

**A. I. Nº** - 118866.0027/09-2  
**AUTUADO** - VRG LINHAS AÉREAS S/A.  
**AUTUANTE** - MARIA DAS GRAÇAS BRAGA BARRETO  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 17.04.12

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0087-04/12**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL INIDÔNEA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO TRANSPORTADOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatado que as notas fiscais que acobertavam as mercadorias transportadas foram utilizadas após a data limite para emissão. Portanto, inidôneas nos termos do art. 209, III, do RICMS/BA. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o transportador, na condição de responsável solidário, para exigir o ICMS no valor de R\$ 1.808,74, acrescido de multa no percentual de 100%, em razão das Notas Fiscais de nºs 0599 e 0600, emitidas pela empresa Oceânica S J DA SILVA, IE 20.078.034-4, situada em Natal RN, terem sido consideradas inidôneas para a operação diante da constatação de validade para uso vencida.

Foram dados como infringidos os artigos 199, I, 213, c/c 209, III, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e tipificada a multa no art. 42, IV, “a”, da Lei nº. 7.014/96. Foram apensados aos autos, às fls. 10 a 13 e 7 a 9, o Conhecimento Aéreo emitido pela VRG Linhas Aéreas S/A; as Notas Fiscais citadas; o Termo de Apreensão e o demonstrativo de débito da autuação.

O autuado, às fls. 18 a 45 dos autos, tempestivamente apresenta sua defesa administrativa. Descreve os fatos e suscita a nulidade do auto de infração pelos seguintes motivos:

1. Erro no instrumento de constituição do crédito tributário;

Transcrevendo lição de Manoel Antônio Gadelha Dias, art. 129, I, do CTN e art. 48 do Dec. 7.629/99, alterado pelo Dec. 12.537/10, alega que o auto de infração foi lavrado de modo equivocado, uma vez que, em razão do valor (R\$ 3.617,48), o instrumento apropriado para a constituição do crédito é a Notificação Fiscal. Aduz ser este o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, quando considera nulos os processos por ausência da peça básica do lançamento, a exemplo da ementa que transcreve. Assim, entende que o auto de infração deve ser anulado administrativamente pelo exercício da autotutela.

Reforça seu pedido dizendo que embora a suposta infração tenha ocorrido em 23/12/2009, só foi cientificado em 01.11.2011, logo, a legislação em vigor aplicável ao caso é a com a nova redação dada com pelo Decreto 12.537/10, uma vez que a ciência do sujeito passivo é elemento essencial para que o auto de infração tenha eficácia.

2. Ilegitimidade passiva;

Transcreve o art. 39, I, do RPAF para dizer que somente podem figurar nos pólos da ação as pessoas que estejam realmente relacionadas aos fatos nela tratados, pois, para ser legítimo sujeito passivo, é necessário que o autuado seja, obrigatoriamente, a pessoa que efetivamente causou o dano ou prejuízo.

Alega que o auto de infração pressupõe a ocorrência do fato pela “utilização de documento fiscal com data de validade vencida”, mas jamais poderia ter dado causa a este fato, uma vez que o documento idôneo a formalizar o serviço de transporte é o Conhecimento de Transporte Aéreo, o que não foi questionado.

Ressalta que se pauta no que é determinado pelo Código Brasileiro de Aeronáutica que no seu art. 235 preconiza que, no contrato de transporte aéreo de carga, será emitido o respectivo conhecimento, o que ocorreu no caso presente com o documento AWB nº 104.094-5 (doc. 4). Por isso, não admite que tenha feito uso de documento fiscal com validade vencida haja vista que, como se verifica nas notas fiscais, o remetente e destinatário são, respectivamente, Oceânica – SJ da Silva e Pereira Borges Fábrica de Confeções Ltda.

Salienta que nas notas fiscais não há menção ao seu nome, não tendo, por óbvio, se utilizado de documento fiscal com validade vencida, pois não participou da transação entre as empresas citadas. Transcreve o art. 142 do CTN sublinhando a obrigação de identificar o sujeito passivo para dizer que, não sendo o ato administrativo revestido das formalidades legais, deverá ser anulado pela própria administração no exercício da “autotutela”. Nesse sentido, transcreve ementas de decisões do CARF para dizer que o auto de infração deve ser cancelado por erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que não é o emissor ou destinatário das notas fiscais acostadas aos autos, não tendo, portanto, utilizado documento fiscal com validade vencida.

3. Cerceamento ao direito a ampla defesa e falta de motivação do ato administrativo;

Transcrevendo o art. 39, I e II, do RPAF, entende violado seu direito ao contraditório e à ampla defesa, pois vê impossível determinar com segurança os fatos que motivaram a autuação, uma vez que a menção de que utilizou documento fiscal com validade vencida não corresponde aos fatos ocorridos como já demonstrado. Alega que apenas havia recebido as mercadorias de outro estabelecimento transportador, localizado no RN, que, por sua vez, fez uso de nota fiscal com prazo de uso expirado. Assim, não há participação do estabelecimento autuado na emissão das notas fiscais e desconhece os elementos que justificariam lhe ser exigido o crédito fiscal em discussão, pois não pode ser responsabilizado pelo pagamento de eventuais tributos devidos. Diz que não fazendo uso de documentos fiscais inidôneos não se enquadra na previsão dos dispositivos legais citados no auto de infração.

Portanto, entende que o auto de infração é viciado por falta de motivo, o que acaba por impedir seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa, como entende Hely Lopes Meireles. Para tanto, também transcreve outras ementas de decisões do CARF, doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello e art. 123 do Código Tributário do Estado da Bahia.

Argumenta que a falta de motivação lhe impossibilita o conhecimento dos fatos alegados e dificulta a sua defesa, pois, não sabendo com segurança sobre os fatos e a motivação da autoridade administrativa, como poderá se defender de maneira adequada quanto aos fatos alegados? Portanto, entende nulo o auto de infração por falta de motivo.

No mérito, diz, como se vê nas notas fiscais, tratar-se de devolução de mostruário ao proprietário das mercadorias, não havendo que se falar em efetiva circulação, razão pela qual não ocorreu o fato gerador do ICMS.

Aduz ser possível inferir dos documentos acostados aos autos tratar-se de devolução das mercadorias relacionadas nas notas fiscais 7026 a 7028 e 7051, emitidas pela empresa Pereira Borges Fábrica de Confeções Ltda, proprietária das mercadorias, e sendo retornadas à origem, não ocorreu fato gerador de ICMS, uma vez que não houve circulação jurídica das mesmas. Passa a descrever a conceituação jurídica de “circulação” citando Geraldo Ataliba e Cleber Giardino transcrevendo doutrina e o art. 651 do RICMS/BA. Assim, entende que não ocorrendo a circulação jurídica das mercadorias não é devido o ICMS nas operações em tela, razão pela qual, ainda que houvesse realizado o transporte - o que não fez – não pode ser responsabilizado por algo que não é devido desde o início, pelo que não procede a autuação.

Sustenta a impossibilidade de imputar à impugnante a responsabilidade pelo crédito tributário, juros e multa, pois não prestou qualquer serviço de transporte. Faz uma digressão sobre responsabilidade tributária transcrevendo os arts. 121 e 128 do CTN, 5º da LC 87/96, 28 da Lei 1.254/96.

Diz que, embora o fato gerador seja realizado por uma pessoa (contribuinte), a lei tem a possibilidade de escolher um terceiro, vinculado de alguma forma àquele fato gerador, como sujeito passivo da obrigação.

Aduz que a Lei Complementar nº 87/96, disciplinadora especificamente 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. Contudo, salienta que a lei estadual pode atribuir a responsabilidade a terceiros, desde que haja concorrência para o não-recolhimento do tributo (conforme determinado pela lei complementar), ou seja, terceiros que tenham um vínculo, liame ou nexa com o ato em termos participativos. Significa dizer que, ainda que figurasse na condição de transportadora de cargas poderia ser responsabilizada pelo recolhimento dos tributos relacionados às mercadorias apenas se tivesse praticado quaisquer atos ou omissões que contribuíssem para o não pagamento da exação pelo contribuinte original, o que, frisa, não ter ocorrido nesse caso. Entende que o responsável por sanção em razão das mercadorias estarem acompanhadas de documentos inidôneos deveria ser o remetente ou destinatário da mercadoria, pelo que alega ilegal a sua atribuição de responsável tributário em situação da qual não participou nem tinha como exercer algum poder sobre bens apreendidos pelo agente fiscal, visto que eventual fiscalização prévia da documentação fiscal deveria ter sido realizada no RN.

Transcrevendo ementas de decisões do Conselho de Recursos Fiscais do Espírito Santo nesse sentido, fala que a jurisprudência administrativa vem reconhecendo a impossibilidade de se imputar às transportadoras a responsabilidade seja por equívocos na nota fiscal seja pela falta do recolhimento do ICMS e, por isso, entende demonstrada a improcedência da autuação.

Argumenta que a empresa Oceânica S J AS [da] Silva, na condição de remetente das mercadorias, é quem deveria ser autuada por utilização dos documentos fiscais vencidos, como se depreende de julgado judicial que transcreve. Assim, entendendo que a responsabilidade sob o transporte das mercadorias é exclusiva do remetente, repete a improcedência do auto de infração.

Além disso, aponta que foi incorretamente aplicada a alíquota de 17% na autuação, pois sendo operação de transporte aéreo interestadual de carga, a alíquota prevista na legislação da Bahia é 4%. Aduz que, quando muito, a fiscalização poderia adotar a alíquota de 12% relativa a operações interestaduais, mas não 17% como se a operação fosse interna, o que, segundo ele, se converte em mais uma razão para que o auto seja anulado.

Em seguida, argui a abusividade da multa de 100% sobre o valor do imposto devido por ter caráter confiscatório, como ocorre no presente caso, sob pena de violar o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal. Transcreve ementa de decisão do STF para dizer que a multa deverá ser excluída.

Conclui requerendo seja declarada a nulidade do auto de infração e, no mérito, que sua impugnação seja julgada procedente para cancelamento do auto de infração.

O autuante, em sua informação fiscal de fl. 77 dos autos, sustenta correta a lavratura do auto de infração uma vez que a alteração sobre notificação fiscal ocorreu quase um ano depois de ocorrido o fato gerador.

Quanto à alegação de que o documento correto seria o conhecimento aéreo, diz que o impugnante se equivoca, pois é a nota fiscal que dá trânsito às mercadorias e, neste caso, estava com a data de permissão de uso vencida.

Sobre a legitimidade passiva, informa que o RICMS-BA atribui ao transportador a responsabilidade solidária no caso. Com relação à alíquota, informa ser 17% a correta por referir-se a imposto sobre circulação de mercadoria e não sobre o serviço de transporte.

Conclui mantendo o auto de infração.

## VOTO

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 das Notas Fiscais de nº 0599 e 0600, emitidas pela Oceânica S J da Silva, consideradas inidôneas por ter sido utilizadas depois da data limite para emissão.

Em questão preliminar, o impugnante arguiu a nulidade do auto de infração por: a) erro de instrumento na constituição do crédito tributário; b) ilegitimidade passiva, e; c) cerceamento ao direito a ampla defesa.

Da análise dos autos, constato que o lançamento foi elaborado atendendo aos preceitos legais para firmar sua validade. Como especificamente tratarei a seguir, não vejo configurada qualquer falha no lançamento que tenha prejudicado o contraditório e a ampla defesa do autuado. Sendo o auto de infração lavrado em 30/12/2009 e a alteração relativa à limitação de valor para exigência fiscal mediante auto de infração citada pelo impugnante posterior a essa data, não há falar em erro de instrumento para constituição do crédito fiscal como alegado pelo impugnante. Neste aspecto, o inciso IV, “a” do art. 48 do RPAF limitava a exigência fiscal na fiscalização de trânsito por notificação a tributo com valor inferior a R\$ 230,00.

Entendo clara a identidade entre a infração e o enquadramento legal utilizado, vez que, como melhor veremos em seguida, a situação descrita subsume-se com perfeição nas disposições do art. 209, incisos III do RICMS-BA e, sendo o contribuinte autuado a empresa transportadora que detinha as mercadorias em situação irregular no momento da ação fiscal, é ele o legal sujeito passivo responsável pela exigência fiscal contida neste lançamento tributário de ofício. Portanto, afasto as preliminares suscitadas por não contemplarem qualquer dos requisitos previstos no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

O art. 209 do RICMS-BA, em seu “*caput*”, prevê que “*Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que:*”

[...]

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

De modo detalhado, a legislação tributária do ICMS prevê a emissão de documento fiscal idôneos para acobertar operações de circulação de mercadorias entre contribuintes do ICMS e, para tal efeito, considera-se idôneo o documento que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto (art. 92, I, RICMS-BA). Assim, dúvida não há que os documentos fiscais de fls. 11 e 12 que acompanhavam as mercadorias, tendo data limite para emissão em 21/09/2009 e sendo emitidas em 23/12/2009, constituem-se em documentos fiscais inidôneos conforme a disposição legal acima exposta.

Conforme Termo de Apreensão e Ocorrências de fls. 8 e 9, a ação fiscal em que se constatou a irregularidade deu-se nas dependências da transportadora autuada que, em seu momento, detinha as mercadorias em situação irregular.

A norma prevista no art. 6º, III, “d” da Lei 7.014/96, reproduzida no art. 39, I, “d”, do RICMS-BA, expressa que os transportadores que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito.

Por sua vez, o art. 632, VII, “a”, 1, do RICMS-BA (por tratar-se de exigência fiscal relativa à operação de circulação de mercadoria), determina aplicar-se ao caso a alíquota interna de 17% sobre o valor da operação, sem qualquer dedução de crédito fiscal, uma vez que os documentos fiscais considerados inidôneos não produzem qualquer regular efeito (inciso VIII).

O cálculo do imposto exigido acha-se corretamente demonstrado na fl. 7 dos autos. Quanto à alegação defensiva de que se trata de mercadorias do destinatário em devolução com origem interestadual, observo a desconconsideração dos documentos fiscais por inidoneidade como no caso, tem efeito de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não se podendo, portanto, identificar certeza na alegação defensiva. Os julgados exemplificativos trazidos aos autos pela defesa tratam de dados cadastrais, o que não é o caso, pois a motivação da inidoneidade da lide (emissão após a data de uso permitida) está flagrante nos documentos fiscais e não deveria passar despercebida do autuado.

Assim, como o fato infracional foi devidamente enquadrado, tendo o Auto de Infração preenchido todas as formalidades legais previstas, concluo 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 impugnação, 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, não constato o cerceamento do direito de defesa do autuado nem a alegada falta de motivação do ato administrativo. É clara 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, com representação à autoridade competente para exigência do valor complementar ainda devido, conforme retro orientado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **118866.0027/09-2**, lavrado contra **VRG LINHAS AÉREAS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.808,74**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2012.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR