

**A. I. Nº** - 148593.0045/07-6  
**AUTUADO** - TAM LINHAS AÉREAS S/A  
**AUTUANTE** - JOAQUIM TEIXEIRA LIMA NETO  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 12.12.2007

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0348-02/07**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DE TERCEIROS COM DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado o transporte de mercadorias de terceiros, acompanhadas de documentação fiscal inidônea, é legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário. Infração caracterizada, uma vez que o documento fiscal que acobertou o transporte das mercadorias faz referência a retorno de conserto, enquanto que as mercadorias transportadas eram aparelhos celulares novos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 12/05/2007, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, no Posto Fiscal Aeroporto, para exigência de imposto no valor de R\$1.584,70, mais a multa de 100%, em razão de transporte das mercadorias constantes no Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos nº 232192.0016/07-8, de 11/05/2007, pela constatação da infração “Emissão de documento fiscal em que ocorra omissão de indicações e/ou informações necessárias à perfeita identificação da operação ou prestação”, tudo de conformidade com os documentos às fls. 06 a 23.

Na descrição dos fatos consta que foi verificado o transporte de mercadorias em operação interestadual acompanhada de documentação fiscal inidônea, em razão da operação ter sido enquadrada na Nota Fiscal nº 053681 como não tributada (retorno de conserto), quando no conteúdo dos volumes transportados foram encontrados aparelhos celulares novos nas embalagens do fabricante, lacradas, com manual, carregador e demais itens originais, sem nenhum vestígio de conserto, caracterizando a inidoneidade da operação.

Foi dado como infringido o artigo 209, inciso I, do RICMS/97, com a aplicação da multa prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

O autuado, às fls. 29 a 33, através de advogado legalmente constituído, inicialmente demonstrou o seu entendimento de que foi autuado por ter efetuado o transporte de mercadorias acobertadas por documentação fiscal considerada inidônea, em razão da Nota Fiscal nº 53681 não corresponder com a efetiva natureza da operação.

Aduz que não é devido lhe atribuir a responsabilidade pelo transporte das mercadorias porquanto é incapaz de fiscalizar a efetiva natureza das inúmeras operações mercantis realizadas para seus clientes.

Diz que sua obrigação de verificar se os documentos fiscais que acobertam a operação atendem aos requisitos formais previstos no RICMS, porém, restringe-se apenas a análise dos que foram

entregues juntos com as mercadorias, e que lhe falece competência para averiguar se o documento fiscal utilizado reflete fielmente o negócio jurídico subjacente firmado entre o remetente e o destinatário.

Por conta disso, salienta que a conclusão fiscal de inidoneidade do documento fiscal não pode ser utilizada de modo irrestrito para atribuir a responsabilidade às transportadoras. Citou a jurisprudência do Conselho de Recursos Fiscais do Espírito Santo em caso análogo.

Concluindo que a subsunção do fato infracional relatado à hipótese de incidência atributiva da responsabilidade do transportador enseja dúvidas, por entender que o transportador é incapaz de fiscalizar a efetiva natureza das operações realizadas por seus clientes, requer a improcedência da autuação.

Na informação fiscal às fls. 40 a 41, o autuante esclareceu que através de ação fiscal realizada no dia 11/05/2007, no recinto da empresa autuada, constatou que o mesmo havia transportado as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 053681 de 07/05/07, emitida por Evadin Indústria e Comércio Ltda., estabelecida em São Paulo, como sendo de retorno de conserto.

Diz que ao ser verificado o conteúdo dos volumes constatou que as mercadorias eram telefones celulares novos, nas embalagens originais do fabricante, lacrados, com manual, carregador e demais itens originais, sem qualquer vestígio de mercadoria consertada, restou caracterizada a inidoneidade da nota fiscal no artigo 209, inciso I, do RICMS/97, pois nela consta como natureza da operação “Retorno de Conserto”.

Rebateu o argumento defensivo dizendo que o seu procedimento se baseou no art. 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97, que prevê como solidariamente responsáveis o transportador em relação às mercadorias transportadas acobertadas de documentação fiscal inidônea.

Esclareceu ainda que do contato feito junto ao remetente das mercadorias, foi informado que todos os seriais dos aparelhos foram trocados, assim como todos os acessórios são inteiramente novos, sem nenhuma relação com aqueles que foram enviados para conserto, nada sendo comprovado nesse sentido, o que leva a conclusão de que realmente se tratam de aparelhos novos, e tributados pelo ICMS.

Ao final, manteve integralmente o seu procedimento fiscal.

## VOTO

A acusação fiscal de que cuidam os autos faz referência a exigência de imposto, pela fiscalização de mercadorias em trânsito, em razão do autuado na condição de transportador ter aceitado para transporte a mercadoria objeto da lide, acobertada pela Nota Fiscal nº 053681, considerada inidônea com fulcro no artigo 209, I, do RICMS/97, em virtude de não corresponder com a efetiva natureza da operação, pois consta como natureza da operação “Retorno de Conserto”, enquanto que no conteúdo do volume foram encontrados aparelhos celulares novos, nas embalagens originais do fabricante, lacradas, com manual, carregador e demais itens originais, conforme documentos às fls.06 a 23.

De acordo com o artigo 209, I, do RICMS/97, *in verbi*:

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

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

*..... ”*

Na análise de tudo o que consta nos autos, verifica-se que a ação fiscal transcorreu no depósito do transportador, cuja mercadoria apreendida é originária da cidade São Paulo, e se fazia acompanhar da Nota Fiscal nº 053681, emitida pela empresa Evadin Indústria e Comércio Ltda., que apesar de constar como natureza da operação “Retorno de Conserto”, e fazer referência no Campo das Informações Complementares que se trata de mercadorias recebidas através da NF (...), foi apurado pela fiscalização que as mercadorias são celulares novos, nas embalagens originais do fabricante, lacradas, com manual, carregador e demais itens originais, fato não contestado pelo autuado.

O contribuinte autuado, em momento algum em sua peça defensiva, se insurgiu quanto a acusação de que se encontravam em seu poder as mercadorias apreendidas. No entanto, argumenta que sua obrigação de verificar se os documentos fiscais que acobertam a operação atendem aos requisitos formais previstos no RICMS, restringe-se apenas a análise dos que foram entregues juntos com as mercadorias, e que lhe falece competência para averiguar se o documento fiscal utilizado reflete fielmente o negócio jurídico subjacente firmado entre o remetente e o destinatário.

De acordo com o art. 39, inciso I, 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 mesmo, acompanhadas de documentação inidônea.

Dessa forma, verifica-se que a legislação atribui a responsabilidade solidária ao transportador por ter recebido e transportado para entrega, mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal exigível.

Considerando que é uma obrigação do transportador exigir os documentos fiscais, com todos os requisitos legais, das mercadorias que transportar, e que restou provado que no momento da apreensão das mercadorias o documento fiscal se apresentava com omissão de indicações que não permitia a perfeita indicação da operação, eis que, consta como com retorno de conserto, porém, tratam de aparelhos celulares novos acompanhados dos respectivos acessórios, o que leva a conclusão de que o referido documento fiscal se enquadra perfeitamente no citado dispositivo regulamentar, tornando-o inidôneo para os fins fiscais.

Nesta situação, o RICMS/97, invocando as determinações contidas no art. 39, incisos I, “d”, V e §§ 3º e 4º, nos casos de responsabilidade por solidariedade, expressa:

*“Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*I - os transportadores em relação às mercadorias:*

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

*V - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.*

*§ 3º A responsabilidade prevista neste artigo não exclui a do contribuinte, facultando-se ao fisco exigir o crédito tributário de qualquer um ou de ambos os sujeitos passivos.*

*§ 4º O responsável por solidariedade sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária, ressalvado, quanto ao síndico e ao comissário, o disposto no parágrafo único do art. 134 do Código Tributário Nacional.”*

Assim sendo, restando caracterizada a infração, qual seja, o transporte de mercadoria acobertado por documento fiscal inidôneo, e de acordo com o artigo 39, I, “d”, da Lei nº 7.014/96, na condição de transportador, o autuado, é o responsável solidário pelo pagamento do imposto por antecipação e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

O fisco baiano pretende cobrar ICMS de uma mercadoria procedente de São Paulo – onde ocorreu o fato gerador da obrigação – pelo fato de haver suspeita de que na Nota Fiscal haveria omissão de indicações, por indicar a operação como não tributável, haja vista que, no entender da fiscalização, não se trataria de retorno de mercadorias enviadas para conserto, pois os aparelhos são novos.

O Auto de Infração foi lavrado em nome do transportador das mercadorias.

Embora não conste no Auto – deveria constar... –, foi atribuída ao transportador a qualidade de responsável solidário.

Ao omitir o fundamento da atribuição da responsabilidade tributária ao transportador, o fiscal autuante deixou de atentar para o mandamento do art. 39, inciso III, do RPAF.

Também deixou de atentar para o mandamento do inciso V, pois não indicou o dispositivo legal que autoriza a atribuição da responsabilidade a terceiro. Como se sabe, o tributo é devido por quem seja contribuinte do imposto, ou seja, por quem realiza o fato gerador da obrigação tributária. A atribuição, a terceiro, da responsabilidade pelo tributo devido pelo contribuinte de direito só é admissível em casos listados expressamente por lei. Esses casos são listados no art. 6º da Lei nº 7.014/96 e repetidos pelo art. 39 do Regulamento.

Com efeito, a Lei nº 7.014/96, no art. 6º, inciso III, “d” – não citado no Auto de Infração – prevê que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e pelos acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito os transportadores em relação às mercadorias:

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

Por conseguinte, a autuação foi feita de forma imperfeita, por não ser explícita no Auto a razão pela qual o imposto foi lançado em nome do transportador das mercadorias, atribuindo-se-lhe a chamada responsabilidade solidária.

Levanto esta questão de ofício, porque se trata de aspecto atinente à estrita legalidade tributária.

Apesar de o Auto não fazer menção a isso, considero que o nobre autuante tomou por fundamento para a autuação o dispositivo acima assinalado, em especial a parte final da alínea “d”, que acabo de transcrever, considerando que as mercadorias estariam acompanhadas de documentação fiscal inidônea.

Cabe então a este Conselho verificar se, realmente, a Nota Fiscal em apreço é inidônea.

A Nota em questão (fl. 13) foi emitida por empresa estabelecida no Estado de São Paulo, onde ocorreu o fato gerador da obrigação tributária. Nela consta como natureza da operação “Retorno

de Conserto”. No campo Dados Adicionais consta a seguinte informação: “Mercadoria recebida através da NF 016233 de 07/05/07 – Dev. ref. NF 104436 de 26/01/07”.

Por conseguinte, a devolução está documentalmente vinculada a documentos fiscais indicados de forma objetiva na Nota Fiscal. Diante de indicações feitas com tal detalhe, para se dizer que não se trataria de efetiva devolução teria de serem checadas as Notas Fiscais originárias. Alguém checou isso? Se não checou, como é que se cobra imposto com base em mera suposição?

No Auto, o fato foi enquadrado no inciso I do art. 209 do RICMS: o documento em questão seria inidôneo por omitir indicações, inclusive as necessárias à natureza da operação.

No entanto, a leitura do inciso I do art. 209 não pode ser feita de forma isolada – a leitura desse dispositivo tem de ser feita à luz do critério estabelecido no parágrafo único:

“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.”

Cumpr, portanto, analisar com vagar se o documento em apreço é, realmente, inidôneo.

A inidoneidade de documento fiscal é um conceito relativo, pois o art. 209 do RICMS, depois de descrever, em abstrato, o que é um documento inidôneo, recomenda que, no caso concreto, somente seja considerado inidôneo o documento cujas irregularidades sejam de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destine.

No caso em apreço, não estou convencido de que tivesse havido sequer omissão de dados. Conforme já assinaei, a Nota Fiscal em questão indica como natureza da operação “Retorno de Conserto”, e no campo Dados Adicionais consta a seguinte informação: “Mercadoria recebida através da NF 016233 de 07/05/07 – Dev. ref. NF 104436 de 26/01/07”. Qual a informação que foi omitida?

Na informação, o autuante explica que os aparelhos são novos, lacrados, com todos os acessórios. Não sei como é que a empresa fabricante procede em casos de conserto dos aparelhos, e, como o Auto de Infração foi lavrado contra o transportador, este certamente não tem como explicar como é que o seu cliente procede. Não sei se um aparelho de telefone celular com defeito é consertado ou se é substituído por outro. Se é substituído por outro, é natural que o aparelho defeituoso seja devolvido completo, com todos os acessórios, e, por conseguinte, em seu lugar deve ser entregue outro aparelho também completo, lacrado, novo. Quem é que poderia checar isso? É evidente que somente fiscais em atuação no estabelecimento do contribuinte. Um fiscal do trânsito de mercadorias não dispõe de elementos para verificar a regularidade da transação mercantil. No máximo o que ele pode é suspeitar de irregularidade, mas não pode concluir com segurança.

Insisto neste ponto: a Nota Fiscal em lide indica como natureza da operação “Retorno de Conserto”, e no campo Dados Adicionais consta a indicação das Notas Fiscais originárias. Consta no Auto que o fato foi enquadrado no inciso I do art. 209 do RICMS – omissão de indicações. Ora, o que é que foi omitido?

Examinando agora a questão por outro viés. Tendo em vista que o autuado foi o transportador, cumpre verificar se ele sabia ou tinha como saber que o documento era inidôneo.

Documentos fiscais têm requisitos intrínsecos e extrínsecos. Para terceiros de boa-fé – como é o caso do transportador –, o que importa são os requisitos extrínsecos, ou seja, aqueles que são perceptíveis à simples verificação dos mesmos.

Do exame da Nota Fiscal em questão nestes autos (fl. 13), concluo que ela está revestida dos requisitos extrínsecos previstos na legislação. É impossível o transportador, em face dessa Nota Fiscal, saber se existe alguma irregularidade.

O transportador não tem obrigação de abrir caixas para verificação do conteúdo da carga, e muito menos tem como emitir juízo de valor a respeito de um aspecto como o que constitui o cerne da presente autuação, haja vista que, como já frisei, a Nota Fiscal indica como natureza da operação “Retorno de Conserto”, e no campo Dados Adicionais consta a indicação das Notas Fiscais originárias. Diante dessa Nota Fiscal, o transportador poderia recusar-se a efetuar o transporte? Com base em quê? O que é que o transportador poderia fazer neste caso? A resposta é – nada. A menos que se pretenda outorgar ao transportador atribuições de poder de polícia, conferindo-lhe poderes para fiscalizar as empresas com as quais estabeleça negócios.

Só se pode exigir do contribuinte e dos responsáveis aquilo que integre o rol de seus deveres. No capítulo que enuncia as disposições gerais acerca das chamadas obrigações acessórias, o parágrafo único do art. 142 do RICMS prevê que se aplicam aos responsáveis, no que couberem, as disposições contidas no referido artigo. Não vejo como enquadrar o fato em exame em nenhum dos incisos do art. 142.

Há que se convir que o transportador de uma mercadoria em devolução não tem, absolutamente, como verificar se a mercadoria devolvida corresponde, efetivamente, à que foi objeto da remessa anterior. Seria o caos, a insegurança jurídica total, se os transportadores pudessem responsabilizar-se pelo dever de fiscalizar seus clientes, em lugar do fisco.

No caso em exame, o autuado, ao se incumbir de efetuar o transporte das mercadorias, estando estas acompanhadas de Nota Fiscal, com indicação da natureza da operação e fazendo referência expressa ao documento de origem das mercadorias, agiu de acordo com a lei baiana e as praxes convencionais da atividade comercial, não podendo ser responsabilizado por possíveis infrações cometidas por terceiros. A pena não pode ir além da pessoa do infrator.

Diante da Nota à fl. 13, concluo que, se algum imposto deixou de ser pago, somente quem pode exigir o tributo é o Estado de São Paulo.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **148593.0045/07-6**, lavrado contra a **TAM LINHAS AÉREAS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.584,70**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE