

A.I. Nº - 110526.0131/02-7
AUTUADO - NUTRICIONAL PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.
AUTUANTE - ANTÔNIO ARAÚJO AGUIAR
ORIGEM - IFMT-DAT/METRO
INTERNET - 14/08/2002

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0265-03/02

EMENTA: ICMS. INSCRIÇÃO CADASTRAL. DESTINATÁRIO COM INSCRIÇÃO CADASTRAL BAIXADA. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. Sendo as mercadorias destinadas a contribuinte em situação irregular no cadastro estadual, deve ser considerada como destinada a contribuinte incerto, devendo ser exigido o pagamento do imposto devido sobre as operações subseqüentes, quando do ingresso das mesmas no território deste Estado. Foi retificado o levantamento fiscal, reduzindo-se o valor originalmente exigido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido o voto do Relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 05/02/02, no Posto Fiscal Honorato Viana, acusa o contribuinte de *“falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte com a inscrição suspensa, cancelada, em processo de baixa, baixada ou anulada.”*, pelo que exige o ICMS no valor total de R\$17.084,94, mais multa de 100%.

No campo “Descrição dos Fatos”, o autuante disse que a motivação para a lavratura do Auto de Infração foi que o autuado, destinatário das mercadorias, estava com a inscrição estadual cancelada. Disse, também, que a autuação refere-se às notas fiscais nºs 047144, 047146 e 047147.

Às fls. 5 e 6, consta Termo de Apreensão e Ocorrências, onde está dito que as mercadorias objeto da exigência fiscal eram transportadas pela empresa COMÉRCIO E TRANSPORTES RAMTHUN LTDA., com sede no Estado de São Paulo.

O autuado, às fls. 15 e 16, pediu a liberação das mercadorias apreendidas, comprometendo-se a ficar responsável pelo tributo exigido, no que foi atendido, conforme Termo de Liberação, existente à fl. 29 dos autos.

Na peça de defesa, às fls. 36 a 43, o sujeito passivo alegou, em preliminar, que nenhum dos dispositivos legais citados no Auto de Infração, a título de enquadramento legal, tem o condão de vinculá-lo ao cometimento da infração e ao pagamento do imposto. Neste sentido, o impugnante sustentou que, ainda que houvesse dispositivo legal capaz de tanto, a presente autuação seria nula, visto que tal dispositivo não chegou a ser indicado pelo autuante, o que caracterizaria cerceamento de defesa.

Quanto ao mérito, o contribuinte salientou que a mercadoria objeto da autuação (complementação alimentar de pacientes em leito hospitalar ou em situações clínicas de alto risco e/ou pacientes alérgicos a determinadas substâncias) não está sujeita ao regime da antecipação tributária na primeira repartição fazendária do percurso, conforme ficou esclarecido em consulta feita à própria SEFAZ-BA.

Ainda quanto ao mérito, o contribuinte afirmou que, como a multa de 100% equivale a uma percentagem do imposto, e este, na verdade, não existiria, então, a multa seria igual a zero.

Ao final da sua Impugnação, o autuado pediu pela nulidade do Auto de Infração ou, se este não for o caso, então, pela sua improcedência.

Na Informação Fiscal, às fls. 77 a 80, o autuante disse que os argumentos defensivos tentam desviar o foco principal da questão *sub examine*, qual seja, o descumprimento, pelo sujeito passivo, dos preceitos legais instituídos pelos artigos 149, 150 e 151, do RICMS/97. Assim, reafirmando que o contribuinte infringiu tais dispositivos legais, o preposto do Fisco solicitou a manutenção do Auto de Infração na íntegra.

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração *sub examine* foi lavrado em 05/02/02, no Posto Fiscal Honorato Viana, para exigir o ICMS no valor de R\$17.084,94, mais a multa de 100%. No corpo deste documento, consta a seguinte acusação:

“Falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte com a inscrição suspensa, cancelada, em processo de baixa, baixada ou anulada.”

No campo “Descrição dos Fatos”, o autuante disse que a motivação para a lavratura do Auto de Infração foi que o autuado, destinatário das mercadorias, estava com a inscrição estadual cancelada. Disse, também, que a autuação refere-se às notas fiscais n°s 047144, 047146 e 047147 (fls. 11 a 13).

Como enquadramento legal do fato descrito na autuação, o preposto fiscal citou os artigos 149, 150 e 191 c/c os artigos 911 e 913, todos do RICMS/97.

Na sua defesa, o autuado, destinatário das mercadorias objeto da exação fiscal, alegou, como preliminar de nulidade, que os dispositivos legais citados pelo autuante não dão respaldo à exigência do imposto.

De fato, tais dispositivos, dado o conteúdo dos mesmos, e diante do contexto do caso em tela, não se mostram capazes de impor a cobrança do tributo ao autuado. É o que demonstrarei doravante.

Inicialmente, é bom deixar claro, que, em casos onde o Fisco constata, na primeira repartição fazendária de entrada no território baiano (posto fiscal), que o destinatário das mercadorias não

se encontra em situação cadastral regular (inscrição cancelada, por exemplo), o ICMS, se devido, deve ser exigido por antecipação.

Afinal, diante deste contexto, é de se considerar, ou que as mercadorias não têm destino certo, ou que o destinatário indicado na nota fiscal não tem condições legais de receber as mercadorias para, só posteriormente, pagar o imposto. Seja uma hipótese, seja a outra, o tributo, acaso devido, deve ser cobrado por antecipação. Quanto a este aspecto, portanto, não tenho dúvida.

Todavia, este não é o caso retratado neste PAF, não obstante o fato de a infração, da forma que foi descrita pelo autuante, dar a entender que a ação fiscal se desenvolveu em posto fiscal de fronteira (“*Falta de recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso ...*”). O presente caso, em verdade, trata-se de autuação feita no Posto Fiscal Honorato Viana, localizado na BR 324, entre os municípios de Feira de Santana e Salvador.

Diante deste contexto, destaco aqui, que não passou despercebido por mim, o fato de que as mercadorias transitaram por um extenso trecho do território baiano (da entrada no Estado da Bahia até o Posto Fiscal Honorato Viana), sem que qualquer fiscalização da SEFAZ-BA verificasse que o destinatário estava em situação cadastral não regular (cancelada). Mas, como isto é irrelevante para o julgamento deste processo, não tecerei maiores comentários acerca do assunto.

Pois bem. Vejo que há um aspecto, vinculado à questão de ordem preliminar, que precisa ser abordado. A saber: quem deveria figurar no pólo passivo da exigência fiscal.

Quanto a este aspecto, nota-se que o ilustre autuante entendeu que o destinatário das mercadorias, ora autuado, que estava com a inscrição estadual cancelada, é que devia ser chamado a pagar o imposto, e acompanhado de multa, *in casu*, de 100%.

Fundamentando este seu entendimento, o preposto fiscal citou, a título de enquadramento legal, dentre outros, o art. 191 do RICMS/97, que diz *verbis*:

*Art. 191. Será considerado clandestino qualquer estabelecimento comercial, industrial, produtor ou extrator que não estiver devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, ficando aqueles que assim se encontrarem sujeitos às penalidades previstas na legislação tributária estadual e, inclusive, à apreensão das mercadorias **que detiverem em seu poder**, ressalvados os casos em que seja dispensada a inscrição cadastral. (grifo meu)*

Não há dúvida, no presente processo, que o autuado não estava devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes. Afinal, estava com sua inscrição cancelada. Utilizando-me das palavras do legislador, o estabelecimento do autuado, se existente fisicamente, era “clandestino”. Digo “se existente fisicamente”, porque, se a inscrição foi cancelada, a depender do motivo do cancelamento, era possível, por exemplo, que o contribuinte não mais exercesse suas atividades no local, à época da autuação.

Do dispositivo legal acima transcrito, pode-se constatar, que, realmente, o estabelecimento clandestino pode ficar sujeito a penalidades tributárias. Mas, para tanto, são necessárias, ao menos, duas condições. A saber: 1ª) que o estabelecimento tenha existência fática ou jurídica, e 2ª) que as mercadorias objeto da irregularidade fiscal estejam em seu poder.

Não me prenderei muito a comentar a primeira condição, pois não há elementos nos autos, que permitam uma análise conclusiva sobre a questão. Apenas, faço a observação de que a inexistência fática e jurídica de uma empresa, até mesmo pelo bom senso, deve induzir a

autoridade fiscal a atribuir a obrigação por eventual pagamento de tributo à pessoa (física ou jurídica) distinta, seja esta contribuinte (relação direta e pessoal com o fato gerador) ou responsável (obrigação pelo pagamento do tributo em decorrência de disposição de lei, mesmo não se revestindo da condição de contribuinte).

No tocante à segunda condição, vê-se que o dispositivo legal citado pelo autuante (art. 191 do RICMS/97) não dá respaldo à exigência do imposto junto ao autuado (destinatário das mercadorias). Afinal de contas, este não detinha em seu poder, no momento da ação fiscal, as mercadorias objeto da autuação.

E assim sendo, destaco, desde já, que a fundamentação legal mencionada pelo autuante, quanto à questão ora em análise, não tem aplicabilidade ao presente caso, como imaginado por ele. Ressalto, também, que os demais dispositivos legais citados pelo autuante, a título de enquadramento legal da infração, da mesma forma, não têm conteúdo nem força para vincular o autuado, destinatário das mercadorias, à obrigação pelo imposto.

Ora, mas se o destinatário das mercadorias (autuado) não podia figurar no pólo passivo da relação tributária, quem, então, seria colocado neste posto (questão preliminar)?

Resposta a esta pergunta encontra-se estampada no art. 39, I, do RICMS/97, *in verbis*:

Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

I - os transportadores em relação às mercadorias:

- a) que entregarem a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal correspondente;*
- b) procedentes de outra unidade da Federação sem destinatário certo no território baiano;*
- c) que forem negociadas no território baiano durante o transporte;*
- d) que aceitarem para transporte ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;*

(...)

Semelhante disposição está na norma matriz do RICMS/97, ou seja, na Lei nº 7.014/96, no seu art. 6º, III.

No presente caso, conforme fica evidenciado no Termo de Apreensão e Ocorrências, às fls. 5 a 6, de que o transportador (e detentor) das mercadorias era a empresa COMÉRCIO E TRANSPORTES RAMTHUN LTDA, com sede no Estado de São Paulo.

E assim sendo, por não haver respaldo legal para se exigir imposto do autuado, visto que o pólo passivo deveria ter sido ocupado pelo transportador, fica caracterizada, neste PAF, a ilegitimidade passiva, a qual, nos termos do art. 18, IV, “b”, do RPAF/99, dá ensejo à nulidade do Auto de Infração.

Ainda quanto ao aspecto de quem deveria figurar no pólo passivo da cobrança do imposto, é prudente que se analise, a partir de onde teria surgido a responsabilidade do autuado no presente caso, visto que, pelos elementos contidos no PAF, principalmente no tocante ao extrato do SIDAT,

à fl. 7, e às notas fiscais emitidas pela empresa SUPPORT PRODUTOS NUTRICIONAIS LTDA, às fls. 11 a 13, a irregularidade (indicação, nestas notas, de destinatário com situação cadastral não regular) originou-se de ato praticado pela empresa SUPPORT, emitente dos documentos fiscais.

Se o emitente das notas fiscais lançou nelas, a título de destinatário, o nome de contribuinte com inscrição cancelada (o autuado), e se, em ato contínuo, a empresa COMÉRCIO E TRANSPORTES RAMTHUN LTDA transportou as respectivas mercadorias até o Estado da Bahia, como vincular o autuado a tudo isto, para, em seguida, exigir-lhe o imposto, e, ainda por cima, com multa? Não vejo possibilidade.

Lógico, é verdade, que o autuado deve responder pelas conseqüências que advierem do cancelamento da sua inscrição estadual, se restar provado que ele deu causa a este cancelamento. Mas só no tocante àquelas que se originarem de ato cometido por ele, não por terceiros.

Em que ponto do desenrolar destes fatos, teria surgido a obrigação do autuado pelo imposto, se ele, sequer, detinha as mercadorias em seu poder? Não vejo onde.

Ex positis, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Todavia, por entender que há, de fato, possibilidade de o Estado ter sofrido prejuízo, por uma eventual falta de pagamento do ICMS, sugiro que seja averiguado pelo Fisco, se as mercadorias objeto da autuação entraram no estabelecimento do autuado. Em caso negativo, que sejam tomadas as medidas cabíveis.

VOTO VENCEDOR

Data venia, discordo frontalmente do entendimento manifestado no voto do douto Relator, pela nulidade deste Auto de Infração.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, por antecipação, relativamente à aquisição de mercadorias em outros Estados, tendo em vista que o contribuinte estava com sua inscrição cancelada no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia e não efetuou o pagamento do tributo na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso.

A prova de que o contribuinte autuado estava com a sua inscrição cadastral cancelada foi acostada à fl. 7 dos autos, emitida pelo “Sistema de Informações da Administração Tributária”, que atesta que o cancelamento foi efetuado no dia 08/01/02, por iniciativa da repartição fazendária, com fundamento no artigo 171, inciso I, do RICMS/97, uma vez que ficou comprovado, através de diligência fiscal, que o contribuinte não exercia atividade no endereço indicado. A ação fiscal foi iniciada em 05/02/02 e somente no dia 22/02/02 é que o contribuinte voltou à situação de “ativo” no CICMS/BA, portanto, **após** a autuação.

O próprio Relator reconhece a irregularidade ao afirmar em seu voto que “não há dúvida, no presente processo, que o autuado não estava devidamente inscrito no Cadastro de Contribuintes. Afinal, estava com sua inscrição cancelada. Utilizando-me das palavras do legislador, o estabelecimento do autuado, se existente fisicamente, era “clandestino”. Digo “se existente fisicamente”, porque, se a inscrição foi cancelada, a depender do motivo do cancelamento, era possível, por exemplo, que o contribuinte não mais exercesse suas atividades no local, à época da autuação.”

Nessa situação, a legislação em vigor determina que seja exigido o pagamento do ICMS, por antecipação, com base no que dispõe a alínea “c”, do inciso II, do § 4º, do artigo 8º, combinado com o § 6º, do artigo 23, da Lei nº 7.014/96, como a seguir transcrito:

Art. 8º.

.....

*§ 4º. Será exigido o pagamento antecipado do imposto, a ser efetuado pelo **próprio contribuinte**, observado o disposto no § 6º do art. 23: (grifos não originais).*

.....

II – na entrada, no território deste Estado, de mercadoria destinada a:

.....

d) realização de operações relativas à circulação de mercadorias sem destinatário certo ou destinada a contribuinte em situação cadastral irregular;

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

.....

§ 6º. Nas situações de que cuida o § 4º do art. 8º, a base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação será determinada:

I – de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documentação fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

Destaque-se, por oportuno, que não se trata, na presente situação, de cobrança do imposto relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária ou elencadas na Portaria nº 270/93, mas em decorrência da constatação de uma irregularidade na situação cadastral do destinatário das mercadorias, tendo em vista que o Estado busca se assegurar, de forma antecipada, de que o tributo devido será, efetiva e corretamente, recolhido aos cofres públicos.

Assim, embora o autuante não tenha efetuado o adequado enquadramento legal, os fatos foram descritos de forma satisfatória no Auto de Infração, sendo perfeitamente compreensíveis e, portanto, a teor do artigo 19, do RPAF/99, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, **não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal**”.

Observe-se que o cancelamento da inscrição estadual implica não ser o estabelecimento considerado inscrito, enquanto persistir a pendência, e o tratamento dispensado a contribuinte com inscrição cancelada é o mesmo que se dá a *contribuinte não inscrito* ou *sem destinatário certo*. Desse modo, se a inscrição se encontrava efetivamente cancelada, o tributo sobre as mercadorias acrescido do valor adicionado, deveria ter sido pago no posto fiscal de fronteira, consoante o disposto no artigo 352, inciso II, e seu § 2º, inciso II, c/c o artigo 125, inciso II, alínea “a”, e seu § 1º, do RICMS/97.

Nesse sentido, ao cuidar do pagamento do ICMS por antecipação, o RICMS/97 prevê que, no caso de quaisquer mercadorias adquiridas em outro Estado por pessoa não inscrita no cadastro estadual de contribuintes, o pagamento do imposto deve ser feito no posto fiscal de fronteira.

Na presente situação, constata-se que as mercadorias foram apreendidas, pela Fiscalização, no Posto Fiscal Honorato Viana, localizado na BR 324, entre os municípios de Feira de Santana e Salvador, tendo sido transportadas “por um extenso trecho do território baiano (da entrada no Estado da Bahia até o Posto Fiscal Honorato Viana), sem que qualquer fiscalização da SEFAZ-BA verificasse que o destinatário estava em situação cadastral não regular (cancelada)”, conforme as palavras do Relator deste PAF, em seu voto. Dessa maneira, está integralmente configurada a falta de espontaneidade do sujeito passivo no pagamento do ICMS devido, sendo correta a autuação, uma vez que o contribuinte não providenciou, de forma espontânea, o pagamento do tributo na primeira repartição da fronteira ou do percurso, como preconiza a lei.

O art. 371, do RICMS/97, cuidando da antecipação do imposto nas aquisições interestaduais, prevê, no inciso II, que o imposto deve ser pago:

Art. 371.....

.....

II - no momento ou prazo previstos no inciso II do art. 125:

a) sendo o adquirente:

.....

2 - contribuinte não inscrito no cadastro estadual, inclusive no caso de mercadoria sem destinatário certo, sejam quais forem as mercadorias, enquadradas ou não no regime de substituição tributária. (grifos não originais).

Por sua vez, o art. 125, II, “a”, do RICMS/97, ao tratar do pagamento do imposto por antecipação, estabelece:

Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário: (grifos não originais).

.....

II - na entrada no território deste Estado, na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação:

a) destinadas a ambulante, no caso de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, ou a contribuinte não inscrito ou sem destinatário certo, neste caso seja qual for a mercadoria, sendo esta destinada a comercialização ou outros atos de comércio sujeitos ao ICMS, a menos que o imposto devido a este Estado tenha sido retido por responsável tributário inscrito no cadastro estadual na condição de contribuinte substituto, dando-se à exigência do imposto o tratamento de pagamento espontâneo (grifos não originais)”.

Esse entendimento é corroborado pelo art. 426, *caput*, do RICMS/97:

Art. 426. Nas operações a serem realizadas no território deste Estado, de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação, sem destinatário certo ou destinadas a contribuinte não inscrito, o imposto sobre o valor acrescido será recolhido

antecipadamente, na primeira repartição fazendária por onde transitarem ou onde se encontrarem as mercadorias [...] (grifos não originais).

Em suma, a legislação prevê que, no caso de mercadorias procedentes de outro Estado com destino a contribuinte não inscrito, o pagamento seja feito no posto fiscal da fronteira ou na primeira repartição fazendária do percurso, devendo ser adotado o mesmo tratamento tributário se o contribuinte se encontra com sua inscrição cadastral cancelada. O cálculo do tributo é feito sobre o valor adicionado, abatendo-se o crédito da operação anterior, a) sem multa se ficar cabalmente demonstrado que o contribuinte tentou, sem sucesso, efetuar o recolhimento do imposto na fronteira; e b) com imposição da multa, se não ficar comprovada a tentativa de pagamento do ICMS espontaneamente. Volto a salientar que, na situação em lide, a espontaneidade do sujeito passivo está definitivamente afastada, como bem frisado pelo Relator em seu voto.

Cabe-nos indagar, nesse momento, se está correto o entendimento do ilustre Relator, ao afirmar que “assim sendo, por não haver respaldo legal para se exigir imposto do autuado, visto que o pólo passivo deveria ter sido ocupado pelo transportador, fica caracterizado, neste PAF, a ilegitimidade passiva, a qual, nos termos do art. 18, IV, “b”, do RPAF/99, dá ensejo à nulidade do Auto de Infração”.

Estou convencida que o posicionamento manifestado pelo digno Relator está equivocado, pelas razões a seguir explanadas:

Como dito anteriormente, a Lei nº 7.014/96, na alínea “c”, do inciso II, do § 4º, do artigo 8º, combinado com o § 6º, do artigo 23, estabelece que será exigido o pagamento antecipado do imposto, a ser efetuado pelo **próprio contribuinte**, na entrada, no território deste Estado, de mercadoria destinada a realização de operações relativas à circulação de mercadorias sem destinatário certo ou destinada a contribuinte em situação cadastral irregular. Pergunta-se, então, quem será o contribuinte nos termos da Lei, na situação em análise: o vendedor ou o adquirente das mercadorias?

O Código Tributário Nacional, no inciso I do parágrafo único do artigo 121, conceitua o contribuinte como o sujeito passivo da obrigação principal que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Como a Lei nº 7.014/96 é uma Lei Estadual, parece-me óbvio que, sendo o vendedor estabelecido em outra unidade da Federação, não seja atingido por ela, em atendimento ao princípio da territorialidade na aplicação das leis. Assim, o mencionado diploma legal é dirigido ao adquirente das mercadorias, situado no Estado da Bahia, que esteja em situação irregular no cadastro de contribuintes deste Estado. Dessa forma, as mercadorias devem ser apreendidas e chamado o destinatário, constante nas notas fiscais que acobertam os produtos, para que promova o pagamento do ICMS, de forma espontânea, desde que seja na primeira repartição do percurso ou da fronteira, tudo de acordo com a legislação vigente.

O Código Tributário Nacional, ao tratar do instituto da Responsabilidade Tributária, assim prevê:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I -;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

.....

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte **ou atribuindo-a a este em caráter supletivo** do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos não originais)*

A Lei nº 7.014/96, por sua vez, estabelece os conceitos de contribuinte e responsável solidário nos dispositivos a seguir transcritos:

Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

I – os transportadores em relação às mercadorias:

.....

b) procedentes de outra unidade da Federação sem destinatário certo no território baiano;

.....

c) que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;

.....

*§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, **facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos** (grifos não originais).*

Pela leitura dos dispositivos acima, fica patente que a responsabilidade solidária dos transportadores decorre de lei e, no caso da legislação baiana, a sua atribuição é feita de forma supletiva, sendo facultado ao Fisco a escolha de quem será chamado a pagar o ICMS devido: o contribuinte ou o responsável solidário. Ora, se cabe ao Estado a opção na escolha do sujeito passivo, é uma impropriedade jurídica afirmar-se que o contribuinte (no caso, o autuado) é ilegítimo para figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, sob o argumento de que do transportador é que deveria ter sido exigido o imposto, por ser o detentor das mercadorias.

O jurista Hugo de Brito Machado, em seu livro CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 14ª Edição, da Malheiros Editores, pp. 104 e 105, leciona:

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem (CTN, art. 124, parágrafo único). É certo que a solidariedade em princípio não comporta o benefício de ordem, mas o Código afastou qualquer dívida que pudesse ser levantada a esse respeito.

.....

As dívidas tributárias, quando exista mais de um sujeito passivo, podem ser cobradas, em regra, de qualquer deles, indistintamente.

Mais adiante na obra citada, o autor, ao discorrer sobre a capacidade jurídica, assegura que “sendo o sujeito passivo da obrigação tributária uma pessoa jurídica, a capacidade desta independe de estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (CTN, art. 126, inc. III). Assim, uma sociedade comercial *irregular*, ou mesmo *de fato*, desde que configure uma unidade econômica ou profissional, pode ser sujeito passivo” (grifos originais).

É interessante atentar para o fato de que, se o autuado compareceu nos autos apresentando a sua peça defensiva, não se pode dizer que ele “inexistia”. Ao contrário, no presente PAF, além de ter interposto a peça impugnatória, o autuado solicitou a liberação das mercadorias apreendidas, no dia 26/02/02, substituindo a empresa transportadora – Comércio e Transportes Ramthun Ltda. -, como depositário fiel das referidas mercadorias (fls. 15 a 17) e obrigando-se, inclusive, “a efetuar o pagamento do débito tributário, inclusive multas e demais acréscimos, no prazo de 30 (trinta) dias após o julgamento definitivo do processo administrativo, se procedente a autuação”.

Observe, por fim, que, na situação em análise, não se trata de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal ou acompanhadas por documento fiscal inidôneo, nos termos do artigo 209, do RICMS/97. A exigência antecipada do tributo decorre de uma irregularidade na situação cadastral do contribuinte (destinatário) e de um justo receio, por parte do Fisco, de que o ICMS devido nas saídas subseqüentes a serem realizadas por ele, não seja efetivamente recolhido.

Por tudo quanto foi exposto, considero que o autuado (destinatário das mercadorias constantes das Notas Fiscais nºs 047144, 047146 e 047147), conforme os documentos acostados às fls. 9 a 13, é o contribuinte legítimo a figurar no pólo passivo da relação jurídica, objeto deste lançamento, sendo devido o valor exigido neste lançamento, uma vez que ficou afastada a sua espontaneidade no cumprimento da obrigação tributária.

Aliás, esse posicionamento é amplamente aceito pela 2ª instância deste CONSEF, como se infere das decisões exaradas por meio dos Acórdãos CJF nºs 0003-12/02, 0012/00, 0046-11/02, 0053-12/02, 0787/99, 0939/01, 1304/00, 2156-11/01, 2191-11/01, 2228-12/01, 2256-12/01 e 2583/00, dentre outros, referentes a autos de infração lavrados contra o destinatário das mercadorias com inscrição cadastral cancelada no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia.

É importante, a essa altura, registrar o voto da Ilustre Relatora Sra. IVONE DE OLIVEIRA MARTINS, no Acórdão CJF nº 2583/00, como abaixo transcrito:

Efetivamente, a exigência fiscal encontra respaldo na legislação fiscal que determina no art. 352 a antecipação do imposto, conforme dispõe o § 2º inciso II do referido artigo e art. 125, II, “a” do RICMS/97, visto que deve ser dado ao contribuinte com inscrição cancelada o mesmo tratamento de contribuinte não inscrito, exigindo-se o imposto [com] o tratamento de pagamento espontâneo na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso de mercadorias procedentes de outros Estados, e não tendo sido pago desta forma, é devido o imposto por antecipação, de modo que considero correta a exigência fiscal.

Contudo, observo que o autuante não determinou a base de cálculo na forma prevista no art. 61 e 63 e art. 257 do RICMS citado, posto que deixou de deduzir a parcela do crédito fiscal destacado no documento fiscal. Deste modo, assiste razão a recorrente quando

alega que o autuante não levou em consideração a nota fiscal no que se refere ao crédito destacado no documento, violando o princípio da não cumulatividade do imposto.

De fato o documento não é inidôneo, pois não se enquadra nas hipóteses do art. 209 do RICMS/97, como alegou a recorrente, porém a cobrança do imposto acompanhado da aplicação da multa decorre do fato das mercadorias se destinarem a contribuinte com a inscrição cancelada conforme restou provado nos autos com o documento de fl. 5 e da confirmação da própria recorrente.

Assim, deve ser mantida a exigência fiscal, sendo contudo corrigido os valores para deduzir a parcela do crédito fiscal, remanescendo o valor de R\$870,00, conforme demonstramos.

Outro voto que merece ser trazido à colação foi proferido pela mesma Relatora, Sra. IVONE DE OLIVEIRA MARTINS, no Acórdão CJF nº 1304/00:

Após análise do auto e das peças que compõem o processo, verifico que a Junta profere a decisão pela Improcedência do Auto de Infração, não obstante ter, o Relator, reconhecido que as nulidades suscitadas, em parte existiram, e aponta a inexistência de demonstrativo da base de cálculo, o que ao seu ver, ensejaria a nulidade e indicado que a autuação seria Nula também por Ilegitimidade Passiva.

Contudo, entendo que a questão posta nos termos da documentação acostada aos autos, trata-se de improcedência da autuação porque, concessa venia, não se trata de nulidade absoluta, ademais não vislumbro no presente caso, a ilegitimidade passiva, porque não se trata de responsabilidade solidária prevista no art. 39, inciso I, “d” do RICMS/97, visto que tal dispositivo prevê a solidariedade pelos transportadores em relação às mercadorias que aceitarem transportar ou conduzir sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino ou acompanhada de documentação inidônea.

Logo, não tendo se verificado tais condições, pois havia documentação fiscal e a mesma não era inidônea, afastada está, ao meu ver, a nulidade prevista no art. 18, II, “b” do RPAF/99, vislumbrada pelo Relator de 1ª Instância.

Correndo o risco de tornar cansativa a leitura deste voto, citarei finalmente o pronunciamento do ilustre Relator Sr. JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO, prolatado no Acórdão CJF nº 1411/00, posicionando-se a respeito do julgamento de 1ª instância, quanto à ilegitimidade passiva do contribuinte destinatário das mercadorias com inscrição cancelada no CICMS/BA:

O argumento de que o pagamento dar-se-ia na modalidade espontânea, está também equivocado, por quanto havendo cancelamento da inscrição, o imposto deve ser exigido com os acréscimos devidos.

Também não comporta a responsabilidade ao transportador, pois o caso em exame não está previsto nas hipóteses do art. 39, I, “a” e “d”, RICMS/97.

Entretanto, não obstante estar caracterizada a infração, verifiquei que o autuante se equivocou na apuração da base de cálculo do ICMS, ao consignar, no demonstrativo de débito acostado à fl. 3, o percentual de 70%, a título de MVA. Como ficou demonstrado, através do Parecer emanado do GECOT/DITRI, após ouvida a Gerência de Substituição Tributária (fls. 59 a 61), e pelas decisões deste CONSEF acostadas às fls. 63 a 70, as mercadorias relacionadas nas Notas Fiscais nºs 047144, 047146 e 047147 **não** estão enquadradas na substituição tributária. Dessa forma, deve ser adotado o percentual de 20%, a título de MVA, conforme previsto no Anexo 89 para o cálculo do ICMS.

Assim, o débito deve ser alterado para o seguinte:

- NF. 047144 :	R\$	63.952,48	Crédito do ICMS destacado :	R\$	4.476,67
- NF. 047146 :	R\$	1.081,08	Crédito do ICMS destacado :	R\$	75,67
- NF. 047147 :	R\$	<u>10.733,96</u>	Crédito do ICMS destacado :	R\$	<u>751,37</u>
Sub total :	R\$	75.767,52	Sub total :	R\$	5.303,71
- CTC/FOB :	R\$	<u>1.701,51</u>	Crédito ICMS :	R\$	<u>0,00</u>
- Total B. C. :	R\$	77.469,03	Total crédito ICMS :	R\$	5.303,71
- TVA 20% :	R\$	<u>15.493,81</u>			
- B. C. final :	R\$	92.962,84 x 17% = 15.803,68 (-) 5.303,71 = ICMS devido R\$10.499,97			

Deve, ainda, ser retificado o percentual da multa indicado, de 100% para 60%, haja vista que a tipificação da infração se enquadra no disposto no artigo 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110526.0131/02-7**, lavrado contra **NUTRICIONAL PRODUTOS HOSPITALARES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.499,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2002.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

RICARDO DE CARVALHO RÊGO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR