

PROCESSO - A. I. Nº 232137.0111/10-1
RECORRENTE - IMUNOSYSTEMS COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0057-03/11
ORIGEM - IFMT DAT NORTE
INTERNET - 03/05/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0129-11/12

EMENTA: ICMS. VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIA SEM DESTAQUE DO ICMS NO DOCUMENTO FISCAL. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Constatando-se que a acusação fiscal não apresenta a segurança necessária para respaldar o presente lançamento, além de ter havido violação ao primado do devido processo legal, decorrente da formulação de exigências indevidas no procedimento de fiscalização de trânsito, deve ser decretada, de ofício, **a nulidade da autuação**, a teor dos arts. 18, IV, a, do RPAF, e 5º, LIV, da Constituição Federal. Recurso **PREJUDICADO**. Decretada, de ofício, a nulidade do Auto de Infração. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0057-03/11), que julgou procedente a presente autuação, que visa à exigência de R\$43.800,00 de ICMS, acrescido da multa de 60%, tendo em vista que foi constatada operação com mercadoria tributável declarada como não tributável, conforme Notas Fiscais nºs 032027 e 032028. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado foi identificado realizando venda de equipamentos para uso médico – hospitalar, para contribuinte da cidade de São Paulo, sem destaque do ICMS, e o destinatário, Rem Indústria e Comércio Ltda. tem como atividade econômica o comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, conforme cadastros da SEFAZ, ficando configurada uma operação de venda interestadual sem a devida tributação.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

O Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS tendo em vista que foi constatado no trânsito operação com mercadoria tributável declarada como não tributável, conforme NFs 032027 e 032028. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado não comprovou serem as mercadorias destinadas a locação conforme as notas fiscais mencionadas e como prova do ilícito foi lavrado o Termo de Apreensão nº 232137.0108/10-0, fls.05/06.

Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada e acostados aos autos os elementos que deram origem à exigência fiscal. Não se verifica no processo pressupostos elencados no artigo 18 do RPAF, e o autuado compreendeu perfeitamente a irregularidade que lhe foi imputada conforme se depreende de sua defesa.

No mérito, o autuado alega que emitiu as notas fiscais objeto da autuação considerando que as mercadorias ali consignadas, equipamentos para uso clínico médico-hospitalar, destinavam-se a cumprimento de um contrato de locação firmado com a empresa Rem Indústria e Comércio Ltda., estabelecida no estado de São Paulo, e que posteriormente, seriam utilizados na Central Sorológica do Rio Grande do Sul Ltda, em Porto Alegre, RS.

O autuante informa que na verdade trata-se de uma operação mercantil, sujeita a tributação pelo ICMS, e que o autuado não apresentou a prova idônea da regularidade desta operação que seria o contrato de locação, só o fazendo após a ação fiscal.

Compulsando os autos verifico que das notas fiscais nº 32027 e 320278, fls.7/8, que foram emitidas em 14.10.2010 constam como natureza da operação "Outras Saídas Não Especificadas". A cópia do contrato de locação inicialmente apresentado, fls.10/13, conforme informado pelo autuante, não contém a assinatura do locador, e só foi formalizado após a emissão das notas fiscais, dia 15.10.2010. Os equipamentos serão destinados a usuário diverso do mencionado nos documentos fiscais. Considerando que o mencionado contrato de locação só foi regularizado dia 22.10.2010, data de registro em Salvador, quando o Auto de Infração foi lavrado em 21/10/2010, tal procedimento contraria frontalmente disposição regulamentar expressa no §5º do artigo 911 do RICMS/BA, in verbis:

Art. 911. Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 915;

§5º O trânsito irregular de mercadoria não se corrige pela ulterior apresentação da documentação fiscal.

Observe ainda, que tanto emitente como destinatário das notas fiscais são contribuintes do imposto e atuam no ramo de comercialização de equipamentos para uso clínico médico-hospitalar, produtos que guardam perfeita consonância com as mercadorias apreendidas.

Da análise dos elementos constantes dos autos, inclusive dos documentos colacionados pelo defendente, observo que considerando as datas consignadas nos documentos apresentados, contrato de locação posterior à emissão das notas fiscais, além da falta de registro nas mencionadas notas fiscais da natureza da operação como locação, concluo que são insuficientes as provas apresentadas e que não há evidência insofismável de que a operação trata-se efetivamente de locação, como alegou o autuado.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 87/99, suscitando preliminar de nulidade da autuação, por erro na tipificação da acusação fiscal. Aduz o contribuinte, em síntese, que foi autuado por ter, supostamente, classificado como não tributáveis as operações que envolvem as Notas Fiscais nºs 32207 e 32208, quando se tratavam de operações tributáveis, tendo o autuante atribuído violação ao art. 219, V, do RICMS/Ba.

Diz que tal dispositivo trata exclusivamente da composição da nota fiscal, no campo cálculo do imposto, não abordando o tema da classificação errônea da operação, ou seja, "não há uma subsunção entre a suposta infração e o texto legal".

Pede a decretação da nulidade da autuação, com fundamento nos arts. 18 e 39, do RPAF vigente.

No mérito, assevera que as operações objeto da autuação eram remessas de produtos em locação. Impugna os fundamentos utilizados na Decisão de primeiro grau administrativo, aduzindo:

- a) Uma simples conferência do contrato de locação de equipamentos é suficiente para verificar que se encontra devidamente assinado pelo locador e pelo locatário;
- b) As notas fiscais tratadas na autuação foram emitidas em 14/10/2010, enquanto o contrato de locação foi firmado em 15/10/2010, com firmas reconhecidas em cartório em 20/10/2010 (14ª Tabelionato de Notas de São Paulo) e 22/10/2010 (12º Ofício de Notas de Salvador).

Alega que o simples fato do contrato ser firmado em data posterior não descaracteriza a natureza jurídica da operação, por não ser elemento essencial do negócio jurídico, a teor do art. 107, do Código Civil vigente, segundo o qual a declaração de vontade não dependerá de forma especial, exceto quando a lei o exigir, o que não é o caso.

Diz que anexou aos autos e-mails trocados entre ambas as empresas, os quais comprovam toda a transação, assim como a vontade das partes de firmarem o referido contrato de locação de equipamento. Segundo esses e-mails, o contribuinte enviou, em 01/10/2010, uma proposta de locação para a empresa REM Indústria e Comércio, recebendo resposta positiva no dia 05/10/2010. Aduz que nesse momento, mediante a aceitação da locatária, tornou-se perfeito e acabado o contrato de locação, conforme preveem os arts. 433 e 434, do Código Civil.

Rebate a aplicação ao caso concreto do art. 911, do RICMS, pois não houve trânsito irregular de mercadoria, muito menos apresentação posterior de documentação fiscal, pois os produtos teriam circulado com a devida documentação fiscal, vindo o autuado posteriormente a apresentar documentos que atestariam a natureza jurídica da transação.

- c) Salienta que eventual destinação a usuário diverso daquele indicado nos documentos fiscais em nada desnaturaria o negócio jurídico, pois o contrato de locação foi celebrado entre o contribuinte autuado e a empresa REM Indústria e Comércio, mas consta do instrumento que os produtos seriam utilizados pela Central Sorológica Rio Grande do Sul.

Diz que os equipamentos estavam sendo destinados à empresa REM Indústria e Comércio, localizada em São Paulo, que daria a destinação prevista no contrato de locação, emitindo, neste ato, uma nota fiscal para acobertar o transporte; ou seja, o destinatário dos equipamentos, no momento da autuação, era a empresa REM Indústria e Comércio, sendo irrelevante quem seria o usuários das mercadorias em momento posterior.

Pugna, ao final, pelo provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 104/106, opina pela rejeição da preliminar suscitada e, no mérito, pelo Improvimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que o contrato de locação somente foi formalizado posteriormente ao início da ação fiscal e tanto o remetente quanto o destinatário da mercadoria são contribuintes do imposto e atuam no ramo de comercialização de equipamentos para uso clínico médico-hospitalar.

Invoca a incidência do art. 40, §6º, da Lei do ICMS, segundo o qual o trânsito irregular de mercadoria não se corrige pela ulterior apresentação da documentação fiscal.

VOTO

A preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo não merece ser acatada, pois, ao revés do quanto sustenta o recorrente, o preposto fiscal embasou a exigência formulada nos arts. 1º e 219, V, do RICMS/Ba. O art. 1º trata dos fatos geradores do ICMS, constando no inciso I as operações de circulação de mercadorias. Já o art. 219, V, dispõe acerca do preenchimento das notas fiscais, especificamente no que concerne ao campo cálculo do imposto.

Ora, esses dois dispositivos estão em perfeita consonância com a acusação fiscal extensamente relatada no campo "Descrição dos Fatos", donde se depreende que o recorrente está sendo acusado de realizar operação tributada como não tributada (matéria relativa ao art. 1º, do RICMS - fato gerador do ICMS), deixando de preencher, nas notas fiscais, o campo destinado ao cálculo do imposto (matéria relativa ao art. 219, V, do RICMS).

Destarte, não se vislumbra o equívoco de enquadramento alegado na peça recursal, daí porque fica rejeitada a prefacial arguida.

Vislumbro, entretanto, outro vício de nulidade, esse sim a contaminar o lançamento de ofício em questão.

Consoante relatado, trata-se de um autuação feita no trânsito de mercadorias e a acusação é bastante clara, podendo ser assim resumida: o contribuinte realizou operações tributadas (vendas de mercadorias) como não tributadas (remessa de mercadorias em locação). Veja-se que o caso concreto não se enquadra em nenhuma das hipóteses de inidoneidade dos documentos fiscais que estão taxativamente previstas no art. 209, do RICMS vigente, que dispõe:

Art. 209. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que:

I - omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação;

II - não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação, a exemplo de "Nota de Conferência", "Orçamento", "Pedido" e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documentos fiscais;

III - não guardar os requisitos ou exigências regulamentares, inclusive no caso de utilização após vencido o prazo de validade nele indicado;

IV - conter declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou conter rasura ou emenda que lhe prejudique a clareza;

V - não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos neste Regulamento;

VI - embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude;

VII - for emitido por contribuinte:

a) fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades;

b) no período em que se encontrar com sua inscrição desabilitada no CAD-ICMS;

Também não se está diante de quaisquer das hipóteses de trânsito irregular de mercadorias referidas no art. 39, do RICMS vigente, que faz surgir a responsabilidade solidária do transportador:

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 aceitem para transporte ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;

e) que entregarem ao destinatário sem a comprovação do pagamento do imposto devido por antecipação tributária, quando assumirem a condição de fiel depositário;

Não havendo qualquer inidoneidade nos documentos fiscais que acobertavam o transporte, o que significa dizer que tais documentos eram verdadeiros e guardavam consonância com as operações que documentavam, e, por outro lado, não sendo verificada qualquer irregularidade do ponto de vista do direito tributário no momento do trânsito das mercadorias, é forçoso reconhecer que não se aplica ao caso dos autos a regra do art. 911, §5º, do RICMS, até mesmo porque, como bem pontuou o recorrente, além não ter havido trânsito irregular de mercadoria, os contratos de locação dos equipamentos transportados não são documentos fiscais, não havendo qualquer impedimento para a sua apresentação em momento posterior ao da ação fiscal.

É dizer: os documentos fiscais exigidos pela legislação tributária (notas fiscais relativas à operação) estavam acompanhando as mercadorias no momento do transporte; nenhum outro documento fiscal estava pendente de apresentação, sendo, inclusive, ilegal a exigência de que o sujeito passivo apresentasse o contrato de locação dos equipamentos transportados, pois o art. 632, do RICMS/Ba é claro ao estabelecer:

Art. 632. Relativamente aos prestadores de serviços de transporte e às pessoas que portarem ou transportarem mercadorias ou bens, por conta própria ou de terceiro, observar-se-á o seguinte:

I - salvo disposição expressa em contrário, a mercadoria deve estar acompanhada, no seu transporte:

a) das vias dos documentos fiscais exigidos pela legislação; e

b) do documento de arrecadação, nos casos em que o imposto deva ser recolhido por ocasião da saída da mercadoria;

Assim, o procedimento adotado pelo nobre autuante colide com as normas anteriormente transcritas e, ainda, com a própria razão de ser das fiscalizações de trânsito, que, por óbvias razões, devem restringir-se às irregularidades que possam ser integralmente constatadas no trânsito das mercadorias.

Não foi o que aconteceu na espécie, em que o autuante teve de exigir do sujeito passivo cópia do contrato de locação dos equipamentos e, a partir da análise desse documento, que não é fiscal

nem é exigido como essencial para acobertar a operação, descaracterizou a natureza da remessa dos equipamentos, para exigir o imposto que seria devido em se tratando de operação tributada.

Trata-se, na verdade, de uma fiscalização de estabelecimento realizada no trânsito de mercadorias, o que é inadmissível do ponto de vista do devido processo legal. Digo isso porque a conclusão pela inexistência do contrato de locação (contrato enquanto negócio jurídico, e não o mero instrumento formal e escrito) não poderia decorrer de ilações em torno de meros detalhes do documento apresentado pelo sujeito passivo.

A data da assinatura, a data do reconhecimento das firmas, o efetivo usuário dos equipamentos etc., são dados periféricos, acessórios, que decerto não teriam muita influência se, numa efetiva fiscalização de estabelecimento, fossem requisitados do sujeito passivo os documentos comprobatórios da locação dos produtos indicados nas notas fiscais capturadas no trânsito, em especial a prova de recebimento mensal dos valores fixados a título de aluguel.

A acusação fiscal, portanto, possui alicerces fracos, pois desconsiderou a operação tal como foi descrita no documento fiscal que acompanhava as mercadorias apreendidas sem, entretanto, haver nos autos elementos probatórios que permitam concluir que essas mesmas mercadorias, ao invés de locadas, foram vendidas à empresa REM Indústria e Comércio.

Na verdade, a prova que reside nos autos milita em favor do sujeito passivo, senão veja-se:

- I. As Notas Fiscais nºs 32027 e 32028 (fls. 07/08) fazem referência ao Contrato nº 456/2010, mesmo número indicado no Contrato de Locação que foi apresentado pelo recorrente às fls. 28/31;
- II. Consta do referido Contrato de Locação que a avença foi firmada em 15/10/2010, o que é absolutamente verossímil, porque o reconhecimento da firma do Locatário ocorreu em 20/10/2010 (fl. 31), ambas as datas anteriores à ação fiscal, iniciada em 21/10/2010, com a apreensão das mercadorias.

Observe-se que é irrelevante o fato de a primeira cópia do contrato apresentada pelo recorrente não possuir a assinatura do seu representante legal. Em primeiro lugar, muito mais importante do que a assinatura do representante do recorrente é a assinatura do representante da Locatária, o que constava do instrumento contratual desde a primeira cópia apresentada, com firma reconhecida em 20/10/2010, como já dito anteriormente. Depois, como o instrumento contratual estava em seu poder, o representante legal do recorrente poderia firmá-lo a qualquer momento, desde que respeitada a sua conveniência e a conveniência da Locatária.

- III. O fato de a nota fiscal indicar que a transação foi intermediada por um vendedor, da mesma forma, não quer dizer nada, até mesmo porque, como cediço, tal denominação não se restringe aos profissionais que vivem da mercancia, sendo aplicada, na maioria das vezes, como sinônimo de negociante. O próprio vernáculo considera que o verbo vender é sinônimo de negociar (*in* <http://michaelis.uol.com.br>). Logo, o vendedor, no caso concreto, pode muito bem corresponder àquele que negociou a locação. Esse argumento, com a devida licença, é demasiadamente frágil para embasar a desconsideração de um documento fiscal.
- IV. Outrossim, o fato de ambas as empresas serem comerciais, com atuação no ramo de equipamentos para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, também não as impede de celebrar contratos de locação.
- V. Também é inconsistente a alegação do autuante (fl. 72), no sentido de que o contrato de locação proíbe a alienação, a locação e o empréstimo dos equipamentos. Observa-se que o contrato de locação foi celebrado entre o recorrente e a empresa REM Indústria e Comércio, sendo que, por expressa disposição contratual, os equipamentos deveriam ser utilizados pela Central Sorológica do Rio Grande do Sul. Primeiro, o local onde os equipamentos serão utilizados não modifica o respectivo locatário, que se manteve sendo a empresa REM

Indústria e Comércio. Segundo, ainda que tivesse havido violação ao Contrato de Locação, isso não se constitui Fato Gerador do ICMS, restando preservada a operação de simples remessa de bem locado realizada pelo recorrente. Eventual operação posterior, de venda, deve ser alvo da tributação correspondente, que não é essa encontrada pelo autuante.

- VI. Por fim, os e-mails de fls. 59/65, trocados entre o recorrente e a empresa REM Indústria e Comércio, reforçam a conclusão de que se está diante de uma locação de equipamentos, e não de uma compra e venda.

Logo, ao revés do entendimento firmado pelo autuante e pela JJF, as provas constantes dos autos pendem em favor da tese recursal e contra a tese de que os equipamentos foram alvo de compra e venda.

Ante o exposto, entendo que a acusação fiscal não apresenta a segurança necessária para respaldar o presente lançamento, além do que houve violação ao primado do devido processo legal, devendo, portanto, ser decretada, de ofício, a nulidade da autuação, a teor dos arts. 18, IV, a, do RPAF, e 5º, LIV, da Constituição Federal, julgando-se PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar a **NULIDADE** do Auto de Infração nº **232137.0111/10-1**, lavrado contra **IMUNOSYSTEMS COMERCIAL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS