

PROCESSO - A. I. Nº 148593.0164/05-9  
RECORRENTE - VARIG LOGÍSTICA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4<sup>a</sup> JJF nº 0161-04/06  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 16/11/2006

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0392-11/06

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS COM DOCUMENTO IMPRÓPRIO PARA A OPERAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Em se tratando de operação interestadual e, na hipótese de haver ocorrido subfaturamento do valor da operação, o imposto, se devido, é de responsabilidade do remetente. Acatada a preliminar de nulidade por ilegitimidade passiva. Auto de Infração NULO. Recurso PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário à Decisão recorrida, relativa ao Auto de Infração em lide, lavrado em 17/11/2005, exigindo a importânciade R\$ 798,30 de ICMS, acrescido da multa de 100%, tendo em vista que foi constatada operação com mercadorias efetuada com documentação fiscal inidônea, conforme Termo de Apreensão de Mercadorias de nº 011275.0090/05-7, à fl. 06 dos autos.

Preliminarmente a ilustre 4<sup>a</sup> JJF apontou para o fato de que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais e que a metodologia utilizada para o cálculo do imposto devido está prevista na legislação em vigor, portanto rejeitam a nulidade suscitada.

Passando ao mérito, constatam que o presente lançamento é decorrente da responsabilidade solidária atribuída à empresa de transporte, tendo em vista que foram encontradas mercadorias acompanhadas de documentação fiscal inidônea, dado que a Nota Fiscal nº 000281, fl. nº 09, acobertando 72 peças de roupas, revela valores inferiores aos do romaneio de fl. 11, que a acompanhava. Observam que na nota fiscal o preço total das peças de vestuário perfaz o total de R\$ 710,00, ao passo que no romaneio, o valor alcança R\$ 3.876,80. Observam mais, que na listagem às fl. 11, o número de peças e a identificação são idênticas, bem como a empresa detentora das mercadorias. Atestam a correção na base de cálculo do imposto demonstrada na planilha de fl. 15, com a MVA de 20%.

Aludem os senhores julgadores que de acordo com o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do ICMS e demais acréscimos legais, os transportadores que conduzirem mercadorias sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou com documentação inidônea.

Dado a empresa de transporte ter recebido e transportado para entrega, mercadorias acompanhadas de documentação fiscal inidônea, haja vista que no momento da contratação do serviço, o autuado tem amparo legal para verificar o seu conteúdo, e exigir a respectiva nota fiscal das mercadorias transportadas com destinação correta, o que não ocorreu, entende a 4<sup>a</sup> JJF que está caracterizada a irregularidade apontada no presente Auto de Infração, sendo devido o imposto, conforme apurado pelo autuante à fl. 03 deste PAF.

Face ao exposto, julgam pela Procedência do Auto de Infração em análise.

No Recurso Voluntário apresentado por advogados prepostos do recorrente, acham-se reprimidos os mesmos argumentos e alusões já vindas na defesa inicial.

Fundamentam sua defesa, novamente, por falso o elemento fático adotado pela autuação, eis que, consoante afirmam, os preços baixos contidos na nota fiscal são os praticados por micro-empresa fabricante cujos produtos são destinados à população de baixa renda.

Aludem ao fato de que não é difícil de achar lojas populares praticando preços bem abaixo dos constantes da nota fiscal em questão. Não está presente, seguem comentando, a afirmação de absoluta certeza do agente autuante de que os preços em questão estariam sub-faturados, dado poder-se comercializar peças de vestuário ainda com valores menores que os ora apreciados, a depender do material utilizado, custo da mão-de-obra etc.

Em seqüência passam ao comentário da atividade de transporte aéreo, do Direito e de seu convencimento, citando fontes da Lei nº 7565/86, art. 239, e citam o ilustre Doutrinador José da Silva Pacheco acerca do Código Brasileiro de Aeronáutica, de que não está o transportador obrigado a conferir ou averiguar a justeza das declarações nem verificar se estão suficientes os documentos apresentados, requerendo ao final o acolhimento às preliminares suscitadas, ou se ultrapassadas, acolher a impugnação e julgar insubstancial o Auto de Infração em tela, determinando o seu arquivamento.

A PGE/PROFIS vem aos autos representada por sua ilustre procuradora dra. Mara Lina Silva do Carmo, contribuir com seu opinativo pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário apresentado.

Relata estar o PAF completo e revestido das formalidades legais, sem a presença de quaisquer vícios formais ou materiais que comprometesse a ação fiscal ora em apreciação. Aduz que o conjunto probatório elencado nos autos não sofreu por parte do recorrente prova contrária às alegações do agente autuante, tendo o mesmo se tratado de mera repetição da impugnação inicial às fls. 19/22, sem a notícia de qualquer fato novo que embasasse suas ponderações.

Comenta ainda a ilustre procuradora a ausência de qualquer negativa acerca da ocorrência do fato gerador em comentário, dado que toda a irresignação apresentada focou-se na tese da ilegitimidade passiva, o que já fora totalmente afastado nos termos da Lei nº 7014/96, art. 6º, III, “d”.

## VOTO

Verifico que a Nota Fiscal nº 0281, no valor de R\$710,00, emitida em 10/11/2005 pela empresa Organizações Correa e Lopes Ltda – ME, de Minas Gerais, destinada à Vaca Amarela Vestuário e Complementos Ltda., em Itabuna, neste Estado, tratava-se de 02 volumes confiados à carga da Varilog, sujeito passivo nesta demanda.

E que da conferência física efetuada pelo agente fiscal, foi localizada dentro da embalagem das citadas mercadorias, relação anexa à fl. 11, descriptiva das aludidas mercadorias contendo para cada, valores diversos e maiores que os consignados na nota fiscal.

Referida relação, ou romaneio, identificou o adquirente, CNPJ e Inscrição Estadual, indicando ainda o detalhamento do valor das mercadorias que somaram R\$3.876,80, para serem pagos em 25/11/2005 numa única parcela.

Tratando-se de mercadorias originária de outro Estado, se, de fato, ocorreu subfaturamento na operação, tal exigência não deverá recair sobre o transportador e, sim, sobre o emitente do documento fiscal.

Nesta situação, configura-se o recorrente parte ilegítima para figurar no pólo passivo da autuação. Voto, portanto, pela NULIDADE do presente Auto de Infração.

O meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO DISCORDANTE

Discordo do voto do nobre relator no que se refere à sua conclusão.

O recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o transportador é ilegítimo para figurar no pólo passivo da presente relação jurídico-tributária, pois seria impossível atribuir-lhe responsabilidade, já que não está obrigado a conferir ou averiguar a justeza das declarações, nem verificar se são suficientes os documentos apresentados.

Da análise dos documentos, verifico que:

1. este Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, no trânsito de mercadorias, porque o autuado estava transportando mercadorias acompanhadas da Nota Fiscal nº 000281 que foi considerada, pela fiscalização, inidônea para a operação em tela, porque nela se encontravam consignados preços inferiores aos praticados no mercado local, consoante o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos apensado às fls. 6 e 7 dos autos;
2. foi elaborada pelo autuante uma “*Relação das Mercadorias Apreendidas Vinculadas ao Termo de Apreensão nº 011275.0090/05-7*” (fls. 13 e 14) em que se discriminam as mercadorias encontradas dentro da caixa que as acondicionava;
3. foi juntado à fl. 15 um “Demonstrativo de Débito” em que se menciona a base de cálculo de R\$3.786,80, exatamente o valor apontado no documento de fl. 12, denominado de “romaneio” pela Junta de Julgamento Fiscal;
4. as quantidades de mercadorias encontradas pela fiscalização foram idênticas àquelas indicadas na referida Nota Fiscal nº 000281.

Na situação dos autos, verifico que o preposto fiscal considerou insignificantes os preços das mercadorias constantes na citada Nota Fiscal, havendo a comprovação, em seu entendimento, da prática de subfaturamento. Efetivamente, tudo leva a crer que houve a irregularidade apontada, uma vez que os preços consignados no documento fiscal são bastante inferiores àqueles mencionados no documento de fl. 12, que acompanhava as mercadorias e foi provavelmente encontrado dentro da embalagem.

Por outro lado, é preciso interpretar o dispositivo legal referente à inidoneidade da documentação fiscal, em consonância com o instituto da responsabilidade solidária, de forma a encontrar os limites em que tal instituto pode ser aplicado.

A Lei nº 7.014/96, em seu artigo 6º, inciso III, prevê o seguinte:

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

*III - os transportadores em relação às mercadorias:*

*d) que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;*

O RICMS/97, em seu artigo 209, estabelece as hipóteses de inidoneidade do documento fiscal, dentre as quais se encontram as seguintes:

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

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

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

**Parágrafo único.** Nos casos dos incisos I, III e IV, somente se considerará inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destine.

Assim, embora se possa afirmar que há inidoneidade na Nota Fiscal, tal irregularidade se restringe aos preços unitários das mercadorias transportadas pelo autuado. O documento fiscal encontra-se revestido de todos os aspectos formais (extrínsecos), enquanto que a inidoneidade se refere a uma condição intrínseca, não sendo razoável exigir do transportador que observe tal particularidade no momento em que aceita mercadorias para entregá-las a outrem. Entender de outra forma, seria esperar que o transportador atuasse quase como um agente fiscal, exorbitando a sua condição de mero verificador:

- a) da existência da nota fiscal para transporte dos produtos;
- b) do atendimento às condições formais do documento fiscal.

Dessa forma, considero que, na situação em análise, não deve ser aplicada a regra legal de responsabilidade por solidariedade, nos moldes previstos no artigo 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, devendo, conseqüentemente, ser acatada a preliminar de nulidade levantada pelo recorrente.

É oportuno que se ressalte, ainda, que o autuado trouxe ao PAF (fls. 48 a 55) uma fotocópia da sentença proferida pelo Juízo de Direito da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador em Embargos à Ação de Execução Fiscal nº 140.01.821653-5, promovida pelo Estado da Bahia contra seu estabelecimento em caso semelhante. Na Decisão judicial referida, o douto Juiz entendeu que “*a lei estadual somente pode atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo a terceiros, em hipóteses como a que se vê nos presentes autos, desde que haja concorrência destes para o não-recolhimento do tributo*”, “*todavia, ao revés do que intenta o Embargado, o exame acurado dos elementos de convicção carreados aos autos não permite inferir conduta imputável à transportadora que se possa caracterizar como deliberadamente lesiva ao Erário*”. Conclui o magistrado por julgar procedentes os embargos à execução entendendo que “*não é o transportador quem tem de fazer a quantificação precisa da mercadoria transportada, tampouco é ele quem preenche os documentos fiscais, não podendo, destarte, ser responsável por averiguar o exato conteúdo da nota fiscal, salvo questões atinentes a flagrante descompasso entre quantidade e espécie das mercadorias transportadas, o que não se verifica, contudo, no caso sub judice*”.

Por tudo quanto foi relatado, entendo que está caracterizada a infração, isto é, houve o subfaturamento no preço das mercadorias, porém o transportador não é legítimo para figurar no pólo passivo da presente relação tributária.

Entretanto, considero que há necessidade de avançar na análise da autuação, uma vez que vislumbro a impossibilidade de cobrança do imposto, no presente caso.

Se o tributo não pode ser exigido do transportador, então se poderia indagar quem poderia ser responsabilizado pelo pagamento do tributo. Numa situação como a que se analisa neste PAF, é razoável supor que, para que ocorra a prática do subfaturamento, é necessário que tal procedimento proporcione vantagens tanto para o emitente da nota fiscal como para o destinatário das mercadorias.

Como o emitente do documento fiscal foi o responsável pela indicação dos preços inferiores aos de mercado, obviamente foi ele que deu saída a mercadorias com uma base de cálculo menor e, conseqüentemente, com redução do ICMS devido. Ocorre que a empresa emitente, além de estar inscrita como microempresa (não havendo destaque do imposto na nota fiscal), está localizada no Estado de Minas Gerais e, dessa forma, seria impossível ao Fisco baiano imputar-lhe a

responsabilidade pelo pagamento do tributo, sob pena de invasão de competência. Ademais, mesmo que fosse possível a exigência do imposto nesse caso, caberia ao próprio Estado de Minas Gerais promover as ações fiscalizatórias necessárias, uma vez que é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária. Observo mais uma vez que a operação de circulação de mercadorias, objeto desta autuação, não foi realizada sem documentação fiscal. Ao contrário, as formalidades extrínsecas foram plenamente obedecidas e, havendo saída comprovada de mercadorias tributáveis com preços subfaturados (inidoneidade material), cabe ao Estado onde se localiza o emitente a cobrança da diferença de imposto.

Resta apenas saber se poderia exigir, nesta lide, o ICMS do destinatário das mercadorias, situado no território baiano, por ter adquirido mercadorias com preços subfaturados, a contribuinte situado em outro Estado. Entendo que não. Primeiro, porque a fiscalização foi feita no trânsito e as mercadorias sequer adentraram no estabelecimento do adquirente, não havendo, portanto, como responsabilizá-lo por solidariedade. Aqui o próprio Fisco fez a prova a favor do contribuinte, demonstrando, de forma irrefutável, que as mercadorias jamais lhe foram entregues, já que o próprio transportador foi eleito seu depositário fiel, não se consumando, portanto, o negócio jurídico.

Segundo, porque a entrada de mercadorias com tributação normal no estabelecimento dos contribuintes, acobertada por documentação fiscal (ainda que se possa dizer que houve subfaturamento dos preços unitários) normalmente não é fato gerador do imposto estadual, a não ser em situações bastante específicas, o que não é a situação destes autos. É óbvio que, a fiscalização, em uma ação fiscal posterior no estabelecimento do adquirente poderá, eventualmente, comprovar que o valor pago pelas mercadorias adquiridas foi superior àquele declarado no documento fiscal e, nesse caso, exigir o imposto pela presunção legal de que houve saídas anteriores de mercadorias não oferecidas à tributação que geraram receita para que o destinatário comprasse aquelas mercadorias (é o chamado pagamento não contabilizado).

Por tudo quanto foi exposto, entendo que é indevido o valor exigido neste lançamento, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE este Auto de Infração, e não NULO, como entendeu o ilustre Relator deste PAF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **148593.0164/05-9**, lavrado contra **VARIG LOGÍSTICA S/A**.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Nulidade do Auto de Infração): Conselheiros (as): Oswaldo Ignácio Amador, Fernando Antonio Brito de Araújo e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO (Vencido quanto à Improcedência do Auto de Infração): Conselheiros (as): Denise Mara Andrade Barbosa, Guilherme Corrêa da Fonseca Lima e Fábio de Andrade Moura.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de outubro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO DISCORDANTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS