

PROCESSO	- A. I. N° 269369.0907/11-6
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- KOMATSU FOREST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS FLORESTAIS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0140-01/12
ORIGEM	- INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET	- 25/10/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0325-11/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DA DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NO VA DECISÃO. Não foram analisados todos os aspectos materiais e jurídicos que envolvem o lançamento, caracterizando insuficiência de fundamentação. Retorno dos autos à Primeira Instância para novo julgamento. Decretada a Nulidade da Decisão. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - JJF, com base no art. 169, I, “a” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, em relação ao Acórdão JJF Nº 0140-01/12 que julgou Improcedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 22/08/2011 para exigir crédito tributário no valor de R\$347.181,55, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. Efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89 (art. 353, II, do RICMS/97), nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$327.814,81, acrescido da multa de 60%;
2. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março e julho de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.366,74, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 81 a 86), arguindo, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por entender que no demonstrativo falta à indicação da correção monetária incidente, bem como os critérios a título de acréscimos monetários, ficando preterido o seu direito de defesa. Invoca o art. 129, §1º, inciso IV, da Lei nº 3.956/81 – COTEB.

Rechaça a infração 1, consignando que o núcleo da questão reside no fato de se considerarem as notas fiscais elencadas no “LEVANTAMENTO DE MERCADORIAS COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA”, deduzido em 24 páginas, que fazem parte do Auto de Infração, como aquisições interestaduais tributadas pelas alíquotas de 7% e 12%, quando estas se tratam de transferências entre a sede e/ou outras filiais da empresa com a filial de Nova Viçosa-BA.

Salienta que tratou as saídas como incursas no Anexo 88, item 31, subitem ‘2’ – “NAS DEMAIS SAÍDAS INTERNAS”, com MVA de 40%, enquanto o Fisco entende que não são transferências, mas sim aquisições tributadas pela alíquota de 7% sujeitas ao “Montante de Valor Adicionado” – MVA, de 56,90% e/ou se tributadas pela alíquota de 12% sujeitas a MVA de 48,40%.

Afirma que não há como prosperar a autuação, atribuindo aquelas situações constantes do levantamento realizado pelo autuante como aquisições, haja vista que prova incontestável de que se trata de transferências, e não de aquisições, se tem pela simples observação de duas situações: uma que consta dos autos, e outra que passa a demonstrar, no caso:

- no “LEVANTAMENTO DE MERCADORIAS COM ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA”, encontra-se como remetente o estabelecimento autuado;

- do contrato social consolidado consta na quarta e quinta páginas as quatorze filiais da empresa.

Argumenta, ainda, que não procede a inclusão nesta autuação das Notas Fiscais nºs 0007779; 0068856; 0068857; 0068858; 0068859; 0069007; 0069008; e 0069073, do exercício de 2008, pois foram arroladas no Auto de Infração nº 298942.0311/10-6, lavrado em 22/03/2010, no valor histórico de R\$ 22.111,87, integralmente quitado, razão pela qual devem ser excluídas da exigência fiscal.

No que tange à infração 2, sustenta que o recolhimento a menos referente às Notas Fiscais nºs 26294 de 03/03/2009 e 29396 de 17/07/2009, em razão de utilização indevida de redução de base de cálculo conforme entende o Fisco não ocorreu. Menciona que a fundamentação legal para a redução da base de cálculo em 80%, decorre da alínea “a” do inciso II do artigo 83(RICMS/97).

O autuante prestou informação fiscal (fls. 147 a 154), observando que no levantamento, conforme descrito na planilha de cálculo de fls. 12 a 35 dos autos, no campo “remetente” e “CFOP”, em que são detalhadas as notas fiscais, percebe-se a existência de notas fiscais de “transferência” de mercadorias da empresa Komatsu “matriz” e outras “filiais” para a empresa autuada (Komatsu, filial de Nova Viçosa/BA) - CFOP das Notas Fiscais nºs 6151 e 6152, mas também se percebe notas fiscais de aquisições de mercadorias (compras), feitas pelo autuado, de outras empresas, como, por exemplo, SEAL, ANTARES, GAPIZA, ASTRA, RADIADORES VIT, RADIADORES VITÓRIA, HIDROCROMO, DINNIL, sendo o CFOP das notas fiscais 6101.

Observou, ainda, que se tratando de transferências ou de aquisições, ambas as operações são alcançadas pela Antecipação Tributária.

Afirma que é devida a antecipação tributária, sendo que, a Bahia é signatária do Protocolo ICMS 41/08, alterado pelo Protocolo ICMS 49/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, tendo como Estados signatários, além da Bahia, os Estados de: Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal.

Aduz que assim sendo, quando a mercadoria se originar de um destes Estados, caberá ao remetente efetuar a substituição tributária, recolhendo o ICMS para o Estado da Bahia através de GNRE, que acompanhará a Nota Fiscal, ou no prazo do dia 09 do mês subsequente, caso o remetente tenha inscrição de substituto tributário na Bahia.

Registra que as mercadorias, no caso, peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, também estão enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna, conforme previsto no RICMS-BA/97, no seu art. 353, inciso II, item 30, que sujeitam ao regime todas as mercadorias caracterizadas como autopeças, independentemente da sua classificação fiscal.

Diz que, dessa forma, todas as peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores se sujeitam à substituição tributária nas operações internas, não importando, para a aplicabilidade do regime dentro dos limites territoriais deste Estado, o fato de não estarem arroladas no Anexo único do Protocolo ICMS 41/08.

Assevera que dessa forma, nas operações interestaduais de peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores para comercialização, em que o remetente não tenha efetuado a retenção do imposto para o Estado da Bahia, estará o adquirente obrigado a efetuá-la no momento da entrada das mercadorias no território baiano, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, caso esteja devidamente credenciado a efetuar o recolhimento em prazo especial, conforme o art. 125, inciso II, "b", e § 7º, do RICMS/97.

Consigna que o imposto referente à antecipação tributária que está sendo exigido através deste Auto de Infração e que o contribuinte está sujeito é uma “*retenção do imposto referente às operações internas subsequentes*”. Ou seja, o contribuinte está pagando um imposto antecipado, por isso o nome antecipação tributária, sobre a operação de venda que ainda fará, não

importando se as mercadorias adentraram no estabelecimento autuado como compra (aquisição) ou como transferência de produção da matriz para a filial.

Assinala que não caberia a antecipação do imposto nas hipóteses previstas no art. 355 do RICMS/97, cujo teor reproduz.

Assevera que a empresa Komatsu, Inscrição Estadual nº 50.427.958, não se enquadra no inciso I do artigo 355 do RICMS/97, pois, embora seja filial da matriz sediada no Estado do Paraná, não é estabelecimento filial atacadista. Também não opera como estabelecimento atacadista, vendendo veículos, máquinas, equipamentos e peças a outras empresas varejistas que farão a venda no varejo dessas máquinas, veículos, partes e peças, sendo o Código de Atividade Econômica Principal da Komatsu filial 003, de Posto da Mata, Nova Viçosa/BA 28.69-1-00. CNAE secundários: 2543800, 2866600, 3321000.

Quanto à determinação da MVA a ser utilizada, transcreve o item 31 do anexo 88 do RICMS/97, para afirmar que as aquisições da empresa Komatsu Forest Indústria e Comércio de Máquinas Florestais Ltda, filial de Nova Viçosa (BA), com CNPJ 75.173.575/0003-77, não se enquadram em nenhuma das duas situações de aquisições, no caso:

- de fabricante de veículos automotores para atender índice de fidelidade;
- ou, de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

Diz que a empresa Komatsu (CNPJ 75.173.575/0003-77) não se enquadra, em razão de não fazer aquisições de fabricante de veículos automotores para atender índice de fidelidade, até mesmo porque não é uma concessionária, e sim uma filial da empresa Komatsu, estabelecida em Curitiba (PR). Também porque não faz aquisições de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

Reitera que o autuado adquire ou recebe em transferência equipamentos, partes e peças de sua matriz sediada em Curitiba/PR, de outras filiais da mesma empresa sediadas em MG, SP, ES, como também de outras empresas. Ou seja, não há distribuição exclusiva e nem contrato de fidelidade formalmente estabelecido entre essa empresa e alguma outra, à época do período fiscalizado.

Frisa que, dessa forma, ao definir qual a MVA a ser utilizada, restaria ao autuado as seguintes opções: MVA de 56,90% nas demais aquisições interestaduais e que estejam tributadas pela alíquota de 7%; MVA de 48,40% nas demais aquisições interestaduais e que estejam tributadas pela alíquota de 12%.

Prosseguindo, registra que no Auto de Infração nº 298942.0311/10-6, aduzido pelo impugnante, consta esta mesma infração que se discute no presente Processo Administrativo Fiscal, sendo que, naquele lançamento de ofício o autuado reconheceu a infração e pagou integralmente, enquanto no presente processo alega não ser procedente a autuação por se tratar de “transferência” de mercadorias.

Admite que errou ao incluir as Notas Fiscais nºs 0007779; 0068856; 0068857; 0068858; 0068859; 0069007; 0069008; e 0069073, no levantamento, pois já haviam sido arroladas no levantamento anterior, na fiscalização do exercício de 2008, dentro do mês de dezembro de 2008. Acrescenta que como tais notas fiscais estavam arquivadas juntamente com as notas fiscais de janeiro de 2009, foram equivocadamente incluídas no levantamento do exercício de 2009, gerando duplicidade de exigência.

Diante disto, opina no sentido de que o julgador acate esse argumento da defesa, procedendo a exclusão dessas 8 notas fiscais do levantamento em questão.

Observa que gerou uma exigência indevida referente a essas oito notas fiscais no valor de R\$22.273,95, sendo que, conforme demonstrado no levantamento de fls. 12 a 13 dos autos, no mês de janeiro de 2009 o autuado recolheu ICMS antecipação tributária no valor de R\$ 46.799,83, tendo

sido calculado como devido ICMS no valor de R\$48.304,55, gerando ICMS ainda a recolher no valor de R\$ 1.504,72, referente ao período de janeiro de 2009.

Salienta que para correção do Auto de Infração, no registro de janeiro de 2009, da infração 1, bastaria a alteração do valor de R\$1.504,72, para R\$0,00.

No que concerne à infração 2, observa que o impugnante invoca a alínea “a” do inciso II do art. 83 do RICMS/97, cuja redação transcreve, para fundamentar a utilização da redução da base de cálculo adotada.

Assinala que da análise das notas fiscais, cujas cópias estão acostadas aos autos no anexo 03, fls. 45 a 46, identificou que não é feita menção a alínea ou inciso do artigo 83 que justifique a adoção de base de cálculo reduzida, não havendo na defesa apresentada, comprovação de que tais produtos sejam “*saídas de máquinas, aparelhos, veículos, móveis, motores e vestuário usados* (como podemos observar pelo valor dos produtos nas 2 notas fiscais), bem como nas operações decorrentes da desincorporação de bens do ativo imobilizado (tendo sido até objeto de arrendamento mercantil / com o Bradesco – nota fiscal 29396, folha 46)” conforme “caput” do artigo 83 do RICMS/BA.

Menciona que com a reabertura do prazo de defesa, o autuado poderia comprovar a situação dessas máquinas relacionadas nas duas notas fiscais de fls. 46 e 47, como “usadas”, ou “desincorporação de ativo”.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração, a critério da autoridade julgadora, excluindo-se da exigência o ICMS referente as oito notas fiscais arroladas em duplicidade, competência janeiro 2009, conforme alegado pela defesa e reconhecido.

Observa que com a Informação Fiscal foram acostados novos documentos, razão pela qual, em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, abre-se novo prazo de 30 dias, para que a empresa possa se manifestar.

O autuado se manifestou sobre a informação fiscal (fls. 409 a 416), reiterando os termos da nulidade apresentada na peça de defesa inicial.

No mérito, diz que com as vêrias de rigor, a Informação Fiscal somente vem a corroborar a nulidade absoluta do Auto de Infração, pois, como já se apontou anteriormente, os termos da peça acusatória não preenchem o contido no inciso IV, do § 1º do artigo 129 da Lei nº 3.956/81 combinado com o artigo 123 do mesmo diploma legal, e com o § 1º do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Salienta que novamente, com as devidas vêrias, a tentativa da Informação Fiscal ao tentar, pois mais que mera tentativa não é, de transformar transferências de mercadorias entre a matriz e/ou filiais do autuado, com a filial de Nova Viçosa, em aquisições, afronta até Súmula do Superior Tribunal de Justiça – STJ, de número 166 publicada no DJ de 23/9/1996, cujo teor reproduz.

No que tange ao reconhecimento da inclusão de 08 (oito) notas fiscais de 2008, que já haviam sido objeto de autuação anterior, padece o Auto de Infração de nulidade absoluta, pois o Senhor Auditor Fiscal, não toma a diligência de retificar os termos ato fiscal, adequando o montante do mesmo, com exclusão dos valores referentes às mesmas.

Conclui dizendo que diante dos argumentos circunstancialmente analisados e fundamentados em fatos incontrovertíveis e na legislação, Auto de Infração e imposição de multa não possui qualquer respaldo fático e legal, razão pela qual, deve ser julgado totalmente insubstancial. Protesta pela produção de outras provas que se fizerem necessárias para corroborar com a total improcedência do Auto de Infração e imposição de multa, como juntada de outros documentos, perícias e constatações.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à INFRAZ de origem (fl. 427), a fim de que fossem adotadas as seguintes providências: **a)** intimasse o autuado para esclarecer e comprovar a efetiva natureza das mercadorias discriminadas nas Notas Fiscais nºs 26294 e 293965, ou seja, se dizem respeito a mercadorias

usadas ou se tratam de mercadorias novas adquiridas para comercialização; b) em seguida, deveria o diligenciador analisar os elementos apresentados pelo autuado, se fosse o caso, e informasse sobre o resultado da mencionada análise.

O autuante se pronunciou à fl. 445, salientando que nas notas fiscais apresentadas pelo autuado às fls. 439 a 442, constam o número de série das máquinas colheitadeiras, ou seja, os números 1164-3 e 1163-1, sendo tal numeração como que as “placas” do veículo, ou o seu número de “chassi”.

Frisa que em sendo assim, entende que restou comprovado que tais equipamentos já haviam sido comercializados e a operação em questão, referente às Notas Fiscais nºs 26294 e 26396, efetivamente, dizem respeito a equipamentos usados.

No julgamento de 1ª Instância a 1ª JJF analisou e decidiu o lançamento conforme segue:

*“Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado.*

*Preliminarmente, no que concerne à nulidade arguida pelo impugnante, por ausência no demonstrativo acostado ao Auto de Infração da correção monetária incidente, bem como dos critérios a título de acréscimos monetários, o que teria preterido o seu direito de defesa, não acolho a pretensão defensiva, haja vista que os demonstrativos indicam os períodos alcançados pela autuação, com os seus valores respectivos, inclusive com a indicação dos valores correspondentes aos acréscimos moratórios. É certo que os débitos vencidos a partir de 1º de janeiro de 2001, não estão sujeitos à atualização monetária (Lei nº 7753/00), portanto, descabendo tal argumentação defensiva. Quanto aos critérios utilizados para cálculo dos acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos exigidos em lançamento de ofício, a partir de janeiro de 2001, foram estabelecidos claramente na legislação do ICMS, precisamente no art. 138-B, inciso II do RICMS/BA, sendo desnecessária a indicação dos referidos critérios nos demonstrativos acostados ao Auto de Infração.*

*Entretanto, não vejo como prosperar o lançamento de ofício referente à infração 01, haja vista que atribui ao contribuinte a falta de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias – autopeças - provenientes de outras unidades da Federação.*

*Isto porque, conforme esclarecido pelo próprio autuante na informação fiscal, o autuado recebeu mercadorias em transferência de sua matriz e de outras filiais da empresa, assim como efetuou aquisições de mercadorias de outras empresas, sendo ambas as operações alcançadas pela Antecipação Tributária, sendo que a Bahia é signatária do Protocolo 41/08, alterado pelo Protocolo 49/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, tendo como Estados signatários, além da Bahia, os Estados de: Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal.*

*Ora, é certo que nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto no Convênio ICMS 81/93, regra recepcionada no art. 373 do RICMS/BA.*

*Também é certo que nas operações interestaduais com mercadorias sujeitas a substituição tributária por força de convênio ou protocolo, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, desde que esgotadas todas as possibilidades de exigência do imposto do sujeito passivo por substituição, essa cobrança se tornar impossível.*

*Vale registrar que, no caso da responsabilidade supletiva acima aduzida o § 1º do art. 125 do RICMS/97, determina que, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Ou seja, antes mesmo da autuação deve ser oportunizado ao destinatário das mercadorias – responsável supletivamente -, efetuar o pagamento do imposto devido de forma espontânea.*

*Ressalto que o fato de as peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores estarem sujeitas à substituição tributária nas operações internas, conforme previsto no art. 353, II, 30, do RICMS/BA, não afasta o que foi dito acima sobre a responsabilidade do remetente e do destinatário. Ou seja, sendo a mercadoria oriunda de Estado signatário do Protocolo nº 41/08, alterado pelo Protocolo nº 49/08, não há que se exigir do destinatário o imposto cuja responsabilidade é do remetente. Significa dizer que, somente caberá a exigência de pagamento do imposto pelo destinatário quando a mercadoria for oriunda de Estado não signatário de acordo interestadual –convênio ou protocolo.*

*Diante do exposto, considerando que o lançamento do crédito tributário foi efetuado em nome de pessoa que não tem legitimidade passiva para figurar na relação jurídica em discussão, restando evidenciado que a cobrança de tributo, neste caso, teria que recair sobre os remetentes das mercadorias, na qualidade de sujeito*

*passivo por substituição, em face do Protocolo nº 41/08 alterado pelo Protocolo nº 49/08, este item da autuação é nulo. Infração nula.*

*No que tange à infração 02, restou comprovado mediante realização de diligência cumprida pelo próprio autuante, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, que as mercadorias discriminadas nas Notas Fiscais nº's 26294 e 293965, efetivamente, tinham a condição de usadas, portanto, sendo correta a redução da base de cálculo utilizada pelo contribuinte e, por consequência, insubsistente a infração.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Da Decisão acima, a 1<sup>a</sup> JJF recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

## VOTO

Analizando o voto do 1<sup>a</sup> JJF,vê-se, de início, que foi afastada a preliminar de nulidade aduzida pelo autuado, sob o argumento de que não foram atendidas a exigências contidas do art. 129, § 1º, IV, da Lei nº 3.956/81 – COTEB, ante a falta de indicação no lançamento da correção monetária incidente, bem como os critérios a títulos de acréscimos moratórios.

Quanto ao mérito, foi julgada Nula a infração 1 e Improcedente a infração 2, tendo sido decretado a Improcedente total do Auto de Infração.

Com a devida consideração aos i. julgadores de 1<sup>a</sup> Instância divirjo, em parte, do entendimento que levou a nulidade da infração 1, que corresponde a cerca de 95% do valor da autuação. Creio que foram insuficientemente analisados aspectos materiais e jurídicos que envolveram o Auto de Infração.

O lançamento ocorreu por: efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Enquadramento: art. 371; art. 125, II, “b”, c/c art. 61 do RICMS.

Em sua defesa de mérito, o autuado aduz apenas tratar-se às operações de transferências de sua matriz ou filiais, para a filial de Nova Viçosa, Bahia, cidade de localização do autuado. Alega, ainda, a inclusão indevida de 8 notas fiscais, já cobradas em Auto de Infração anterior, que foi integralmente quitado.

A 1<sup>a</sup> JJF anulou a infração por ilegitimidade passiva, por entender que em face da existência do Protocolo ICMS 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com peças, componentes e acessórios, para veículos automotores e outros fins, tendo como estados signatários além da Bahia os Estados de: Amapá, Amazonas, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Piauí, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo e o Distrito Federal, o imposto deveria ser reclamado do remetente das mercadorias, por norma contida no Convênio ICMS 81/93, regra recepcionada no art. 373 do RICMS/BA.

Também afastou a possibilidade da aplicação da responsabilidade supletiva prevista no § 1º do art. 125 do RICMS/97, por entender que não foram realizadas tentativas de cobrar do remetente e, mesmo se assim houvesse ocorrido, e sem êxito, deveria ser notificado o destinatário das mercadorias para efetuar o recolhimento espontaneamente, antes de efetuar a autuação.

Analizando a planilha Levantamento de Mercadorias com Antecipação Tributária (fls. 12/35), que fundamentou a autuação, verificam-se três origens distintas das notas fiscais, que, cremos, devam merecer tratamento tributário distintos, e não uma mesma abordagem, como ocorreu no julgamento recorrido:

1. As provenientes do Estado do Espírito Santos (não signatário do Protocolo ICMS 41/08, até 01/11/2009);
2. As provenientes da matriz ou filiais de Estados signatários do Protocolo ICMS 41/08;
3. As provenientes de outras empresas situadas em Estados signatários.

Quanto as primeiras, notas fiscais oriundas do Estado do Espírito Santo, não signatário do protocolo até 01/11/2009, creio que deva ser analisada a subsunção das operações anteriores à adesão ao Protocolo ICMS 41/08, às regras contida no art. 125, II, “a” do RICMS, citado no enquadramento do Auto de Infração, abaixo transcrita;

*Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

*II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado 1º disposto nos §§ 7º e 8º:*

...  
*b) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação pela legislação estadual interna, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes.*

Já quanto as provenientes de matriz ou filial de Estados signatários, considero que deva ser observado se cabe ao caso a aplicação do instituto da solidariedade tributária, em especial as normas previstas no art. 124 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a contida § 2º do art. 6º da Lei nº 7.014/96.

O CTN estabelece no art. 124:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;  
II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

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

A Lei nº 7.014/96 é mais específica, estabelece:

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

...  
*§ 2º Respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo*

Destarte, entendermos que a Decisão padece de insuficiência de fundamentação, motivo pelo qual somos pela sua anulação, com o retorno dos autos à 1ª Junta de Julgamento Fiscal, para reanálise do processo e a proclamação de uma nova Decisão.

## VOTO EM SEPARADO

Divirjo de parte da fundamentação adotada pelo nobre Relator, por entender que não se aplica, no presente caso, a regra de responsabilidade solidária de que trata o art. 124, do CTN.

A matéria já foi abordada pelo jurista Hugo de Brito Machado, que leciona: “As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga”, sendo “uma norma geral, aplicável a todos os tributos” (in Curso de Direito Tributário, 14ª edição, p. 103).

Não há nessa norma, portanto, uma cláusula geral e absoluta que permita, em toda e qualquer hipótese, a responsabilização de todos os estabelecimentos de mesma titularidade pelo imposto devido nas operações realizadas, sobretudo porque a própria legislação do ICMS apregoa, como um de seus princípios, a autonomia dos estabelecimentos. Ora, esse princípio da autonomia dos estabelecimentos não pode ser utilizado exclusivamente para fundamentar a exigência do imposto; deve ser igualmente aplicado na definição do sujeito passivo, impedindo que a exigência recaia sobre aquele estabelecimento que não realizou o fato gerador e, portanto, não tem a responsabilidade legal de recolher o ICMS devido.

Portanto, para que haja a incidência da regra de responsabilidade solidária, é necessário que dois ou mais estabelecimentos estejam vinculados ao acontecimento que se caracteriza como fato gerador.

Nesse sentido, temos alguns arestos oriundos do Superior Tribunal de Justiça:

**REsp 884845 / SC RECURSO ESPECIAL 2006/0206565-4 (Relator Ministro LUIZ FUX. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 05/02/2009. Data da Publicação/Fonte: DJe 18/02/2009.**

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.**

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe:

"Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço."

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei."

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, **tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** (grifos não originais)

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis:

"... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código.

Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.

10. **"Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico."** (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). (grifos não originais)

11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

**REsp 834044 / RS - RECURSO ESPECIAL 2006/0065449. Relatora Ministra DENISE ARRUDA. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 11/11/2008. Data da Publicação/Fonte: DJe 15/12/2008.**

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCIERO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.**

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido.

Como se vê, para caracterizar a solidariedade passiva entre duas pessoas jurídicas, por "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", é necessário que as pessoas solidariamente obrigadas figurem como sujeitos da relação jurídica que deu ensejo à ocorrência do fato imponível; em outras palavras, ambos têm de haver participado do negócio jurídico que se constituirá, posteriormente, em fato gerador do tributo.

O ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho, em um dos arrestos anteriormente transcritos, dá os seguintes exemplos: "É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador".

O caso concreto, nas circunstâncias, não se adequa à regra de responsabilidade solidária, daí porque divirjo, neste ponto, do entendimento do nobre Relator.

Ante o exposto, acompanho o Relator quanto ao voto pela nulidade da Decisão de piso, contudo o fato com fulcro em fundamentação diversa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 269369.9007/11-6, lavrado contra **KOMATSU FOREST INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS FLORESTAIS LTDA.**, devendo o processo retornar à 1<sup>a</sup> JJF para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE/RELATOR

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO EM SEPARADO

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS