

**PROCESSO** - A. I. N° 210377.0025/09-0  
**RECORRENTE** - VRG LINHAS AÉREAS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0247-04/10  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**INTERNET** - 18/10/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0298-11/11

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS COM NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TRANSPORTADOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Apesar de as mercadorias se encontrarem acobertadas por documento fiscal, este é considerado inidôneo, pois as mercadorias que estavam sendo transportadas não correspondiam às discriminadas no documento fiscal. Não se confirmou a inidoneidade do documento fiscal. Improcedência da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF, exarada no Acórdão JJF n°. 0247-04/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado pela Fiscalização de Trânsito de Mercadorias para exigir do sujeito passivo, no caso o transportador, ICMS no valor de R\$36.483,90, acrescido de multa no percentual de 100%, em razão da Nota Fiscal de n° 023748, remetida pela empresa Lunender S.A., ter sido considerada inidônea para a operação, face à divergência entre o documento fiscal e as mercadorias nele discriminadas, uma vez que consta como descrição dos produtos “QUILO VERÃO LEZ A LEZ”, num total de 1.676,65 quilos, tendo a fiscalização identificada à existência de diversas confecções em viscose, a exemplo de calças, blusas, vestidos de diferentes padrões e quantidades.

Foram imputados como infringidos os artigos 209, IV e VI, e 219, IV, do RICMS aprovado pelo Decreto n° 6.284/97 e tipificada a multa no art. 42, IV, “a”, da Lei n°. 7.014/96. Apensados aos autos, às fls. 4 a 13, o Conhecimento Aéreo, emitido pela VRG Linhas Aéreas S/A; a Nota Fiscal de n° 023748, emitida pela Lunender S.A; o Termo de Apreensão e a listagem das mercadorias com o mesmo valor consignado no documento fiscal.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou, em tempo hábil, a impugnação ao lançamento de ofício (fls. 21 a 32), o autuante prestou a informação fiscal de praxe (fls. 61/63) e, em seguida, a 4ª JJF decidiu pela procedência da infração, sob os seguintes fundamentos:

*“Na presente ação fiscal se exige imposto do transportador (VRG LINHAS AÉREAS S/A), na condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, em razão da desclassificação da Nota Fiscal de n° 023748, emitida pela Lunender S/A, cujo documento fiscal foi considerado inidôneo por ter sido preenchido sem discriminá as mercadorias as quais acobertava a operação de venda, uma vez que consignava como descrição dos produtos ‘QUILO VERAO LEZ A LEZ 01’, quando na verdade se tratava de diversas confecções (blusas, vestidos, calças, capuz, etc.), conforme lista às fls. 8 a 13 dos autos.”*

*Da análise dos autos, constato que o lançamento foi elaborado atendendo aos preceitos legais para firmar sua validade. Não vejo configurada qualquer falha no lançamento que tenha prejudicado o contraditório e a ampla defesa do autuado e entendo clara a identidade entre a infração e o enquadramento legal utilizado, vez que a situação descrita subsume-se com perfeição nas disposições do art. 209, incisos IV e VI do RICMS-BA.*

O citado dispositivo legal, em seu ‘caput’, prevê que ‘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;

Consta ainda em seu parágrafo único que, nos casos 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.

A legislação tributária do ICMS prevê a emissão de documento fiscal para os contribuintes quando as operações que realizarem determinando, dentre outras obrigações, a discriminação dos produtos envolvidos na operação, de forma a identificá-los através: do código adotado pelo estabelecimento; descrição do nome, da marca, do tipo, do modelo, da série, da espécie e demais elementos que permitam sua perfeita identificação; classificação fiscal; código de situação tributária; unidade de medida utilizada; quantidade; valor unitário e total, etc.

Assim, apesar de as mercadorias se encontrarem acobertadas por documento fiscal, este é inidôneo, pois, embora preencha os requisitos extrínsecos previstos na legislação, as mercadorias que estavam sendo transportadas não correspondiam às discriminadas no documento fiscal. Logo, restou cristalinamente evidenciada a inidoneidade do documento fiscal, sendo perfeitamente possível ao autuado (transportador) conhecer a inidoneidade documental, tão aparente, visto não se tratar de formalidades cadastrais consignadas no documento fiscal, sob pena de responder pelas sanções legais da conduta infracional, especialmente quanto à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, que ora se exigem, devido pelo contribuinte de direito.

Logo, como o fato infracional foi devidamente enquadrado, tendo o Auto de Infração preenchido todas as formalidades legais previstas, conluiu que não ocorreu qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do autuado, o qual atacou a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir cerceamento ao seu direito de defesa, inclusive citando legislação sobre hipóteses de responsabilidade tributária de terceiro pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte.

Ademais, por se tratar de uma empresa transportadora atuante no mercado, é inconcebível desconhecer elementar norma tributária da responsabilidade solidária tributária do transportador pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, prevista no art. 6º, inciso III, alínea “d”, da Lei nº. 7.014/96, em relação às mercadorias que aceitarem para transporte, acompanhadas de documentação fiscal inidônea. Aliás, tal conhecimento jurídico é trazido aos autos pelo próprio autuado, através de seu patrono que subscreve a peça impugnativa, quando invoca o inciso II do parágrafo único do artigo 121 do CTN, aqui reproduzido:

‘Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[...]

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.’

Diante de tais considerações, fica evidente a inocorrência de cerceamento do direito de defesa do autuado, a motivação do ato administrativo, a possibilidade de imputar ao transportador a responsabilidade pelo crédito tributário, juros e multa, devendo salientar que os julgados citados na peça defensiva não se vinculam ao fato concreto, o qual trata de evidente inidoneidade documental.

Quanto à alegação da multa de 100% sobre o valor do imposto devido ser abusiva e de caráter confiscatório, há de ressaltar que é a legalmente prevista ao caso concreto, nos termos do art. 42, IV, “a”, da Lei nº. 7.014/96.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ressaltando a existência de depósito correspondente ao valor do Auto de Infração, consoante comprovante de transferência à fl. 75 dos autos.”

Inconformado com a Decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 91/110), objetivando a reforma do veredito.

Assim, após transcorrer acerca da tempestividade do Recurso Voluntário e apresentar uma síntese fática, arguiu a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao direito de ampla defesa, bem como falta de motivação do ato administrativo.

Sustentou que incorreram em equívoco os julgadores da 4<sup>a</sup> JJF ao entenderem que, em razão de se tratar de uma empresa atuante no mercado de transporte de cargas, não haveria que se falar em cerceamento ao seu direito de defesa, porquanto ter sido corretamente realizado o enquadramento do fato infração.

Aduziu que o Auto de Infração deve revestir-se de formalidades, dentre as quais a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias de forma clara e precisa, o que não ocorreu no caso concreto, eis que sequer foi citado o dispositivo legal que daria amparo à exigência diretamente do recorrente e não do contribuinte de direito, o que cerceia o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, citando o art. 39, III, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como fundamento e trazendo aos autos doutrinas e jurisprudências, como suporte às alegações recursais.

Tangentemente ao mérito, defendeu a impossibilidade de lhe ser imputada a responsabilidade pelo crédito tributário, juros e multa, uma vez que jamais concorreu para o não recolhimento do tributo, invocando os artigos 121 e 128 do CTN, além de asseverar que, embora o fato gerador se realize através de uma pessoa (contribuinte), a lei pode escolher um terceiro, vinculado de alguma forma àquele fato gerador, como sujeito passivo da obrigação.

Assegurou que a Lei Complementar nº 87/96, disciplinadora do ICMS, ampliou as disposições contidas no CTN com relação às hipóteses de responsabilidade tributária, uma vez que delegou à Lei Ordinária a possibilidade de disciplinar a responsabilização de terceiros pelo recolhimento do tributo devido pelo contribuinte.

Sucede que, embora a lei estadual possa atribuir a responsabilidade a terceiros, necessário que haja concorrência para o não-recolhimento do tributo (conforme determinado pela lei complementar), ou seja, para atribuição a terceiros é preciso que se comprove a existência de um vínculo, com o ato em termos participativos.

Destacou ter apenas recebido a mercadoria e a nota fiscal emitida pela empresa vendedora das mercadorias, sendo que não tinha o ônus fiscalizatório, até porque lhe falecia competência para tanto, isto é, de averiguar se a nota fiscal era ou não idônea.

Assim, como demonstrado no feito, todas as evidências indicam a regularidade da operação, sobretudo o fax de fls. 7 a 12 dos autos, encaminhado à fiscalização, onde consta a discriminação item a item das mercadorias vendidas através da Nota Fiscal nº 23.748, com o valor total dos itens de R\$ 134.132,00, conferindo com aquele constante do campo “base de cálculo” do documento fiscal considerado inidôneo pela fiscalização.

Por conseguinte, ao transportador incumbiria, tão somente, a responsabilidade por aceitar ou efetuar o transporte de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e dos conhecimentos de transportes respectivos, o que não ocorreu na hipótese versada, citando e reproduzindo jurisprudência de Conselhos Fiscais e Tribunais Pátrios.

Em seguida, alegou a regularidade da operação efetuada, diante das provas juntadas aos autos, frisando que a nota fiscal considerada inidônea indicava a ocorrência de uma operação interestadual, originada no Estado de Santa Catarina, destinada ao Estado da Bahia (CFOP 6.101), tendo o imposto devidamente destacado com alíquota de 7%, no valor de R\$9.389,24 sobre a base de cálculo, a qual perfazia a monta de R\$134.132,00.

O produto indicado foi “quilos de verão lez a lez”, sem a correspondente indicação discriminada dos itens, o que motivou a suposta inidoneidade, entretanto, constava da procedimentalidade, às fls. 7 a 12, um fax encaminhado pela remetente das mercadorias, empresa “LEZ a LEZ”, descrevendo todos os itens vendidos através da aludida nota fiscal (23.748), valendo destacar que o referido relatório indicava o CFOP, o número da nota fiscal, a data e o somatório dos itens, totalizando o valor de R\$ 134.132,00.

Dessa forma, requereu, caso o Conselho entendesse que a mera discriminação genérica dos itens na nota fiscal, ainda que outros elementos possibilissem sua identificação, pudesse criar obrigação tributária em favor do Estado da Bahia, fosse considerado, no cálculo do imposto supostamente devido, o crédito relativo à operação interestadual, destacado na nota fiscal e recolhido em favor do estado de origem. Contesta, também, a aplicação na operação de uma margem de valor agregado (MVA) de 60% sem indicação de qualquer fundamento para adoção de tal procedimento.

A par disso, sustentou a abusividade da multa de 100% sobre o valor do imposto devido, por atingir o direito de propriedade e ter caráter confiscatório, o que ocorria neste caso, sob pena de violar frontalmente o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. Traz à baila entendimento do STF.

Por último, postulou o provimento do Recurso Voluntário, para que fosse reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em atenção à preliminar suscitada e, meritoriamente, cancelada a autuação no âmbito do ICMS, rechaçando os créditos tributários apurados, inclusive juros e multa e, na eventualidade de assim não entender os julgadores, ao menos lhe seja dado provimento parcial, para redução do valor autuado, tendo em vista o recolhimento do imposto efetuado ao estado de origem e a indevida majoração, sem qualquer fundamentação, do valor da operação pela fiscalização, através de aplicação de MVA de 60%.

A PGE/PROFIS, através de sua ilustre Representante, Dr<sup>a</sup>. Maria José R. Coelho Lins de A. Sento-Sé, opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, na vertente de que as mercadorias estavam em situação irregular, porquanto desacompanhadas de documentação fiscal idônea.

Observou que, em razões recursais, o recorrente praticamente repetiu as mesmas razões aduzidas na defesa inicial, todas exaustivamente apreciadas pela Decisão exarada pela 1<sup>a</sup> Instância administrativa.

De plano, rechaçou a existência de qualquer nulidade da autuação, posto que o lançamento descrevia, com perfeição, o fato gerador do ilícito tributário, indicando a legislação aplicável ao caso *sub examine*, fundamentada nos termos do art. 209, inciso IV e VI do RICMS/BA, nesse passo, inexistindo falhas capazes de provocar nulidades ou gerar prejuízos ao contribuinte.

Depois, ressaltou que o sujeito passivo foi abordado realizando transporte de mercadorias acompanhadas de documentação fiscal inidônea, ausentes dúvidas quanto a sua legitimidade para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária. Condição de detentor das mesmas, no momento da ação fiscal, responsabilidade tributária por solidariedade prevista no art. 121, inciso II, do CTN.

Assegurou que, apesar das mercadorias estarem acobertadas por documento fiscal revestido dos requisitos extrínsecos estabelecidos na legislação tributária, o seu caráter inidôneo restava incontrovertido, em face da falta de correspondência entre as mercadorias transportadas e aquelas descritas na nota fiscal de fl. 05.

Invocando o art. 167, inciso I, do RPAF, afirmou falecer competência ao órgão julgador para declarar a constitucionalidade da multa aplicada.

Em conclusão, opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Objetiva o Recurso Voluntário formalizar o inconformismo do autuado com a Decisão da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, a qual julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, onde é imputado, ao sujeito passivo, a exigência de ICMS, no valor de R\$36.483,90, acrescido de multa no percentual de 100%, decorrente de “divergência entre o documento fiscal e as mercadorias ali

*discriminadas, constatada durante contagem física*", sendo autuada a empresa transportadora que detinha a posse das mercadorias.

Com efeito, consigna o Auto de Infração como fato gerador da autuação: mercadorias acompanhadas pela Nota Fiscal de nº 023748, remetida pela empresa Lunender S.A., considerada inidônea para a operação, diante da divergência entre o documento fiscal e as mercadorias nela discriminadas, uma vez que consta como descrição dos produtos "QUILO VERÃO LEZ A LEZ", num total de 1.676,65 quilos, tendo a fiscalização identificado a existência de diversas confecções em viscosa, a exemplo de calças, blusas e vestidos de distintos padrões e quantidades.

A par disso, foram dados como infringidos os artigos 209, IV e VI, e 219, IV, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e considerada tipificada a multa do art. 42, IV, "a", da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, registro que deixo de apreciar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, por vislumbrar a possibilidade de, no mérito, decidir a lide em seu favor, nos termos do art. 155, parágrafo único, do RPAF/BA.

Sucede que, na questão de fundo, com a devida vênia do autuante e da Junta de Julgamento Fiscal, entendo se encontrar a presente autuação estribada em argumento insustentável do ponto de vista do direito tributário, porquanto o documento fiscal objeto da ação não se apresenta inidôneo pela ausência de discriminação da mercadoria tipificada na transação mercantil.

Válido repetir que a autuação se apresenta alicerçada no artigo 209, incisos IV e VI do RICMS/BA, o qual dispõe:

*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;*

Tenha-se em mira que da confrontação do texto legal reproduzido com a Nota Fiscal nº 023748 (fl. 05), verifica-se que o documento preenche, consoante reconhecido pela Decisão da JJF, os requisitos extrínsecos previstos na legislação, remanescendo, apenas, a questão da discriminação do produto comercializado.

Assim, entendo que a acusação de existir no documento declaração inexata não pode prosperar, porquanto consta, no campo descrição dos produtos, "QUILO VERÃO LEZ A LEZ", Classificação Fiscal 6114.90.00, unidade KG, quantidade 1.676,650, valor unitário 80,00 e valor total R\$134.132,00.

Daí, conclui-se que a empresa fabricante vendeu de produção própria (CFOP 6.101) uma quantidade de quilos de uma "coleção" titulada "VERÃO LEZ A LEZ", a qual, segundo a classificação fiscal da NCM, trata-se de produto classificado como "Outro Vestuário de Malha" (6114), de outros materiais têxteis (90.000), que foram entregues a uma transportadora, acondicionados em 79 caixas, perfazendo um peso bruto total de 1.755,650 quilos, demonstrando uma diferença entre a quantidade comercializada e a transportada de 79 quilos, inteiramente condizente com o peso de 1 quilo para cada embalagem, valendo aqui o questionamento acerca de onde se encontra a irregularidade do documento fiscal.

É do conhecimento público, principalmente nas comunidades de renda mais baixa, a existência da modalidade de comercialização de produtos têxteis por unidade de peso, ressaltando-se que, apesar do autuante declarar que em contato com o destinatário adquirente da mercadoria foi informado que ele comercializava por peças de roupa e não por quilo, tal assertiva não se encontra comprovada nos autos com qualquer documento.

Outrossim, vale destacar que o próprio autuante, antes da lavratura da autuação, anexou aos autos listagem discriminando todas as mercadorias que estavam sendo transportadas, peça a peça, cujo valor total coincide com aquele consignado na nota fiscal considerada inidônea pela

fiscalização, sendo que esse mesmo valor foi utilizado para apuração do imposto lançado, adicionando-se uma MVA de 60%, a qual, inclusive, não se encontra justificada na autuação. Assim, considerando que a listagem peça a peça apresentada pelo autuante tem valor total coincidente com aquele consignado na nota fiscal, é forçoso concluir que o documento não é inidôneo, servindo para embasar a operação.

Ademais, vale registrar que a legislação tributária não proíbe a venda de confecções por quilo, nem exige que a nota fiscal discrimine peça a peça os itens que estão sendo comercializados, além do que a verificação feita pela fiscalização demonstra a inexistência de divergências entre a quantidade indicada na nota fiscal e aquela efetivamente transportada.

Por outro ângulo, não se encontram, na procedimentalidade, elementos indicativos no sentido de ter sido o documento fiscal concebido com o intuito de fraude, visto que, apesar de indicar uma operação fora do padrão convencional, qual seja, a comercialização de confecções por peso, o emitente declarou corretamente a classificação fiscal da mercadoria, vestuário de malha e outros materiais têxteis, consoante verificação física efetivada pela fiscalização.

Nesse contexto, discordo do posicionamento manifestado na Decisão da JJF e no Parecer da PGE/PROFIS, no conduto de que existe motivação para se imputar ao transportador a responsabilidade pelo crédito tributário, por entender não ter se caracterizado, no feito, a “evidente inidoneidade documental”.

Concludentemente, pelos fundamentos expostos, todos eles amparados nos elementos informativos constantes do processo e da legislação vigente, o meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210377.0025/09-0, lavrado contra **VRG LINHAS AÉREAS S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS