

A. I. N° - 281508.0400/01-9
AUTUADO - KF TECNOLOGIA LTDA.
AUTUANTE - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - IFME-DAT/NORTE
INTERNET - 10.12.02

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0417-01/02

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. DOCUMENTO SEM DESTINATÁRIO CERTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Caracterizada a ilegitimidade passiva do autuado, nos termos da Súmula CONSEF n° 3: contribuinte inscrito noutra unidade da Federação não se submete à legislação deste Estado, em face do princípio da territorialidade da legislação fiscal. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias em 17/10/2001, acusa a colocação em circulação no Estado da Bahia de canais de rádio bi-canal VHF e conversores, sem destinatário certo, uma vez que a destinatária das aludidas mercadorias é a própria empresa emitente dos documentos fiscais, localizada em Curitiba, sendo devida a antecipação, presumindo-se que as mercadorias seriam comercializadas no Estado da Bahia.

O autuado apresentou defesa arguindo a ilegitimidade ativa nesse caso, alegando que a sua empresa é estabelecida em Curitiba, Paraná, não podendo o fisco da Bahia exigir o cumprimento de obrigações dos que a ele não estejam vinculados como contribuintes regularmente inscritos. Nega que se enquadre nos dispositivos dados como infringidos. Também não considera ser possível o seu enquadramento quer como contribuinte, quer como responsável por solidariedade, nos termos dos arts. 36 e 39 do Regulamento do imposto.

Fundamenta a arguição de ilegitimidade ativa na jurisprudência deste Conselho. Transcreve três ementas de acórdãos nesse sentido. Pede tratamento isonômico.

Quanto ao fato em discussão, explica que os bens apreendidos se destinavam à Telecomunicações da Bahia S.A., conforme contrato de compra e venda cuja cópia anexou à petição. Observa que o número do mencionado contrato consta nas Notas Fiscais que acompanhavam as mercadorias. Não se destinavam, portanto, a comercialização no Estado da Bahia, como presumiu o autuante. Reconhece ter havido equívoco ao indicar nos documentos como destinatário o nome da própria empresa emitente, seu endereço e inscrição estadual do Paraná, mas não considera que esse lapso seja motivo que justifique a autuação. Transcreve o art. 1º da Portaria n° 1/92. Aduz que imediatamente após a apreensão das mercadorias e documentos providenciou a emissão de novas Notas Fiscais (juntou cópias), para substituição das anteriores. Ressalta que em cada novo documento fiscal está indicado o número do anterior, substituído. Transcreve ementas de dois acórdãos do CONSEF relativos a feitos que considera idênticos ao presente.

Prossegue dizendo que as Notas Fiscais foram emitidas com destaque do imposto de 7%, sendo de responsabilidade da destinatária das mercadorias o pagamento da diferença de alíquotas. Juntou cópia de declaração firmada pela Telecomunicações da Bahia S.A., em que esta afirma que as

Notas Fiscais 13175, 13176 e 13177 estariam lançadas no seu Registro de Entradas e a diferença de alíquotas seria paga no devido prazo.

Alega que o fisco se equivocou ao estabelecer como base de cálculo uma quantia desconhecida. Observa que 17% de R\$ 1.233.562,20, valor indicado na Nota Fiscal Avulsa, implica a quantia de R\$ 209.705,57, e não aquela consignada no Auto de Infração.

Reclama da inadequação da tipificação do fato no art. 353, I, do Regulamento, que diz respeito a saídas internas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária destinadas a pessoa não inscrita. Argumenta que não realizou operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, e muito menos realizou operações de saídas internas.

Quanto aos demais dispositivos apontados no Auto de Infração (arts. 149, 150 e 191 do Regulamento), o autuado argumenta que se trata de regras relativas ao Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia. Desse modo, considera que seguramente não infringiu aqueles dispositivos. Transcreve ementas de duas decisões do CONSEF que julgaram nulos os procedimentos fiscais por erro no enquadramento das infrações.

Pede que se determine a realização de diligência para exame, nos arquivos da destinatária das mercadorias, da regular escrituração dos documentos fiscais, bem como do pagamento da diferença de alíquotas.

Requer a decretação da nulidade do procedimento, com base nas preliminares levantadas, ou, caso sejam ultrapassadas aquelas preliminares, seja o Auto de Infração julgado improcedente.

O fiscal autuante, ao prestar sua informação, rebate a argüição de ilegitimidade passiva, contrapondo que, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações com mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Acresce que regra idêntica consta no Regulamento do ICMS.

Quanto às ementas de decisões de anteriores, o autuante considera que elas não guardam qualquer similitude com o caso em discussão.

Segundo o autuante, no que concerne aos arts. 149, 150 e 191 do Regulamento, os fatos que ensejaram a ação fiscal demonstram de forma inequívoca que o autuado se enquadra perfeitamente como contribuinte. A seu ver, as mercadorias se destinavam a comercialização. Considera que, ao consignar como natureza da operação “Remessa de utilização em campo”, destinando as mercadorias a si mesma, com endereço no Estado do Paraná, a empresa fazia supor tratar-se de algo que ia e voltava, ou seja, com suspensão da incidência do tributo. Haveria o intuito de fraudar o fisco da Bahia e também o fisco do Paraná.

O autuante não considera aplicável nesse caso a Portaria nº 1/92, porque esta se reporta à caracterização de documento fiscal inidôneo, sendo que neste Auto de Infração em nenhum momento houve por parte da fiscalização a caracterização dos documentos fiscais como inidôneos. A seu ver, a aludida portaria estaria derogada pelo art. 209 do Regulamento.

Quanto às Notas Fiscais emitidas pelo autuado para regularização da situação fiscal das mercadorias apreendidas, o autuante observa que o procedimento fiscal foi formalizado dentro dos prazos regulamentares, não autorizando o pagamento espontâneo pretendido. Frisa que o trânsito irregular de mercadorias não se corrige com a ulterior apresentação de documentação fiscal.

Explica como calculou o imposto e a multa.

Não considera relevante a declaração prestada pelo destinatário das mercadorias.

Relativamente à alegação da defesa de que a tipificação teria sido feita de forma inadequada, o autuante contrapõe que não há razão para nulidade porque o art. 632 está expressamente citado e os fatos descritos não foram contestados. Assinala que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei correspondente, e o erro na sua indicação não implica nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. As decisões a que se apegam a defesa tratam de arbitramento de base de cálculo, não tendo relação com o que aqui se discute.

Não considera necessária a diligência pleiteada pelo autuado. Põe em dúvida se a empresa não estaria agindo desse modo de forma costumeira.

Opina pela manutenção do procedimento fiscal.

Através do Acórdão JJF 0073-01/02, o processo foi julgado nulo por ilegitimidade passiva. A Junta considerou que, neste caso, se alguma infração houve, o infrator foi o transportador, não o remetente dos bens, não podendo uma infração ser cometida por determinada pessoa e outra ser punida em seu lugar. Foi decidido que contribuinte inscrito noutra unidade da Federação não se submete à legislação deste Estado, em face do princípio da territorialidade da legislação fiscal.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 1ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0173-11/02, deu provimento ao Recurso, determinando o retorno dos autos à Primeira Instância para apreciação das razões de mérito.

A 1ª Junta, através do Acórdão JJF 0270-01/02, ao apreciar o mérito do procedimento, concluiu ser nula a autuação, com fundamento na Súmula nº 3 do CONSEF.

A 1ª Câmara determinou que os autos retornassem à Primeira Instância para novo julgamento do mérito.

VOTO

Esta é a terceira vez que este processo é julgado por esta Junta.

No primeiro julgamento, através do Acórdão JJF 0073-01/02, não houve apreciação do mérito. O processo foi julgado nulo por ilegitimidade passiva. A Junta considerou que, neste caso, se alguma infração houve, o infrator foi o transportador (a mercadoria era transportada pela empresa ADF Transportes e Representações Ltda.), não o remetente dos bens, não podendo uma infração ser cometida por determinada pessoa e outra ser punida em seu lugar. Foi decidido que contribuinte inscrito noutra unidade da Federação não se submete à legislação deste Estado, em face do princípio da territorialidade da legislação fiscal.

Ao julgar o Recurso de Ofício, a 1ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0173-11/02, deu provimento ao Recurso, determinando o retorno dos autos à Primeira Instância para apreciação das razões de mérito.

No estrito cumprimento da decisão da 1ª Câmara, esta Junta, através do Acórdão JJF 0270-01/02, fez a análise do mérito do procedimento, e concluiu ser nula a autuação, com fundamento na Súmula nº 3 do CONSEF.

A 1ª Câmara determinou que os autos retornassem à Primeira Instância para, novamente, ser reapreciado o mérito da lide.

Volto, então, a reapreciar o mérito da autuação.

Para evitar contratempos processuais como o que, infelizmente, se estabeleceu neste caso, quero, de antemão, deixar claro o fundamento da orientação que seguirei neste julgamento.

Todo julgamento resulta na conclusão pela nulidade ou pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do procedimento fiscal considerado. A matéria principal só é posta em discussão e julgamento após a decisão das questões preliminares ou prejudiciais.

No tocante à nulidade, esta, quase sempre, constitui matéria preliminar, porque geralmente diz respeito a vício quanto à competência, fundamento jurídico do procedimento, cerceamento de defesa, incerteza quanto ao fato ou à autoria do cometimento, ilegitimidade passiva e outras questões relacionadas ao devido processo legal. Porém a nulidade não constitui, apenas, necessariamente, questão preliminar. A nulidade não diz respeito, apenas, a aspectos *formais* ou procedimentais. A nulidade comporta, também, aspectos relacionados à *substância*, aos *requisitos de fundo*. Nesse sentido, valho-me do ensinamento de De Plácido e Silva, segundo o qual a nulidade, na linguagem jurídica, diz respeito à ineficácia de um ato jurídico, “em virtude de haver sido executado com transgressão à regra legal, de que possa resultar a ausência de condição ou requisito de *fundo* ou de *forma*, indispensável à sua validade” (os grifos são do próprio autor. Cf. De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico: Rio de Janeiro: Forense, 1982. v. III, p. 258).

A nulidade, por conseguinte, pode dizer respeito tanto a requisito de *forma* como de *fundo*. Se, na apreciação do mérito – isto é, na análise dos fatos, das provas e do direito aplicável –, for constatado vício jurídico insanável, mesmo após ultrapassada a apreciação da preliminar, pode, e deve, ser decretada a nulidade do ato.

Neste julgamento, não serão apreciadas as preliminares suscitadas pela defesa, pois elas já foram analisadas em decisão anterior desta Junta, no primeiro julgamento, Acórdão JJP 0073-01/02. Já as questões de mérito, embora já tenham sido apreciadas por esta Junta através do Acórdão JJP 0270-01/02, volto a *reexaminá-las*, em cumprimento à decisão da 1ª Câmara.

O “mérito”, na linguagem processual, diz respeito ao *cerne*, à *substância*, ao *objeto* da lide. O mérito compreende tanto os *fatos* como o *direito aplicável*. A análise do mérito é feita em três passos: *a)* exame do *fato*, para averiguar se houve infração; *b)* em caso positivo, determinação da pessoa do *infrator*; *c)* identificação do *preceito legal* aplicável ao caso.

O presente Auto de Infração diz respeito a ICMS lançado em virtude da constatação de mercadorias postas em circulação no Estado da Bahia, sem destinatário certo, uma vez que a destinatária das aludidas mercadorias é a própria empresa emitente dos documentos fiscais, localizada em Curitiba, entendendo o fisco baiano ser devido o pagamento do tributo por antecipação, presumindo-se que as mercadorias seriam comercializadas no Estado da Bahia.

Na verdade, não se trata aqui de “substituição tributária”. É imprópria a capitulação do fato no art. 353, I, do RICMS/BA, conforme foi consignado no Auto de Infração, pois esse dispositivo diz respeito à *saída* de mercadorias para contribuinte não inscrito no cadastro estadual, sendo que neste caso não está havendo “saída”, mas sim “entrada” de mercadorias no território baiano, procedentes de outro Estado, sem destinatário certo. O enquadramento do fato deveria ser feito no art. 426, o qual prevê que, 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 deve ser recolhido antecipadamente, na primeira repartição fazendária por onde transitarem ou onde se encontrarem as mercadorias. O pagamento nesse caso é espontâneo, sem Auto de Infração, sem multa.

Ainda na apreciação do mérito, no que concerne à conjugação do fato com o direito aplicável, observo também que, por se tratar de mercadorias procedentes de outro Estado, não faz sentido a

referência feita no Auto aos arts. 149, 150 e 191 do Regulamento. Esses dispositivos cuidam da obrigatoriedade de inscrição do contribuinte no Cadastro Estadual. O autuado é uma empresa estabelecida no Paraná. Não consta que tenha estabelecimento no território baiano. Sendo assim, não tem por que se inscrever no Cadastro de Contribuintes da Bahia.

Essas impropriedades não acarretam a nulidade do procedimento. Noutras circunstâncias, seria o caso de se determinar a reabertura do prazo de defesa, para que o autuado se inteirasse do real teor da imputação. Deixo, contudo, de propor a adoção dessa providência, pois, *no mérito*, o procedimento fiscal contém um vício jurídico intransponível, haja vista ter sido efetuada a autuação em nome de pessoa à qual a legislação estadual não atribui nenhuma responsabilidade fiscal, configurando-se assim sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da relação jurídica em análise.

O autuado é empresa estabelecida no Estado do Paraná. Os documentos foram emitidos em seu próprio nome. No Auto de Infração, no campo “Descrição dos Fatos”, consta que, por se tratar de mercadorias *sem destinatário certo*, era devida a antecipação do imposto, presumindo-se que as mercadorias seriam comercializadas no Estado da Bahia. Como se trata de operação interestadual, prevê o art. 426 do Regulamento que o pagamento do imposto em tal situação seja feito espontaneamente na primeira repartição fazendária por onde transitarem ou onde se encontrarem as mercadorias. Portanto, se o imposto tivesse sido pago no primeiro posto fiscal (posto de fronteira), o pagamento seria feito sem Auto de Infração, sem multa. Isso, contudo, não ocorreu, por razões não aventadas nos autos: a ação fiscal se deu no Posto Fiscal João Durval Carneiro, nas imediações de Feira de Santana.

No mérito, portanto, a apreciação dos fatos leva à conclusão de que houve a infração. Resta agora examinar *quem* foi o infrator. Se a mercadoria fosse transportada em veículo pertencente ao próprio remetente, estaria configurado o cometimento, por ele, da infração argüida. No entanto, consta no Termo de Apreensão que o transportador era a empresa ADF Transportes e Representações Ltda.

Deparo-me então com um vício jurídico muito grave do procedimento fiscal: ilegitimidade passiva do autuado.

Somente pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária quem seja ou contribuinte ou responsável, perante a legislação do Estado da Bahia. No caso em exame, o autuado não é “contribuinte” para a legislação baiana, pois ele não realiza operações mercantis no território deste Estado. Contribuinte é quem realiza fato gerador do tributo. No caso do ICMS, o fato gerador se consuma no momento e local da “saída” das mercadorias do estabelecimento. Sendo assim, o autuado é contribuinte perante a legislação do Estado do Paraná, pois é lá onde ocorrem as “saídas”, ensejando a ocorrência de fatos geradores do tributo. Na Bahia, o fato relevante neste caso não é a saída, mas o *transporte*, pois o transportador, ao adentrar fisicamente no território baiano, torna-se sujeito às leis da Bahia. Enquanto o remetente fica lá fora, não podendo a lei baiana alcançá-lo (*princípio da territorialidade* da lei tributária), a empresa transportadora está aqui, fisicamente, representada por seu preposto (o motorista).

O Auto de Infração foi lavrado em nome do remetente, uma empresa estabelecida no Paraná. Ocorre que não foi ele, o remetente, quem transportava as mercadorias. Não foi ele quem passou no posto fiscal de fronteira sem efetuar o pagamento do imposto. O infrator foi o transportador, não o remetente dos bens. As mercadorias eram transportadas pela empresa ADF Transportes e Representações Ltda. Está caracterizada a ilegitimidade passiva.

A defesa transcreveu três decisões deste Conselho que se ajustam perfeitamente ao caso em exame. Poderia ter juntado *muitas outras*, pois se trata de jurisprudência *mansa e pacífica* do CONSEF. Tanto assim que recentemente, na sessão do dia 31 de julho próximo passado, a Câmara Superior aprovou por unanimidade a *Súmula nº 3*, com o seguinte enunciado:

Súmula CONSEF nº 3

ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO REMETENTE. EXTRATERRITORIALIDADE.

É nulo, por ilegitimidade passiva, o lançamento fiscal que exija o imposto do remetente da mercadoria, quando estabelecido em outra unidade da Federação, salvo norma expressa com determinação em contrário, a exemplo das operações sujeitas ao regime de substituição tributária por força de acordo interestadual e das importações submetidas ao princípio do destino físico.

Em suma, no caso presente, *no mérito*, do ponto de vista dos fatos, seria devido o imposto, desde que a autuação recaísse sobre quem realmente era *responsável* pelo tributo, em face da legislação baiana. Entretanto, a fiscalização não se ateve à estrita observância da lei, pois a exigência do imposto foi feita em nome de pessoa ilegítima para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281508.0400/01-9**, lavrado contra **KF TECNOLOGIA LTDA.**

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA