

A. I. Nº - 217449.0305/12-2  
AUTUADO - MAURO GOZZI  
AUTUANTES - RAIMUNDO COSTA FILHO  
ORIGEM - IFMT SUL  
INTERNET - 21.09.2012

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0234-04/12

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. MERCADORIA EM TRÂNSITO ACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. As provas autuadas não comprovam a reutilização dos DANFEs que acobertam o trânsito da mercadoria. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/03/2012 para exigir ICMS no valor de R\$ 45.361,20, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “d” da Lei nº 7.014/96, em razão de utilização de documento fiscal mais de uma vez, para acobertar operação ou prestação.

Consta na descrição dos fatos, que, “..., *constatamos a irregularidade do veículo placa GVI 3110 que transportava 3.670sc de leite em pó camponesa constantes dos Danfes 66278, chave 3112.0221.9929.4600.0151.5500.0000.0622.7810.0910.1609;66279, chave 3112.0221.9929.4600.0151.5500.0000.0668.7910.0910.1614; emitidos em 27/02/2012 pela empresa Embaré Ind. Alimentícia S.A., CNPJ 21.992.946/0001-51. Sendo os Danfes considerados INIDÔNEOS por reutilização, após o prazo legal para cancelamento ou circulação em desacordo com o Ato COTEPE 33/88 comb. 13/10 e alterado pelo 35/10 sendo o prazo a partir de 01/01/2012 de 24 horas para cancelamento ou circulação, sendo reutilizada para acobertar uma nova operação em 09/03/2012, conforme CTRC nº 001805 emitido pela autuada. Verificação física das mercadorias constatamos que foram fabricadas em 05/03/2012...*”. Demonstrativo fl. 02. O Termo de Ocorrências número 217449.0302/12-3 foi juntado às fls. 04 e 05, bem como o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos (fl. 06).

O sujeito passivo apresenta impugnação às fls. 34/49. Depois de descrever os fatos, transcrevendo os arts. 18, IV, “a” e 39, V, “a”, “b” e “c”, do RPAF, diz que o AI é nulo, pois é vedado se efetuar lançamento fundamentado em presunção, uma vez ausente tipificação legal para a suposta infração, visto que a fundamentação legal utilizada (RICMS-BA, Dec. 6.284/97: art. 209, VI) foi revogada pelo Dec. 13.780 de 16 de março de 2012.

Transcreve o art. 150, I, da Constituição Federal e fala que não é de se alegar tratar de mero erro material ou descumprimento de exigência formal, passível de saneamento. Isso porque, não há, no atual RICMS-BA, ou mesmo na Lei 7.014/96, qualquer dispositivo similar àquela tipificada no auto de infração, para considerar inidôneo o documento fiscal que “*embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude*”.

Logo, entende, que tendo em vista que a revogação do dispositivo legal infringido ocorreu em data posterior à da lavratura do AI, aplica-se a disposição do art. 106, II, “a”, do CTN, que transcreve, por se tratar de retroatividade benigna.

Quanto ao direito, diz a acusação fundamentar-se em presunção contrária à realidade dos fatos e que não há nos autos prova de reutilização da NFs, tais como registro de passagem de caminhões com destino ao mesmo adquirente e que imputar ao contribuinte o ônus de provar a inocorrência dos fatos é obrigá-lo a fazer prova negativa, rechaçada em nosso direito. Transcreve decisão do STF nesse sentido, e pede sua nulidade.

Fala que a fabricante das mercadorias transportadas faz alimentos perecíveis, como leite e seus derivados adotando processo contínuo de produção e escoamento, de modo a evitar estocagem

de produtos e, por vezes, quando da emissão da nota fiscal, não existe produto, que pode fabricar posteriormente, como ocorreu, descrevendo que os documentos que anexa demonstram tal procedimento: 1 – As notas fiscais dos DANFE's 66278 e 66279 se destinam a Carvalho Atacado de Alimentos Ltda (MA); 2 – Elas se vinculam ao pedido de compra 559968; 3 – O pedido 559968 foi emitido em 24/02/12, com entrega prevista para 09/03/12, teve por objeto a compra de 3.300 unidades de Leite Camponesa LC-13, código 7022; 370 unidades de Leite Camponesa Instantâneo LC-17 código 7912; 5 – Em consequência, posteriormente à data do pedido, em 27/02/2012 emitiu-se as NF's-e DANFE's 66278 e 66279, com a mesma quantidade dos pedidos; 6 – Todavia, as mercadorias, apenas tiveram saída registrada no Sistema Integrado de Administração da receita – SIARE, em 09/03/2012, como se vê nas telas anexas.

Neste caso, o autuante constatou que os produtos foram fabricados em 05/03/12, portanto, anteriormente à saída das mercadorias, conforme registro do SIARE.

Frisa que não há fixação de prazo legal para se promover a saída de mercadorias após a emissão de NF. Tanto é, que o modelo de NF-e traz dois campos distintos: Data da Emissão e Data da Entrada/Saída. Logo, entende, os documentos que anexa comprovam a legitimidade da operação.

Seguindo, transcrevendo doutrina e citando o art. 155, §2º, VII e VIII, CF e 119, do CTN, diz que a Bahia não tem competência para exigir o tributo, pois a mercadoria estava em trânsito de MG para o MA.

Transcrevendo seu art. 1º, argui a inaplicabilidade do Ato Cotepe 33/08 ao caso, e requer a anulação do auto, sob pena de afronta ao princípio da legalidade, uma vez que foi exigido o cumprimento de prazo não previsto em lei para a circulação de mercadorias após a emissão da NF.

Argumenta a impossibilidade de aplicação da multa por ser inconstitucional e confiscatória, ainda que fosse devida e nesse sentido transcreve ementas de decisões do STF.

Concluindo, pede o cancelamento do AI, tendo em vista a revogação do dispositivo nele tipificado. No mérito, seja o AI cancelado: a) por pautar-se em mera presunção; b) porque demonstrou a inoccorrência da infração; d) em face de ausência de legitimação ativa para exigência do tributo. Subsidiariamente, acaso ultrapassadas as precedentes alegações, seja revista a multa em vista do seu caráter confiscatório e que as comunicações relativas ao PAF sejam realizadas em nome do procurador que assina a defesa.

O agente de tributos autuante presta informação às fls. 63 a 67. Diz que a atipicidade arguida não se faz verdadeira diante do art. 11, “b” da LC 87/96, pois se tratando de mercadoria ou bem, em situação irregular, pela falta de documento fiscal ou quando acompanhada de documentação fiscal inidônea, para efeito de cobrança do imposto, o fato gerador ocorre no local da operação ou da prestação, sendo que isto ocorreu na Bahia.

Salienta que o lançamento tributário contém os elementos suficientes para determinar a infração e o infrator, como disciplina o CTN nos arts. 124, 123, art. 5º da LC 87/96, 39, I, “d” do RICMS-BA e Súmula 03 do CONSEF. Os DANFES foram emitidos em 29/02/2012 e foram reutilizados em nova operação de 08/03/2012, uma vez que constatou que as mercadorias foram fabricadas depois da emissão dos DANFES, razão pela qual, entende, não haver presunção. Frisa que a Legislação Federal e Estadual veda emissão de NF-e que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias. Cita o art. 36, VI do RIPI que considera ocorrido o fato gerador no quarto dia seguinte à data da emissão da respectiva NF, e o art. 411 que disciplina a vedação de emissão de NF que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

Fala que o art. 19 do RPAF informa que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, desde que, pela descrição dos fatos fique evidenciado o enquadramento legal. Aduz que a NF-e é disciplinada no Protocolo 10/07, Ajuste SINIEF e atos do COTEPE, que contemplam os requisitos e obrigações para emissão, circulação e cumprimento das obrigações tributárias. Fala que o DANFE, contendo chaves

magnéticas, é de obrigatória emissão para acompanhar a mercadoria. É utilizado para efetuar registro de passagem pelos Postos Fiscais e que a obrigatória identificação do transportador tem por objetivo coibir a reutilização do documento e, no caso presente, os DANFES não identificavam o veículo transportador.

Aduz que o DANFE sendo reutilizado (*sic*) após o prazo previsto no art. 1º do Ato COTEPE 32/2008 (não superior a 168 horas) que corresponde aos sete dias permitidos para cancelamento ou circulação se torna irregular, conforme o Parecer DITRI/GECOT 15375/2009, que confirma o posicionamento da legislação do IPI. Acrescenta que, conforme art. 1º do Ato COTEPE 13/10, vigente desde 01/01/2012, a NF-e só poderá ser cancelada em prazo não superior a 24 horas do momento da autorização de uso, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria ou prestação de serviço, o que, no caso, torna o documento sem valor para acobertar estoque ou uma nova operação.

Fala que o Convênio S/N, de 1970, veda a emissão de NF que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias (art. 44), fora dos casos previstos nas legislações do IPI e de circulação de Mercadorias e o Ajuste SINIEF 07/05, que instituiu a NF-e prevê a aplicação do citado convênio (Cláusula décima oitava), razão pela qual, entende haver prazo para cancelar ou circular e que, não ocorrendo essas hipóteses, o documento perde validade jurídica.

Acrescenta que o Protocolo ICMS 42/91 permite apreensão de mercadorias provenientes dos estados signatários em trânsito com situação irregular no território de qualquer deles.

Argumenta que a alegação de emissão do documento dentro das formalidades legais, não exclui o uso fraudulento por reutilização, conforme disciplina o Ajuste SINIEF 07/05 (Cláusula quarta, §1º c/c o §2º) que considera inidôneo o documento fiscal, ainda que formalmente regular, que tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erros, que possibilite mesmo que a terceiros o não-pagamento do imposto ou qualquer vantagem.

Informa que o Protocolo ICMS 10/07, que instituiu a obrigatoriedade da NF-e, Ajustes SINIEF e Atos COTEPE citados, tornam a alegação defensiva sem fundamento, pois a ação fiscal deu-se sob normas legais, não havendo dúvida quanto à reutilização dos DANFES.

Sobre o argumento de multa confiscatória, diz ser pacífico na doutrina e jurisprudência que o confisco só se caracteriza quando o valor do crédito tributário for superior a 50% da base de cálculo e, no caso em tela, o crédito corresponde a 24% da base.

Ressalta a reutilização dos DANFES 66278 e 66279, emitidos em 27/12/2012, utilizando-se do CTCR 001805 emitido em 09/03/2012, para acobertar nova operação com mercadorias, vez que as que estavam sendo transportadas foram fabricadas em 05/03/2012.

Requer a procedência do lançamento.

## VOTO

Tendo sido exposta com clareza a fundamentação de fato e de direito (inclusive o embasamento jurídico), e estando a infração fundamentada com a indicação dos documentos e demonstrativo, bem como de seus dados e cálculos, não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal.

O lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (CTN: art. 144). O fato gerador ocorreu em 14/03/2012 e a revogação citada pelo impugnante ocorreu em 16/03/2012. Ademais, a revogação da normativa citada não qualifica idôneo documento fiscal cuja inidoneidade se registra em outras normas legais acerca da matéria, em especial, Convênio SINIEF SN de 1970 (art. 7º, §1º), Ajuste SINIEF 07/05, Cláusula quarta, §§ 1º e 2º e, ainda que equivocada, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (RPAF: art. 19). Portanto, não é o caso de aplicação de retroatividade benigna, como entende o Impugnante.

Assim, não identificando violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, afastou a preliminar de nulidade suscitada.

O Auto de Infração exige ICMS do responsável pelas mercadorias no momento da ocorrência do fato, desde quando se encontrava de posse de mercadorias acobertada por documentação fiscal inidônea, no caso, o transportador, por acusação de *utilização de documento fiscal mais de uma vez para acobertar operação ou prestação*, aduzindo-se na descrição que os DANFE's foram utilizados após o prazo legal para cancelamento ou circulação. Foram dados como infringidos os artigos 209, VI, 911 e 913, todos do RICMS-BA. Para a irregularidade apurada, foi indicada a multa prevista no art. 42, IV, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Os DANFEs listados no Auto de Infração (fls. 08 e 09) e que serviram para dar trânsito às mercadorias foram emitidos em 27/02/2012, (bem como as NF-e a que se relacionam) pela empresa EMBARÉ INDUSTRIAIS ALIMENTÍCIAS S.A., situada em Minas Gerais e possuem como destinatário CARVALHO ATACADO DE ALIMENTOS LTDA, situado no Maranhão, e neles não consta data da efetiva saída.

Ocorre que o autuado emitiu o CTCR nº 0001805 em 09/03/2012, referente ao DANFE's nº que acobertavam a mercadoria transportada, sendo que neles consta como data de emissão 27/02/2012, sem identificação da data de saída, o que, segundo a Fiscalização, caracteriza a sua reutilização, haja vista que foram utilizados após o prazo de validade para o uso (24 horas).

Portanto, no presente caso, o cerne da questão reside no fato de se determinar se houve reutilização de documento fiscal conforme a acusação.

É certo que **reutilizar** tem o significado de utilizar novamente, sendo indispensável para sustentação desse tipo de acusação que a Fiscalização comprove que o documento já havia sido utilizado uma ou mais vezes, e estaria sendo utilizado de novo.

Noto que inexistiu no DANFE 66279 qualquer carimbo que demonstre a reutilização do documento e o carimbo da SEFAZ-BA existente no DANFE 66278 (fl. 09) confirma o trânsito, provavelmente, na data em que se iniciou a ação fiscal (13/03/2012), já que no Termo de Apreensão e Ocorrências (fl. 06) consta apenas data da ciência do autuado (16/03/2012) e o AI foi lavrado em 14/03/2012.

O Convênio SINIEF SN de 1970 criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais, incorporando às legislações tributárias das unidades da Federação as normas consubstanciadas nos seguintes artigos, entre elas, a unificação dos documentos e livros fiscais (art. 2º, IV). O art. 16 desse convênio dispõe que as unidades da Federação disporão de forma que os documentos fiscais referidos só possam ser impressos mediante prévia autorização do fisco e a legislação tributária da Bahia não prevê prazo máximo entre a emissão da nota fiscal e a data da saída da mercadoria.

Em se tratando o caso de NF-e, há que se observar a legislação específica, em especial, o Ajuste SINIEF 07/05, que a instituiu, além das legislações das unidades federativas imbricadas (MG, BA, MA e UNIÃO). Para o caso, dele, merece destaque a normativa abaixo:

**Cláusula quarta** O arquivo digital da NF-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula quinta;

II - ter seu uso autorizado por meio de Autorização de Uso da NF-e, nos termos da cláusula sexta.

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

2º Para os efeitos fiscais, os vícios de que trata o § 1º atingem também o respectivo DANFE, impresso nos termos da cláusula nona ou décima primeira, que também não será considerado documento fiscal idôneo.

§ 3º A concessão da Autorização de Uso:

I - é resultado da aplicação de regras formais especificadas no Manual de Integração - Contribuinte e não implica a convalidação das informações tributárias contidas na NF-e;

**Cláusula oitava** Concedida a Autorização de Uso da NF-e, a administração tributária da unidade federada do emitente deverá transmitir a NF-e para a Receita Federal do Brasil.

§ 1º A administração tributária da unidade federada do emitente também deverá transmitir a NF-e para:

I - a unidade federada de destino das mercadorias, no caso de operação interestadual;

**Cláusula nona** Fica instituído o Documento Auxiliar da NF-e - DANFE, conforme leiaute estabelecido no 'Manual de Integração - Contribuinte', para acompanhar o trânsito das mercadorias acobertado por NF-e ou para facilitar a consulta da NF-e, prevista na cláusula décima quinta.

§ 1º O DANFE somente poderá ser utilizado para transitar com as mercadorias após a concessão da Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, ou na hipótese prevista na cláusula décima primeira.

**Cláusula décima segunda** Após a concessão de Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, o emitente poderá solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior ao máximo definido no 'Manual de Integração - Contribuinte', contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso da NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.

**Cláusula décima sexta** As unidades federadas envolvidas na operação ou prestação poderão exigir do destinatário as seguintes informações relativas à confirmação da operação ou prestação descrita na NF-e, utilizando-se do registro dos respectivos eventos definidos na cláusula décima quinta-A:

I - confirmação do recebimento da mercadoria ou prestação documentada por NF-e, utilizando o evento "Confirmação da Operação";

II - confirmação de recebimento da NF-e, nos casos em que não houver mercadoria ou prestação documentada utilizando o evento "Confirmação da Operação";

III - declaração do não recebimento da mercadoria ou prestação documentada por NF-e utilizando o evento "Operação não Realizada";

**Cláusula décima sétima-C** Toda NF-e que acobertar operação interestadual de mercadoria ou relativa ao comércio exterior estará sujeita ao registro de passagem eletrônico em sistema instituído por meio do Protocolo ICMS 10/03.

Parágrafo único Esses registros serão disponibilizados para a unidade federada de origem e destino das mercadorias bem como para a unidade federada de passagem que os requisitarem.

Além da normativa acima, conforme se vê no portal mineiro da NF-e, atente-se que MG adotou modelo operacional de NF-e em que, necessariamente, o seu contribuinte informa a data da saída efetiva das mercadorias, da seguinte forma: a) caso a conheça previamente, a transmite no arquivo digital da NF-e, devendo esta data constar do DANFE impresso que acompanhará a circulação da mercadoria, o qual espelha o conteúdo da NF-e; b) na ausência da data de saída no arquivo digital citado, utiliza o Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE, para informá-la antes de iniciada a operação/circulação. Neste caso, o DANFE não conterá a data de saída, uma vez que espelhando o conteúdo da NF-e, o arquivo XML original transmitido não a contém; c) quando não informada a data de saída conforme previsto nos itens 1 e 2, considerar-se-á como efetiva saída a data de emissão, nos termos do art.11-A, §5º Anexo V do RICMS-MG.

Da análise dos autos, constato: a) que os documentos fiscais que acobertam as operações (NF's-e e DANFES - Cláusula nona, caput, e décima, §§ 2º e 3º, do Ajuste SINIEF 07/05), foram autorizados por MG; b) os arquivos das NF's-e foram transmitidos nos termos da Cláusula quarta, I, e oitava,

caput, e §1º, I, do Ajuste SINIEF 07/05; c) o extrato SIARE de fl. 58 registra que o emitente informou a data da efetiva saída da mercadoria, como exige MG no item “b” acima, bem como a identificação do transportador e seu veículo (autuado); d) a Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF trata de prazo para cancelamento; e) que não há nos autos comprovação de registro da passagem de uma das NF’s-e (66279) como prevista a Cláusula décima sétima do Ajuste SINIEF 07/05.

Assim, dessas constatações e considerando que ainda não está sendo praticada a confirmação de recebimento das mercadorias pelo destinatário, conforme prevê a Cláusula décima sexta do Ajuste SINIEF 07/05, para fechar o ciclo do controle fiscal das operações com NF-e, não vislumbro como se afirmar, com segurança, que os DANFE’s em tela tenham sido utilizados mais de uma vez para acobertar operação de circulação de mercadorias, pois as provas e argumentos careados aos autos pelo autuante não atestam a ocorrência do ilícito fiscal, pelas seguintes razões: a) a legislação da Bahia não prevê prazo de uso da NF-e e respectivo DANFE depois de autorizados; b) a Cláusula décima segunda do Ajuste SINIEF 07/05, assim como outros dispositivos legais citados pelo autuante (inclusive o parecer da DITRI) tratam de prazo para cancelamento de documento fiscal e não para seu uso; c) não se aplica ao ICMS as disposições do RIPI; d) embora a autorização de uso não implique em convalidação das informações tributárias contidas nos documentos (Ajuste SINIEF 07/05, Cláusula quarta, §3º) e o registro de passagem não seja o único impeditivo à reutilização do DANFE, uma vez que, ainda, nem toda passagem se registra eletronicamente no trânsito, não há nos autos elementos suficientes que comprovem a inidoneidade dos documentos nos termos previstos nos §§ 1º e 2º da normativa retro transcrita.

Por derradeiro, no que concerne à indicação do impugnante para que as intimações sejam feitas em nome do procurador que assina a Defesa, ressalto inexistir óbice para que as comunicações acerca deste PAF também lhe sejam enviadas. No entanto, cumpre salientar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217449.0305/12-2**, lavrado contra **MAURO GOZZI**.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADOR