

**PROCESSO** - A. I. Nº 232275.0701/11-1  
**RECORRENTE** - RODOVIÁRIO RAMOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0103-01/12  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 19/12/2012

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0398-12/12**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSPORTADOR. DOCUMENTO FISCAL CONSIDERADO INIDÔNEO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Autuação baseada em irregularidade em retorno de mercadoria sem a documentação fiscal exigida em lei; os DANFEs de saída da SAMSUNG, com destino às lojas BOMPREÇO e CASA AMARELA, que acompanham a documentação de entrada emitidas também pela SAMSUNG, (DANFEs de retorno, por motivo de não aceitação pelos clientes), e que deveriam acobertar o transporte, estão em desacordo quanto à descrição das mercadorias, pois as saídas se referem a televisores de 20" e 40", enquanto documentação de retorno, que deveria acobertar estes mesmos aparelhos, apresenta TVs de 14", estando assim em desconformidade; a empresa autuada é responsável solidária pelas mercadorias irregularmente em trânsito no Estado da Bahia, nos termos do Art. 219, IV do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/07/2011 para cobrar ICMS e multa de 100% no valor de R\$ 46.478,88, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 “divergência entre o documento fiscal e as mercadorias discriminadas, constatada durante a contagem física”*

Consta na descrição dos fatos:

*“AS 20:00 HS DO DIA 30/07/2011 NO EXERCÍCIO DE MINHAS FUNÇÕES FISCALIZADORAS, NO POSTO FISCAL HERÁCLITO BARRETO RECEPCIONEI O SRA ANTONIO FRANCISCO DOS SANTOS, CPF 860.887.008-82 CNH 01584163401 CONDUTOR DO VEÍCULO DE PLACA ANP-7219, QUE TRANSPORTAVA UMA CARGA DE DIVERSOS TELEVISORES EM CORES DE DIVS. POLEGADAS, ACOMPANHADAS DOS DAFEs 554588,83070, 50085, 63699, 50086, 64705, 54561, 90709/711, QUE APÓS CONFERÊNCIA FÍSICA CONSTATAMOS QUE O VEÍCULO SUPRA, TRANSPORTAVA NA REALIDADE 1015 TELEVISORES EM CORES DE 14 POLEGADAS. VERIFICAMOS QUE NÃO SE TRATAVA DE UM DEVOLUÇÃO POIS NÃO HVIA DANFEs DAS EMPRESAS BOMPREÇO S/A SUPERMERCADO DO NORDESTE E ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA RESPECTIVAMENTE COMO LEGITIMOS COMPRADORES”*

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 40 e 81, pedindo pela alteração do enquadramento legal da infração e consequente redução do valor cobrado. Também houve por parte do fiscal autuante, apresentação de informação fiscal à fls. 107, rebatendo alegações defensivas e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

**“VOTO**

O Auto de Infração foi lavrado, atendendo-se às formalidades previstas pelo Regulamento de ICMS nas infrações de trânsito, inclusive com Termo de Ocorrência à fl. 06, e Termo de Apreensão à fl. 08, das mercadorias que consubstanciam a ação fiscal.

O impugnante arguiu preliminar de nulidade, por considerar que o enquadramento foi feito em decreto, e não em lei, por falta de clareza na descrição da infração. O decreto 6.284/97, a que se refere o autuante no campo de enquadramento da infração é o que aprova o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, cuja fonte é a lei 7.014/96. Assim, é que no Art. 40, § 3º, da lei supracitada, diz que:

A mercadoria será considerada em trânsito irregular no território baiano se estiver desacompanhada de Nota Fiscal ou documento equivalente ou acompanhada de documento falso ou inidôneo, como definidos em regulamento.

O Regulamento do ICMS vem exatamente para detalhar pormenores da lei 7.014, e no presente caso, definir o que seja documento inidôneo, e assim, pelo enquadramento dentro do RICMS/BA, o autuante considerou inidôneo os documentos que acompanhavam a mercadoria, por estar em consonância com os fatos descritos no Art. 209, IV – contem declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível, ou contiver rasura ou emenda;(...). Assim, considero que a infração está caracterizada com base no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, e não acolho a preliminar de nulidade sob este aspecto; quanto à preliminar de nulidade por declaração inexata, pelo fato do autuante apor na descrição dos fatos “que não se tratava de devolução, pois não havia DANFEs” e simultaneamente se referir que as mercadorias estavam acompanhada dos DANFEs 54588, 83070, 50085, 63699, 50086, 6470554561 90709, obviamente quis o autuante dizer que não havia os DANFE de devolução, pois os DANFEs que acompanhavam a mercadoria diziam respeito aos emitidos para venda aos destinatários em Pernambuco, conforme a própria parte final do texto escrito pelo autuante “não havia DANFE das empresas BOMPREÇO e CASA AMARELA, como compradores. Assim, entendo que o autuante deixou suficientemente claro, que não havia os DANFE de devolução emitidos pelos adquirentes, mas somente os DANFEs de saída para aquelas empresas. Assim, também não acolho a preliminar de nulidade aventada pelo impugnante.

O julgamento do presente PAF, se resume ao fato de se considerar idôneo ou não os documentos que acompanhavam as mercadorias. O modo como deve proceder o contribuinte que emite nota fiscal eletrônica em caso de devolução, pode ser facilmente encontrado no sitio do governo federal - <http://www.nfe.fazenda.gov.br>, que na prática nada acrescenta aos textos legais em vigor, no que diz respeito às notas fiscais convencionais, que aqui reproduzo ipsius literis:

A recusa da mercadoria pode ocorrer de duas formas: ou o destinatário emite uma nota fiscal de devolução de compras, ou o destinatário recusa a mercadoria no verso do próprio DANFE, destacando os motivos que o levaram a isso. Na segunda hipótese, o emitente da NF-e irá emitir uma NF-e de entrada para receber a mercadoria devolvida. Importante: Como houve a circulação da mercadoria, a NF-e original não poderá ser cancelada. Caso a nota fiscal de devolução emitida pelo comprador também seja eletrônica, esta deverá, como todas as NF-e, ser previamente autorizada pelo Fisco e enviada para o destinatário da NF-e que deu origem a NF-e de devolução.

No caso em apreço, o agente fiscal constatou que não havia os DANFE de devolução emitidos pelos compradores (BOMPREÇO E CASA AMARELA). Assim, restava a segunda opção, que era de fazer constar a recusa da mercadoria no próprio verso, e a emitente da NF-e de venda, a SAMSUNG, emitir uma nota fiscal de entrada, para receber a mercadoria devolvida. Pelos documentos às fls. 10/25, pode-se constatar que há DANFEs de saída emitidos pela SAMSUNG para os destinatários citados e também DANFEs de entrada, com a natureza da operação DEVOLÇÃO DE VENDA DE PRODUÇÃO. Vejamos o que diz o Regulamento do ICMS a esse respeito:

#### *Do Retorno de Mercadoria Não Entregue ao Destinatário*

Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".

§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no inciso II do art. 636, relativamente ao Conhecimento de Transporte.

#### *Da Devolução e do Retorno de Cargas*

Art. 636. Nas hipóteses de devolução ou de retorno de mercadorias ou bens:

I -;(...)

II - no retorno de carga que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário:

a) o Conhecimento de Transporte originário poderá servir para acobertar a prestação de retorno ao remetente, desde que, antes de se iniciar o retorno, seja feita observação dessa circunstância nas 1<sup>as</sup> vias dos documentos relativos à carga e à prestação do serviço (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89);

b) a mercadoria retornará acobertada pela Nota Fiscal originária, atendido o disposto no § 1º do art. 654.

Sobre a inidoneidade relativo a nota fiscal eletrônica, vejamos o que diz o Art. 231-D do RICMS/BA em seu parágrafo 1º.

Art. 231-D. O arquivo digital da NF-e e do CT-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I – (...)

II – (...)

§ 1º Ainda que formalmente regular, não será considerada documento fiscal idôneo o que tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.

Entendo pelo exposto, que houve de fato, uma operação de retorno de mercadoria, de forma totalmente avessa ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, e à própria legislação acerca da NF-e(Ajuste SINIEF 07/05), pois foram descumpridos os requisitos legais para devolução, pois como afirmou o autuante em sua informação fiscal, não havia nada escrito nos documentos que indicasse recusa do recebimento por parte das empresas destinatárias; as notas fiscais de saída da SAMSUNG, com destino às lojas BOMPREÇO e CASA AMARELA, que acompanham as notas de entrada emitidas também pela SAMSUNG, (retorno, por motivo de não aceitação pelos clientes), e que deveriam acobertar o transporte, estão em desacordo quanto à descrição das mercadorias, pois as saídas se referem a televisores de 20" e 40", enquanto documentação de retorno que deveria acobertar estes mesmos aparelhos, apresenta TVs de 14", estando assim em desconformidade. O argumento de que o Estado da Bahia não era origem nem destino das mercadorias, e que nenhum prejuízo poderia vir a sofrer não procede. As formalidades exigidas em lei para retorno ou devolução de mercadorias visam exatamente proteger o Estado de eventuais operações que possam lhe trazer prejuízos. A maneira como foi procedida a operação retira dos estados de origem, destino e também de trânsito da mercadoria, neste caso, a Bahia, quaisquer mecanismos de controle sobre o destino da carga, visto tratar-se vendas e retornos de mercadorias diferentes, e ainda em total desacordo com a legislação vigente.

Quanto à base de cálculo, que foi considerada o valor das mercadorias e não o frete, o que estava em foco pela fiscalização de trânsito, não foi a irregularidade do frete, cujo fato gerador se reporta ao Estado de origem/destino, mas a carga, cuja documentações estava com caráter inidôneo; a base de cálculo foi apurada conforme o valor das TVs de 14" que estão no DANFE de saída da SAMSUNG, nº 90711, à fl. 012, cujo preço unitário é de R\$190,80, multiplicado pelo número de televisores(1015), resultou na base de cálculo de R\$223.239,44, que à alíquota de 12% resultou no valor lançado na autuação; assim, considero que a empresa autuado, é responsável solidária pelas mercadorias irregularmente em trânsito no Estado da Bahia, nos termos do Art. 219, IV do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia; quanto à pretensa multa de caráter confiscatório, o que caracteriza o confisco na infração tributária, é a invasão ao patrimônio do autuado de forma que venha lhe subtrair valores que sejam significativos e que inviabilizem a manutenção da própria atividade empresarial, o que não se configura aqui, uma vez que o valor da multa não apresenta valor ponderável frente ao patrimônio de uma transportadora que atua em nível nacional. Quanto ao pedido de redução de multa, de acordo com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Art. 159), só a Câmara Superior do CONSEF pode fazê-lo, ao apelo de equidade. Quanto ao pedido que seja feita intimação ou comunicação de qualquer ato, ao endereço do representante do autuado, diz o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal:

Art. 109. Considera-se efetivada a intimação:

I - quando pessoal, na data da aposição da ciência do sujeito passivo ou do interessado, seu representante ou preposto, no instrumento ou expediente.

Assim, se a intimação for feita diretamente ao sujeito passivo encontra-se amparada pela legislação do Estado da Bahia, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida pela Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 131 a 194), alegando que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua defesa inicial, bem como refaz todos os pedidos já postulados.

Após fazer uma síntese do lançamento e dos fatos ocorridos, argui, em sede de preliminar, a nulidade absoluta do Auto de Infração em razão da ausência de fundamentação legal, ofendendo o princípio da legalidade e cerceando o seu direito de defesa. Frisa que o autuante limitou-se no Auto de Infração a indicar como fundamento para exigência do imposto única e exclusivamente, dispositivos do RICMS/BA, sendo a única indicação de dispositivo de lei referente à penalidade, e não à infração em si. Afirma que no caso em tela as condutas ditas como irregulares são previstas em mero Decreto Estadual, o que ofende de forma frontal o princípio da legalidade estrita a que está submetida toda a Administração Pública, bem como o princípio da reserva legal a que se sujeitam os particulares. Salienta que o princípio da legalidade é extremamente importante e valorizado no âmbito da Administração Pública. Invoca e reproduz lições de Luis Roberto Barroso, Hely Lopes Meireles, Paulo de Barros Carvalho, Celso Antonio Bandeira de Mello, assim como entendimento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Destaca que a ausência da fundamentação devida viola, inclusive, o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, que lhe são assegurados pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Que transcreve. Sustenta que resta clara a absoluta insubsistência do Auto de Infração, pois está baseado em dispositivos de mero decreto estadual, devendo, portanto, ser cancelado totalmente, por lhe faltar fundamento jurídico mínimo de validade em matéria tanto de Direito Administrativo, quanto de Direito Tributário.

No mérito, alega a não incidência do ICMS, pela inexistência de fato gerador no Estado da Bahia. Diz que como se nota dos documentos que instruíram o processo, os bens transportados tinham como origem o Estado de Amazonas, razão pela qual não houve qualquer fato gerador no Estado da Bahia. Propala que sob o aspecto o aspecto da hipótese de incidência do ICMS, conforme já dito, é o local do estabelecimento onde se encontra a mercadoria, ou seja, é o local da saída das mercadorias.

Afirma que o veículo parado no Posto Fiscal saiu que as mercadorias saíram de Manaus/AM em direção ao Estado de Pernambuco e, posteriormente, para ser devolvida para o Estado de São Paulo, portanto, não ocorrendo qualquer fato do ICMS na Bahia. Aduz que o autuante incidiu em *bis in idem* ao exigir o mesmo imposto pelo mesmo fato gerador que já fora tributado anteriormente, havendo, no mínimo, usurpação da competência territorial da Unidade Federativa em que houve a efetiva saída dos bens. Menciona que nesse sentido, já está pacificada a jurisprudência de que o sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado onde ocorreu a saída da mercadoria. Cita e transcreve a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Reafirma que não houve no Auto de Infração qualquer indicação sobre o motivo da exigência do tributo, explicando-se e fundamentando-se apenas a suposta prática da infração. Observa que a eventual caracterização de infração a obrigação acessória não leva, de modo algum, à incidência de tributo. Ressalta que há de se ter em mente a diferença entre a norma tributária em sentido estrito – aquela que institui tributo – e as normas que impõem deveres instrumentais – que circundam a tributação, mas que com esta não se confundem.

Salienta que a ilegitimidade do Fisco baiano em exigir o tributo supostamente devido em razão da não ocorrência do fato gerador na circunscrição geográfica de sua competência, acarreta, também, a ilegitimidade para impor multa. Cita, nesse sentido, o entendimento da jurisprudência pátria, reproduzindo parte do acórdão das ementas colacionadas. Diz que não se pode admitir, portanto, a exigência de ICMS, bem como a respectiva multa, no presente caso, razão pela qual deve ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Em outro tópico de sua argumentação recursal, prossegue afirmando a absoluta idoneidade da documentação fiscal. Alega que o Auto de Infração fora lavrado sob o fundamento de que o recorrente transportava mercadorias utilizando documentação fiscal inidônea, por estar enquadrada em um dos casos de inidoneidade tipificados no art. 209 do RICMS que colaciona aos autos.

Argumenta que, pela interpretação do citado artigo, o documento será idôneo, desde que possibilite a efetiva cobrança do imposto, ou seja, o cálculo do “quantum” devido e a correta

identificação do contribuinte. Consigna, ainda, que a empresa recorrente transportava mercadorias de terceiros, munida de notas fiscais que contem todos os requisitos fundamentais de validade e eficácia, sem rasuras ou lacunas, possuindo inclusive a descrição e o valor das mercadorias, bem como a informação do aproveitamento do crédito de ICMS, além das informações do emitente da referida nota.

Salienta que no caso trazido à baila, se trata de Nota Fiscal Eletrônica e, portanto, o Fisco tem ciência da transação comercial e do imposto devido desde o momento da emissão da referida nota fiscal, conforme se verifica no próprio site da Fazenda Nacional, cuja resposta transcreve.

Frisa que apesar de o Estado da Bahia ser ilegítimo para exigência do referido tributo, verifica-se não ser hipótese de sonegação fiscal, não acarretando, pois, qualquer prejuízo para o Fisco, devendo o mesmo ser declarado nulo. Cita e reproduz entendimento da jurisprudência administrativa fiscal da Bahia e Sergipe.

Passa a sustentar a ausência de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS supostamente incidente sobre os bens que transportava. Acrescenta que em atenção ao princípio da eventualidade, se forem ignoradas todas as razões anteriormente explicadas, as quais são mais do que suficientes para ensejar a completa extinção do débito do Auto de Infração. Após transcrever o art. 5º da Lei 7.014/96, ressalta que não é contribuinte do ICMS no que tange às operações de circulação de mercadorias, pois meramente transporta cargas. Assevera que o negócio jurídico é feito entre o vendedor e o comprador, cabendo-lhe apenas levar o que foi comprado de um lugar a outro. Acrescenta que a única hipótese em que se enquadraria como contribuinte de ICMS seria em razão da prestação de serviço de transporte interestadual, reproduzindo o art. 36 do RICMS/BA.

Diz que desta forma, não há qualquer possibilidade de que lhe seja exigido o valor do referido imposto, já que não responde de forma alguma pelo débito de ICMS destacado no Auto de Infração, além do que não realizou o fato gerador, logo, não pode ser conceituado como sujeito passivo da obrigação tributária. Assevera que, por outro lado, há de se afastar, por absurda, a aplicação do art. 39, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Invoca o art. 121 do Código Tributário Nacional, bem como o art. 5º da Lei Complementar nº 87/96, para dizer que são necessários dois requisitos para a responsabilização de terceiro: o liame subjetivo entre o terceiro e o contribuinte para o não recolhimento do imposto; e o seu consequente pagamento. Aduz que, no caso, quem realizou o fato gerador e, portanto, é sujeito passivo da obrigação tributária, foi a empresa emitente da nota fiscal, não lhe sendo possível realizar a prova do pagamento do tributo, ao qual já fora devidamente declarado ao Fisco do Estadual, por meio da nota fiscal eletrônica emitida.

Assinala que, quanto ao intuito fraudulento, verifica-se a sua boa-fé, que, no caso, é presumida, uma vez que as notas fiscais estavam devidamente preenchidas, inclusive constando o mesmo local de entrega, não contendo rasuras ou lacunas. Registra a impossibilidade de vigiar a emissão da nota fiscal, uma vez que esta tarefa é do emitente, bem como a inviabilidade de fiscalizar o pagamento do tributo, por ser incumbência do Fisco. Acrescenta que o correto preenchimento da nota fiscal gera a presunção de boa-fé da transportadora, como é o seu caso, o qual exclui a sua responsabilidade pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 5º da Lei Complementar nº 87/96.

Alega que a interpretação pela responsabilidade objetiva do transportador, neste caso, violaria o art. 170 da Constituição Federal, uma vez que colocaria um obstáculo à livre iniciativa e à livre concorrência, tendo em vista que o transportador seria responsável objetivamente pelo pagamento do tributo incidente sobre as mercadorias que transporta. Consigna que neste sentido também é o entendimento da jurisprudência pátria, conforme transcrição que apresenta.

Frisa que há de existir uma relação com a riqueza revelada pelo fato gerador, em respeito ao princípio da capacidade contributiva, conforme dispõe o art. 145, §1º da Constituição Federal, cujo teor reproduz. Cita e transcreve lição de Luiz Antonio Caldeira Miretti, nesse sentido.

Sustenta que diante do exposto, não há qualquer possibilidade de lhe responsabilizar pelo pagamento do ICMS no presente caso, por inexistir norma que possibilite o alargamento das

competências tributárias distribuídas pela Constituição Federal, não podendo prosperar o Auto de Infração, por mais esse motivo.

Prosseguindo, reporta-se sobre a multa imposta na autuação, alegando que esta tem o caráter nitidamente confiscatório, afrontando as garantias constitucionais. Aduz que a aplicação de multa em percentual de 100%, fere de forma incontestável as garantias constitucionais do contribuinte, notadamente as expressas nos artigos 145, §1º - princípio da capacidade contributiva – e 150, IV – princípio da vedação ao confisco – da Constituição Federal, cujo texto reproduz. Frisa, ainda, que a vedação ao confisco é analisada de forma clara pela doutrina, conforme transcrição que apresenta.

Ressalta que não somente os tributos estão sujeitos às regras elencadas nos arts. 145, § 1º, IV, da CF, mas também a penalização tributária, pois esta é instituída visando apenas sancionar os eventuais ilícitos cometidos pelo contribuinte, não podendo ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação. Tece outras considerações sobre o caráter confiscatório da multa, invocando e transcrevendo posição doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria, para afirmar que pode-se claramente concluir que a aplicação de juros é suficiente para a reparação do dano que a mora do contribuinte causa ao Erário público. Salienta que a imposição de índices elevados a título de multa, cumuladas com a aplicação de juros e correção monetária, resulta em atividade tipicamente confiscatória, conforme os moldes expostos.

Diz que demonstrada a flagrante inconstitucionalidade da multa imposta aos valores em questão, por afrontarem de forma patente os princípios constitucionais da capacidade contributiva- e da vedação ao confisco, impõe-se a sua exclusão ou, no mínimo, sua redução para percentuais condizentes com o ordenamento jurídico pátrio.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, ao menos, a redução da multa aplicada. Requer, ainda, que todas as intimações sejam feitas exclusivamente em nome de Raquel Elita Alves Preto, OAB/SP 108.004, com endereço na Rua da Consolação, nº 2697, 7º, 8º e 9º andares, Jardins, município de São Paulo/SP.

Após, os autos foram remetidos à Secretaria do CONSEF para distribuição e apreciação do presente Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade, pela divergência entre os documentos fiscais e as mercadorias discriminadas, consoante fiscalização no posto fiscal de Heráclito Barreto.

Preliminarmente, quanto as questões da nulidade quanto ao direito de defesa, entendo que o Auto de Infração está conforme as regras do art. 18 e 39 do RPAF/BA.

Compulsando os autos, percebo que a imputação foi clara, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Em relação ao embasamento legal do Auto de Infração, concordo com o julgamento de piso ao argumentar que "*O Regulamento do ICMS vem exatamente para detalhar pormenores da Lei nº 7.014, e no presente caso, definir o que seja documento inidôneo*". Realmente o art. 209 do RICMS, vigente à época dos fatos, só vinha a detalhar aquilo quanto previsto no art. 40, §3º da Lei nº 7.014/96. Depreendo pela leitura dos dispositivos citados que o referido artigo 40 levanta as hipóteses legais de trânsito irregular de mercadorias e, por seu turno, o art. 209 do regulamento explica, conforme manda a própria lei, em quais situações serão consideradas pelo Fisco que a documentação é inidônea.

Portanto, não há como acolher a tese recursal de nulidade de falta de embasamento legal do auto de infração.

Assim, refuto as teses de nulidade do Auto de Infração.

Compulsando os autos e da análise dos fatos que ensejaram a presente autuação, consubstanciados no Termo de Apreensão e Ocorrências de fl. 06 e dos documentos fiscais de fls. 10 a 25 dos autos, conjuntamente com a análise da Decisão recorrida e dos argumentos recursais, entendemos que não merece reforma o Julgado de Primeira Instância.

Entendo que no presente caso, o estado da Bahia é parte legítima para o lançamento do tributo, ou seja, é o Estado da Bahia o sujeito ativo da relação jurídica que se evidenciou na presente autuação, consoante a legislação pertinente.

A autuação teve como mote a constatação, pela fiscalização de trânsito, de transporte de mercadoria com documentação fiscal considerada inidônea, nos termos do art. 209, IV e VI do RICMS/BA, porquanto continha declaração inexata. Segundo consta, as notas fiscais consignavam aparelhos de TV's diferentes aos encontrados na contagem física feita pelo preposto do Erário.

Além disso, consta nos DANFES que instruem ao Auto de Infração que as mercadorias foram vendidas para as empresas BOMPREÇO SUPERMERCADO DO NORDESTE e ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA, ambas no Estado de Pernambuco, pela Samsung Eletrônica da Amazônia Ltda, situada no Estado do Amazonas.

Como bem observado pela 1ª JJF, temos acostados aos autos NF-e da empresa vendedora (SAMSUNG), tanto no envio (notas fiscais eletrônicas de saídas - fls. 14, 15, 16, 19, 22, 25) quanto na suposta devolução (notas fiscais eletrônicas de entrada - fls 11, 12, 13, 18, 21, 24). Também se observa que existem vários Conhecimentos de Transportes (10, 17, 20 e 23) com a contratação do Autuado para o transporte da mercadoria consignada nas referidas NF-e, saído às mercadorias de Jaboatão dos Guararapes, em PE, com destino a Samsung, no AM, existindo a observação de que a entrega seria realizada no Estado de São Paulo, em uma filial da empresa vendedora.

Ora, como visto não há qualquer dúvida de que de fato se tratava de uma operação interestadual, tendo como fornecedor empresa estabelecida em outro Estado – Amazonas – com destino a estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco, mas que estava em circulação pelo território baiano, sem o devido documento fiscal.

Deve-se consignar que as DANFEs de venda das mercadorias foram emitidas em 21.05.11 e as DANFEs de devolução estão datadas em 22.07.11, ou seja, há um intervalo de quase dois meses entre as operações, sem que fosse dado o correto tratamento tributário para a devolução das mercadorias. Portanto, não há como se atestar que as mercadorias que foram supostamente devolvidas são aquelas acobertadas pelas NF-e de devolução, pois, não existe referências específicas nas DANFEs de devolução das NF-e's originárias de vendas, bem como, parte das mercadorias aprendidas são distintas daquelas que inicialmente foram vendidas para Pernambuco. Foram vendidas televisores de 14 polegadas para o BOMPREÇO e a CASA AMARELA, mas foram apreendidos televisores 20 e 40 polegadas.

Além disso, não acho plausível que as mercadorias que seriam devolvidas para pessoa jurídica estabelecida no Estado do Amazonas transitasse pelo Estado da Bahia, em percurso totalmente diverso daquele que seria trilhado em condições normais.

Pois bem, a irregularidade detectada – declaração inexata - legitima a exigência de imposto ao Estado da Bahia, posto que nosso Estado é o titular da competência para exigir o imposto dos transportadores em relação a mercadorias com documentação inidôneas, consoante o art. 209 do RICMS vigente à época dos fatos.

Neste quadro, também cabe a aplicação do quanto disposto no art. 6º, III, 'd' da Lei 7.014/96, in litteris:

*"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;"*

Portanto, estão corretamente configuradas tanto a ilegitimidade ativa e passiva do auto de infração em debate.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

#### VOTO EM SEPARADO

O presente voto tem o objetivo maior de analisar os fatos descritos no Auto de Infração, bem como me posicionar quanto aos argumentos recursais postos pela empresa autuada.

A Acusação fiscal é de que o veículo da empresa autuada transportava uma carga de televisores de diversas polegadas, acobertados por Notas Fiscais Eletrônicas enumeradas. Após a conferência física da carga, realizada no Posto Fiscal, constatou-se que as mercadorias descritas nos documentos fiscais não se correlacionavam com as constantes da carga, vez que de acordo com o documento de fls. 06, constavam 1.015 aparelhos de televisão de 14 polegadas.

Inicialmente, constato que o lançamento foi realizado pelo Fisco contra o transportador da mercadoria.

Quanto a este fato, qual seja, do transportador da mercadoria figurar no pólo passivo da relação jurídico tributária, abordaremos alguns aspectos. Em relação à denominada responsabilidade tributária, o CTN, em seu artigo 128, determina que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Assim, pode a lei nomear terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário, ou de forma meramente supletiva, que pode ser solidária ou subsidiária.

A responsabilidade por substituição é aquela na qual, o indivíduo que pratica o fato gerador não se configura em real sujeito passivo da obrigação, diante da existência prévia de dispositivo legal, o qual atribui a responsabilidade a uma terceira pessoa. Neste caso, diferente do que ocorre na responsabilidade por transferência, na responsabilidade por substituição a dívida é, desde o nascêdo, prevista em instrumento, do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador, sendo necessária à existência de vínculo de natureza jurídica, econômica ou contratual entre o responsável legal e o contribuinte do tributo.

Ao tratarmos o ICMS, também ocorre aquilo que a doutrina denomina de “substituição tributária progressiva”, que vem a ser a substituição do pagamento do imposto pelo vendedor, no momento da realização da operação, desonerando o adquirente, e qualquer pagamento relativo à operação posterior, vez encerrar a fase de tributação da mesma.

No caso em tela, a hipótese se configura naquela constante na Lei nº. 7.014/96, que em seu artigo 6º, inciso III, alínea “d”, dispõe que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, os transportadores em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea.

Assim, não vislumbro qualquer violação ao artigo 170 da Constituição Federal, conforme alegação Recursal, uma vez que apenas se aplicou a norma legal ao caso ora em comento, inexistindo o alargamento das competências tributárias distribuídas pela Constituição Federal, como defendeu a Recorrente.

Formalmente, o lançamento encontra-se perfeito e acabado, não estando presentes quaisquer dos requisitos para sua invalidação, consoante descrito nos artigos 18 e 39 do RPAF/99.

Gostaria, agora, de analisar a questão levantada quanto à ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, quanto à constituição do crédito tributário. Uma vez que a legislação determina que nos casos em que no trânsito de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal ou acobertadas de documentação inidônea, o local da ocorrência é aquele onde se verificar a infringência da norma legal. Como o fato foi constatado no território do estado da Bahia, este possui a necessária competência territorial, tendo em vista que a mercadoria se encontrando acobertada de documentação inidônea é comparada a desacobertada de documentação fiscal.

E tal determinação se encontrava muito claramente especificada no artigo 911 do RICMS/99 vigente à época da ocorrência dos fatos:

*“Art. 911. Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 da Lei nº 7.014, de 04/12/96.*

*§ 1º A responsabilidade por infração relativa ao ICMS não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*§ 2º A mercadoria ou serviço serão considerados em situação irregular no território baiano se estiverem desacompanhados da documentação fiscal própria ou acompanhados de Documento falso ou inidôneo.”*

Já a definição de documento inidôneo estava contida no artigo 209 do mesmo diploma regulamentar, prevendo que:

*“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;”*

Além do mais, inexiste correlação entre as mercadorias transitando e as constantes nas notas fiscais que as acompanhavam as mercadorias constam, por exemplo, televisores com tela de cristal líquido (LCD), de 20 e 40 polegadas, sendo que transitavam no veículo e foram apreendidos apenas televisores de 14 polegadas. É certo que diante do tipo de mercadoria, não é possível se verificar que os televisores de 14 polegadas que se encontravam no veículo sejam as mesmas que eventualmente foram encaminhadas para “devolução”. E sobre tal assunto, a Recorrente cala-se, nada argumentando, apesar das extensas peças apresentadas no processo.

A Nota Fiscal Eletrônica pode ser conceituada como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador.

Desta forma, entendo necessário tecer algumas considerações acerca da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e):

A Nota Fiscal Eletrônica tem validade em todos os estados da Federação e já é uma realidade na legislação brasileira desde outubro de 2005, com a aprovação do Ajuste SINIEF 07/05 que instituiu nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE.

Existe na legislação a previsão dos denominados “eventos”, que nada mais são do que quaisquer fatos relacionados com uma NF-e, normalmente ocorrido após a sua respectiva autorização de uso. A Carta de Correção Eletrônica e o Cancelamento são exemplos de eventos da NF-e.

Tais eventos aparecem na consulta da NF-e na Internet e funcionam como se fossem um extrato dos fatos vinculados a este documento. Conforme sua natureza, podem ser visualizados por todos os envolvidos na operação ou somente pelas Administrações Tributárias.

Existe também a figura do evento “Operação não Realizada”, o qual será informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se

realizou (devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário, sinistro da carga durante seu transporte, etc.). E em momento algum do processo, a Recorrente prova a existência do mesmo, apenas alega que há uma devolução de mercadorias.

Já o evento denominado “Operação não Realizada” deverá ser informado pelo destinatário quando, por algum motivo, a operação legalmente acordada entre as partes não se realizou (**devolução sem entrada física da mercadoria no estabelecimento do destinatário**, sinistro da carga durante seu transporte, etc.). (grifo do relator).

Dessa forma, para serem verdadeiras as alegações do Recorrente quanto à alegada devolução das mercadorias emitidas pela empresa Samsung Eletrônica da Amazônia S.A., deveria ter sido adotado o procedimento acima, o que não houve.

Assim, não poderia, por exemplo, tal como informado no voto condutor da decisão de primo grau, diante, de como visto, a NF-e possuir apenas existência virtual, não se podendo colocar a recusa de recebimento no verso da mesma, como pretendeu o julgador *a quo*.

Por outro lado, da leitura dos documentos fiscais apreendidos e que se encontram acostados aos processos, verificamos que os mesmos foram emitidos originariamente em 21 de maio de 2011 e estariam sendo devolvidos apenas em 22 de julho de 2011, um prazo bastante elástico, sobretudo, se as mercadorias não deram entrada física nem escritural nos estabelecimentos destinatários, como alegado na defesa da Recorrente.

Mais um detalhe a ser observado é que quanto ao roteiro do veículo para a entrega dos produtos ao destinatário. Em sendo verdadeiras as argüições de que as mercadorias estariam sendo devolvidas do Estado de Pernambuco para o Estado do Amazonas, o que faziam as mercadorias transitando no Estado da Bahia, em rota inversa àquela que seria lógica para se chegar até o destinatário, quando o roteiro rumo ao norte do país seria o mais lógico? Isso, em momento algum a Recorrente justifica.

Dessa maneira, pelos motivos acima expostos, entendo que o Recurso Voluntário NÃO deva ser PROVIDO, ratificando, desta forma, o julgamento do órgão de primeiro grau, devendo a empresa autuada recolher o valor de R\$23.239,44, acrescido da multa de 100%, diante da infração constatada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232275.0701/11-1, lavrado contra **RODOVIÁRIO RAMOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.239,44**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO EM SEPARADO – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO EM SEPARADO

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS