

**A. I. Nº** 232122.0228/12-7  
**AUTUADO** - EXPRESSO FLECHA DE PRATA LTDA.  
**AUTUANTE** - EDMUNDO SILVA COSTA  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/SUL  
**INTERNET** - 24.07.2012

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

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0193-04/12**

**EMENTA:** ICMS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DE TERCEIROS COM DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada, uma vez que o documento fiscal apresentado encontrava-se cancelado. Constatado o transporte de mercadorias de terceiros, acompanhadas de documentação fiscal inidônea, é legal a exigência do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo ao autuado a condição de responsável solidário. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 01 de fevereiro de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$37.437,44, bem como multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Trânsito irregular de mercadoria sem documentação fiscal, a saber, uma máquina pá carregadeira marca Fonton Lovol FL-958G, Chassis CLW009LFVBW005619, motor 87731672, acobertado pela Nota Fiscal Eletrônica nº. 115, a qual se encontrava na situação de “cancelada”, de acordo com informação do sistema eletrônico de passagem de DANFES da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, relativamente à chave 21120110279005000400550010000001151000001073, constante no Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), que acompanhava a mercadoria referida, sendo cobrado ICMS no valor de R\$37.437,44, além de multa no percentual de 100% sobre o valor do imposto.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 27, onde argui em sua defesa, a título de preliminar que deve ser reconhecida a nulidade do lançamento em decorrência de ilegalidade do procedimento realizado pela autoridade fiscal.

Afirma que após ter penalizado a empresa, lavrando o Auto de Infração, a autoridade deveria ter liberado a mercadoria, mas não o fez, e prendeu o veículo por sessenta e quatro dias no Posto Fiscal, e que o autuante se negou a entregar o Auto de Infração, no dia da sua lavratura, o que fez com que o motorista fizesse boletim de ocorrência junto à autoridade policial, como forma de oficializar a ilegalidade praticada.

Alega que na liberação da mercadoria, não emitiu o Termo de Liberação, reproduzindo o artigo 947, inciso I, alínea “b” do Decreto nº. 6.284/97. Argumenta que, também não foi lavrado o Termo de Apreensão na forma do artigo 939 do referido Decreto, cujo teor transcreve.

Aduz que embora acredite que o Auto de Infração terá sua nulidade declarada em razão do vício formal supracitado, cumpre como ônus processual, rebater todas as matérias do mérito da impugnação, motivo pelo qual passa a fundamentar a existência do vício material presente no lançamento.

Reproduzindo posição da doutrina, especialmente Rodrigo Antônio Alves Araújo, afirma que o ato administrativo de lançamento tributário de ofício deve ser praticado de acordo com as formas prescritas na lei e que todo vício é considerado inobservância aos requisitos e formas prescritas em lei, sendo causa suficiente para anular o ato.

Reitera que caso se entenda pelo absurdo prosseguimento do processo e pela confirmação dos termos do presente lançamento fiscal na forma como está, a imposição de multa é totalmente incabível.

Alega que o lançamento cabe quando constatada irregularidade em procedimento externo da fiscalização e no momento de sua lavratura deve conter a narração escrita e circunstanciada de um ato, situação ou fato que enseje repercussão no recolhimento do imposto. Continua enfatizando que não houve a existência do fato gerador, tanto do imposto quanto da multa, pois houve a emissão da nota fiscal, com o devido destaque do imposto e que houve despacho da mercadoria, com a devida emissão de CTCR. Conclui declarando que descabe a imposição da multa de ICMS, pois não houve infração de situação irregular pela falta de documentação fiscal, nem documentação inidônea, e que pelo contrário, o motorista estava com todos os documentos idôneos e em dia com os impostos.

Afirma que o motorista em nenhum momento se escusou de não parada no Posto Fiscal Eduardo Freire – BA, pois não teria tal motivo, visto ter todos os documentos em mãos para apresentar a autoridade fiscal e que passou pelas rotas, sem qualquer problema, pois estava com toda a documentação em ordem.

Aduz, ainda que para existência de qualquer imposição tributária, deverá haver um fato e que não se pode arbitrariamente notificar um ato distinto daquele qualificado pela lei.

Finaliza, requerendo que sejam acolhidas as razões expostas, considerando a nulidade e cancelamento do Auto de Infração e notificando o impugnado para que seja o mesmo retificado nos termos da defesa.

Informação fiscal prestada às fls. 51 a 55 pelo Agente de Tributos Estaduais Eraldo Velame Filho, após relatar os fatos ocorridos, inclusive que a mercadoria ficou no pátio do Posto Fiscal durante dias, sem que se apresentasse qualquer preposto da empresa, inclusive para a assinatura do Auto de Infração, o que somente ocorreu em 27 de março de 2012, sustenta o trabalho realizado, argüindo que a Nota Fiscal Eletrônica que acobertava a pá carregadeira objeto da autuação, havia sido cancelada em 20 de janeiro de 2012, um dia após a emissão, e com a mercadoria em circulação, na forma demonstrada.

Menciona que o Ato COTEPE ICMS 33/2008 disciplina nacionalmente o cancelamento da Nota Fiscal Eletrônica em seu artigo 1º, e que o prazo estipulado para tal cancelamento é de apenas 24 horas contadas a partir do momento em que foi concedida a autorização de uso da NF-e, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria, transcrevendo tal dispositivo legal.

Aduz que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia recepcionou tal disposição em seu artigo 231-K, transcrevendo-o, de igual forma.

Afirma que o autuado, muito embora teça diversas considerações acerca de questões de natureza formal, cala-se quanto ao aspecto material da acusação fiscal, limitando-se a argumentar que foi emitida nota fiscal com destaque do imposto. De igual forma, observa que a nota fiscal que acobertava a operação em discussão foi emitida por empresa situada no Estado do Maranhão, com destino ao município de Camaçari, na Bahia, porém a infração foi constatada no extremo sul do Estado da Bahia.

Quanto ao Termo de Apreensão, esclarece que o sistema SEAIT (sistema emissor de auto de infração de trânsito), está emitindo apenas o Termo de Ocorrência Fiscal, que contém todos os dados e campos do Termo de Apreensão, dentre eles, a identificação e endereço do sujeito passivo, o dia, a hora e o local da ocorrência, a descrição da mercadoria, dos fatos, do transportador e do detentor das mesmas, os dados do servidor fiscal, estando os mesmos presentes no documento de fls. 04 e 05 do PAF.

Informa, de igual modo, que a apresentação do DANFE é obrigatório para acompanhar o trânsito de mercadorias, e que tal emissão deve preceder a saída das mesmas, na forma do artigo 231-H do

RICMS/BA que transcreve, argumentando, ainda, que a aplicação da multa possui respaldo legal, diante do disposto no artigo 42 da Lei nº. 7.014/96.

Finaliza, reafirmando que a situação fática foi exaustivamente explanada, e que o documento fiscal que acompanhava a mercadoria encontrava-se cancelado, solicitando a procedência do lançamento.

## VOTO

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 nascedouro, prevista em instrumento, do próprio responsável, muito embora este não tenha realizado o fato gerador, sendo necessária a 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, de 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.

De relação à arguição de que houve recusa na entrega da via do contribuinte do Auto de Infração lavrado, informo que tal ato somente ocorre quando da assinatura do mesmo, pelo contribuinte, procurador ou preposto, e que o Termo de Apreensão ou depósito, em momento algum se reporta a qualquer compromisso ou obrigação de pagamento do imposto, vez que o direito de ampla defesa é um dos princípios constitucionais basilares no processo administrativo fiscal, e como tal, a assertiva do autuado não procede.

Dessa forma, a legitimidade passiva encontra-se devidamente caracterizada, quer sob o aspecto legal, quer sob o aspecto fático.

No tocante às demais alegações, a título de preliminar, suscitadas pelo autuado não observo qualquer das “ilegalidades” abordadas pelo defendente, e entendo que inexistem, diante do fato de ter o agente fiscal agido em conformidade com a legislação, senão vejamos: a mercadoria encontrava-se transitando, acompanhada de uma nota fiscal que continha como remetente empresa localizada em São Luís, Maranhão, e destinada a Camaçari, Bahia, cidade localizada na região metropolitana de Salvador, portanto, fora de qualquer roteiro lógico de trânsito.

Verificados os dados na nota fiscal eletrônica, constatou-se que emitida no dia 19 de janeiro de 2012, a mesma foi cancelada no dia seguinte, tendo a ocorrência se verificado no dia 24 de janeiro

de 2012, ou seja, posteriormente, o que ensejou a lavratura do Termo de Ocorrências, documento hábil para a constatação da infração, com a conseqüente apreensão da mercadoria para a devida e necessária averiguação quanto ao documento fiscal tido como irregular, bem como prova de eventual infração à legislação tributária.

Com efeito, o artigo 26 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99 considera iniciado o procedimento fiscal no momento da apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento. Por outro lado, o artigo 28 do mesmo dispositivo legal, estipula em seu inciso IV-A que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso, Termo de Ocorrência Fiscal, para documentar situação irregular de mercadorias, bens e equipamentos, livros ou documentos fiscais.

Dessa forma, o documento emitido às fls. 04 e 05 atende à legislação, possuindo, pois, além da própria previsão do texto legal, contém os requisitos nele previstos, inclusive com os dados do depositário, transportador, detentor da mercadoria, e assinatura deste, para validade e eficácia, sendo que pelo fato de ter sido emitido por sistema da Secretaria da Fazenda, razão pela qual não contém a denominação pretendida pelo autuado de “Termo de Apreensão de Mercadorias”, embora contenha todas as características daquele, não se podendo falar em descumprimento da norma do artigo 939 do RICMS/97.

Por outro lado, o fato da mercadoria ter ficado um lapso de tempo apreendida no Posto Fiscal, deveu-se unicamente ao fato de que o sujeito passivo a deixou quando da apreensão, tendo sido lavrado o Termo de Ocorrência, e o respectivo Auto de Infração, este último, em 01 de fevereiro de 2012, somente retornando em data bastante posterior, ocasião em que assinou o lançamento tributário de ofício. Dessa forma, cabe a ele e apenas ele (sujeito passivo) tal responsabilidade, não podendo neste momento arguir aquilo que deu causa.

Por tais argumentos, rejeito as alegações defensivas quantos às questões preliminares, superando-as e adentrando no mérito do lançamento. Neste aspecto, constato que o presente lançamento ocorreu em função da constatação do trânsito de mercadoria acobertada com Nota Fiscal eletrônica **cancelada**, sendo tal condição devidamente documentada através de resposta fornecida pelo sistema de controle da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, consoante documento de fl. 06.

A legislação estadual especialmente a Lei nº. 7.014/96 estipula em seu artigo 40 que se constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no artigo 42 deste dispositivo legal, impondo, ainda, que respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que tenham concorrido, de qualquer forma, para a sua prática, ou dela se beneficiarem, bem como que a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, além de 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.

Portanto, considerando que é uma obrigação do transportador exigir o documento fiscal, com todos os requisitos legais, das mercadorias que transportar, e que restou provado que no momento da apreensão da mercadoria o documento fiscal, embora revestido da formalidade legal, tornou imprestável para o fim a que se destina, pois comprova apenas e tão somente tratar-se de um documento cancelado, acobertando operação em relação a mercadoria transitando no território do Estado da Bahia, donde se conclui, sem qualquer dúvida, que o referido documento fiscal se enquadra perfeitamente no dispositivo regulamentar, tornando-o inidôneo para os fins fiscais. Observo que o Termo de Ocorrência lavrado, documento válido, de acordo com explanação acima abordada, não só documenta, como, de igual forma, serve de elemento de prova de que a mercadoria objeto do lançamento se encontrava em situação fiscal irregular no veículo no momento em que foi flagrado pela fiscalização.

Cedção é o entendimento de que um dos princípios basilares do processo administrativo tributário é o da verdade material, o que significa dizer que os esforços devem ser envidados no sentido de apurá-la a todo custo. No caso em tela, a questão cinde-se apenas e tão somente verificar se o documento fiscal que acompanhava a mercadoria em seu trânsito era válido ou não, independentemente do tipo de documento que acobertava a operação.

Sabido é que a nota fiscal eletrônica é documento fiscal válido, quando emitido de acordo com as normas a ela atinentes, apenas se diferenciando pelo fato de que neste caso não existe documento físico, vez ser a mesma meramente escritural no sistema. Para acobertar o transporte das mercadorias nela contidas, a legislação prevê a emissão do denominado Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, o qual contém a chave de acesso ao sistema de consulta da NF-e.

Registre-se, ainda, que a emissão da nota fiscal eletrônica pode se dar através de três ambientes: de teste, de homologação e de produção, sendo que apenas os documentos emitidos neste último ambiente possuem validade jurídica.

Após emitida, a nota fiscal eletrônica possui prazo para ser cancelada, sendo o mesmo estipulado através do Ato COTEPE ICMS 33/2008 que disciplina nacionalmente o cancelamento da Nota Fiscal Eletrônica em seu artigo 1º, sendo o mesmo de apenas 24 horas contadas a partir do momento em que foi concedida a autorização de uso da NF-e, condicionada ao fato de que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria.

A norma regulamentar estadual, especialmente o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia então vigente à época do fato gerador da ocorrência, recepcionou o disposto em tal Ato COTEPE ICMS, incorporando-o à legislação, no artigo 231-K do mencionado diploma legal, como, inclusive, anotado pelo funcionário responsável pela informação fiscal.

Para isso, com base no DANFE apresentado, basta adentrar no site da Nota Fiscal Eletrônica, e confirmar a sua autenticidade através da chave constante naquele documento.

E isso foi feito pelo autuante, consoante se denota pelo documento de fl. 06, onde consta que a nota fiscal eletrônica com a chave de acesso 21120110279005000400550010000001151000001073 foi cancelada em data imediatamente posterior ao da emissão, e nesta condição, jamais poderia dar curso ao trânsito de qualquer mercadoria.

Na prática, isso não significa dizer que tal documento não possa ser cancelado, muito ao contrário. O questionamento é no sentido de que nesta condição (cancelado), jamais poderia o mesmo acobertar a operação, vez que incapaz de nessa condição produzir efeito de qualquer natureza, quer fiscal, quer jurídico.

Outro aspecto que causa estranheza é o fato de pelos dados constantes no DANFE tal documento fiscal referir-se à operação entre remetente localizado no Estado do Maranhão, o destinatário localizar-se no município de Camaçari, contudo, a ação fiscal deu-se no município de Mucuri, extremo sul do Estado da Bahia, rota improvável para tal circulação, conforme se depreende dos dados constantes do documento de fl. 11.

Assim, diante dos fatos acima descritos, nenhuma segurança existe de que o documento que acobertava o trânsito da mercadoria objeto do lançamento de ofício seja o mesmo descrito na nota fiscal eletrônica emitida e posteriormente cancelada.

O procedimento correto era após o cancelamento da nota fiscal eletrônica ser emitido outro documento fiscal para acobertar tal operação, fazendo com que o DANFE a ela relativo fosse impresso e acompanhasse seu trânsito até o destino final.

Dessa forma, caracterizada a infração, qual seja o transporte de mercadoria acobertada por documento fiscal inidôneo, inidoneidade esta devidamente comprovada nos autos, e na forma prescrita no artigo 6º, inciso I, alínea “d”, da Lei nº. 7.014/96, na condição de transportador, o autuado, reitere-se, é o responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito.

Quanto ao argumento de que não houve a existência do fato gerador, tanto do imposto quanto da multa, pois houve a emissão da nota fiscal, com o devido destaque do imposto e que houve despacho da mercadoria, com a devida emissão de CTRC, razão pela qual descaberia a imposição da multa de ICMS, diante da inexistência da infração de situação irregular pela falta de documentação fiscal, nem documentação inidônea, e que pelo contrário, o motorista estava com todos os documentos idôneos e em dia com os impostos, observo que diante do fato já devidamente reiterado de que o documento fiscal se encontrava cancelado, jamais a operação poderia estar acobertada por tal documento fiscal, e que a constatação da irregularidade verificada traz como consequência da infração cometida, a imposição de multa por descumprimento da obrigação principal, conforme previsto na Lei nº 7.014/96, artigo 41. Acaso idôneo o documento fiscal, a mercadoria seguiria seu rumo, tal como as demais transportadas na mesma ocasião pelo autuado.

No que diz respeito à assertiva de que o motorista em nenhum momento se escusou de não parada no Posto Fiscal Eduardo Freire – BA visto ter todos os documentos em mãos para apresentar a autoridade fiscal e que passou pelas rotas, sem qualquer problema, pois estava com toda a documentação em ordem, em momento algum tal fato foi relatado ao longo do feito, como motivador da autuação, a qual se encontra descrita de forma clara e objetiva no corpo do lançamento, bem como se verificada tal ocorrência, a penalidade aplicada seria por descumprimento de obrigação acessória, e não descumprimento de obrigação principal, como no caso presente.

Por tais razões, o lançamento deve ser mantido, o que significa que voto no sentido de que o Auto de Infração seja PROCEDENTE em sua inteireza.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232122.0228/12-7**, lavrado contra **EXPRESSO FLECHA DE PRATA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 37.437,44**, 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, 17 de julho de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA