

PROCESSO - A. I. N° 161310.0008/09-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - RONALDO DOS ANJOS PINHEIRO
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO
INTERNET - 30/06/2011

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0156-12/11

EMENTA: ICMS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Representação proposta com base no art. 119, § 1º, da Lei n° 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. A relação jurídica existente entre o Estado (sujeito ativo) e depositário infiel tem natureza civil e não tributária, cabendo a propositura da competente ação de depósito. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

RELATORIO

Trata-se de Representação interposta pela PGE./PROFIS com espeque no art 119, inciso II, § I, da Lei n° 3.956/81 (COTEB) no exercício do controle da legalidade. O PAF, que gerou o Auto de Infração em epígrafe, lavrado contra pessoa física, contribuinte não inscrito, na condição de adquirente de mercadorias tributáveis para comercialização de outras Unidades da Federação, conforme se depreende do Auto de Infração colado às fls. 01, bem como do Termo de Apreensão e Ocorrências fls. 05, das Notas Fiscais de fls. 07 a 15, o que causaram a apreensão de mercadorias e o consequente depósito em poder de terceiros estranho ao procedimento fiscal, (transportadora) Braspress Transportes Urgentes Ltda., devidamente qualificada e responsabilizada como fiel depositaria, fls. 05 e 06 do processo, Empresa esta que não é parte e em nada se relaciona com o destinatário, o que levou a PGE/PROFIS propor a este CONSEF a declaração da extinção da lide tributária perante o contribuinte autuado.

O Auto de Infração em comento foi lavrado pela constatação de que contribuinte não inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, ter adquirido mercadorias para comercialização em outra unidade de Federação (SP), como pessoa física, conforme notas fiscais n° 9318, 9319, 9320 e 9321, emitidas por MARMOT CONFECCÕES LTDA. O lançamento impôs a cobrança de ICMS no valor de R\$ 421,45, além da multa de 60% pela infração sobre o valor, com enquadramento nos artigos 125 inciso II “a”, 149, 150 e 191, combinado com os artigos 911 e 913 do RICMS aprovado pelo Decreto n° 6.284/97 (fls. 01 a 04).

A intimação do Autuado não se concluiu em face de não ter sido localizado, ver fls. 20 verso e decorrido o trintídio legal para interposição da defesa administrativa ou pagamento do débito, conforme certidão as fls. 21 dos autos, foi lavrado o Termo de Revelia, isso em 05/02/2010. Em 07/07/2010, a Empresa depositária intimada para entregar as mercadorias que estava em sua guarda, sob a pena da lei, (fls. 22/23), com vistas à realização de Leilão Fiscal, na forma prevista no artigo 950 §§ 1º e 2º, inciso II do RICMS/BA, quedando-se silente. Em 09/08/2010, foi encaminhado expediente à SAT/DARC/GEOCOB, solicitando a inscrição do crédito tributário na DÍVIDA ATIVA, ou acionar o “infiel depositário”, consoante não ter devolvido as mercadorias depositadas sob sua guarda, fls. 24 a 26.

Logo, não ocorrendo a devolução das mercadorias postas sob a guarda do depositário, foi o processo encaminhado à PGE/PROFIS para exercício do controle da legalidade, procedimento prévio para inscrição em dívida ativa, na melhor forma do direito, consoante o art. 113, §§ 1º e 2º, do RPAF/99.

O depurado Parecer opinativo da PGE/PROFIS de fls. 27 a 34, no exercício do controle da legalidade, esgota “*prima facie*”, toda a matéria de fundo objeto deste PAF, fazendo sentido transcrever na íntegra a Representação, “*in verbis*”.

Pois bem. Do breve relato acima se vê ter restado configurada, nos presentes autos a hipótese em que depositadas as mercadorias apreendidas em mãos de pessoa diversa do autuado, esta, conquanto intimada a entregá-las com vistas à realização do respectivo leilão fiscal, não as apresenta. Trata-se de situação corriqueira na fiscalização de trânsito, que há muito vem suscitando polêmica no seio da SEFAZ e desta própria PROFIS, principalmente, no que toca à seguinte indagação em casos que tais permanece aberta, para o Estado, a via da execução fiscal contra o autuado, ou apenas lhe resta demandar o depositário infiel pelas mercadorias não entregues?

Diante de tais questionamentos, um "sem-número" de posições foram, ao longo do tempo, defendidas, sendo que a até então mais recente, há pouco tempo gestada no âmbito da PROFIS, repousa na concepção de que a cobrança executiva do crédito tributário, a ser promovida contra o autuado, é, de qualquer sorte, possível, devendo, inclusive, ser cumulada com a chamada ação de depósito contra o depositário infiel.

Faz-se, aqui, referência ao posicionamento inaugurado pelo Parecer exarado no PAF de nº 884441103040, cujas linhas mestras são as seguintes: (a) longe de estarem vinculadas ao poder de tributar, como ferramentas postas a serviço de seu exercício e instrumentalização, as apreensões efetivadas pela fiscalização de Trânsito teriam a sua razão de ser num amplo Poder de Polícia de que munido o Fisco, "tanto do ponto de vista tributário como penal", o que legitimaria, e tornaria ate imperiosa, a retenção e mesmo "expropriação" de mercadorias, sempre que perceptível a configuração de "situações atentatórias ao interesse da coletividade", para, "à semelhança da medida acautelatória existente no Código Penal", viabilizar a "verificação da materialidade de conduta criminal", (b) apresentando-se a retenção/depósito de mercadorias, como visto acima, não como um poder instrumental acessório ao próprio Poder de Tributar, mas sim como um poder-dever autônomo, instituído em prol de um interesse maior, qual seja o interesse geral de toda a coletividade, patenteada estaria a inexistência de qualquer vinculação ou mesmo comunicação entre a relação obrigatorial tributária e os direitos e deveres oriundos da prática dos atos de retenção/depósito/leilão. Considerada, inclusive, a relação estabelecida entre o Estado e o depositário fiel 1, (c) partindo-se, portanto a premissa retro, seria possível afirmar que, acaso abandonadas as mercadorias apreendidas, estas incorporar-se-iam na qualidade de coisas vagas, ao patrimônio do Estado que delas poderia livremente dispor, dando-as em depósito a terceiros, doando-as, levando-as à alienação administrativa, etc. sem que tal fato - apropriação ao patrimônio estatal - lograsse ter qualquer influência sobre a relação tributária adjacente*. (d) daí porque se revela absolutamente descabida qualquer pretensão de, em consequência dos aludidos atos de retenção/expropriação ver extinto o crédito tributário, cuja cobrança, via ajuizamento de execução fiscal contra o autuado, seria não apenas possível, mas, efetivamente devida, concomitantemente com o manejo da ação de depósito contra o depositário infiel, com vistas à restituição das mercadorias não apresentadas.

Cumpre pontificar, todavia, que, não obstante toda a deferência a que fazem jus - dado brilho e competência há muito reconhecidos nesta Casa -, os adeptos da posição cujas principais balizas restaram acima delineadas, esta se me afigura equivocada.

É que, ao contrário do que se pretende, não me parece que aquela parcela do Poder de Polícia outorgada à Fiscalização de Trânsito da Secretaria da Fazenda se revista da amplitude que se lhe quer atribuir, como um poder autônomo, amplo, assim do ponto de vista tributário como do penal, voltado genericamente à salvaguarda dos interesses da coletividade. Antes, me parece tratar-se de um poder realmente acessório, instrumental ao Poder de Tributar e a ele inexoravelmente vinculado.

E não é senão do próprio RICMS/BA que se pode colher tal conclusão, na medida em que este, em seu art. 945, trata de demarcar os lindes do poder de polícia atribuído à fiscalização, explicitando que a "*apreensão de mercadorias ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de prova material do fato*" (gritos adicionados) E só.

Vê-se, pois, que a apreensão de mercadorias é ato de natureza eminentemente fiscal, inserido, portanto, dentre os procedimentos voltados a viabilizar a apuração e cobrança tributária, e cuja única razão de ser reside na necessidade de documentação de infração à legislação tributária.

Assim, sob as luzes da letra legal, somente pode ser admitida tal intervenção estatal no patrimônio e na atividade do particular se e quando necessária para formalizar a ocorrência de descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, na medida em que a norma não cogita de tal possibilidade para, por exemplo, resguardar genericamente o interesse da coletividade ou apurar a ocorrência de ilícito penal.

Aliás, tanto isso é verdade, que, na forma do art. 947, I. a, do mesmo RICMS/BA, deve cessar imediatamente a apreensão de mercadorias, sendo estas entregues ao interessado mediante Termo de Liberação, "*quando se concluir, ainda na fase de averiguação, em face dos elementos exibidos à fiscalização, que não há imposto ou multa a cobrar*".

Ou seja, não constatada a prática do ilícito tributário, a retenção efetivada deixa de ter lugar - independentemente, note-se, de quaisquer outros fatores - donde se conclui que o procedimento sob análise efetivamente traz em si finalidade exclusivamente fiscal, não logrando existência autônoma fora desta.

Evidencia-se, assim, não ser correto afirmar que o encadeamento apreensão/depósito/leilão não guarda qualquer vinculação para com a relação obrigacional tributária, posto que, como visto, somente restou instituído por causa dela e para fins de guarnecer-la.

Por outro lado, igualmente inconsistente, em face das conclusões acima colhidas, o argumento de que a incorporação, ao patrimônio estatal, das mercadorias apreendidas e tidas como abandonadas seria indiferente para fins fiscais, não sendo capaz de alcançar, de nenhuma maneira, o crédito tributário, quiçá induzir a sua extinção.

Ora, a própria legislação tributária encarrega-se de fazer derrocar tal arguição.

É o que se vê, por exemplo, da literalidade do art. 950, do RICMS que, ao preconizar que as mercadorias apreendidas, uma vez abandonadas, "serão levadas a leilão público, para a quitação do imposto devido" (grifamos), termina por patentear a vinculação inegavelmente existente entre o débito tributário e as mercadorias tidas por abandonadas afetadas que estas foram, por destinação regulamentar, a satisfação daquele.

Dignos de nota, também, os arts. 949. 956. e 957, do mesmo Regulamento, dos quais ressalta que, qualquer que seja o resultado do leilão fiscal - sejam as mercadorias arrematadas em valor suficiente ou não para quitar o débito, ou, por falta de arrematante, sejam elas doadas a instituições filantrópicas ou de educação ou, ainda, mediante incorporação ao patrimônio do Estado, sejam aplicadas ao serviço público -, o Auto de Infração respectivo será homologado e arquivado, considerando-se o contribuinte desobrigado em relação ao débito.

Finalmente, como que a "jogar uma pá de cal" sobre a discussão, convoca-se o regramento do art. 109. §7º, do COTEB, que, do alto de sua autoridade de lei em sentido formal, com absoluta prevalência sobre quaisquer disposições regulamentares, dispõe, a não deixar mais dúvidas, *in verbis*:

Note-se que a par da regra expressa do multireferido art. 109, § 7º, do COTEB, no sentido de, em tais hipóteses, exonerar o devedor, seria, de qualquer sorte, inviável pretender executá-lo por Auto de Infração cujas mercadorias respectivas já foram por ele perdidas para o Fisco, pois tal equivaleria a cobrar o mesmo imposto duas vezes, configurando autêntico e intolerável bis in

idem, e penalizando duplamente o devedor, que já renunciou, por abandono, aos bens a que faria jus.

Entendo, pois, contrariamente ao quanto sustentado no Opinativo proferido no PAF de nº 884441103040, que o abandono, na forma da lei das mercadorias apreendidas, desobrigando o devedor quanto ao débito, redunda na extinção deste, razão pela qual vedada a sua exigência por conduto de execução fiscal a ser promovida contra o autuado, mesmo naquelas hipóteses em que não entregues, pelo terceiro depositário, as mercadorias em seu poder.

E não se diga que a disciplina do inciso II. do § 4º, do art. 950, do RICMS/BA - § 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 providencias - teria o condão de infirmar a conclusão anteriormente exarada, pois, (i) a uma, tal dispositivo não poderia, jamais, ser objeto de uma exegese isolada e estanque, devendo ser, necessariamente - dado que o ordenamento jurídico não comporta antinomias - interpretado de forma sistêmica com as demais normas regulamentares anteriormente referidas; e, (ii) a duas, tratando-se de dispositivo regulamentar, não resistiria ao embate com o já reiteradamente mencionado regramento legal do art. 109. §7º. do COTEB, no qual repousa o posicionamento ora sustentado.*

Outrossim, também não se argumente que a conclusão aqui colhida, tal como exposta acima, implicaria renúncia ao crédito tributário indisponível, haja vista que, consoante já restou evidenciado da exposição supra, a desoneração do devedor, com a consequente e inexorável extinção do crédito tributário respectivo, não decorre da vontade da Administração, mas de imperativo legal enunciado no aludido art. 109. § 7º, do COTEB, e nos demais dispositivos normativos anteriormente invocados. Não há falar, portanto, em renúncia, posto que o fisco, ao proceder como ora proposto, não estará, em ato volitivo, abrindo mão do crédito que lhe é devido, mas apenas dando cumprimento aos mandamentos legais que condicionam a sua atuação.

"§7º, Do produto do leilão, a Fazenda Estadual reterá apenas o valor suficientes para cobrir as despesas e o débito tributário, considerando- se desobrigado o devedor em caso de doação, se o valor arrecadado não foi suficiente ou se abandonou as mercadorias."

Percebe-se, com clareza solar, que o simples ato de abandonar as mercadorias apreendidas - o que se considerada ocorrido, segundo a dicção do §6º, do mesmo art. 109 acima referenciado, (i) se não é "solicitada a liberação das mercadorias" e (ii) não há "o pagamento ou impugnação do débito no prazo legal" - já tem o condão de tornar desobrigado o contribuinte em relação ao débito tributário.

Irrelevante, portanto, o que venha a ocorrer posteriormente a dito abandono, pois, para o contribuinte, a situação já se tornou definitiva, com o esgotamento da sua responsabilidade patrimonial, a partir do momento da renúncia - tácita - à propriedade das mercadorias.

Desimportante, pois, se, na sequência, houve ou não arrematação em leilão, se, em havendo, o valor apurado foi superior ao débito; ou, ainda - e já aqui na hipótese que mais de perto interessa à presente análise -, se o leilão nem sequer chegou a ocorrer, porque o terceiro depositário não apresentou as mercadorias postas sob a sua cura.

Ressalte-se, aliás, por oportuno, que o depósito das mercadorias em mãos de terceiro se dá por escolha da fiscalização, que, se assim procede por conveniência própria - a despeito de saber que havendo o abandono das mercadorias, o contribuinte estará na forma da lei, desonerado de qualquer dívida -, deve assumir os riscos daí decorrentes. Logo, se o terceiro depositário, intimado a apresentar as mercadorias que se encontram em seu poder, não o faz, este é um ônus que o Estado deve suportar sozinho, sendo impossível transferi-lo para o contribuinte, que, como já visto, não mais responde pelo débito.

Assim, do conjunto dos dispositivos citados, conclui-se que, como não poderia deixar de ser, uma vez abandonando ao Fisco as mercadorias apreendidas, a fim de que nelas aquele sacie seu crédito, o contribuinte não pode ser demandado quanto a este, em relação ao qual se desobrigou, ainda que o terceiro depositário não tenha quando intimado, apresentado as referidas mercadorias à fiscalização, frustrando, assim, a possibilidade de sua alienação administrativa.

Assim, reafirma-se: na específica hipótese sobre a qual se debruça o presente escrutínio, a via da execução fiscal contra o autuado não se apresenta como opção aberta ao Estado, dada a extinção, por desoneração do devedor, do crédito tributário respectivo.

Considerando, todavia, que, relativamente a tais hipóteses de não entrega de mercadorias pelo depositário, o regulamento não prevê especificamente - tal como o faz, nos seus arts. 949 e 956 para aqueles casos de doação das mercadorias ou de arrematação em valor inferior ao débito - a automática homologação e arquivamento do Auto de Infração pela própria repartição fazendária; e considerando, ainda, a flagrante ilegalidade de se manter, em nome do autuado, débito já virtualmente extinto e em relação ao qual está desobrigado, sujeitando-a indevidamente as conhecidas restrições negociais e cadastrais decorrentes da existência de crédito tributário não satisfeito, necessário se faz que esta PGE/PROFIS, retomando o procedimento que vinha sendo adotado até a emissão do referido Parecer no PAF de nº 884411103040, utilize-se do instrumento da Representação ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, para pugnar, com supedâneo no art. 119, II, do COTEB, pela declaração de extinção do débito através de Decisão administrativa irreformável, nos moldes do art. 156, IX do CTN.

Note-se, aqui, no entanto, que a ora sugerida extinção do Auto de Infração em nada obsta a propositura da ação de depósito contra a depositária infiel, pois a relação que se instaura entre esta e o Fisco não tem natureza jurídico-tributária, constituindo-se em liame de índole notadamente civil. Assim, a inexistência de Auto de Infração em nada prejudica a aludida demanda, pois nela o que se cobra da depositária não é o tributo, mas, sim, as mercadorias apreendidas ou a indenização, em valor a elas equivalente, pelo seu extravio. Ressalte-se, assim, que, mesmo extinto o Auto de Infração, o PAF não deverá ser arquivado, ficando como prova das alegações a serem formuladas contra a depositária.

Noutro giro, a procuradora assistente, cumprindo determinação de ordem legal, encaminha a este CONSEF, a REPRESENTAÇÃO, com as suas conclusões relativas à constituição do depósito em matéria fiscal, à sua natureza jurídica, aos seus efeitos sobre o crédito tributário, à ação de depósito e seus procedimentos, como se segue:

"Diane das observações anotadas ao longo deste trabalho, podemos extrair as seguintes conclusões, perfilhando a ordem de análise dos diversos aspectos do problema relativos à constituição do depósito em matéria fiscal, à sua natureza jurídica, aos seus efeitos sobre o crédito tributário, à ação de depósito e o seu procedimento:

- a) é constitucional e licita a apreensão (retenção temporária) de mercadoria de particular pela fiscalização tributária, nos limites do art. 109 do COTFB e regulamentado pelo art. 940 do RICMS/BA, na esteira do art. 84, IV, da CF;*
- b) a apreensão de mercadoria, nos termos do art. 109 do COTFB, decorre do regular exercício do poder de polícia da fiscalização tributária, não se confundindo com as hipóteses das súmulas 323 e 547 do eg. STF, conforme asseverado pelo eg. STF no julgamento da ADI-395-DF;*
- c) cabe ao Ente Federativo legislar sobre as relações jurídicas decorrentes da apreensão de mercadoria de sujeito passivo de obrigação tributária, através de lei ou, havendo autorização deste veículo normativo, por meio de decreto regulamentar, que é a hipótese do Estado da Bahia, sem, contudo, alterar princípios e institutos de direito privado (CTN, arts. 109 e 110);*
- d) a constituição do depósito de mercadorias apreendidas nas mãos do autuado não gera polêmica jurídica, pois se este, uma vez intimado, voluntariamente as apresenta, proceder-se-á, dada a inequívoca manifestação de renúncia que tal ato encerra, ao leilão fiscal dos bens, presumindo-se haver o contribuinte aderido à possibilidade de desobrigar-se do débito tributário pelo valor das mercadorias, independentemente do resultado pecuniário da alienação em leilão, conforme a regra estatuída nos arts. 109."*

VOTO

Merce acolhida a REPRESENTAÇÃO interposta pela PGE/PROFIS, isso porque restou inarredável a conclusão no sentido de que se o contribuinte abandonou as mercadorias apreendidas, permitindo, “concessa vénia” que o Estado delas se apropriasse visando se ressarcir do crédito tributário, não podendo ser novamente o Autuado ser demandado pela mesma obrigação. A relação jurídica travada com o Estado extingui-se no momento do abandono das mercadorias e de sua apreensão pelo Estado. É importante frisar que a opção pela apreensão das mercadorias incumbe ao Fisco Estadual, não cabendo ao contribuinte decidir se serão elas depositadas em seu próprio poder, em repartição fazendária ou em mãos de terceiro. Repita-se, trata-se de escolha do Estado, que, assim procedendo por conveniência própria, assume os riscos decorrentes.

Ao decidir pela apreensão e depósito em mãos de terceiros, a Administração Fazendária renunciou automaticamente à cobrança judicial do próprio autuado, por ser esta uma opção inconciliável, reciprocamente excludente da responsabilidade tributária, nascendo uma outra de natureza eminentemente civil. Outra vertente, não poderia ser, pois a apreensão das mercadorias e a execução judicial do crédito tributário equivaleriam a cobrar o mesmo imposto duas vezes, configurando-se autêntico “*bis in idem*”.

Em razão do quanto expedito, manifesto-me contrário à inscrição deste débito em Dívida Ativa, por flagrante ilegalidade da pretensão de se cobrar do autuado o crédito tributário apurado no Auto de Infração e acolho excluir o bem apreendido do depositário infiel. Respaldado no art. 119, inciso II, §1º da Lei nº. 3956/81 de 11 de dezembro de 1981 (COTES), votamos a favor de que seja declarada a extinção do débito e, por consequência, a autuação vergastada em relação ao autuado, tendo em vista a impossibilidade de se exigir o pagamento do débito relativo a mercadorias apreendidas e que foram, à luz da interpretação do art. 950 do RICMS, tidas como abandonadas. Outrossim, respaldamos que o PAF seja remetido à Coordenação Judicial da PGE/PROFIS, para fins do aforamento da competente ação de depósito contra a BRASPRESS TRANSPORTES URGENTES LTDA.

Destarte, voto no sentido de ACOLHER a REPRESENTAÇÃO da PGE/PROFIS, para que seja extinto o crédito tributário contra o autuado, ao tempo em que ressalto, também, que os presentes fólios processuais não devam ser arquivados, mas sejam encaminhados ao setor Judicial competente na Procuradoria Fiscal, para servirem de subsídios na Ação de Depósito a ser ajuizada contra o depositário infiel.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta, devendo os autos ser encaminhados à Coordenação Judicial da PGE/PROFIS para fins de propositura da ação de depósito contra o infiel depositário.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

IVO MORAES SOARES – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS