

**PROCESSO** - A. I. N° 297895.1184/06-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ELISEU DE OLIVEIRA NETO (ELISEU MÓVEIS)  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO PGE/PROFIS  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 27/08/2009

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0222-11/09

**EMENTA:** ICMS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Representação proposta com fulcro no art. 119, § 1º, da Lei nº. 3.956/81 (COTEB), ao argumento da impossibilidade de se exigir do autuado o valor do tributo quando as mercadorias apreendidas foram depositadas em mãos de terceiro por Decisão da Administração Fazendária, não tendo havido a devolução das mesmas pelo depositário; cabendo, assim, a extinção do processo e a propositura da competente ação de depósito contra o depositário infiel. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Através da presente Representação – fls. 30 a 34 - 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 deste Conselho aprecie o lançamento de ofício com o fito de declarar a extinção do crédito tributário nele lançado.

O Auto de Infração epígrafeado foi lavrado em virtude de falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira na aquisição de mercadorias para comercialização procedentes de outra unidade da Federação por contribuinte com inscrição estadual no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia inapta.

Informam às procuradoras que subscreveram a Representação em comento que as mercadorias foram apreendidas quando da ação fiscal e depositadas sob responsabilidade da empresa transportadora dos bens – Transportadora Cometa S/A –. Informam, 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, entendem as referidas procuradoras 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.

Trazem 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.

Concluem que discordam da 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, ressalvando que o entendimento ora expresso foi homologado pelo Procurador Geral do Estado.

Através de Despacho de fls.83 a 87, o Procurador-Assistente da PGE/PROFIS - Dr. José Augusto Martins Júnior - acata a Representação pelos seus fundamentos.

## VOTO

Inicialmente devemos ressaltar que nossa posição sempre foi contrária ao acatamento das representações interpostas pela PGE/PROFIS na hipótese dos autos, pois como ressaltamos nos votos que proferimos pelo não acolhimento da tese que vem sendo defendida pela procuradoria e que embasa a Representação em tela, não se pode olvidar que a natureza da relação jurídica tributária 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 Justen Filho esta ideia, 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 público. 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.

Nos referidos votos também ressaltamos 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, 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”.*

Também frisamos que, diante da norma expressa no inciso II, §4º do art. 950, “...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 satisfeito 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”.

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*”, pontuamos que 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 subseqüente, inclusive através de substituição do depositário.

Ocorre que através da Alteração nº 119 ao RICMS/BA – processada através do Decreto nº 11.523, de 06/05/09, DOE de 07/05/09 – inseriu-se regra no seu art. 949, abaixo transrito, determinando que as mercadorias apreendidas serão consideradas abandonadas, ficando desobrigado o devedor e **extinto o crédito tributário (sic)**, quando não for solicitada a liberação ou depósito de mercadoria de rápida deterioração ou perecimento no prazo previsto no § 2º do art. 947 (48 horas), regra que já existia anteriormente, ou, **esta regra nova**, quando não ocorrer o pagamento do débito até 120 dias após a apreensão, salvo se houver impugnação do débito.

*“Art. 949. As mercadorias apreendidas serão consideradas abandonadas, ficando desobrigado o devedor e extinto o crédito tributário, quando:*

*I - não for solicitada a liberação ou depósito de mercadoria de rápida deterioração ou perecimento no prazo previsto no § 2º do art. 947;*

*II - não ocorrer o pagamento do débito até 120 dias após a apreensão, salvo se houver impugnação do débito.”* Grifos nossos.

Registre-se que foram ainda revogados os artigos 957 e 956 do mesmo diploma regulamentar e os demais dispositivos que tratavam do leilão efetuado pela SEFAZ, inclusive o inciso II, §4º do art. 950.

Assim, muito embora o regramento acima transrito inexoravelmente não se coadune com o ordenamento jurídico ao criar hipótese de extinção de crédito tributário não prevista no Código Tributário Nacional - ao qual compete, como lei complementar que é, disciplinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, III da Constituição Federal - encontramo-nos impedidos, por força da determinação contida no art. 167, III do RPAF/BA, abaixo transrito, a negar vigência a tal ato normativo, o que nos leva a votar pelo ACOLHIMENTO da Representação proposta nos seus termos, embora, frise-se, discordemos frontalmente da mesma.

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta. Os autos devem ser enviados à PGE/PROFIS para fins de propositura da ação de depósito contra a transportadora COMETA S/A.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS