

A. I. N° - 210436.0038/13-1
AUTUADO - LEONARDO DOS SANTOS
AUTUANTE - MARIA DO SOCORRO SODRÉ BARRETO
ORIGEM - IFMT – DAT METRO
INTERNET - 08.11.2013

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0254-04/13

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ESTABELECIMENTO NÃO INSCRITO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Fato devidamente comprovado. As explicações da defesa valem mais como confissão do que como justificativa. A legislação atribui a responsabilidade pelo imposto ao detentor de mercadorias em situação irregular. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/04/2013, exige crédito de ICMS no valor de R\$551.646,32 em decorrência da seguinte infração: Comercialização de mercadorias tributadas mediante a utilização apenas de nota fiscal de prestação de serviço (ISS), no mês de abril de 2013. Multa de 100%. Consta que “em data e hora citadas, verificamos a seguinte irregularidade: comercialização de mercadorias tributadas pelo contribuinte Leonardo dos Santos / Dell Anno não inscrito neste Estado, utilizando apenas de notas fiscais de prestação de serviço para entrega das mesmas, deixando de efetuar o recolhimento devido do ICMS na operação, conforme discriminado na planilha. Tal levantamento foi efetuado através das notas fiscais de serviços e pedidos, emitidos pelo contribuinte e por nós arrecadadas. A planilha acima citada passa a fazer parte deste auto de infração, juntamente com todo restante da documentação que compõe o processo administrativo fiscal. Denúncias nº 21177/12 e 24602/13”

Constam dos autos: TERMO DE OCORRÊNCIA FISCAL N° 210436.0001/13-0 (folhas 02 e 03); TERMOS DE INTIMAÇÃO (folhas 07 e 08); TERMO DE ARRECADAÇÃO DE LIVROS E/OU DOCUMENTOS (folhas 09 a 11); DENÚNCIAS FISCAIS N° 24.602/13 e 24.086/12 (folhas 12 a 15); NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO ELETRÔNICAS – NFS-e, acompanhadas dos pedidos (folhas 16 a 331); TERMO DE INTIMAÇÃO PARA PAGAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO OU APRESENTAÇÃO DE DEFESA (folha 332); Aviso de Recebimento – AR (folha 333); Impugnação (folhas 336 a 374); informação fiscal (folhas 377 a 381).

A autuada apresenta impugnação (folhas 336 a 374), na qual se insurge contra o lançamento efetuado pela fiscalização, apresentando as razões a seguir descritas.

Afirma, inicialmente, que o Auto de Infração é inválido, por vício material existente em sua motivação, bem como em seu objeto, o que acarreta, sem sombra de dúvida, sua nulidade de plano. Argumenta que, como ocorre em relação a todos os atos administrativos, também o Auto de Infração deve obedecer a certos requisitos de validade. Traz à baila a lição de Hely Lopes Meirelles, segundo a qual “O exame do ato administrativo revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, motivo e objeto, além do mérito administrativo.”

Assim sendo, conclui, ocorrendo vício na motivação de determinado ato administrativo, este padecerá, imediatamente, de nulidade. Em apoio à sua tese, menciona o entendimento de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas acerca da matéria.

Alega que o ato administrativo referente ao Auto de Infração ora guerreado padece de vício em sua motivação, já que fundamentado na absurda alegação da D. Autoridade Fiscal de que a Impugnante deveria ter recolhido imposto supostamente devido, quando, na verdade, tal obrigação cabia à empresa fabricante dos materiais instalados pela Impugnante.

Assevera que a autuante não produziu qualquer tipo de prova, a fim de sustentar as suas alegações, no intuito de imputar débito de ICMS completamente estranho à impugnante. Ora, é evidente que, no presente caso, o AI em discussão não se sustenta, em decorrência da ausência de provas contra a impugnante, ou seja, de que ela seria devedora do ICMS em cobro ou mesmo teria agido de forma fraudulenta, a justificar tal cobrança perpetrada pela SEFAZ/BA.

Lembra que o processo administrativo tributário deve refletir a verdade material, ou seja, deve existir um juízo de certeza sobre os fatos tributários. Nessa linha, cita Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em apoio à afirmação de que o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento do contribuinte ocorreu na estrita conformidade da previsão da hipótese legal, assim como o contribuinte deve oferecer os elementos que juridicamente desconstituam o lançamento, ao formular a impugnação.

Transcreve o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho para arrematar que, no âmbito do procedimento administrativo tributário, a prova há de ser feita em toda a sua extensão, consoante esquemas rígidos de aplicação das regras atinentes, de tal modo que se assegure, com todas as garantias possíveis, as prerrogativas constitucionais de que desfruta o contribuinte brasileiro, de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar. Portanto, uma vez que a D. Fiscalização Estadual fundamentou a autuação fiscal em tela em suposta responsabilidade da Impugnante sobre o pagamento de ICMS que cabia a outra empresa, a qual restará completamente afastada conforme os fundamentos de fato e de direito, bem como as provas a serem trazidas nas presentes razões, resta evidente a nulidade do AI em discussão, por vício na fundamentação do ato administrativo.

Menciona que o Auto de Infração tem por objetivo, entre outros, efetuar o lançamento do crédito tributário, conforme o art. 142 do CTN. Nessa linha, lembra a lição do jurista Aliomar Baleeiro, para concluir que o presente AI efetuou o lançamento de ICMS reputado como devido pela Impugnante, ou seja, a D. Autoridade Fiscal procedeu à constituição dos supostos créditos tributários, com fundamento na suposta existência de responsabilidade da Impugnante sobre o recolhimento de ICMS devidos pela empresa fabricante e comercializadora dos móveis que são instalados pela Impugnante.

O objeto do ato, ensina, é o seu conteúdo, o próprio objeto da manifestação da vontade, ou seja, é a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito formalizado. Ora, no presente caso, não há que se falar na responsabilidade da Impugnante no tocante ao pagamento de ICMS, vez que o imposto, na verdade, é devido por terceiros, conforme já explicado. Portanto, arremata, havendo vício na declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, é patente que o ato administrativo correspondente ao lançamento tributário, por meio da presente autuação fiscal, é nulo de pleno direito. Em apoio à sua tese, cita o entendimento de Aliomar Baleeiro acerca do tema, para, a seguir, concluir que é evidente que o lançamento tributário no presente caso não pode ser hábil a tornar o crédito tributário líquido, certo e exigível, em virtude da ausência de responsabilidade da Impugnante sobre o imposto devido por outra empresa.

Não pode, portanto, o auto ora guerreado, gerar a obrigação da Impugnante de recolher aos cofres do Fisco Estadual valores patentemente indevidos a título de ICMS. Não obstante isso, ressalta que, ao lavrar a peça inaugural em comento, a D. Fiscalização Estadual incluiu parcelas patentemente indevidas a título de ICMS, já que inconstitucionais e ilegais, conforme a seguir será demonstrado. Além disto, aplicou multa em valores exorbitantes e desproporcionais, e em percentual nitidamente confiscatório.

Como se vê, argumenta, os requisitos da liquidez, da certeza e da exigibilidade não estão presentes no caso em exame, por exclusiva culpa da D. Fiscalização Estadual, o que significa dizer que o contribuinte de boa-fé não pode ser penalizado (sic) pela desídia da própria Administração Pública. Não fosse assim, haveria que se admitir o verdadeiro caos instalado em sociedade, com a possibilidade de um Agente Fiscal lançar tributos, através de Auto de Infração, sem o mínimo suporte fático, legal e probatório. Assim sendo, constata-se facilmente que o lançamento que pretendeu levar a termo a D. Autoridade Fiscal, como se pode perceber, não foi devidamente consubstanciado, de maneira que não se presta à função que se atribui a esse tipo especial de ato administrativo. Defende, assim, que é nulo o Auto de Infração ora guerreado, também por vício em seu objeto, conforme amplamente demonstrado.

Entretanto, caso assim não se entenda, a Impugnante se dispõe a demonstrar, ainda, a inafastável inconstitucionalidade e ilegalidade e a inconstitucionalidade da cobrança efetuada. De início, frisa que a D. Autoridade Administrativa transferiu à Impugnante a responsabilidade pelo pagamento de supostas obrigações tributárias devidas em razão da operação de venda de mercadorias efetuada por outra empresa, uma vez que a Impugnante somente presta serviços de instalação de móveis. Trata-se de verdadeiro deslocamento da sujeição passiva referente à obrigação tributária, portanto.

Nesse sentido, transcreve o que diz cadastro da Impugnante na Receita Federal do Brasil, relativamente à sua atividade econômica (doc. 03), para concluir que as atividades prestadas pela Impugnante são exclusivamente ligadas à prestação de serviços, e não à venda de mercadorias, motivo pelo qual ela sequer possui inscrição estadual. Afirma, ademais, que o pedido de inscrição estadual lhe foi expressamente negado, justamente por ser a Impugnante prestadora de serviços, conforme comprova documento anexo (doc. 04).

Alega que o suposto fundamento legal utilizado pela Fazenda Pública Baiana para transferir a responsabilidade tributária para a suposta “transportadora das mercadorias” foi o art. 6º, inciso III, alínea “d” do RICMS/BA (Decreto Estadual nº 13.780/2012) cujo texto transcreve. Ocorre que, como se demonstrará de forma clarividente ao longo da presente defesa, a Impugnante não transportou bens “desacompanhados” de nota fiscal, tampouco o fez acompanhados de documentação inidônea, pois o único serviço prestado pela Impugnante é o da instalação dos móveis adquiridos por seus clientes, os quais são levados às suas respectivas residências por empresas de transporte/frete, e não pela Impugnante.

Não obstante, como adiante se demonstrará, mero Regulamento de ICMS ou mesmo Lei Estadual não é o meio normativo adequado para criar “transferências de responsabilidade tributária”, como ocorreu no presente caso. Isso porque, assevera, a Constituição Federal de 1988, nos termos do seu art. 146, inciso III, alínea “b”, reservou à Lei Complementar Nacional a competência para legislar acerca da responsabilidade tributária. Ou seja, o supratranscrito artigo, além de ferir a competência constitucionalmente atribuída à Lei Complementar Nacional, foi ainda de encontro ao CTN, o qual, sendo instrumento normativo competente para tanto (pois tem força de Lei Complementar), e sendo hierarquicamente superior, já dispõe acerca da responsabilidade dos sócios de pessoa jurídica.

Tanto é que, continua, o Código Tributário Nacional, que, lembre-se, tem força de Lei Complementar Tributária Nacional, instituiu, de forma taxativa, nos seus arts. 134 e 135, os casos em que se pode transferir a responsabilidade tributária a terceiros, em solidariedade ao contribuinte propriamente dito, ou seja, aquele diretamente ligado ao fato gerador do tributo. Transcreve os artigos 134 e 135 do diploma legal referido para demonstrar que, em momento algum, o Código Tributário Nacional autoriza, de forma direta ou mesmo indireta, a responsabilização de uma transportadora pelo tributo devido pela empresa que a contratou apenas para efetuar o serviço de transporte de mercadorias, muito menos de uma “instaladora de móveis”, como é o caso da Impugnante. Afirma que, nos termos do art. 134, do CTN, somente “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo

contribuinte” é que seria autorizada a cobrança de obrigações tributárias de outra pessoa, que não o próprio contribuinte. E no caso destes autos, defende, a obrigação tributária de recolher o tributo ICMS jamais pode ser imputada a uma mera prestadora de serviços.

Chama a atenção para o fato de que, ao se visitar a loja da Impugnante, localizada no endereço já mencionado na qualificação dela, percebe-se que há, de fato, móveis em exposição. No entanto, aqueles móveis fazem parte do “showroom” da empresa: os clientes olham, tem idéias, fazem escolhas de cor, material e solicitam que determinado conjunto de móveis seja então instalado em sua residência, por exemplo. Após isso, prossegue, a Impugnante solicita a fábrica de móveis que os faça e os envie diretamente para a residência do cliente em questão, inclusive acompanhada da respectiva nota fiscal de produtos. A Impugnante emite, apenas e tão somente, uma nota fiscal relativa aos serviços que irá prestar, e o papel da Impugnante nessa negociação é o de enviar seus funcionários para fazerem a montagem das peças já entregues pela fábrica (que é uma outra empresa, que não é de propriedade do sócio da Impugnante) na residência do cliente.

Clama que, caso se mantenha o absolutamente equivocado entendimento, data vênia, de que a Impugnante teria emitido Notas Fiscais de Serviços com valores relativos, na verdade, a produtos supostamente negociados por ela, isso significa que a Impugnante teria recolhido fortunas, desnecessariamente, aos cofres municipais, o que não faz absolutamente nenhum sentido jurídico nem empresarial. Ademais, conforme se demonstrará em tópico específico, a forma de cálculo do imposto por parte do d. Agente Fiscal se mostrou completamente arbitrária e equivocada. Afinal, se ele entende que parte dos valores constantes das notas fiscais emitidas pela Impugnante se referiria a mercadorias, e não a serviços, por qual razão utilizou o valor integral das notas para cálculo do ICMS? Tal procedimento faz ocorrer, de forma clarividente, no mínimo um bis in idem. Afinal, se a SEFAZ entende que, por exemplo, a nota fiscal nº 201139, emitida em 25/05/2011, no valor de R\$ 950,00, referia-se integralmente a produtos, e, por isso, cobra da Impugnante R\$ 161,50 a título de ICMS e, ao mesmo tempo, a Prefeitura Municipal de Salvador cobra sobre este mesmo valor 5%, ou R\$ 47,50 a título de ISS, tem-se claramente que sobre uma mesma base de cálculo estão incidindo tributos que tem bases de cálculo diferentes. Isso porque, sobre o valor referente à prestação de serviços não pode incidir ICMS, e vice versa.

Ocorre que, nos cálculos efetuados pela SEFAZ/BA, simplesmente foi considerado que sobre todo o valor de todas as notas fiscais emitidas incidiria ICMS, o que se mostra uma verdadeira aberração jurídica!

Defende que as notas fiscais em questão são perfeitamente idôneas; quem alega que as notas fiscais não poderiam ser notas relativas à prestação de serviços é a autuante, a qual, todavia, em momento algum juntou qualquer prova de que a empresa Impugnante estaria a comercializar móveis que deveriam ser objeto da emissão de notas fiscais para fins de recolhimento de ICMS. Note-se, todavia, que as notas fiscais em comento são exatamente aquelas relativas às atividades econômicas constantes da inscrição da Impugnante no Município de Salvador e perante a Receita Federal do Brasil, que são os órgãos aos quais a Impugnante efetivamente precisa prestar contas. Não é que se trata de nota fiscal “fria”, ou de nota fiscal que foi impressa sem autorização; as notas fiscais, em si, são perfeitamente válidas e idôneas. Aliás, a utilização da expressão inidoneidade aqui é totalmente inadequada e descabida.

Afirma que, aparentemente, e pela análise que pode a Impugnante fazer, todas as informações que seriam de interesse do Fisco foram adequadamente preenchidas nas notas fiscais, e puderem ser verificadas pelos I. Fiscais, bem como está tudo perfeitamente dentro das regras para a atividade econômica que ela exerce. O único “problema” decorre do fato de que, segundo o Fisco Estadual Baiano, a empresa estaria sujeita à emissão de nota fiscal para fins de recolhimento de ICMS. Mas, questiona, com base em que a SEFAZ/BA faz tal alegação e, por conseguinte, exige ICMS da Impugnante por meio da autuação ora combatida. Com base em que a SEFAZ/BA entende que a Impugnante comercializa móveis e, portanto, precisaria ter uma inscrição estadual e, ainda, emitir notas fiscais relativas aos produtos que supostamente

comercializaria? Onde estão as provas de tais alegações? Volta a questionar. Não há nos autos, nada que tenha o condão de descharacterizar a idoneidade ou invalidar a documentação fiscal que foi efetivamente emitida.

Ensina que o termo “idôneo” remete à confiabilidade, à veracidade de determinado documento. Portanto, se os documentos que acompanhavam as mercadorias em transporte são verídicos, emitidos com autorização da Secretaria da Fazenda soteropolitana (à qual está diretamente submetida a Impugnante), de modo algum podem eles ser considerados inidôneos, defende.

Refere-se aos dispositivos legais citados no Auto de Infração, para afirmar que nenhum deles, mencionados pela d. Autoridade Fiscal, se sustenta em provas acostadas a estes autos. Deste modo, revela-se absurda e arbitrária a imposição da presente cobrança à Impugnante, por simples “decisão” da Receita Estadual de entender que a Impugnante comercializaria móveis, ao invés de apenas prestar serviços de instalação. Nesse sentido, a Impugnante ainda demonstrará, no tópico a seguir, de forma ainda mais clara que não é comercializadora de móveis, apesar de em determinado momento até ter tido a pretensão de fazê-lo.

Conta que, ao se preparar para iniciar suas atividades por meio da loja localizada na Alameda das Espatódeas, nº 81, a ora Impugnante obteve junto à sua franqueadora autorização para realizar o comércio varejista de móveis, além da autorização para instalá-los. Ocorre que, ao buscar junto aos órgãos competentes as autorizações necessárias para realização de tal atividade, inclusive a malfadada inscrição estadual, recebeu expressa negativa por parte da SUCOM (vide doc. 04), sob a alegação de que a Lei nº 5.555/99 impediria a instalação de estabelecimentos que exercessem a atividade de “comércio varejista de móveis”, tendo seu Termo de Viabilidade de Localização – TVL sido aprovado EXCLUSIVAMENTE para o “Serviço de montagem de móveis”. Diante de tal negativa, a Impugnante reorganizou seu plano de negócios junto à sua franqueadora, de modo que ela pudesse exibir em sua loja os móveis disponíveis para venda para que, quando o cliente decidisse por este ou aquele tipo de móvel, ele pudesse efetuar o pedido diretamente à fábrica (franqueadora), que seria responsável pela produção, comercialização e entrega dos móveis para os clientes, de modo que o papel da Impugnante em toda essa negociação era exclusivamente funcionar como showroom e se responsabilizar pela prestação de serviços de montagem dos móveis comercializados pela fábrica diretamente ao cliente. Tanto é, continua, que a Impugnante não possui estoque de móveis, nem de materiais relativos a esses móveis, nem tampouco pode emitir notas fiscais de comercialização desses móveis, já que não faz esse tipo de negociação.

Argumenta que há diferença entre exibir móveis de showroom, para que o cliente visualize aquilo que deseja e compre de outra empresa, para a efetiva comercialização de móveis diretamente para os clientes. Deste modo, resta ainda mais claro, sustenta, que a única atividade econômica exercida efetivamente pela Impugnante é a de prestação de serviços, de modo que toda a documentação fiscal apresentada condiz perfeitamente com a atividade que presta, não havendo nenhuma razão para que a Impugnante venha a recolher valores aos cofres estaduais sob a rubrica do ICMS.

Frisa que tem ciência de que tal fiscalização se fez por conta de denúncias de clientes, que alegaram, provavelmente, que não receberam a nota fiscal dos produtos, mas apenas e tão somente dos serviços. Argumenta, porém, que, se a Impugnante apenas presta serviços, torna-se claro que ela somente pode emitir notas fiscais de prestação de serviços. Ocorre que, como tais clientes visualizaram os móveis no estabelecimento da Impugnante, passaram a crer que ela era a responsável pela produção e comercialização dos móveis, o que não é verdade.

Tanto é que esses clientes processaram a Impugnante, perante os Juizados Especiais de Defesa do Consumidor, exigindo que defeitos na montagem dos móveis fossem fixados. Ou seja, na verdade eles têm verdadeira ciência de que a Impugnante é responsável pela montagem dos móveis, e não pela sua fabricação, comercialização e entrega.

Afirma que o Fisco Estadual vem aplicando multas em valores grotesca e notadamente confiscatórios, ferindo de forma patente as garantias constitucionais do cidadão contribuinte, notadamente as expressas nos artigos 145, § 1º (Princípio da Capacidade Contributiva) e 150, IV (Princípio da Vedaçāo ao Confisco) da Constituição Federal de 1988. Em apoio à sua tese transcreve o texto dos artigos citados. Apesar de durante anos o Poder Público haver cometido arbitrariedades, amparado por um sistema jurídico carente das mínimas garantias constitucionais aos cidadãos, bem como por um regime político nitidamente ditatorial, tal conduta não pode mais ser admitida, principalmente se considerada devidamente a ordem constitucional vigente.

A aplicação de valores exorbitantes a título de multa em valores que vão, no presente caso ao absurdo valor de 100%, do valor da operação ou do tributo entendido como devido, conforme o caso, como se nota claramente do “Demonstrativo do Débito Fiscal” que acompanha o Auto de Infração, mostra-se completamente dissonante da realidade econômica do país, cuja variação inflacionária, após a estabilização da economia, raramente excede os 12 pontos percentuais anuais, não fosse a falta de respaldo sistemático-legal autorizar isso.

Cita a doutrina de Sampaio Dória, de Ruy Barbosa Nogueira, de José Wágner, de Bielsa e de José Oliveira para defender a idéia de que a vedação ao confisco, além de presente expressamente no Texto Maior, é defendida de forma clara por toda a doutrina pátria.

Desta forma, demonstrada a inconstitucionalidade dos tributos confiscatórios, cumpre ressaltar que não só estes estão sujeitos à regras elencadas nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, CF; mas também a penalização (sic) tributária, pois esta é instituída visando apenas e tão somente sancionar os eventuais ilícitos cometidos pelo contribuinte, não podendo ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado, face à exorbitância do seu valor, bem como à sua desproporcionalidade. É vedado admitir-se que uma sanção tributária tenha sua natureza subvertida, ao se permitir multas, acessórios da obrigação tributária, com valores exacerbados, muitas vezes mais relevantes do que o principal, o próprio imposto ou a contribuição em questão. Ao se desconsiderar este preceito, configura-se flagrante leniência diante do inegável e vexatório caráter confiscatório da multa tributária:

Além disso, também é necessário frisar que restaram feridos os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade, que são uma das bases do Direito Administrativo brasileiro. Prescrevem eles que a Administração Pública deve agir dentro de parâmetros considerados razoáveis, que seus meios sejam proporcionais aos fins que deseja alcançar (interesse público). Dando maior concretude a tais Princípios, transcreve dispositivos do chamado “Código de Defesa do Contribuinte” paulista (Lei Complementar nº 939/03) veio, em seu art. 8º, a prescrevê-los de forma expressa. Conclui-se, assim, que os meios escolhidos pela Administração Pública somente são válidos se guardam proporcionalidade com relação ao fim perseguido (que é, invariavelmente, o interesse público).

No caso, foram aplicadas à Impugnante multas que chegam ao montante equivalente a 100% do valor do imposto tido pelo Fisco como devido, o que viola afrontosamente às disposições constitucionais e legais transcritas acima. Perceba-se, inclusive, que o total indicado como devido a título de multa cumulada com imposto supera o valor Não só dos serviços prestados pela impugnante, como também dos bens vendidos por terceiros aos clientes da impugnante. Questiona, então, de que maneira a penalidade em tão alto valor poderia permitir ao Fisco o alcance do interesse público? Onde está a proporcionalidade da multa aplicada? Há, portanto, conclui, patente ofensa aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade!

Pelas razões acima, mais uma vez se está diante de erro na indicação do valor da multa, que enseja a nulidade de todo o Auto de Infração em razão de vício no seu objeto, que caracteriza a perda de liquidez e certeza daquele. Por mais este motivo, portanto, deve ser acolhida a presente Impugnação para cancelar o Auto de Infração impugnado, vez que totalmente nulo. Caso, porém, assim não se entenda o valor da multa aplicada deve, no mínimo, ser diminuída, para que se

torna adequada, razoável e proporcional ao fim pretendido pelo Fisco (resguardo de seus supostos interesses creditórios), sem configurar multa confiscatória.

Aliás, não sendo feito deste modo, cumpre ressaltar que as multas excessivas aplicadas pela I. Autoridade Fiscal baiana deverão, mais cedo ou mais tarde vir a ser derrubadas, face à possibilidade e o dever do Poder Judiciário de reduzir tais excessos perpetrados pelo Fisco. Neste entendimento, cita a doutrina relativa à matéria.

Cita, igualmente, julgados relativos à matéria para concluir que, a jurisprudência vem admitindo a possibilidade da reforma desses percentuais confiscatórios de multa. Assim sendo, e surpreendentemente, mesmo que a Autoridade Administrativa Julgadora não venha a reconhecer a procedência dos fundamentos levantados pela Impugnante, é certeza que, com a intervenção do Poder Judiciário, ficarão afastadas as arbitrariedades cometidas pelos órgãos de arrecadação tributários, ao instituir multas de caráter nitidamente confiscatório, como o é no presente caso.

Finalmente, relembra o jurista Aliomar Baleeiro que já há muito afirmava ser importante, mediante atenção aos Princípios Jurídicos que vedam o confisco, bem como ao uso da eqüidade (quando ainda se questionava se a vedação estaria em vigor nas Constituições anteriores), a intervenção do Judiciário para amainar multas exorbitantes.

Conclui a peça impugnatória, afirmando que, por todo exposto, e conforme as razões supra apontadas, demonstrada a flagrante inconstitucionalidade das multas aplicadas aos valores em questão, seja por afrontarem de forma patente os Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, CF) e da Vedaçāo ao Confisco (art. 150, IV, CF), seja por violar os Princípios de mesmo quilate constitucional da Razoabilidade e da Proporcionalidade, impõe-se a nulidade do Auto de Infração em si ou, no mínimo, sua redução para patamares aceitáveis perante o ordenamento jurídico pātrio.

Diante do exposto, resta demonstrada, nas presentes razões, a nulidade absoluta do Auto de Infração ora combatido, por inconstitucionalidades e ilegalidades várias, que prejudicaram de forma insanável a validade da referida autuação, seja por não ter esta os seus elementos básicos, seja por ocasionar o flagrante cerceamento do direito de defesa da Impugnante. Estas são as razões pelas quais a Impugnante requer seja declarada a completa nulidade do Auto de Infração atacado.

Caso eventualmente não sejam acatadas as aludidas preliminares, o que só se admite por amor ao debate, no mérito não merece melhor sorte a autuação, eis que a Impugnante não deve ao Estado da Bahia nenhum valor a título multa ou de ICMS, uma vez que não exerce qualquer atividade sobre a qual incida tal tributo.

Por fim, requer sejam todas as publicações e intimações direcionadas ao endereço dos patronos que subscrevem a presente, qual seja: Av. Tancredo Neves, n. 620, Edf. Mundo Plaza Empresarial, Sala 1621, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41820-020, sob pena de nulidade. Termos em que, pede deferimento.

A autuante presta informação fiscal às folhas 377 a 381, aduzindo o que segue.

Afirma que a ação fiscal foi motivada por denúncias de clientes que efetuaram compra nesta empresa e questionaram o não recebimento das notas fiscais referentes aos produtos adquiridos. Denúncias nº 24602/13, pgs. 12,13 e Denúncia nº 24086/12, pgs. 14e15.

Assegura que foram observados todos os preceitos legais e constitucionais assegurado ao autuado, o devido processo legal e o direito a ampla defesa. Não houve durante o processo, garante, nenhum procedimento que maculasse a ação fiscal, pois o contribuinte foi devidamente intimado por duas vezes nos termos da legislação vigente, arts. 150 e 934 do RICMS/BA para apresentar as notas fiscais no prazo de 48hs. Intimações anexas ao processo na sua pg. nº 7 e 8 assinada pela Srª. Samille Chaves Oliveira e Cristina Valadares Sckelemburg respectivamente.

Quanto à alegação de que a obrigação principal seria devida pelo fabricante e que a autuada é meramente uma prestadora de serviço. Alega que está visivelmente claro, a partir da página 16, que a empresa atende o cliente, emite o pedido e entrega os produtos, utilizando somente das notas fiscais de serviço, documentação citada anexa ao processo às folhas. 16 a 331 onde consta as notas fiscais de serviço e pedido de mercadorias. Como também, não foi apresentada nenhuma nota fiscal comprovando a origem da mercadoria. Não deixando dúvidas de que a empresa opera como comércio varejista de mercadorias, consequentemente responsável pelo recolhimento do imposto nas operações realizadas. Portanto, não houve transferência da Responsabilidade tributária como argumenta o impugnante na sua peça defensiva pg.345.

Rebatendo tal assertiva de defesa, transcreve a norma expressa no Art. 13, do RICMS/BA, que define o local da operação. Para um melhor esclarecimento acerca dos motivos determinantes da lavratura do presente Auto de Infração, relembra o conceito de contribuinte do imposto, esposado no RICMS baiano.

Quanto às alegações de que não houve fato gerador do ICMS e de que não há multa a ser aplicada, rebate informando que houve toda a observância do devido processo legal previsto no RPAF/BA e RICMS/BA – legislação adjetiva e substantiva, respectivamente, tais como: eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, descrição dos fatos determinantes da autuação, fundamentação legal da infração cometida e respectiva cominação legal prevista em lei, intimação para apresentar os documentos, metodologia para apuração da base de cálculo (que foi fornecida pela própria autuada), determinação do quantum a recolher pelo contribuinte e, acima de tudo, o respeito ao amplo contraditório. Quanto ao fato gerador, transcreve a norma exarada do Regulamento do ICMS, em seu artigo 4º parágrafo 6º, alíneas “a” e “b”.

Quanto à premissa levantada pelo contribuinte de que a multa aplicada tem caráter CONFISCATÓRIO, afirma que a alegação de ordem constitucional, consoante regra expressa sobre o assunto, contida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia, não se incluem na seara de competências dos órgãos julgadores, isto é, não possuem prerrogativa para declarar a constitucionalidade de normas legais de qualquer natureza. Informa, ainda, que a multa foi amparada no artigo 42, inciso IV, alínea “a” da lei 7.014/96, já descrita na peça vestibular, a qual transcreve. Leciona que a multa tem como finalidade inibir a concorrência desleal com contribuintes realmente inscritos no Cadastro Estadual. O dispositivo criado em lei foi com a finalidade de impedir a evasão fiscal.

Destaca que a autuação foi efetuada em estabelecimento sem Inscrição Estadual e o autuado, na condição de não inscrito, não possui amparo legal para comercialização dos seus produtos sem o pagamento antecipado do imposto.

A impugnante alega na pg.351 que ao recorrer aos órgãos competentes as autorizações necessárias para realização da tal atividade, inclusive a malfadada inscrição estadual, recebeu EXPRESSÃO NEGATIVA por parte da SUCOM, sob alegação de que a Lei nº 5.555/99 impediria a instalação de estabelecimento que exercem a atividade de “comércio varejista de móveis”. Porém este impedimento não dá o direito a impugnante a exercer suas atividades de comércio de vendas a varejo sem estar devidamente inscrito no cadastro da SEFAZ.

Quanto à obrigatoriedade de inscrição no Cadastro de Contribuinte, transcreve a norma exarada do Regulamento do ICMS, em seu ART. 2º, para concluir, desta forma, que a supracitada norma legal não deixa nenhuma dúvida de que todo contribuinte deve se inscrever no Cadastro estadual.

Em relação ao motivo determinante da autuação: Comercialização de mercadorias por contribuinte não inscrito no cadastro da SEFAZ, utilizando apenas NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO para entrega de mercadorias tributadas, informa que a inidoneidade da documentação fiscal, foi em relação à imprestabilidade do seu uso na operação, a nota fiscal de serviço é inidônea para a venda, entrega e transito de mercadorias, porque se trata de uma operação na esfera estadual onde a legislação é ESTADUAL, as documentações usadas pelas empresas quem estabelece é o

RICMS/Ba. Então, não procede à afirmação da impugnante na sua peça defensiva página 348. Quanto à inidoneidade da NOTA FISCAL, transcreve a norma exarada do Regulamento do ICMS, em seu artigo 44 parágrafo 2º, para concluir que, pelo exposto, o procedimento fiscal instaurado não pode ser objeto de oposição por parte da autuada.

As provas materiais colhidas são irrefutáveis, a ação fiscal é cristalina, portanto a autuada não apresenta prova ou evidência que ponha por terra as alegações feitas pelo fisco. Por estes fundamentos, mantém a ação fiscal na sua inteireza, peticionando que este Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados em conformidade com o demonstrativo “PLANILHA” (folhas 05 e 06) e com os documentos acostados aos autos (folhas 16 a 331), com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. É de se afastar, por conseguinte, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Afasto, igualmente, a preliminar de nulidade alegada, em decorrência da ausência de motivação, pois o lançamento é ato plenamente vinculado à constatação dos elementos que denunciem a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária nos termos do art. 142 do CTN, sendo desnecessária a exteriorização de motivos outros.

Passo, a seguir, ao exame da preliminar de ilegitimidade ativa, proposta pelo autuado. A despeito de o direito pátrio haver positivado a noção de que a legitimidade da parte é matéria a ser tratada em sede de preliminares (nos termos do art. 295, inciso II do CPC, aplicado subsidiariamente ao RPAF), filio-me à teoria da asserção, segundo a qual o julgamento dessa questão controvertida poderá, ou não, ser tratada como mérito, a depender da necessidade de instrução probatória do feito. Será, assim, preliminar quando a análise da relação jurídica julgada independe do exame das provas acostadas aos autos, caso contrário, deverá ser tratada como exame de mérito.

Nesse diapasão, afasto a alegação de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia por falta de fundamentação legal para a transferência da responsabilidade tributária, pois a hipótese tratada nos autos (a justificar a autuação da impugnante) é de mercadoria desacompanhada de documento fiscal idôneo, fato que, se comprovado, conduz à aplicação de todo o aparato legislativo baiano, deflagrado como consequência lógica da aplicação do artigo 6º, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96, a qual define o transportador como responsável pelo pagamento do imposto relativamente às mercadorias que conduzirem desacompanhadas de documentação fiscal idônea.

No mérito, primeiramente há de se discutir a questão da incidência do tributo estadual, negada pela impugnante. Examinando as planilhas que compõem o auto de infração (folhas 05 e 06), bem como aquela outras que integram o Termo de Arrecadação (folhas 10 e 11), além das notas fiscais apreendidas no curso da ação fiscal (folhas 16 a 331), é possível concluir que as operações autuadas tiveram como objeto a circulação de mercadorias, traduzidas em partes de móveis diversos, tais como “COZINHA, ÁREA DE SERVIÇO, HOME OFFICE, COPA, BANHEIRO E ETC”, os quais são transportados para montagem na residência do consumidor, conforme confessa a própria autuada à folha 347, cujo trecho reproduzo abaixo:

“A Impugnante emite, apenas e tão somente, uma nota fiscal relativa aos serviços que irá prestar, e o papel da Impugnante nessa negociação é o de enviar seus funcionários para fazerem a montagem das peças já entregues pela fábrica (que é uma outra empresa, que não é de propriedade do sócio da Impugnante) na residência do cliente (grifos acrescidos).”

Ora, a constatação da ocorrência de operações com mercadorias remete à aplicação da legislação relativa ao ICMS, especialmente o disposto no art. 2º, inciso II da Lei 7.014/96, cujas alíneas “a” e “b” assim dispõem.

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

...

II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) *não compreendidos na competência tributária dos Municípios;*
 - b) *sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;*
- ...”

Assim, dúvidas não há de que se trata de uma operação mercantil que se dá sob a égide da legislação do ICMS, devendo-se, conseqüentemente, fazer cumprir as obrigações tributárias principais e acessórias pertinentes.

Resta, contudo, definir se os serviços especificados (cuja prestação ocorre de forma conjugada ao fornecimento das mercadorias apreendidas) encontram-se compreendidos, ou não, no campo de incidência do imposto municipal sobre serviços, previsto no art. 156, inciso II da CF/88.

Examinando o documento fiscal relativo à prestação de serviços, nota-se que o emitente do documento classificou a operação com o código “14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido”. Essa descrição não condiz, contudo, com os elementos do processo, muito menos com a dinâmica do negócio empresarial, peculiar a essa atividade econômica, senão vejamos.

Primeiramente, é fato que o material não foi fornecido pelo consumidor final, o qual se desloca até o estabelecimento da autuada, especifica o produto que deseja, efetua o pagamento e, posteriormente, recebe os móveis em sua residência, local em que é feita a montagem final, conforme descreve a própria impugnante em sua peça impugnatória, em trecho já reproduzido acima.

Ademais, o teor das DENÚNCIAS FISCAIS Nº 24.602/13 e 24.086/12 (folhas 12 a 15) acostadas ao presente processo é revelador da relação estabelecida entre o consumidor e a autuada, pois nelas se extrai a informação de que o consumidor procura a impugnante sem que já possua as mercadorias objetos da montagem, conforme trecho à folha 12, abaixo reproduzido.

“Gostaria de fazer uma denúncia contra a empresa acima citada, pois fiz uma compra de uma cortina de vidro e não recebi nenhuma nota fiscal até hoje e a compra foi realizada em outubro de 2012, ...”

Em trecho de outra denúncia, o mesmo se evidencia, à folha 14.

“...Comprei uma cozinha Dell Anno, paguei integralmente e não recebi a nota fiscal de vendas, apenas a de serviço, no valor total R\$7.500,00 da PMS, nota fiscal nº 201274 emitida em 31/08/2012, ...”

Assim, há elementos de prova suficientes que evidenciam o fato de que as mercadorias são fornecidas juntamente com os serviços de montagem e pelo mesmo fornecedor, no caso o impugnante. O pagamento é feito, inclusive, à empresa autuada e não a outra pessoa jurídica como alega.

Conclui-se, assim, que o enquadramento da atividade feito pelo emissor do documento fiscal não está correto, nem se coaduna com a forma como o serviço é prestado. Em pesquisa junto à lista de serviço da Lei Complementar 116/2003, é possível constatar que só existem dois serviços de montagem ali referidos: um classificado no subitem “7.02”, enquanto que o outro foi classificado no subitem “14.06, cuja descrição reproduzo abaixo, *in verbis*:

“7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

...

7.02 – ... a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

...

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

...

14.06 – *Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.”*

É importante notar, contudo, que a atividade desenvolvida pela impugnante não se enquadra em nenhuma das duas classificações acima, pois o item 7.02 só se aplica a serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, meio ambiente e saneamento, conforme o título do capítulo 7, acima transscrito.

Já o subitem 14.06 só se aplica a serviços relativos a bens de terceiros, o que, conforme já demonstrado, não é o caso.

Considerando que a lista de serviços possui caráter taxativo, segundo a jurisprudência dominante, forçoso é concluir que a prestação de serviço de montagem de móveis não se encontra no campo de incidência do imposto municipal citado acima, já que é atividade típica de marcenaria. Como consequência, é de se fazer incidir o ICMS sobre todo o valor da operação, nos termos no art. 2º, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, retrocitado.

Correto, portanto, o lançamento de ofício levado a termo, o qual exigiu o imposto do impugnante, ou seja, daquele que se apresenta como o responsável solidário em função de as mercadorias estarem desacompanhadas de documento fiscal idôneo, nos termos do artigo 6º, inciso III, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Quanto às considerações acerca da desproporcionalidade da multa, bem como acerca do pedido de sua redução, é importante que se diga que essa Junta de Julgamento Fiscal somente pode fazê-lo quando não houver descumprimento de obrigação principal, nos termos do artigo 158 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, cujo texto vai abaixo reproduzido.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Como na hipótese dos autos, constatou-se a falta de recolhimento de imposto, falece competência a essa junta para dispensar o crédito em exame. Entendo, portanto, que deve ser mantido o lançamento.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210436.0038/13-1, lavrado contra **LEONARDO DOS SANTOS**, devendo ser intimado para efetuar o recolhimento do imposto no valor de **R\$551.646,32**, acrescido da multa de 100% prevista no art.42, IV, “a”da Lei nº7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR