

**PROCESSO** - A. I. N° 0936818360/07  
**RECORRENTE** - FRIGOCARNES - FRIGORÍFICO DE CARNES LTDA. (FRIGORÍFICO BOI MIL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0119-02/08  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 23/09/2008

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

#### ACORDÃO CJF N° 0298-11/08

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. TRANSPORTE DE MERCADORIA COM DOCUMENTO INIDÔNEO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Não acolhida a argüição de nulidade. Decisão não unânime. Quanto ao mérito, mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/10/2007, no qual foi atribuída ao contribuinte a utilização de documento fiscal contendo rasura, adulteração ou falsificação. Do termo de apreensão de fl. 05, consta que a nota fiscal apresentada pelo motorista que transportava a carga composta de “bois abatidos” estava com preço abaixo do valor fixado na pauta fiscal. O ICMS lançado foi no importe de R\$8.973,45, acrescido de multa de 100%.

A JJF rejeitou a preliminar de ilegitimidade passiva, ao argumento de que a responsabilidade solidária atribuída ao transportador pelo art. 39, I, “d”, da Lei n° 7.014/96, só se justifica quando, no momento do flagrante fiscal, for desconhecido o real proprietário da mercadoria, consoante prevê o parágrafo 3º, do referido dispositivo legal.

Afirmou que, no caso dos autos, a autuação foi lavrada em desfavor do destinatário porque, no termo de apreensão, Jucélia Ventura da Silva, funcionária do autuado, foi indicada como detentora da mercadoria. Assim, concluiu inexistir a ilegitimidade passiva vislumbrada pelo relator, a quem coube a lavratura de voto vencido.

Quanto ao mérito, considerou caracterizada a infração, por três fundamentos: existência de divergência na nota fiscal que ampara a operação objeto da autuação no que concerne à quantidade da mercadoria transportada, na qual está indicado tratar-se de 50 bois abatidos, enquanto foi encontrado no veículo que fazia o transporte 100 bois abatidos; a data de emissão da nota fiscal encontra-se rasurada, levando a concluir que não corresponde à carga transportada e que foi reutilizada para o transporte da mercadoria apreendida; e na valoração da base de cálculo, não foi utilizada a respectiva pauta fiscal.

Assim, entendeu que o procedimento de fiscalização está correto, porquanto se trata de documento fiscal inidôneo, a teor do art. 209, IV, do RICMS, sendo cabível a cobrança do imposto do detentor da mercadoria, calculado de acordo com a pauta fiscal, consoante demonstrativo elaborado pelo autuante às fl. 11.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 47/59, suscitando preliminar de ilegitimidade passiva, ao argumento de que inexiste responsabilidade tributária do destinatário do produto. Afirma que a autuação embasa-se na utilização de documentos fiscal contendo rasura, adulteração ou falsificação e na valoração da base de cálculo em valor inferior ao estabelecido em pauta fiscal, sendo que o auditor fiscal, no termo de apreensão, indica os personagens envolvidos na situação jurídica, a saber, o motorista Sebastião Freitas de Souza e a empresa AMORIM LACERDA, emitente da nota fiscal.

Discorre sobre a responsabilidade tributária e transcreve os arts. 39, do RICMS, e 6º, da Lei nº 7.014/96, aduzindo que a intelecção conjugada desses dispositivos deixa claro que a responsabilidade deve ser atribuída ao transportador nos casos de notas fiscais inidôneas, não havendo falar em responsabilidade do recorrente.

Assevera que, a teor do art. 6º, da Lei nº 7.014/96, somente o detentor da mercadoria pode ser responsabilizado em situações como a do presente auto, não se podendo autuar a destinatária, até mesmo porque *“jamais se apresentou na condição de detentor das mercadorias, não chegando a possuí-la nem no momento da lavratura do Auto de Infração”*, esclarecendo que a sua preposta somente compareceu na repartição fiscal para acompanhar a fiscalização, o que, segundo afirma, *“comprova que o recorrente era dona da mercadoria e não sua detentora”*.

Transcreve parte do voto vencido do relator originário do feito, faz questionamento sobre hipótese em que conclui não poder ser responsabilizado o destinatário e invoca precedente deste CONSEF, datado de 1999, em que se decidiu que o *“destinatário das mercadorias não pode ser responsabilizado pelas ditas irregularidades que teriam que ser atribuídas ao remetente das mercadorias ou ao transportador que aceitou transportar produtos com documentos fiscal adulterado”*.

Afirma que o entendimento do voto vencedor de que seria aplicável o parágrafo 3º, do art. 39, do RICMS, não está correto, ao argumento de que a responsabilidade do transportador é concomitante à do contribuinte, e não à do proprietário da mercadoria, pois é aquele que realiza o fato gerador.

Invoca o princípio da razoabilidade, aduzindo que não houve atuação do recorrente na confecção da nota fiscal irregular, que foi elaborada pela empresa AMORIM LACERDA. Diz que apenas solicitou da referida empresa a remessa de 50 bois abatidos, não podendo, assim, arcar com o dever de pagar o imposto acrescido de multa, sob pena de violação à proporcionalidade.

Alega que a empresa emitente, ao tomar conhecimento da autuação, reconheceu o equívoco e emitiu a Nota Fiscal nº 0241, atentando para o valor da pauta fiscal e sem qualquer rasura. Formula novos exemplo e questionamento sobre situação hipotética.

Diz que o autuante atribuiu valor incorreto à base de cálculo do imposto apurado, a qual deveria corresponder a R\$780,00 por cabeça, totalizando R\$39.999,00, consoante item 4303, da Instrução Normativa 62/2007.

Assevera que a multa aplicada é confiscatória, transcrevendo entendimentos doutrinários e jurisprudenciais que respaldam a tese recursal.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 85/89, manifestou-se pela rejeição da preliminar de ilegitimidade passiva levantada em sede de Recurso, sob o fundamento de que as irregularidades da nota fiscal relativas ao preço e à quantidade foram praticadas em consonância com o autuado, no momento em que este aceitou as mercadorias em depósito, recebendo-as em sua guarda. Diz que, nesse momento, o autuado não somente concretiza a entrega da mercadoria, como as aceita em quantidade e preço diversos dos quais, a princípio, teria solicitado.

Afirma que o precedente do Conselho de Fazenda invocado pelo contribuinte não se aplica ao caso dos autos, pois as irregularidades que ensejaram a presente autuação não são meramente formais.

No mérito, aduz que o autuante aplicou a pauta fiscal por ter verificado que o preço das mercadorias estava inferior ao consignado na legislação tributária. Assevera que a apresentação ulterior da nota fiscal é inadmissível em razão da norma contida no parágrafo 6º, do art. 40, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, entende incorreta a alegação de confislatoriedade, ao fundamento de que a multa aplicada possui previsão legal, não cabendo ao julgador administrativo questionar acerca de sua constitucionalidade.

## VOTO

A preliminar de ilegitimidade passiva suscitada no Recurso Voluntário não pode prosperar.

Consoante relatado, a fiscalização do trânsito apurou que a nota fiscal emitida pela empresa AMORIM LACERDA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA., para acobertar a operação de “*remessa de abate*” de gado bovino destinada à recorrente, apresentava as seguintes irregularidades: divergência na quantidade de bois abatidos; erro na valoração da base de cálculo, desprezando a pauta fiscal; e rasura na data de emissão do documento fiscal, indicando a sua reutilização.

Não obstante tais vícios sejam atribuíveis, em princípio, apenas à empresa que emitiu o respectivo documento fiscal, verifica-se que as peculiaridades do caso concreto conduzem à responsabilização do recorrente.

Em primeiro lugar, o próprio recorrente designou uma preposta sua para acompanhar o procedimento fiscalizatório, a qual apresentou, inclusive, o contracheque de fl. 08 para não deixar dúvidas de que se tratava de uma funcionária da FRIGOCARNES – FRIGORÍFICO DE CARNES LTDA.

Constata-se, ainda, que a referida funcionária, Sra. Jucélia Ventura da Silva, figurou no termo de apreensão como detentora das mercadorias, assinando, por livre e espontânea vontade, o termo de depósito dos bens apreendidos, em nome do recorrente. Tal circunstância, como bem pontuou a nobre procuradora da PGE/PROFIS, Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-Sé, na sessão de julgamento, é suficiente para que se possa atribuir à recorrente a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido, uma vez que o lançamento, como ato complexo, depende da prática de uma série de atos administrativos coordenados, sendo que, nos casos de trânsito irregular de mercadoria, a infração à lei deve ser tida como configurada no momento da lavratura do termo de apreensão. É nesse instante que pode ser considerada ocorrida a infração imputada ao contribuinte e é este documento que instruirá o próprio Auto de Infração. Logo, aquele que figura no Termo de Apreensão como detentor possui legitimidade para figurar como sujeito passivo na lide tributária.

Ademais, na própria peça recursal, o recorrente chega a afirmar, por mais de uma vez, ser o legítima proprietária da mercadoria apreendida, confessando que solicitou a remessa dos bois abatidos junto à empresa remetente.

Ora, é inegável que o recorrente aderiu à conduta da empresa que emitiu a nota fiscal e retirou as mercadorias apreendidas da repartição fiscal, delas auferindo, com toda certeza, os proveitos decorrentes das operações subsequentes. Com isso, tomou para si a responsabilidade pelo recolhimento do tributo eventualmente devido, enquadrando-se, inquestionavelmente, na norma prevista no art. 39, V, do RICMS, que dispõe:

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

***(...)***

***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;”.***

Registre-se que o dispositivo transcreto, ao tratar do detentor da mercadoria, não excluiu do seu âmbito de incidência o proprietário, que, em última análise, é o mais legítimo de todos os detentores. As argumentações desenvolvidas no sentido de distinguir detentor de proprietário, com a devida licença, escapam ao *mens legis* do artigo regulamentar, que visa, em verdade, implicar no cumprimento das obrigações acessórias e principais todos aqueles vinculados de

alguma forma ao fato gerador do tributo, consoante permissivo do art. 128, do CTN.

Com tais considerações, rejeita-se a prefacial.

No mérito, o recorrente não infirma a infração constante do Auto de Infração, tanto que aduz que a emitente da nota fiscal reconheceu os equívocos cometidos e emitiu novo documento fiscal, o que, entretanto, não tem o condão de tornar insubstancial a autuação, pois, a teor do §6º, do art. 40, da Lei nº 7.014/96, **“o trânsito irregular de mercadoria não se corrige pela ulterior apresentação da documentação fiscal”**.

Ademais, a **“correção de nota fiscal”** emitida pela AMORIM LACERDA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA. não tem qualquer validade para fins fiscais, porquanto a modificação influenciou no cálculo do imposto devido, violando, assim, o art. 201, §6º, I, do RICMS.

No que concerne à base de cálculo, verifica-se que o valor indicado pelo recorrente como sendo de R\$780,00 por cabeça de boi abatido aplica-se exclusivamente às operações interestaduais, enquanto que no caso em comento trata-se de remessa de abate dentro do Estado da Bahia. Assim, é de ser mantida a base de cálculo apurada pelo autuante, por encontrar previsão na pauta fiscal vigente aplicável para operações internas com peças dianteiras e traseiras de boi abatido.

Por derradeiro, a alegação de violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco esbarra na previsão contida no art. 167, do RPAF, que excluiu da competência dos órgãos julgadores administrativos a apreciação de inconstitucionalidade de norma legal ou regulamentar. Assim, tanto a cobrança do valor principal, quanto da multa decorrente do seu descumprimento, devem ser mantidas, por possuírem previsão legal e regulamentar específica.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

*Data venia* o voto exarado pelo digno relator, divergimos do mesmo por entender que o lançamento de ofício em epígrafe encontra-se eivado de mácula que o inquia de nulidade, insusceptível de saneamento, posto que nulidade absoluta, *in casu*, ilegitimidade passiva.

Comungamos, assim, com o voto vencido proferido pelo Relator de Primeira Instância, por vislumbrarmos nulidade no procedimento fiscal, com fundamento no art. 18, inciso IV, “b” do RPAF/BA, pelas razões que exporemos adiante.

Constata-se da peça inicial da imputação e do Termo de Apreensão de fls. 05, que a Fiscalização de Trânsito flagrou o motorista do caminhão especificado no referido Termo circulando com bois abatidos portando documentação fiscal considerada inidônea, por divergir a quantidade do produto constante no referido documento e a de fato encontrada pela Fiscalização, bem como divergência nos preços e rasura.

Pela regra do art. 6º, inciso III, alínea “d”, e inciso IV da Lei nº 7.014/96, *“in verbis”*, (repetidas no RICMS, em seu art. 39), a responsabilidade pela infração detectada, no presente caso, pode ser aplicada ao transportador ou ao seu detentor, que podem se confundir ou não.

**“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;**

**IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;” Grifos nossos.**

Na hipótese dos autos, confundia-se no momento da ação fiscal que detectou a infração, a figura

do transportador e do detentor das mercadorias, cabendo, assim, ao sujeito identificado no Termo de Apreensão como o transportador/detentor das mercadorias a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, devido pelo contribuinte, *in casu*, o remetente da mercadoria.

O comparecimento, após a abordagem e constatação da infração pela Fiscalização de Trânsito, de preposto da empresa destinatária das mercadorias, e sua nomeação como depositária das mesmas, não transforma a destinatária em sujeito passivo, posto que, repetimos, a infração foi detectada quando a mercadoria ainda se encontrava em circulação, cabendo a responsabilidade pela infração àquele que a transportava e/ou detinha no momento da sua constatação, nos termos do dispositivo legal retro citado.

Ressaltamos que o autuante, em sua informação fiscal – fls. 30 a 32 - não contesta que de fato o comparecimento do preposto da empresa destinatária foi em momento posterior à ação fiscal, portanto ratificando a alegação da autuada de que não detinha a mercadoria e nem a transportava quando da constatação da infração. Ora, se a autuada sequer estava presente quando da ação fiscal, como figurar no pólo passivo no presente lançamento de ofício? Qual a irregularidade que cometeu? Comparecer à repartição fazendária para se declarar destinatária/proprietária das mercadorias apreendidas e solicitar a condição de depositário das mesmas a transforma como em um passe de mágica em sujeito passivo, ou seja, praticante da infração detectada na ação fiscal? Foi ela a emitente da nota fiscal considerada inidônea e que acobertava o transporte irregular das mercadorias quando da ação fiscal? Ela é a contribuinte a que se reporta o §3º do art. 39, citado pela JJF como base da manutenção da autuação, ou o remetente das mercadorias que é quem praticou o fato gerador do tributo - saída de mercadoria – como determina a legislação?

A alegação do autuante de que a empresa destinatária seria a única beneficiária da infração, que, aliás, ele mesmo reconhece, expressamente, como cometida pelo remetente (vide segundo parágrafo da informação fiscal, às fls. 32), não pode merecer guarida, a uma porque tal fato por si só não a transforma em sujeito passivo, e a duas, pois desacompanhada de qualquer prova neste sentido. Também a afirmação do autuante de que caberia a atribuição da responsabilidade pela infração ao autuado por ser a destinatária e depositária fiel das mercadorias, bem como ser prerrogativa inerente ao Fisco tal atribuição, não encontra amparo na legislação tributária, como não poderia deixar de ser.

Responsabilidade tributária é matéria de reserva de lei especial, expressa no Código Tributário e repetida nas legislações pertinentes aos tributos, não encontrando espaço a sua utilização ao alvedrio do Fisco.

Discordamos, ainda, da afirmativa do relator no sentido de que aquele que figura no Termo de Apreensão como detentor possui legitimidade para figurar como sujeito passivo na lide tributária, posto que para tanto deve de fato ficar comprovado que no momento da ação fiscal ele era a figura que transportava ou detinha a mercadoria em situação irregular e, no caso presente, fartamente está comprovado que não, pela própria descrição dos atos no referido Termo e pela informação fiscal.

De fato, o Termo de Apreensão documenta a infração cometida e, no trânsito de mercadorias, é um ato preparatório do lançamento, mas tal fato por si só não impede que o mesmo seja lavrado com equívocos, como ocorrido neste Auto de Infração, cabendo a este Conselho de Fazenda, como órgão que ao julgar faz um controle prévio da legalidade do ato de lançamento (antes até da própria Procuradoria do Estado), afastar aqueles que se encontram eivados de vícios, como o presente, sob pena de arcar o Erário com o ônus de sucumbência na etapa judicial.

Ressaltamos, mais uma vez, que o fato da empresa afirmar e apresentar-se como proprietária da mercadoria apreendida, de maneira alguma a legitima a enquadrar-se no pólo passivo do lançamento em lide. O argumento do digno relator de que a “*recorrente aderiu à conduta da empresa que emitiu a nota fiscal e retirou as mercadorias apreendidas da repartição fiscal, delas auferindo, com toda certeza, os proveitos decorrentes das operações subsequentes. Com isso, tomou para si a responsabilidade pelo recolhimento do tributo eventualmente devido*” deve

ser rechaçado expressamente, pois não encontra guarida no Direito Tributário. A responsabilidade do depositário fiel não tem natureza tributária, pois é de índole civil, e não se transforma em responsabilidade daquela natureza.

Do exposto, embora vencidos nos nossos argumentos, votamos com toda convicção pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que seja declarada a nulidade do presente lançamento de ofício, por ilegitimidade passiva da figura do autuado, nos termos do art. 18, inciso IV, “b” do RPAF/BA, abaixo transcrito:

**“Art. 18. São nulos:**

***IV - o lançamento de ofício:***

***b) em que se configure ilegitimidade passiva.”. Grifos nossos.***

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **0936818360/07**, lavrado contra **FRIGOCARNES - FRIGORÍFICO DE CARNES LTDA. (FRIGORÍFICO BOI MIL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.973,45**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fábio de Andrade Moura, Sheilla Cavalcante Meirelles, Valnei Sousa Freire, Oswaldo Ignácio Amador e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO DIVERGENTE – Conselheira: Sandra Urânia Silva Andrade.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBULQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS