

PROCESSO - A. I. N° 148593.0009/08-8  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - TAM LINHAS AÉREAS S/A.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF n° 0169-04/08  
ORIGEM - IFMT - DAT/METRO  
INTERNET - 23/09/2008

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0302-11/08

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter realizado serviço de transporte com mercadoria de terceiro, acompanhada de documentação fiscal inidônea. Contudo, na presente situação, da análise dos documentos fiscais, objeto da autuação, se conclui que, aparentemente, encontram-se revestidos das formalidades legais, estando acompanhados ainda de “Relatório de Retorno de Seriais”, e a informação, no documento fiscal, que se trata de retorno de materiais e indicação da nota fiscal de remessa, tudo fazendo crer, para o transportador, que a natureza da operação neles apontada era verdadeira. Infração elidida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal – 4ª JJF, em relação à Decisão consubstanciada no Acórdão nº 0169-04/08 que, em Decisão não unânime, julgou Improcedente o Auto de Infração em referência, que traz exigência de ICMS no montante de R\$19.663,75, acrescido da multa de 100%, em vista da ocorrência de operação interestadual acompanhada das Notas Fiscais nºs 6295 a 6299, consideradas inidôneas, uma vez que as mesmas acobertavam circulação de mercadorias em operação não tributada (retorno de conserto) quando na verdade tratava-se de operação diversa, pois que foi constatado que os aparelhos celulares estavam todos novos e nas embalagens originais do fabricante e lacradas.

O ilustre relator da 1ª Instância apresentou relatório consignando os argumentos da defesa bem como a informação fiscal prestada pelo auente, nos termos a seguir reproduzidos:

*“O auiado apresentou impugnação (fls. 35 a 39), alegando que não lhe cabe a responsabilidade pelo pagamento do imposto, por entender que na condição de transportador, é incapaz de fiscalizar a efetiva natureza das inúmeras operações mercantis realizadas por seus clientes. Diz que a responsabilidade do transportador recai sobre a análise dos documentos fiscais que lhe são entregues junto com as mercadorias, verificando se esses documentos fiscais atendem aos requisitos formais previstos no RICMS.”*

*Assente que não tem competência para fazer as vezes da fiscalização fazendária verificando se o documento fiscal emitido para acobertar o transporte da mercadoria reflete com fidelidade o negócio jurídico firmado entre as partes. Assim, a expressão “documento inidôneo” não pode ser usada de forma irrestrita para conferir responsabilidade tributária às transportadoras. Cita decisões do Conselho de Recursos Fiscais do Espírito Santo que transcreve às folhas 37/38, nesse sentido, e reitera ser incapaz de verificar a regularidade da efetiva natureza das inúmeras operações mercantis realizadas por seus clientes, sendo impossível a idéia de um despachante de carga ter conhecimento técnico suficiente para identificar a natureza da operação. Requer a improcedência do feito.*

O Auditor Fiscal, em sua informação fiscal às fls. 51/52 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que a autuação é decorrente do transporte de aparelhos celulares novos, não correspondendo à operação retorno de conserto, não tributada, como se referiam as várias notas fiscais. Assim, consideradas inidôneas, foi lavrado auto contra a TAM LINHAS AÉREAS S.A na qualidade de transportador das referidas mercadorias.

Traz igualmente aos autos Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em caso semelhante pela responsabilidade solidária da transportadora das mercadorias com documento impróprio para a operação. Sugere a procedência do presente Auto de Infração”.

A 4ª JJF, em julgado não unânime, decidiu pela improcedência do Auto de Infração, tendo sido vencido o voto proferido pelo relator, conforme abaixo:

“O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, tendo em vista que foi constatado o transporte de diversos aparelhos celulares novos, nas embalagens originais do fabricante lacradas, através das notas fiscais nºs 06295, 06296, 06297, 06298 e 06298 (fls. 11, 13, 17, 19 e 25), como se tratasse de operação de retorno de conserto. A operação considerada irregular e os documentos fiscais também inidôneos, nos termos do art. 209, RICMS BA, determinam a responsabilidade solidária atribuída ao transportador (TAM LINHAS AÉREAS S/A), com base no art. 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/97.

O autuado alega ilegitimidade passiva, por entender que na condição de transportador, é incapaz de fiscalizar a efetiva natureza das inúmeras operações realizadas por seus clientes. Diz que a responsabilidade do transportador recai sobre a análise dos documentos fiscais que lhe são entregues junto com as mercadorias, verificando se esses documentos fiscais atendem aos requisitos formais previstos no RICMS e que não lhe compete à fiscalização se o documento fiscal emitido para acobertar o transporte da mercadoria reflete com fidelidade o negócio jurídico firmado entre as partes.

Existe na hipótese a responsabilidade tributária, sujeição passiva indireta, quando o dever tributário é afeto à pessoa que sem revestir da condição de contribuinte, responde pelo pagamento do tributo, em virtude da disposição expressa da lei. No caso em questão, presente a responsabilidade tributária por solidariedade, nos termos do artigo 124, CTN, cabendo ao legislador da Bahia designar pessoas que sejam solidárias com o pagamento do tributo e, este o fez nos termos do art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, indicando que 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, não é acatada a alegação defensiva de que existe ilegitimidade passiva, por ter sido consignado o transportador no pólo passivo, tendo em vista que é atribuída por lei a responsabilidade solidária do transportador pelo pagamento do tributo, quando as mercadorias forem transportadas sem documento fiscal ou com documento inidôneo.

Por sua vez, informa o RICMS BA, art. 209, que será considerado inidôneo fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação (I), não guardar os requisitos ou exigências regulamentares (III), contiver declaração inexata (IV) ou ainda o que embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude (VI). Em consonância com o parágrafo único desse mesmo dispositivo, nos incisos I, III e IV somente se considerará a inidoneidade do documento fiscal se as irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destine.

No caso em exame, as nota fiscais que acobertavam as pretensas operações de retorno para conserto (06295, 06296, 06297, 06298 e 06298) foram consideradas inidôneas porque, apesar de apresentar características de que poderiam estar revestidas das formalidades legais, foram emitidas sem indicar de forma correta a efetiva natureza da operação, contendo declaração inexata, sem resguardar as exigências regulamentares e dificultando a perfeita indicação da operação efetivamente realizada. Discordo, inclusive, das alegações defensivas de que não tem o autuado competência para uma melhor análise da operação objeto do transporte, mas

somente dos documentos fiscais que lhe são entregues junto com as mercadorias. Sua condição de responsável tributário solidário legalmente atribuída lhe autoriza examinar com critério e zelo o que está sendo transportado, sob pena de ser chamado a cumprir a obrigação tributária conjuntamente com o devedor principal tão logo surja.

Ademais, nesse caso, o mínimo cuidado não teve o autuado uma vez que firmara contrato de prestação de serviço de transporte junto a MOTOROLA INDL LTDA. (CNPJ 01.472.720/0001-12), estabelecimento industrial tomador e contratante do serviço (fl. 27). Documento cadastral acostado aos autos (fl. 29) atesta que também a atividade econômica do remetente (TECPAR SERVIÇOS DE TECNOLOGIA LTDA) é de comércio varejista e sem outra atividade secundária informada. Por outro lado, o transporte que estava sendo realizado fazia referência a 76 caixas de celulares, quantidade um tanta exagerada para operações que destinavam retorno de conserto, sobretudo, hoje, com a massificação e trocas freqüentes de celulares, o que inibe consertos dos citados aparelhos.

Portanto, entendo que os documentos fiscais objeto da autuação, com as irregularidades mencionadas, implica sua inidoneidade, conforme art. 209 RICMS/97, ensejando a cobrança do imposto. Concluo que está caracterizada a irregularidade apontada no presente Auto de Infração, sendo devido o imposto, conforme Termo de Apreensão e demonstrativo de débito (fls. 2, 6 e 7).

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Já o voto vencedor assim se apresenta:

*Peço vênia para discordar do voto do ilustre Relator, no sentido de que o transportador das mercadorias, no presente caso deve ser responsabilizado pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, por ter efetuado o transporte de diversos aparelhos celulares novos, como se tratasse de operações de retorno de conserto.*

*Assim, a operação teria sido considerada irregular e os documentos fiscais que a amparavam, notas fiscais nºs 006295, 006296, 006297, 006398, 00629; foram desclassificados, pois o fisco, ao verificar o conteúdo dos volumes constatou que os aparelhos celulares eram novos, nas embalagens originais do fabricante, lacradas, sem portanto, nenhum vestígio de conserto, e considerada a operação como irregular, conforme descrito no Termo de Apreensão e Ocorrências de fls. 06/07 do PAF.*

*A infração foi enquadrada no art. I, I, 209, II, 218, I, 39, V do RICMS/97 e partindo da análise das disposições legais, apontadas no Auto de Infração verifico que de fato, os transportadores são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, em relação às mercadorias que aceitarem para transporte ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea.*

*Portanto, a condição sine que non, estabelecida na legislação é que a documentação fiscal seja inidônea, e neste sentido, visando dirimir controvérsias nesse sentido, o próprio legislador definiu quando o documento fiscal será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, no art. 209, e parágrafo único, como segue:*

**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;

**II** - não for legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação, a exemplo de "Nota de Conferência", "Orçamento", "Pedido" e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documentos fiscais;

**III** - não guardar os requisitos ou exigências regulamentares, inclusive no caso de utilização após vencido o prazo de validade nele indicado;

**IV** - contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura

*ou emenda que lhe prejudique a clareza;*

*V - não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos neste Regulamento;*

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

*VII - for emitido por contribuinte:*

*a) fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades;*

*b) no período em que se encontrar com sua inscrição suspensa, cancelada, em processo de baixa, baixada ou anulada.*

**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.

No presente caso, analisando os documentos fiscais, objeto da autuação, verifico que aparentemente encontram-se revestidos das formalidades legais, estando acompanhados ainda de “Relatório de Retorno de Seriais”, tudo fazendo crer para o transportador que a natureza da operação neles apontada era verdadeira. Ademais, o parágrafo único do art. 209, acima descrito, firma o entendimento de que nos casos dos incisos I, III e IV, somente será considerado inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destine.

Assim, entendo que especificamente, nesta autuação, o transportador não seria capaz de fiscalizar se a natureza das operações apontadas nos documentos fiscais correspondia à verdade material, ou seja, refletia com fidelidade o negócio jurídico firmado entre as partes. Esta irregularidade não torna o documento fiscal imprestável, para o transporte das mercadorias, escapando da esfera jurídica do prestador de serviços de transporte a indagação da veracidade das informações contidas nas notas fiscais, que aparentemente preenchem todos os requisitos formais necessário para sua validade e eficácia.

Pelo exposto firmo meu entendimento de que não cabe atribuir a responsabilidade ao transportador, pela falta de indicação correta da efetiva natureza da operação, ilação que escapa ao controle do prestador de serviços, mormente quando recebeu as mercadorias para efetuar o transporte, juntamente com as notas fiscais que as acompanhavam, estas formalmente preenchendo todos os requisitos de idoneidade, previstos na legislação tributária.

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Considerando se tratar de Decisão não unânime, o processo foi remetido a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, em sede de Recurso de Ofício, por se configurar a hipótese prevista pelo art. 169, inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

## VOTO

Na peça acusatória inicial consta a título de descrição dos fatos o seguinte: “(...) constatei as seguintes irregularidades: mercadorias em operação interestadual acompanhada de nota fiscal inidônea, tendo em vista que trata-se de operação indevidamente enquadrada nos documentos fiscais (Números 006295; 006296; 006297; 006298; 006299) como não tributada (Retorno de Conserto não Tributado) e, na verdade, ao verificar-se o conteúdo dos volumes, foi constatado que os aparelhos celulares são todos novos nas embalagens originais do fabricante, lacradas, sem portanto, nenhum vestígio de conserto, o que caracteriza a operação como irregular (inidônea), já que a mesma é, efetivamente, tributada”.

Já, a título de infração, está escrito: “Utilização apenas da Nota Fiscal da Prestação de Serviços (ISS) acompanhando mercadoria tributada”.

Em vista do que consta acima, vejo que, inicialmente, duas questões importantes deveriam ser analisadas, de ofício, e que, certamente poderiam resultar na decretação da nulidade do Auto de Infração. A primeira diz respeito a ausência da demonstração do valor da base de cálculo e, a segunda, relaciona-se a infração imputada ao sujeito passivo, a qual não condiz com os documentos presentes nos autos, na medida em que a acusação se refere a utilização de nota fiscal de prestação de serviço para dar trânsito as mercadorias apreendidas, quando este fato não se configura nos autos. Entretanto, como vislumbro que no mérito, a Decisão pela improcedência deve prevalecer, com fulcro no Parágrafo único do Art. 155 do RPAF/BA, ultrapasso as questões mencionadas e adentro ao exame do mérito.

As notas fiscais e demonstrativos de fls. 11 a 26 foram emitidas por estabelecimento comercial localizado no Estado de São Paulo, que se encontra com a situação cadastral na condição “habilitado”, cujos documentos fiscais apresentam todas as formalidades legais que denotam sua legalidade. Neste aspecto, e aqui está centrado o ponto principal da autuação, considero que a julgadora de 1<sup>a</sup> instância, autora do voto vencedor, fez uma perfeita análise nas peças dos autos, analisando corretamente os fatos à luz da legislação tributária estadual, mais especificamente o art. 209 do RICMS/BA, ao concluir que “(...) firmo meu entendimento de que não cabe atribuir a responsabilidade ao transportador, pela falta de indicação correta da efetiva natureza da operação, ilação que escapa ao controle do prestador de serviços, mormente quando recebeu as mercadorias para efetuar o transporte, juntamente com as notas fiscais que as acompanhavam, estas formalmente preenchendo todos os requisitos de idoneidade, previstos na legislação tributária”. Ademais, as notas fiscais estão vinculadas a uma nota fiscal de remessa e consta em anexo a cada documento um relatório de retorno do serial do equipamento. Nestas condições, não vejo como atribuir ao transportador a responsabilidade presumida por incorreção no documento fiscal.

Por outro lado, se a operação de Retorno de Conserto não é a verdadeira, por se tratar de aparelhos novos, o imposto acaso devido seria para o estado de origem, em se tratando de venda de aparelhos novos, ao tempo em que, caberia a fiscalização do trânsito, neste caso, substituir as primeiras vias dos documentos e remetê-las para que a fiscalização, em momento posterior, efetuasse as verificações devidas no estabelecimento do destinatário, situação esta que aqui se impõe.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser mantida inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 148593.0009/08-8, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S.A.** Deverá a fiscalização, através de procedimento fiscal específico no estabelecimento do destinatário constante nos documentos fiscais objeto da autuação, verificar a regularidade e a repercussão tributária dessas operações em relação ao Estado da Bahia.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS