

A. I. Nº - 217449.0303/12-0  
AUTUADO - JLI TRANSPORTES LTDA.  
AUTUANTE - RAIMUNDO COSTA FILHO  
ORIGEM - IFMT - DAT/NORTE  
INTERNET 10.09.2012

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0248-05/12**

**EMENTA.** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL INIDÔNEA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que, embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude. No caso presente, restou comprovada a reutilização dos DANFE. Item subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o transportador das mercadorias para exigir o ICMS no valor de R\$ 37.541,68, acrescido de multa no percentual de 100%, sob a acusação de “*Utilização de documento fiscal mais de uma vez para acobertar operação ou prestação*”.

Foi consignado no campo “Descrição dos Fatos” que constatou a irregularidade no veículo placa GVI 6548 que transportava 2.375 sacos de leite em pó Embaré constantes nos DANFE’s nºs: 66317; 66318; 66319; 66320; 66321; 66322; 66458 e 66459, emitidos em 27/02/2012, considerados inidôneos por reutilização para acobertar uma nova operação em 08/03/2012, conforme CTRC nº 052797 a 052804. Foi verificado que as mercadorias foram fabricadas nas datas 05/03/2012 e 07/03/2012, o que, segundo a acusação, comprova a reutilização fraudulenta dos respectivos DANFE’s.

Foram dados como infringidos os artigos 209, inciso VI; 911 e 913 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, e aplicada à multa prevista no art. 42, IV, “d”, da Lei nº 7.014/96. Tudo conforme Termo de Apreensão de Mercadorias e documentos, às fls. 5 a 47 dos autos.

O sujeito passivo, representado por procurador legalmente constituído, em sua defesa tempestiva, às fls. 52 a 69 dos autos, apresenta impugnação ao Auto de Infração, onde aduz que o lançamento efetuado decorre do entendimento de que os documentos fiscais que acobertavam o transporte de mercadorias seriam inidôneos, posto que estariam sendo reutilizados pelo transportador. Assim, pelo fato de o documento fiscal ter sido emitido anteriormente à data de fabricação da mercadoria transportada, a fiscalização presumiu a reutilização do documento fiscal. Todavia, o autuado defende que o lançamento fiscal é absolutamente nulo, pois é vedado ao agente fiscal efetuar o lançamento fundamentado em mera presunção, como também por não existir tipificação legal para a suposta infração imputada à impugnante, visto que a fundamentação legal utilizada (RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97) encontra-se revogada pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, que aprovou o RICMS/2012, logo, inexistente a norma apontada como violada, inexistente o lançamento fiscal correspondente, assim como a penalidade acessória aplicada. Cita o art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, o qual prevê a ocorrência de nulidade do lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar a infração, como também o art. 39, V, “a”, do mesmo RPAF.

Ressalta, ainda, a impossibilidade de fundamentação do lançamento em presunção de que tais documentos fiscais estariam sendo reaproveitados pelo contribuinte, entendendo serem inidôneos. Afirma não haver, nos autos, qualquer prova de reutilização das notas fiscais, tais como registro de passagem de caminhões com destino ao mesmo adquirente, não tendo a fiscalização comprovado que o contribuinte, efetivamente, utilizou-se de documento fiscal de modo fraudulento, não cabendo ao autuado o ônus de produzir a chamada prova negativa. Cita decisão do STF.

No mérito, aduz a inocorrência da alegada reutilização de documento fiscal, pois o simples fato das mercadorias terem sido produzidas posteriormente à emissão das notas fiscais correspondentes não ensejaria a conclusão de que estes foram reutilizados pelo fabricante.

Diz que a empresa fabricante das mercadorias transportadas se dedica à fabricação de alimentos perecíveis, tais como leite e seus derivados e caramelos, e que visando manter a qualidade e duração de tais produtos, adota um processo contínuo de produção e escoamento, de modo a evitar a estocagem de produtos e, consequentemente, oferecer aos seus consumidores produtos frescos com maior prazo de validade. Desse modo, por vezes, quando da emissão do documento fiscal, não existe o produto necessário em estoque, que pode vir a ser fabricado alguns dias após, como ocorreu na hipótese dos autos.

Como prova de sua alegação, anexa documentos às fls. 77 a 95 dos autos, no sentido de demonstrar a vinculação dos DANFE's com os respectivos Pedidos de Compra, a exemplo da Nota Fiscal correspondente ao DANFE nº 66458 que, conforme demonstram os registros contábeis da empresa, tal nota fiscal está vinculada ao Pedido de Compra nº 20421438, o qual foi emitido em 27/02/2012, com saída em 03/03/12, cuja compra foi 100 unidades de leite Camponesa LC-13, código 7022 (fls. 88/89).

Em consequência, foram emitidas, posteriormente à data do pedido: i) em 27/02/12, as Notas Fiscais DANFEs nºs 66317, 66318, 66319, 66320, 66321 e 66322; ii) em 28/02/12, as Notas Fiscais DANFEs nºs 66458 e 66459, que totalizam exatamente as quantidades indicadas no pedido. Todavia, afirma que as mercadorias em questão, acompanhadas das respectivas notas fiscais, apenas tiveram sua saída registrada no Sistema Integrado de Administração da Receita – SIARE, no dia 08/03/12, conforme se verifica pelas telas de registro de saída, às fls. 94 e 95 dos autos. Assim, resta claro que a data de saída das mercadorias a ser considerada pela fiscalização é aquela data de registro no SIARE e não a data de emissão do documento fiscal.

Ressalta que, no caso concreto, o autuante constatou que os produtos transportados foram fabricados em 05/03/2012 e 07/03/2012, portanto, anteriormente à saída das mercadorias, conforme registro oficial e legítimo efetuado no SIARE.

Frisa que não há na legislação a estipulação de prazo para se promover a saída de mercadorias após a emissão da nota fiscal, tanto é que o próprio modelo da Nota Fiscal Eletrônica traz dois campos distintos: Data da Emissão e Data da Entrada/Saída. Logo, os documentos anexados à defesa além de demonstrar de forma cabal que as saídas das mercadorias foram promovidas apenas após a data de produção dos bens, comprovando a legitimidade da operação, afastam quaisquer argumentos capazes de validar a “presunção” apresentada pela fiscalização.

Em seguida, aduz a incompetência do Estado da Bahia para exigência do tributo devido na operação de venda originária do Estado de Minas Gerais e destinada ao Estado de Pernambuco, assim o Estado da Bahia não possui qualquer ligação com a relação tributária que foi instaurada para parte da mercadoria transportada (DANFEs nºs 66317, 66318 e 66319), sendo ilegítimo e incompetente para exigir o cumprimento da obrigação principal e, por decorrência lógica, da obrigação acessória que ensejou a aplicação da multa objeto deste Auto de Infração, do que requer sua anulação.

Aduz, também, a inaplicabilidade do Ato COTEPE 33/08, pois, como se depreende do seu art. 1º, o contribuinte possui prazo de 24 horas para o cancelamento da NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria. Portanto, não obstante a citada norma tratar apenas do prazo para cancelamento, a fiscalização entendeu que a efetiva circulação da mercadoria deveria respeitar tal prazo de 24 horas. Observa, assim, verdadeiro equívoco da fiscalização, uma vez que o Ato COTEPE 33/08 não estabelece nenhum tipo de prazo para a circulação da mercadoria após a emissão da NF-e, razão de requerer a anulação do Auto de Infração, sob pena de afronta ao princípio da legalidade estrita (art. 37, caput, da CF e art. 13 da Constituição do Estado da Bahia), uma vez que exigido o cumprimento de prazo não previsto em Lei para a circulação de mercadorias após a emissão da Nota Fiscal.

Alega, ainda, que o emprego da multa confiscatória no presente Auto de Infração ofende a preceito constitucional, pois a aplicação da penalidade de 100% sobre o valor do crédito, ainda que fosse devida, não poderia ser exigida nestes termos, tendo em vista seu caráter confiscatório, que atenta contra o direito de propriedade garantido no art. 5º, XXII, da Constituição Federal. Cita julgados.

Por fim, pede que, preliminarmente, seja cancelado o Auto de Infração e anulada a multa, tendo em vista a revogação do dispositivo legal apontado como infringido e, no mérito, em razão da impossibilidade de se pautar o lançamento tributário em mera presunção, uma vez que demonstrada a inocorrência da infração imputada (reaproveitamento de documento fiscal), como também por ter sido demonstrada a ausência de legitimação ativa para exigência do tributo pelo Estado da Bahia e, subsidiariamente, acaso ultrapassadas as alegações precedentes, seja revista a multa aplicada tendo em vista o nítido caráter confiscatório. Pede, ainda, que as notificações, intimações e comunicações sejam realizadas em nome do Procurador Thiago de Oliveira Brasileiro, OAB/MG 85.170, com endereço profissional na Rua Conde de Linhares, nº 278, B, Cidade Jardim, CEP 30.380-030, Belo Horizonte (MG).

O autuante ao produzir sua informação fiscal, às fls. 102 a 106, salienta que o autuado transportava, no veículo GVI 6548, 2.375 sacos de leite em pó Camponesa, constantes dos DANFEs nºs 66864, 66317, 66318, 66319, 66320, 66321, 66458 e 66459, emitidos em 27/02/2012 pela empresa Embaré Indústrias Alimentícias S/A, e acompanhada dos CTRCs nºs 052797, 052798, 052799, 052800, 052801, 052802, 052803 e 052804, sendo os DANFEs considerados inidôneos por reutilização em 08/03/2012, após prazo legal para cancelamento ou circulação previstos no Protocolo ICMS 10/07, Ato COTEPE 33/08, e Ajuste do SINIEF, uma vez que, verificações físicas das mercadorias, constam que foram fabricadas em 05/03/2012 e 07/03/2012, comprovando as reutilizações fraudulentas dos DANFEs, do que, como prova do ilícito fiscal, foi feita a apreensão das mercadorias e dos documentos fiscais.

Em relação à alegação da autuada arguindo impugnação do Auto de Infração por atipicidade e falta de enquadramento legal, o autuante aduz que não se faz verdadeira, pois o art. 11, I, "b", da LC 87/96, disciplina que 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. Na presente situação ocorreu no Estado da Bahia, o qual é também destinatário das mercadorias.

Quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração, o autuante também aduz não proceder tendo em vista que a presente ação fiscal contém os elementos suficientes para determinar a infração e o infrator e que, nos termos previstos no art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Destaca que os artigos 123 e 124 do CTN, que trata da responsabilidade por solidariedade, e o art. 5º da LC 87/96, além do art. 39, I, "d", do RICMS/BA, assim como a Súmula nº 03 do CONSEF, determinam que a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento de tributos, sendo o sujeito passivo por solidariedade o transportador.

Afirma que os DANFEs foram emitidos em 27/02/2012 e foram reutilizados para acobertar uma nova operação em 08/03/2012, pois, através de verificações físicas das mercadorias, constatou que elas foram fabricadas após a emissão dos DANFEs, configurando a fraude, pois os DANFEs não correspondem às efetivas mercadorias, sendo essas outras mercadorias. Assim, aduz não haver nenhuma presunção e sim constatação da irregularidade. Destaca que a legislação federal (art. 411 do RIPI) e a estadual vedam a emissão de NFe que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias. Conclui, assim, que houve duas operações de mercadorias em datas distintas.

Informa que o art. 36, VI, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), considera ocorrido o fato gerador no quarto dia da data de emissão da respectiva Nota Fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte, sendo o documento imprestável para acobertar o estoque de mercadoria ou para acobertar uma nova operação de mercadorias.

Sustenta que se considera reutilizado o DANFE após o prazo legal previsto no art. 1º do Ato COTEPE 33/2008, que não poderá ser superior a 168 horas, correspondente a 7 dias da autorização para cancelamento ou circulação, sendo esse prazo reconhecido pelo Parecer nº 15375/2009 GECOT/DITRI, às fls. 107 e 108, em face dos procedimentos especiais da NFe e DANFE, confirmado o mesmo posicionamento da legislação do IPI. Salienta que o Ato COTEPE 13/10, alterado pelo Ato COTEPE 35/10, em vigor a partir de 01/01/2012, o seu art. 1º disciplina o prazo não superior a 24 horas contado do momento em que foi concedido a autorização do uso da NFe. Assim, a NFe torna-se um documento sem valor jurídico para acobertar o estoque ou uma nova operação de mercadorias, pois existe prazo para cancelar ou circular.

Registra a obrigatoriedade de se constar à placa do veículo transportador no documento fiscal, conforme previsto no Ajuste do SINIEF s/n, vinculando o veículo transportador ao documento fiscal, cujo objetivo é coibir a prática de reutilização de documentos fiscais para acobertar mais de uma operação de mercadoria, do que salienta que, no caso presente, o DANFE não possuía a placa do veículo transportador.

Destaca que o DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica) é de emissão obrigatória e deve acompanhar as mercadorias no trânsito, e serve para indicar qual a nota fiscal eletrônica se refere àquela mercadoria em trânsito. Informa que é utilizado para efetuar o registro de passagem pelos postos fiscais, através do código de barra ou 44 numerais constantes no referido documento e que a fiscalização tenta inibir a reutilização do mesmo DANFE, por meio de carimbo.

Diz que a alegação da autuada de que o documento foi emitido dentro das formalidades legais não exclui o uso fraudulento da reutilização, conforme disciplina a cláusula quarta, §§ 1º e 2º, do Ajuste SINIEF 07/05, que considera inidôneo o documento fiscal, ainda que formalmente regular, que tiver sido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erros, mesmo que possibilite a terceiros o não pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem.

Inerente à alegação de que a multa de 100% do valor do imposto é confiscatória, o autuante afirma ser pacífico na doutrina e nos órgãos julgadores que se caracteriza confisco quando o valor do crédito tributário for superior a 50% do valor da base de cálculo e que, no caso em tela, o valor do crédito tributário corresponde a 24% das mercadorias destinadas à Pernambuco e a 34% da base de cálculo das mercadorias destinadas à Bahia.

Por fim, solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

A presente ação fiscal exige o imposto do transportador, na qualidade de responsável solidário, previsto no art. 6º, III, “d”, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$ 37.541,68, acrescido da multa de 100%, sob a acusação de “*Utilização de documento fiscal mais de uma vez para acobertar operação ou prestação*”, em relação aos DANFE nºs: 66317; 66318; 66319; 66320; 66321; 66322; 66458 e 66459, emitidos em 27/02/2012, considerados inidôneos por reutilização para acobertar uma nova operação em 08/03/2012, uma vez que as mercadorias foram fabricadas nas datas 05/03/2012 e 07/03/2012, o que, segundo a acusação, comprova a reutilização fraudulenta dos respectivos DANFE.

O deficiente arguiu a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de se pautar em mera presunção, como também em razão da fundamentação legal da suposta infração encontrar-se revogada.

Contudo, da análise das peças processuais, rejeito a preliminar de nulidade, pois verifico que o lançamento preenche as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, o qual a exerceu plenamente, tendo o fato imputado sido descrito com clareza e o sujeito passivo demonstrou pleno entendimento da acusação fiscal, ao apresentar razões de mérito condizentes à imputação, comprovando a inexistência de qualquer prejuízo ao pleno exercício do seu direito de defesa.

O suposto erro da indicação de dispositivos regulamentares infringidos, por se encontrarem revogados, não implicaria em nulidade do Auto de Infração uma vez que, nos termos do art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, e, no caso presente, o art. 44, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, contém a mesma disposição legal do art. 209, VI, do RICMS, assim como o art. 40, §1º, da citada Lei corresponde ao conteúdo normativo previsto nos artigos 911 e 913 do RICMS/97.

Ademais, ao contrário do que afirma o autuado, o enquadramento dos fatos infracionais apontados se reportam aos dispositivos regulamentares infringidos vigentes à época dos fatos geradores ocorridos, haja vista que a constatação do ilícito fiscal é de 08/03/2012, quando ainda vigia o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, o qual só foi revogado através do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, em 1º/04/2012, quando passou a viger.

Em relação à alegação de o Auto de Infração se pautar em mera presunção de reutilização das notas fiscais, por tratar-se de mérito, assim será analisada.

No mérito, verifica-se que o cerne da questão é o fato de que o fisco entende que as notas fiscais, objeto da exação fiscal, foram reutilizadas e, portanto, são inidôneas, uma vez que, embora revestidas das formalidades legais, foram utilizadas com o intuito comprovado de fraude, nos termos previsto no art. 44, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, haja vista que os documentos fiscais foram emitidos em 27/02/2012 e acobertavam nova operação em 08/03/2012, cujas mercadorias foram fabricadas em 05/03/2012 e 07/03/2012.

O defensor aduz não haver qualquer prova da reutilização das notas fiscais, não lhe cabendo o ônus da prova negativa, do que diz que, por vezes, quando da emissão do documento fiscal, não existe o produto necessário em estoque, que pode vir a ser fabricado alguns dias após, como ocorreu na hipótese dos autos. Como prova de sua alegação, anexa documentos objetivando demonstrar a vinculação dos Pedidos de Compra, ocorridos em 14, 24, 26 e 27 de fevereiro, com os DANFE's, emitidos em 27 e 28 de fevereiro, cujas saídas foram registradas no Sistema Integrado de Administração da Receita (SIARE) da SEFAZ-MG, em 08/03/12, cuja data deve ser considerada pela fiscalização, do que alega não existir, na legislação, prazo para se promover a saída de mercadorias após a emissão da nota fiscal, sendo improcedente a “presunção” apresentada pela fiscalização.

Em razão da análise das peças processuais, verifica-se que a legislação pertinente estabelece que o contribuinte emita o documento fiscal antes da saída das mercadorias. Contudo, no caso presente, se constata que o remetente emite a nota fiscal após a *análise da administração de vendas*, conforme quadro constante do documento intitulado pelo próprio defensor como “Pedidos de Compra”, no qual consigna como observação as expressões: “FATURAR E EMBARCAR IMEDIATO” ou “EMBARQUE IMEDIATO”, consoante se pode comprovar às fls. 78, 80, 84, 86, 88, 90 e 92, com exceção apenas do documento de fl. 82 dos autos. Tal constatação depõe contra a alegação do defensor de que “*Desse modo, por vezes, quando da emissão do documento fiscal, não existe o produto necessário em estoque, que pode vir a ser fabricado alguns dias após, como ocorreu na hipótese dos autos.*”, cujo lapso é de 12 dias entre a data de emissão e a efetiva data de saída.

Por sua vez, a legislação do ICMS determina como obrigatória à consignação no documento fiscal da data de saída das mercadorias e dos dados do transportador, o que não ocorreu no caso em tela.

Conforme bem ressaltado no Parecer nº 15375/2009, emitido pela GECOT/DITRI, às fls. 107 e 108 dos autos, inexiste previsão legal determinando o prazo entre a emissão da nota fiscal e a data efetiva da saída da mercadoria do estabelecimento emitente, devendo esse assunto ser tratado dentro da *razoabilidade* e de acordo com os fatores que influenciaram a operação.

No caso específico, observo que o fato da emissão do documento fiscal ocorrer nas datas de 27 e 28 de fevereiro; de o próprio contribuinte consignar nos “Pedidos de Compra” a observação *embarque imediato*, cujas ordens são datadas de 24 e 27 de fevereiro; de não cumprir a obrigatoriedade de constar a data da efetiva saída das mercadorias nos DANFE e de principalmente não comprovar, através do livro de Registro de Estoque e de Controle de Produção, sua alegação de que *quando da*

*emissão do documento fiscal, não existe o produto necessário em estoque*, demonstram, de forma inequívoca, a reutilização dos documentos fiscais, pois não é *razoável* que o produto, objeto da ação fiscal, leite em pó Camponesa, fabricado em 5 e 7 de março de 2012, seja acobertado por documentos fiscais com emissão de 27 e 28 de fevereiro de 2012, salvo prova em contrário, o que não ocorreu, já que o defendant não comprova sua alegação. Logo o ilícito fiscal não se trata de presunção, como que fazer crer o autuado.

Por outro lado, seria *razoável* que o remetente das mercadorias, quando da emissão das notas fiscais, ao perceber que inexiste em estoque a mercadoria a ser remetida e ao vislumbrar a necessidade de sua fabricação num intervalo superior a dez dias, solicitasse o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 24 horas, contado do momento em que foi concedida a respectiva autorização de uso, já que não ocorreria a circulação da mercadoria e, conforme normas constantes do Ajuste SINIEF 07/05, que instituiu a NF-e, assim como das normas previstas no Convênio SINIEF S/N, de 15 de dezembro de 1970, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias.

No tocante à alegação de que o Estado da Bahia não tem competência para exigir o tributo devido na operação de venda originária do Estado de Minas Gerais em relação à mercadoria destinada ao Estado de Pernambuco, há de se ressaltar que, conforme prevê o art. 11, I, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, por se tratar de mercadoria em situação irregular, em razão da inidoneidade dos documentos fiscais, para efeito de cobrança do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador no local da operação, no caso, o Estado da Bahia.

Por fim, inerente à alegação de que a multa aplicada de 100% sobre o valor do imposto exigido é confiscatória, o que ofende a preceito constitucional, deve-se esclarecer que a penalidade é a legalmente prevista ao tipo da infração praticada, não sendo essa esfera administrativa competente para avaliar a sua constitucionalidade.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217449.0303/12-0**, lavrado contra **JLI TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.541,68**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de agosto de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR