

A. I. Nº - 277993.0144/08-2  
AUTUADO - TAM LINHAS AÉREAS S.A.  
AUTUANTE - VERA MARIA PINTO DE OLIVEIRA  
ORIGEM - IFMT METRO  
INTERNET - 26.09.08

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0175-05/08**

**EMENTA:** ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS. ACOMPANHADAS DE DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Ficou comprovado que a mercadoria apreendida era distinta da constante na nota fiscal. Mantida a condição de responsável solidário do transportador. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/03/2008, reclama o ICMS no valor de R\$1.231,73, relativo à circulação de mercadorias, realizada com nota fiscal inidônea, resultante da divergência entre o documento fiscal e as mercadorias por ela acobertadas, constatada durante a contagem física. Multa de 100%. Acompanha o auto o Termo de Apreensão e Ocorrências nº 232192.0004/08-6.

Consta na descrição dos fatos a constatação das seguintes irregularidades: mercadorias em operação interestadual acompanhadas de documentação fiscal inidônea, tendo em vista que a NF nº 017125 (Natureza da Operação - Remessa por conta e ordem terceiros), que acompanha o volume, emitida por CARVALHAES PRODUTOS PARA LABORATÓRIO LTDA (IE RS) Nº 165/0109366, inclusive listada no conhecimento aéreo, é inidônea, pois faz menção a 20 u de caixas do produto MICROFILTRO DE FIBRA DE VIDRO GF-2 47MM C/ 50 FL. MARCA MACHERY NAGEL, entretanto, ao verificar-se o volume foi constatada a existência de 40 u de caixas do produto MICROFILTRO DE FIBRA DE VIDRO GF-2 47MM C/50 FL. MARCA MACHERY NAGEL, caracterizando-se a divergência tanto em quantitativo de caixas quanto em relação aos item/unidades presentes em cada caixa/embalagem do produto. Estranhamente foi encontrada outra Nota Fiscal nº 017124, emitida pelo mesmo remetente, em envelope escondido no interior do volume (Natureza da Operação - Venda de mercadorias). AWB Nº 898147-0.

O autuado apresentou defesa às fls. 18 a 27 dos autos, dizendo que de acordo com o evento infracional relatado pelo autuante, teria descumprido o dever instrumental que lhe cabia ao aceitar o transporte das mercadorias desacompanhadas de nota fiscal.

Contudo, diz que ao realizar uma nova conferência dos volumes apreendidos, os próprios fiscais encontraram a Nota Fiscal nº 017124, que em conjunto com a Nota Fiscal nº 017125 acobertava a totalidade das mercadorias transportadas, em estrita conformidade com a legislação baiana e que, assim, não se pode admitir a imposição da multa e imposto, segundo ele, com base nas meras suposições/conjecturas aventadas pelo fiscal.

Escreve que a função tributária do Estado deve realizar-se através de atividade administrativa plenamente vinculada, obedecendo ao princípio da legalidade objetiva, sob pena de invalidade. Nesse sentido, transcreve ensinamentos de James Marins e Roque Antonio Carraza, no que se refere, também, à segurança jurídica.

Alega que, entre os princípios que devem reger o processo administrativo tributário, o da verdade material constitui em dever inarredável da Administração Pública. Transcreve o art. 42 e inciso IV, “a” da Lei nº 7.014/96 para dizer que tal dispositivo não se coadunaria com a suposta

infração cometida, pois a própria fiscalização localizou a Nota Fiscal nº 017124 e com sua existência concluir-se-ia que o autuado agiu conforme a legislação baiana, ou seja, transportou a mercadoria acompanhada da nota fiscal.

No que se refere ao arbitramento da base de cálculo, alega que o valor de R\$7.259,51 carece de tipificação. Diz que o art. 146, III, “b” da CF atribui à Lei Complementar competência para “estabelecer normas gerais em matéria tributária”, especialmente para definir a base de cálculo dos impostos e que a LC nº 87/96 estipula no seu art. 13, I, para base de cálculo do ICMS incidente sobre operações mercantis, o valor da operação na saída da mercadoria e, nesse caso, deveria ser considerada o valor estipulado nas notas fiscais e não a presunção da arbitragem.

*In casu*, conclui o autuado, mesmo que fosse admitida a base de cálculo arbitrada e absurdamente ignorada a existência da Nota Fiscal nº 017124, deve-se reconhecer que o montante utilizado para cálculo de imposto e multa não poderia refletir a totalidade das mercadorias apreendidas, haja vista a existência da Nota Fiscal nº 017125, com valor agregado de R\$3.460,00 e, por isso, requer, subsidiariamente, a retificação da base de cálculo do imposto e multa, para excluir as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 017125.

Por fim, pede seja declarada a improcedência, arquivando-se o Auto de Infração.

A autuante presta a informação fiscal de fls. 39/40, dizendo que o autuado se equivoca ao afirmar que houve nova conferência de carga, quando, na verdade, nunca existiu nova conferência, tendo bastado ao preposto fiscal, no momento da apreensão, realizar uma única abertura e conferência dos itens constantes do volume, constatando, de imediato, o ilícito. Informa, ainda, que as notas fiscais têm descrição dos produtos/itens diferentes daqueles encontrados no volume, assim como tem, também, natureza de operação diferentes, daí resultando ter sido caracterizado, de forma inequívoca, o transporte de mercadorias por documentação fiscal inidônea, não se tratando, como a firma a defesa, de suposições/conjecturas, ficção ou presunção e sim de fato concreto e comprovado, pois ao realizar a contagem física e comparar o conteúdo dos volumes com a sua descrição nas notas fiscais viu-se unidades distintas, pois as caixas com 50 folhas. Encontradas no volume não se confundem com as caixas com 100 folhas. Descritas nas notas fiscais. Portanto, afirma, constatado foi o ilícito, pois os controles contábeis, fiscais e financeiros não podem registrar o item microfiltro em caixas de 50 folhas, como se fossem o item microfiltro em caixas de 100 folhas.

Diz que a Defesa busca uma justificativa para a infração ao tentar sutilmente fazer com que seja considerada a nota fiscal que estava escondida dentro do volume, mas não esclarece a razão que levou o remetente a esconder a Nota Fiscal nº 017124, tão pouco justifica ou apresenta o porquê da diferença nas naturezas de operações das notas fiscais, já que, supostamente, se tratava de uma mesma operação de circulação interestadual de mercadorias.

Assevera que não houve presunção em valor de base de cálculo arbitrada já que ao não considerar as notas fiscais como acobertadoras da operação, fez consulta telefônica ao destinatário da carga, Cotrinor Comércio e Serviços Ltda, com intuito de realizar a exigência do imposto pelo real valor de venda da totalidade das mercadorias tendo efetuado essa observação no demonstrativo de débito de fl. 12.

Por fim, opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em lide reclama o ICMS relativo à circulação de mercadorias realizada com nota fiscal inidônea, resultante da divergência entre o documento fiscal e as mercadorias por ela acobertadas, constatada durante a contagem física.

Consta na descrição dos fatos que as mercadorias estavam em operação interestadual acompanhadas de documentação fiscal considerada inidônea, tendo em vista que a NF nº 017125 (Natureza da Operação - Remessa por conta e ordem terceiros), que acompanhava o volume, emitida por CARVALHAES PRODUTOS PARA LABORATÓRIO LTDA (IE RS) Nº 165/0109366, inclusive

listada no conhecimento aéreo, foi tida por inidônea, pois faz menção a 20 u de caixas do produto MICROFILTRO DE FIBRA DE VIDRO GF-2 47 MM C/ 100 FL. MARCA MACHERY NAGEL, entretanto, ao verificar o volume foi constatada a existência de 40 u de caixas do produto MICROFILTRO DE FIBRA DE VIDRO GF-2 47 MM C/ 50 FL. MARCA MACHERY NAGEL, caracterizando-se a divergência tanto em quantitativo de caixas quanto em relação aos item/unidades presentes em cada caixa/embalagem do produto. Registrhou-se que estranhamente foi encontrada outra Nota Fiscal nº 017124, emitida pelo mesmo remetente, em envelope escondido no interior do volume (Natureza da Operação - Venda de mercadorias). AWB Nº 898147-0.

O autuado apresentou defesa dizendo que o autuante registrou que teria ele descumprido o dever que lhe cabia ao aceitar o transporte das mercadorias desacompanhadas de nota fiscal. Contudo, afirmou o autuado, que os próprios fiscais, em nova conferência dos volumes apreendidos, encontraram a Nota Fiscal nº 017124 que em conjunto com a Nota Fiscal nº 017125 acobertava a totalidade das mercadorias transportadas.

Neste aspecto, a autuante contradisse informando nunca existiu nova conferência, tendo bastado ao preposto fiscal, no momento da apreensão, realizasse uma única abertura e conferência dos itens constantes do volume, constatando, de imediato, divergência entre a mercadoria e a nota fiscal vez que as notas fiscais têm descrição dos produtos/itens diferentes daqueles encontrados no volume, assim como tem, também, natureza de operação diferentes, daí resultando ter sido caracterizado, de forma inequívoca, o transporte de mercadorias por documentação fiscal inidônea, não se tratando de presunção e sim de fato concreto, pois ao realizar a contagem física e comparar o conteúdo dos volumes com a sua descrição nas notas fiscais viu-se unidades distintas, pois as caixas com microfiltros 50 fls. encontradas no volume não se confundem com as caixas com 100 fls. descritas nas notas fiscais.

Vejo nessa história, até aqui, três fatos de posições divergentes, mas que são luzes para elucidar a materialidade do caso. Primeiro, o fato que se refere à divergência entre a mercadoria constatada na conferência (40 u de caixas de microfiltro com 50 folhas.), com a mercadoria que estava discriminada na Nota Fiscal nº 017125 que a acompanhava (20 unidades de caixas de microfiltro com 100 folhas). Segundo, a constatação pelo Fisco da existência da Nota Fiscal nº 017124, também emitida pelo remetente da outra nota e não apresentada à fiscalização, e terceiro, as distintas naturezas da operação constante nas notas fiscais, Remessa por conta e ordem de terceiros, na Nota Fiscal nº 017125, e venda de mercadorias, na Nota Fiscal nº 017124.

Lendo atentamente a Defesa, observo que passa em branco sobre essas questões nada falando sobre a divergência das mercadorias nem das naturezas da operação, apostas distintamente nas notas fiscais. Trata apenas levemente sobre a existência de uma segunda Nota Fiscal nº 017124, mas deixa transparecer que esta nunca foi apresentada à fiscalização, vez que foi por esta encontrada, sem contestar que não estava à vista, mas dentro de um fechado volume.

No que se refere ao arbitramento da base de cálculo, o autuado alegou que o valor de R\$7.259,51 carece de tipificação. Disse que o art. 146, III, "b" da CF atribui à Lei Complementar competência para "estabelecer normas gerais em matéria tributária", especialmente para definir a base de cálculo dos impostos e que a LC nº 87/96 estipula no seu art. 13, I, para base de cálculo do ICMS incidente sobre operações mercantis, o valor da operação na saída da mercadoria e, nesse caso, deveria ser considerada o valor estipulado nas notas fiscais e não a presunção da arbitragem.

*In casu*, concluiu o autuado, mesmo que fosse admitida a base de cálculo arbitrada e absurdamente ignorada a existência da Nota Fiscal nº 017124, deve-se reconhecer que o montante utilizado para cálculo de imposto e multa não poderia refletir a totalidade das mercadorias apreendidas, haja vista a existência da Nota Fiscal nº 017125, com valor agregado de R\$3.460,00 e, por isso, requereu, subsidiariamente, a retificação da base de cálculo do imposto e multa, para excluir as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 017125.

Neste particular, sendo considerada inidônea a nota fiscal que acompanhava a mercadoria, a legislação determina que o preço da mercadoria para apuração da base de cálculo deve ser dado

pelo preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência (art. 938, V, “b” do RICMS-BA). Neste caso, verifico que o valor da base de cálculo foi obtido com informação do preço de varejo aplicado pelo destinatário da mercadoria, portanto, em ideal consonância com a legislação, e, dada à inidoneidade da Nota Fiscal nº 017125 que acompanhava a mercadoria, não há que falar em qualquer sua consideração, muito menos quanto ao seu valor. Vejo, também, que a função tributária do Estado foi, no todo, realizada através de atividade administrativa plenamente vinculada, obedecendo ao princípio da legalidade objetiva.

Após a análise dos elementos trazidos aos autos, ficou demonstrada que a mercadoria, constante na Nota Fiscal nº 017125 era diversa da que efetivamente se encontrava em circulação. Assim, o autuante considerou a aludida nota fiscal inidônea e exigiu corretamente o correspondente imposto.

A LC 87/96, em seu art. 5º, autoriza ao legislador estadual a atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Assim, o art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, que institui o ICMS em nosso Estado, indica o transportador como responsável solidário em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea. (grifo nosso). Dispositivo que foi regulamentado pelo artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/BA.

Diante do exposto, ficou demonstrado que as mercadorias estavam acompanhadas de documentação inidônea, nos termos do artigo 209, incisos IV e VI, do RICMS/BA, resultando na responsabilidade solidária do transportador de acordo com o artigo 39, inciso I, alínea “d”, do RICMS/BA, sendo, portanto, cabível a exigência tributária, ora questionada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 277993.0144/08-2, lavrado contra **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.231,73**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2008.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR