízo da ação cível contra o depositário infiel que, como bem frisou a PGE/PROFIS, tem natureza diversa da relação tributária entre o Fisco e o sujeito passivo, e onde se busca tão-somente indenização pelo descumprimento do dever de bem guardar o que lhe foi confiado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO ACOLHER** a Representação proposta.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Fernando Antônio Brito de Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Fábio de Andrade Moura, Valnei Sousa Freire e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÉDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS