

PROCESSO - A. I. Nº 280080.0002-08-5
RECORRENTE - LUPA TRANSPORTES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0163-02/09
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 02/12/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0412-11/10

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. UTILIZAÇÃO DE INSTRUMENTO IMPRÓPRIO NO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. De acordo com o inciso III do art. 48 do RPAF, na redação dada pelo Decreto nº 8.413, de 30.12.02, com efeitos a partir de 31.12.02, a Notificação Fiscal é o instrumento pelo qual deve ser feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal, relativamente ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - (IPVA). Tendo em vista que a modificação introduzida no RPAF é anterior aos fatos geradores (a alteração entrou em vigor a 31.12.02 e os fatos ocorreram em 2004 a 2008), o presente lançamento, feito através de Auto de Infração, na data de 24.07.08, é Nulo, e deve ser refeito, como prevê o RPAF. Modificada a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do Auto de Infração. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo, após julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração epigrafado - proferido pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0163-02/09 - lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – falta de pagamento ou pagamento a menos, relativo ao imposto, dentro do prazo. Deixou de efetuar pagamento do imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, para os veículos e exercícios relacionados no Anexo I, em razão de expediente fraudulento, conforme representação do Ministério Público do Estado da Bahia, acatada pelo Juízo da 2ª Vara Criminal Especializada da Comarca de Salvador – Estado da Bahia. IPVA no valor de R\$175.657,78, multa de 100%, conforme art. 15, inciso I, da Lei nº 6348/91.

INFRAÇÃO 2 – preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção, com fraude, dolo ou simulação. Multa de R\$69.611,08, conforme art. 15, inciso II da Lei nº 6348/91.

No julgamento de Primeira Instância, inicialmente o Relator consignou que versa o Auto de Infração sobre a exigência relativa ao IPVA e, logo adiante, informa que a ação fiscal decorreu da denominada “Operação IPVA”, levada a efeito em conjunto pela SEFAZ-BA, Ministério Público do Estado da Bahia, Polícia Civil da Bahia, Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, em 28.05.08, para cumprir Mandado de Busca e Apreensão, às fls. 924 a 930, exarado pela Juíza de Direito da 28ª Vara Especializada Crimin

Informa, ainda, que nesta ação fiscal, foram apreendidos diversos documentos, relativos à atividade do contribuinte, bem como veículos utilizados nos serviços de locação, e que, após a análise de tais documentos, às fls. 365 a 892, ficou demonstrado que as atividades do autuado concentram-se no Estado da Bahia, mais especificamente na cidade de Salvador, onde atua no ramo de locação de veículos, conforme Notas Fiscais de Prestação de Serviços (Anexo 7), Certificados de Registro de Licenciamento de Veículos (Anexo 8) e Contratos de Locação de Veículos (Anexo 9), abrangendo o período de 2004 a 2008, que comprovam o local onde o contribuinte exerce com habitualidade suas operações.

Ressaltou, ainda, no início do seu voto, que o lançamento de ofício, bem como a sua discussão na esfera administrativa, não sofrem qualquer impedimento pela Ação de Busca e Apreensão movida pelo Ministério Público, bem como a concessão da respectiva liminar ou mesmo a sua cassação.

Adentrando no mérito das exigências fiscais, após citar e comentar brevemente o art. 2º da Lei nº 6.348, de 17.12.1991 – lei instituidora do IPVA no Estado da Bahia – o art. 120 da Lei nº 9.503 de 23 de Setembro de 1993 e alterações posteriores, que instituiu o Código de Trânsito Brasileiro – CTB – o art. 127 do Código Tributário Nacional – CTN e o Parágrafo único do Art. 116 do CTN, arremata afirmando que *“...Com observância na aplicação dos textos normativos, retro mencionados, calha desvelar que, em relação ao IPVA, restou provado o verdadeiro domicílio tributário do autuado, que é o Estado da Bahia, na forma do inciso II do art. 127, na medida em que está demonstrado, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços do Anexo 7 (fls. 365 a 638) e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos do Anexo 9 (fls. 658 a 766) que o contribuinte loca seus veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, portanto, sua efetiva gestão empresarial se dá no Estado da Bahia, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, tornando procedente a acusação de fraude do Ministério Público, sintetizada às fls. 931, uma vez que simula haver uma relação obrigacional tributária, relativa ao IPVA, com o Estado do Tocantins, que lhe concede isenção de tal tributo.”*

Ainda transcreve em seu voto, resposta proferida pelo Diretor Adjunto da Diretoria Executiva da Administração Tributária – DEAT - da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em resposta à consulta sobre o fato de empresas, domiciliadas em São Paulo, registrarem e licenciarem veículos de sua propriedade em outra unidade da Federação, apresentada pelo autuante em sua informação fiscal, e afirma que *“tendo em vista o disposto no Parágrafo único do Art. 116 do CTN, combinado com o Artigo 9º da Lei Estadual número 6348 de 17.12.1991, quanto aos veículos transferidos, o imposto deve ser exigido por solidariedade ao impugnante, uma vez que este instituto não comporta benefício de ordem, nos termos do Parágrafo Único do citado Art. 9º, bem como não consta nos autos que as aludidas transferências ocorrerem antes do presente lançamento.”*

Ao final, reduz o valor do débito, julgando Procedente em Parte a referida exigência fiscal, acatando em parte as alegações defensivas, corroboradas pelo autuante, quanto ao cálculo dos valores relativos ao veículo MVX 8414, e, em relação ao veículo MWF 7178, apesar das arguições da defesa, acolhidas pelo autuante, entende que *“não foram trazidos aos autos qualquer elemento que demonstre haver tal incorreção dos valores lançados, razão pela qual não acolho os ajustes sugeridos”*.

Quanto à infração descrita no item 02, julga-a Procedente, ao argumento de que *“...O art. 15, inciso II da Lei nº 6348/91, na dicção de seu texto normativo, determina que a violação dos dispositivos desta Lei sujeita o infrator à multa de 5% (cinco por cento) do valor venal do veículo, quando ocorrer fraude, dolo ou simulação no preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção. Ao se apurar que o verdadeiro e*
fins tributários, é o Estado da Bahia, provado, por meio das cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviços e pelas cópias de Contrato de Locação de Veículos

veículos na Bahia, tem sua sede na Bahia, sua administração na Bahia, não exercendo qualquer atividade em Tocantins, oferece a necessária materialidade à conclusão de procedência da acusação de fraude efetuada pelo Ministério Público. Assim, o preenchimento de guias de recolhimento e de requerimento de imunidade ou isenção, fornecidos ao Estado da Bahia, restou comprovado ter sido com fraude, dolo e simulação. Isso posto, não resta outra conclusão a não ser a subsistência da infração 02.”

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo, através de advogados regularmente constituídos, apresenta Recurso Voluntário onde requer a reforma da Decisão recorrida, aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que a JJF tangenciou aspectos de extrema relevância para o desate do caso, pontuados na defesa, atendo-se a questões irrelevantes e de somenos importância, mas que se extrai no acórdão sob análise, o que é sintomático e emblemático – um intento contido dos julgadores em acolher as ponderações da defesa, ao afirmarem que não caberia à Junta avançar para contrariar a Lei estadual e reconhecer a inconstitucionalidade de normas e atos da Administração;
- II. que no caso do IPVA, não existe norma geral federal complementar regulando este tributo, o que revela omissão, mora e incúria inconstitucionais do Congresso Nacional, desde a data da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, mas segundo o STF, é possível ao estado suprir esta lacuna, desde que tal disciplina seja razoável e não conflite com princípios cardiais da CF, o que no caso não se verifica;
- III. que o texto da CF, no particular do IPVA, não alude nem ao sujeito ativo da obrigação tributária em causa, nem ao local onde o tributo é devido (elemento espacial da hipótese de incidência do IPVA);
- IV. que à falta de Lei Complementar regulando o local onde o IPVA é devido, a própria Lei nº 6.348/91, da Bahia, estabelece, na esteira do Estado de Tocantins, que o IPVA é devido no **local do registro dos veículos, e não o domicílio do seu proprietário**; registro esse que, no caso em tela, ocorreu no Estado de Tocantins, como demonstrado nos autos;
- V. que se valendo de um malabarismo ímpar, para contornar esse inextrincável e insolúvel conflito (que só pode ser sanado com a vindoura edição de LC pela União) *bona vênia*, pretende o Fisco, por aplicação suplementar, que o art 120 do CTB – o qual foi editado, com base em competência exclusiva da União, versando matéria específica, vale dizer somente o trânsito de veículos, portanto nada tendo a ver com tributos – seja aplicado ao presente caso;
- VI. que, a uma, porque, repita-se, essa norma é específica, versando sobre trânsito, matéria de competência exclusiva, e não concorrente, da União (art 22, XI, da CF), em nada dizendo respeito a tributos; que, a duas, porque a própria literalidade do citado art 2º, da Lei da Bahia não remete para o art 120 do CTB e, a três, porque somente Lei Complementar, editada na forma do art 146, III, da CF, acaso existente, o que não se verifica na hipótese em apreço, é que poderia dispor sobre o elemento espacial do fato gerador do IPVA, salvo em caso de aplicação do art 24, p 3º, da CF, com os temperamentos acima apontados, não observados pelo Fisco autuante;
- VII. que a competência suplementar prevista no parágrafo do art 24 não diz, e não poderia dizer respeito, sob pena de violar o pacto federativo, cláusula pétrea, na forma do art 60, p. 4º, I, da CF, instaurando a indesejável e abominável guerra fiscal ---- ao local onde devido o IPVA;
- VIII. que não pode o Fisco estadual, à falta da LC, tomar de emprestado sem previsão expressa na sua Lei de regência, com vista

do veículo como sendo o do domicílio do contribuinte, mesmo porque pode outro estado da Federação eleger outro critério (p.ex., local do estabelecimento do contribuinte, local de aquisição do veículo, etc) e, em assim sendo, como ficaria a solução no tocante ao local onde o tributo é devido;

- IX. que esse art 120, na sua *mens legis*, destina-se, por força também de interpretação sistemática dele em cotejo com normas principiológicas do próprio CTB, a exemplo dos 1º, 2º, 5º etc, a reger o trânsito no Brasil, em nada e por nada dizendo respeito a tributos, mesmo porque, como já enfatizado, não poderia fazê-lo, posto que, caso contrário, conflitaria à força aberta com o art 146 da CF, nos aspectos formal e material;
- X. que, de outra parte, é sabido que, segundo nossa legislação civil, é possível às pessoas terem mais de um domicílio. Assim, como ficaria, se possível fosse a absurda interpretação ora contrastada, a situação daqueles que, em hipótese tais, registrassem seus veículos nesse ou naquele domicílio;
- XI. que, desse modo, vê-se que se afigura, visivelmente, legal e legítima a postura do Recorrente que, louvando-se em especialistas de gabarito, efetivou planejamento fiscal \ elisão, com vistas a sofrer menor tributação;
- XII. que, ademais, mesmo que possível fosse, por absurdo, esse malabarismo exegético, ainda assim é fato constante dos autos que o DETRAN de Tocantins registrou os veículos do autuado, o que nos leva à forçosa conclusão de que primeiro o Fisco de Tocantins ou, quiçá, da Bahia, teria que desconstituir judicialmente tais atos administrativos de registro de veículos em Tocantins, que gozam da presunção de legitimidade, para depois, eventualmente cobrar o IPVA do autuado, o que não ocorreu no caso, ao tempo que informa que esse foi o argumento central, em hipótese idêntica, agasalhado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo na AP Cível 854.104-5/6-00, que anexa;

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 1.339 a 1.346, opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, afirmando que a Decisão recorrida corretamente manteve a exigência fiscal, com lastro nos dispositivos e diplomas legais citados no voto guerreado, além de não se vislumbrar no lançamento qualquer ofensa a princípios constitucionais como alega o recorrente. Aduz que restou comprovado que os veículos são utilizados no Estado da Bahia e que a empresa autuada é aqui sediada, revelando, assim, que aqui é seu domicílio tributário. Afirma que o autuado praticou evasão fiscal, e não elisão, como alega, que inclusive, deverá ser objeto de ação penal própria, e que se ocorreu pagamento de imposto a outro Estado, cabe a ele pleitear restituição.

Às fls. 1.353 a 1.359, consta petição atravessada aos autos pelo recorrente, onde após apresentar resumidamente os seus argumentos recursais, alega que está juntando aos autos documentos comprobatórios de que seus procedimentos são regulares, estando os veículos devidamente regularizados no DETRAN do Estado do Tocantins, ao tempo que em relação à infração constante do item 2, alega que em julgamento de lançamento de ofício semelhante a 1ª JFJ, através do Acórdão nº 0124-01/10 a considerou improcedente, conforme cópia que anexa.

VOTO

Inicialmente, devemos consignar que há no presente lançamento de ofício uma mácula que o inquina de nulidade de natureza insanável, pela não observância por parte do Fisco do procedimento formativo do ato administrativo em tela.

E, de fato, o art. 129, inciso II, do Código Tributário da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito – regra repetida no art. 48, inciso III, do Regulamento de Processos Administrativos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, expressamente prevê que

trumento hábil para o lançamento de ofício pertinente às infrações ;

ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA - bem como relativo a multas por descumprimento de obrigação acessória.

“Art. 129. A exigência de crédito tributário será feita através de:

I - Auto de Infração, sempre que, mediante ação fiscal relativa a estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, for constatada infração à legislação tributária;

II - notificação fiscal, para lançamento de ofício:

a) revogada

b) de multa pelo descumprimento de obrigação acessória;

c) de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativo ao ITD, às taxas estaduais e ao IPVA;”

Nota 1: A alínea "c" foi acrescentada ao inciso II do art. 129 pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos a partir de 14/12/02.

d) quando o tributo for inferior a R\$ 3.000,00 (três mil reais);

Nota 2: A redação atual da alínea "d", do inciso II do art. 129 foi dada pela Lei nº 11.627, de 30/12/09, DOE de 31/12/09, efeitos a partir de 31/12/09.

Nota 1: Redação anterior dada à alínea "d" tendo sido acrescentada ao inciso II do art. 129 pela Lei nº 8.534, de 13/12/02, DOE de 14 e 15/12/02, efeitos de 14/12/02 a 30/12/09: "d) quando o tributo for inferior a: 1 - R\$ 460,00 (quatrocentos e sessenta reais), na fiscalização de estabelecimento; 2 - R\$ 230,00 (duzentos e trinta reais), na fiscalização de mercadorias em trânsito;”

“Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência:

.....
III - de crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação principal relativo ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITD), às taxas estaduais e ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);” Grifos nossos.

Registre-se que este instrumento segue rito próprio, diverso do Auto de Infração, inclusive quanto ao órgão competente para apreciar as impugnações (denominada de Justificação), como abaixo se verifica da transcrição dos arts.50, 53 e 54 do RPAF/BA, que regulamentam a Notificação Fiscal, nos termos do §5º do art. 129 do COTEB:

“Art. 50. A Notificação será expedida pela Superintendência de Administração Tributária (SAT), através das inspetorias fazendárias e das inspetorias de fiscalização.

.....
Art. 53. Uma vez intimado da emissão da Notificação Fiscal, o sujeito passivo terá o prazo de 10 (dez) dias, contado a partir da intimação, para efetuar o pagamento do débito ou apresentar justificação na repartição do seu domicílio fiscal, comprovando ser indevido o valor exigido.

§ 1º Na justificação de que cuida este artigo, a petição deverá limitar-se à demonstração objetiva das provas quanto aos fatos considerados.

§ 2º Compete ao titular da repartição fazendária emitente da Notificação Fiscal efetuar, no prazo de 10 (dez) dias, contado da protocolização do expediente ou da data do recebimento pela repartição, a análise do cumprimento da obrigação de que cuida a Notificação Fiscal, devendo consignar a sua Decisão em despacho que espelhe de forma clara, precisa e sucinta os fatos verificados, do qual será dada ciência ao interessado.

Art. 54. Decorrido o prazo estipulado para pagamento do débito objeto da Notificação Fiscal ou passados 02 (dois) dias após a ciência do despacho da autoridade competente que decida ser devido o valor lançado, total ou parcialmente, sem que tenha sido efetuado o pagamento, considera-se constituído o crédito tributário, devendo os autos serem encaminhados para inscrição em Dívida Ativa, na forma prevista no artigo 113.” Grifos nossos.

Registre-se, por oportuno, que, ainda que se entenda que a alínea “d” do art. 129 em sua redação atual, albergaria a lavratura de Auto de Infração relativo ao IPVA (três mil reais), ao se referir genericamente ao termo “tributos”, se

de ofício em apreço, visto que, apenas inserida em 2009, com efeitos a partir de 31/12/2009, e o Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em 24/07/2008.

Não há aqui que se falar de convalidação do ato em tela, pois como bem leciona Hely Lopes Meirelles, “... Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na Administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “pode fazer assim”, para o administrador significa “Deve fazer assim”.”

Ainda que se adote a teoria dualista, que admite as figuras dos atos administrativos nulos e anuláveis, aceitando, para estes últimos, a regra de convalidação, no caso presente esta é inaplicável, pois nossa legislação processual administrativa – RPAF/BA - é expressa ao dispor sobre as hipóteses de saneamento de vícios, dispostas no Parágrafo único do art. 18 do RPAF/BA, abaixo transcrito, não se aplicando ao caso vertente, visto que o vício presente não se caracteriza como mera omissão ou incorreção ou ainda como simples inobservância de exigências meramente formais, pois acarreta, inclusive, em completa e insanável incompetência deste órgão julgador.

Art. 18. São nulos:

.....
§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Assim, impende a decretação da nulidade do presente Auto de Infração, por vício que fulmina de maneira insanável o lançamento de ofício, nos termos do art. 18, inciso I do RPAF/BA, abaixo transcrito, não só por não se constituir no instrumento hábil para a constituição do crédito tributário relativo ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, como, também, por faltar competência a este Conselho de Fazenda para apreciar lançamento relativo a este imposto, tornando também nulos todos os atos praticados neste processo administrativo fiscal.

“Art. 18. São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;”

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de Ofício, decretamos a NULIDADE do Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar **NULO** o Auto de Infração nº 280080.0002/08-5, lavrado contra **LUPA TRANSPORTES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SEI