

PROCESSO - A. I. Nº 281508.0400/01-9  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - KF TECNOLOGIA LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0417-01/02  
ORIGEM - IFMT - DAT/NORTE  
INTERNET - 21.02.03

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0017-11/03**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. DOCUMENTO SEM DESTINATÁRIO CERTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descaracterização da ilegitimidade passiva do autuado, uma vez que o detentor das mercadorias era o próprio representante do recorrente. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de um Recurso de Ofício com base no art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99 aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, após Decisão que julgou Improcedente o Auto de Infração lavrado em decorrência da fiscalização ter encontrado mercadorias desacompanhadas de documento fiscal destinadas a estabelecimento comercial, industrial, produtor ou extrator, não inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS no estado da Bahia. Mercadoria sem destinatário certo no Estado da Bahia.

O autuado apresentou defesa onde argui a ilegitimidade ativa, 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 e considera ser impossível o seu enquadramento quer como contribuinte, quer como responsável por solidariedade, nos termos dos arts. 36 e 39 do RICMS.

Transcreve três ementas de acórdãos deste Conselho de Fazenda onde a ilegitimidade ativa foi acatada e pede tratamento isonômico.

Explica que os bens apreendidos se destinavam à Telecomunicações da Bahia S.A., conforme contrato de compra e venda cuja cópia anexou à petição e não se destinavam a comercialização no Estado da Bahia como, equivocadamente, presumiu o autuante.

O primeiro julgamento foi realizado na 1ª JJF e, através do Acórdão JJF nº 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 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, mediante o Acórdão CJF nº 0173-11/02, deu provimento ao Recurso, determinando o retorno dos autos à Primeira Instância para apreciação das razões de mérito, sob a justificativa de que se tratava de mercadorias sem destinatário certo, cujo imposto não foi pago espontaneamente no primeiro posto fiscal de fronteira, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, estando correto o Fisco quando entendeu que a exigência deveria recair sobre o próprio contribuinte, que era o responsável pelo internamento irregular das mercadorias no estado da Bahia.

Retornando o PAF à 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, esta, através do Acórdão JJF nº 0270-01/02, ao apreciar o mérito do procedimento, concluiu mais uma vez ser nula a autuação, com fundamento na Súmula nº 3 do CONSEF, onde o Relator afirma que, somente pode figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária quem seja contribuinte ou responsável, perante a legislação do estado da Bahia e, no caso em exame o autuado não é contribuinte do Estado da Bahia, sendo contribuinte do estado do Paraná e conclui que a empresa transportadora seria a responsável pelo pagamento pois foi quem efetivamente, passou pelo Posto de Fronteira sem efetuar o pagamento do imposto, estando assim, caracterizada a ilegitimidade passiva. Sugere ainda o Relator o refazimento da ação fiscal.

Em novo julgamento a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal determinou que os autos retornassem, mais uma vez, à Primeira Instância para novo julgamento do mérito, sob o fundamento de que tendo havido Decisão anterior da JJF modificada em Segunda Instância, onde se afastou a nulidade decretada, caberia ao julgador *“a quo”* analisar o mérito da lide e não decretar a nulidade no lançamento novamente.

Em um terceiro julgamento realizado pela 1<sup>a</sup> JJF o nobre e competente Relator profere o seguinte voto:

“Esta é a terceira vez que este processo é julgado por esta Junta de Julgamento Fiscal.

No primeiro julgamento, através do Acórdão JJF nº 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 1<sup>a</sup> CJF, mediante o Acórdão CJF nº 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 1<sup>a</sup> Câmara, esta Junta, através do Acórdão JJF nº 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 1<sup>a</sup> 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 contratemplos 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 depois de 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 JJF nº 0073-01/02. Já as questões de mérito, embora já tenham sido apreciadas por esta Junta através do Acórdão JJF nº 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 de Infração 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 n° 3*, com o seguinte enunciado:

### *Súmula CONSEF n° 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”.

### **VOTO**

Este Recurso de Ofício está sendo julgado pela 3<sup>a</sup> vez nesta 1<sup>a</sup> Câmara.

Por duas vezes o Auto de Infração foi julgado Nulo pela 1<sup>a</sup> JJF, e reformado pela 1<sup>a</sup> Câmara e agora vem novamente a julgamento pois, foi considerado Improcedente, com os mesmos fundamentos apresentados para a nulidade.

A fim de rechaçar os fundamentos apresentados pelo nobre e competente Relator da 1<sup>a</sup> JJF peço *venia* para transcrever o voto proferido pela Conselheira Sandra Urânia, relatora do Acórdão n° 0370-11/02.

*“Trata-se em verdade de uma situação inusitada a que ora se apresenta neste processo: Recorre-se de ofício por duas vezes em um mesmo processo por conta de Decisão de Primeira Instância que contrariou Decisão de Segunda Instância, mantendo o julgamento inicial pela nulidade do Auto de Infração, olvidando que a nulidade fora afastada em Decisão unânime do órgão ad quem, em total subversão às regras processuais vigentes.*

*Bem verdade que o Relator de Primeira Instância, no julgamento ora recorrido, apresenta a tese de que análise de mérito também importaria em apreciação da legitimidade ou não da pessoa que figura no pólo passivo da relação tributária objeto da lide. Pois bem, é cediço que em direito nada pode ser taxado como verdade incontestável, pois como ramo das ciências humanas que é, reflete a atávica incongruência da raça humana. Neste sentido, em que pese o respeito ao digno Relator, discordo frontalmente da sua tese, pois a mesma não encontra amparo nas normas processuais, nem administrativas e nem cíveis.*

*Citaremos aqui o Código de Processo Civil, alertando para as devidas conformações com o processo administrativo. Assim, o CPC, no seu art. 267, elenca as hipóteses de extinção do processo sem julgamento de mérito, e dentre elas elenca, no inciso VI, a inexistência dos pressupostos da condição da ação, dentre estes a legitimidade das partes.*

*Ora, trazendo esta regra para o campo processual administrativo, com o alerta dado acima, verifica-se que o nosso RPAF a absorve como causa de decretação de nulidade do lançamento de ofício, ex vi o quanto determina o art. 18, inciso IV, "b". A correlação é perfeita, pois se a ocorrência de ilegitimidade da parte, no campo processual civil, acarreta a extinção do processo sem apreciação de mérito, no campo processual administrativo tributário acarreta a nulidade do lançamento de ofício, e que também é forma de extinção do processo, só que nos termos do art. 122, inciso V, do RPAF, ou seja, se a Decisão administrativa (no caso em análise, pela decretação da nulidade por ilegitimidade passiva) não puder mais ser reformada, por esgotar-se as possibilidades recursais.*

*É também cediço que a análise de situações que possam levar à nulidade do lançamento de ofício antecede a análise de mérito da exigência fiscal, é o que se depreende, ainda utilizando o paralelo dos diplomas processuais citados, do art. 269 do CPC, que trata das hipóteses de extinção do processo com julgamento de mérito, e do art. 154 do RPAF, que determina a apreciação da matéria principal (aqui entendida como matéria de mérito) após a apreciação e se vencida questões preliminares e prejudiciais, e as questões que envolvem nulidade enquadraram-se nestas categorias.*

*Feitas estas colocações, devemos ressaltar que este Colegiado é composto de duas instâncias de julgamento, cabendo as Primeiras Instâncias o juízo inicial de mérito e das questões preliminares e prejudiciais postas, e, à segunda instância, a análise e julgamento, em sede recursal, tão somente da matéria impugnada (excetuando-se casos de nulidade absoluta, decretáveis de ofício). Neste sentido, sob pena de malferir o duplo grau de jurisdição que rege o órgão julgador baiano, não cabe às Câmaras do Conselho de Fazenda Estadual apreciar e julgar mérito, não apreciado pelas juntas de julgamento fiscal, daí porque, no julgamento anteriormente proferido por esta 1<sup>a</sup> CJF, decidiu-se pelo retorno do processo à 1<sup>a</sup> JJF para apreciação de mérito, afastando-se a nulidade decretada.*

*Observamos que em seu voto o digno Relator afastou a nulidade pelo enquadramento incorreto, em posição diversa da inicial, também entendendo, equivocadamente, que tal apreciação seria análise de mérito, olvidando, ainda, que a Câmara já havia afastado tal nulidade, e, ao enfrentar a questão - de mérito, frise-se - da ocorrência efetiva ou não da infração imputada, tergiversou e ingressou na questão da legitimidade passiva.*

*Assim, não cumprida a Decisão de Segunda Instância, resta, a nosso ver, a decretação da nulidade da Decisão ora Recorrida, e a decretação do retorno dos autos novamente à 1ª Junta de Julgamento Fiscal para seu fiel cumprimento, sob pena de subversão da ordem processual administrativa baiana vigente”.*

Uma vez afastada a fundamentação de nulidade, no mérito temos que, embora a autuada alegue que a Telebahia assumiu a guarda das mercadorias, verificamos que a pessoa que assina o Termo de Apreensão é a mesma pessoa que assina como detentor das mercadorias, representante da própria KF Tecnologia Ltda.

A falha cometida pelo autuado foi extremamente grave pois, faturou mercadorias em seu próprio nome, endereçadas a ela própria no Paraná e com o seu número de inscrição e as estava conduzindo, ela própria, dentro do território baiano sem destinatário certo.

As notas fiscais eram inteiramente inidôneas para os fins a que se destinavam e não serviam para acobertar o transporte das mercadorias não sendo possível a correção desta falha através da emissão de novas notas, uma vez que além de estarem endereçadas à própria autuada no Estado do Paraná, ainda continha a observação de “remessa de utilização em campo”, não sendo razoável aceitar a emissão de novas notas fiscais *a posteriori*, uma vez que o ilícito já estava configurado, com base no art. 911, §5º do RICMS/97, que estabelece que o trânsito irregular de mercadorias não se corrige pela posterior apresentação do documento fiscal, se esta emissão ocorrer após o início da ação fiscal. Exatamente o que ocorreu no presente caso.

Devo acrescentar, ainda, que deixou de ser observado pelos julgadores da 1ª JJF que o próprio representante da empresa autuada, além de ser o detentor das mercadorias, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências, ficou como fiel depositário das mesmas, conforme se pode observar nas assinaturas dos documentos de fls. 2 e 3 dos autos.

Assim, por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para julgar PROCEDENTE a presente ação fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281508.0400/01-9, lavrado contra **KF TECNOLOGIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$175.782,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS ARAÚJO - RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR.DA PROFAZ