

A. I. N° - 232421.0214/12-8  
AUTUADO - QUICK LOGÍSTICA LTDA.  
AUTUANTES - DEGINALDO DOS SANTOS DEZIDERIO  
ORIGEM - IFMT/NORTE  
INTERNET - 21.12.2012

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0292-02/12**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. SÚMULA CONSEF N° 01/02. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/02/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$1.849.774,18 em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01–Utilização de Nota fiscal com local de saída das mercadorias divergindo do constante no documento fiscal. O ICMS com valor de R\$1.849.774,18. Multa de 100%.

A defesa argumenta, às fls. 53 a 64, preliminarmente que a Impugnante, na consecução de seu objeto social, transportes de cargas, firmou contrato com a distribuidora PLUSFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA, localizada em Fortaleza – CE, para transporte de mercadorias com destino ao Estado de São Paulo, conforme notas de conhecimento de transporte em anexo.

Alude que a PLUSFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA vendeu uma determinada quantidade de medicamentos para cliente seu, localizado no Estado de São Paulo e a mercadoria foi apenas transportada pela empresa QUICK LOGÍSTICA LTDA, ora impugnante.

Argumenta que A PLUSFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA comprou os medicamentos da empresa HYPERMARCAS SA, antigo LABORATÓRIO NEO QUÍMICA localizado em Goiás e a mercadoria saiu de Goiás em destino ao Ceará e após do Ceará em direção ao Estado de São Paulo, conforme comprovam as notas fiscais em anexo.

Nesse contexto, assegura que o Estado da Bahia apenas seria trânsito da mercadoria com destinatário final no Estado de São Paulo. Eis que a Impugnante foi surpreendida quando da exigência do ICMS por prepostos fiscais do Estado da Bahia, bem como com a imposição de multa por suposta inidoneidade da nota fiscal, sob o argumento de que a mercadoria seria entregue em município baiano, sendo-lhe devido o imposto.

Argumenta que segundo o fiscal, em que pese a sua total ilegitimidade, vez que o destinatário final era o Estado de São Paulo, a mercadoria ainda continha os lacres do Laboratório Neo Química e, apenas por esse motivo, concluiu pela fraude.

Destaca que, conforme comprovam as notas de compra em anexo, bem como as notas de conhecimento de transporte, não há nenhuma inidoneidade na operação da Impugnante.

Salienta que a manutenção do lacre foi uma exigência do cliente domiciliado em São Paulo. Ademais, não há na legislação qualquer disposição normativa que exija a conferência das mercadorias mediante a extração dos lacres das embalagens, uma vez que a contagem das unidades individuais dos produtos configura uma faculdade proprietário da mercadoria.

Outrossim, entende que as supostas irregularidades de pesagem alegadas foram facilmente corrigidas através de simples carta de correção, conforme documentos anexos.

Nesse cotejo, aduz que o auditor fiscal apreendeu a mercadoria no Posto Fiscal João Durval Carneiro, sem qualquer prova concreta de sua absurda acusação.

No que se seguiu, assegura que o termo de depositário foi assinado e a mercadoria foi liberada para ser entregue em São Paulo, conforme comprovantes de entrega em anexo.

Como se vê, assinala que o ato impugnado revela-se contrário ao ordenamento jurídico. Aliás, não há qualquer prova que venha a justificar o auto de infração lavrado contra a transportadora QUICK LOGÍSTICA LTDA. Por tudo isto, pode-se afirmar que foi procedido um irregular Levantamento Fiscal, sem qualquer amparo legal, ocasionando um Auto de Infração ilegítimo, como será demonstrado.

Inicialmente, entende que o Estado da Bahia não tem legitimidade ativa para compor o auto de infração ora impugnado, tendo em vista que as operações estavam sendo realizadas e efetivamente foram concluídas entre os Estados do Ceará e São Paulo, não existindo qualquer indício de prova da “internação” dos produtos na Bahia.

Aduz que de acordo com a documentação anexa, podemos concluir que a Autuada realmente remeteu mercadorias para a empresa “ULTRAFARMA” no Estado de São Paulo. As mercadorias seguiram para o destino inicialmente declarado pela Autuada, o que, por si só, afasta qualquer possibilidade de exigência do ICMS pelo Estado da Bahia, pois se prejuízo houvesse quem arcaria seria o Estado de São Paulo, o destino final das mercadorias.

Nessa esteira, o artigo 47, inciso XIV do RICMS, estabelece que o local da operação relativa à circulação de mercadorias ou bens, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento adquirente, em operação interestadual, mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente.

Por outro lado, destaca que a operação, cuja origem se deu no Estado do Ceará, com destino ao Estado de São Paulo, não causa danos ao erário do Estado da Bahia, cuja atuação nessa operação é de monitorar a passagem do veículo transportador em seu território e apenas intervir quando constatado o internamento das mercadorias dentro do seu limite territorial.

Dessa forma, consiste que é nulo o presente auto de infração por carecer o Estado da Bahia de legitimidade ativa.

Alega ainda que após a constatação da ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, cumpre citar a total nulidade do auto de infração por ter sido lavrado em nome do transportador, uma vez que além do auditor não ter mencionado na peça ora impugnada o dispositivo legal que o embasou para incluir a impugnante no polo passivo, a LC 87/96 não tem previsão legal para que seja realizado o ato de transferência de responsabilidade nos casos de irregularidades de documentos fiscais.

Coaduna que no caso de transporte de mercadorias, havendo irregularidade nos documentos fiscais relativos à operação, o lançamento deve ser procedido contra o contribuinte, e não contra o transportador, haja vista que a LC 87/96 exige, para ensejar a responsabilidade do transportador, a concorrência, o vínculo, o liame, o nexo com o fato em termos participativos para o não recolhimento do ICMS.

Com efeito, salienta que a Constituição Federal remete à lei complementar a disciplina de normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III). Assim, a responsabilidade de terceiros pelo recolhimento do tributo, como no caso, onde o transportador é apontado como sujeito passivo, deve estar consubstanciada em lei complementar.

No caso, assinala que aplica-se à espécie o Código Tributário Nacional, norma elevada ao *status* de Lei Complementar, principalmente nos seus arts. 124 e 125 e 128 a 135. A Lei Complementar 87/96, disciplinadora do ICMS, por sua vez, ampliou a disposição do CTN, delegando à lei

ordinária a possibilidade de responsabilização pelo recolhimento do tributo a terceiros, quando houver *concorrência* (grifei) para o não recolhimento do tributo, *verbis*:

*Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

Nesse diapasão, entende 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), devendo, pois, no caso concreto, o transportador ter praticado atos ou omissões com tal objetivo, vale dizer, que tenha um vínculo, liame ou nexo com o fato em termos participativos.

Entretanto, assegura que não tem como vislumbrar no caso em tela, até porque não há, mormente pelo fato de que inexiste especificação no auto de lançamento, ato ou omissão do transportador com o intuito de lesão aos cofres públicos.

Argumenta que, no caso presente, *não há qualquer menção no auto de lançamento*, nem mesmo qualquer evidência no sentido de atribuir conduta fraudulenta ou omissiva ao motorista do veículo, o que implica violação ao art. 142 do CTN.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Acredita que a Lei Complementar 87 de 1996 que regulamentou as disposições constitucionais relativas ao ICMS apenas permite a atribuição de responsabilidade a terceiros nos casos em que aqueles praticarem atos ou omissões que concorrem para a falta de pagamento de imposto.

Dessa forma, entende que resta comprovada, a ilegitimidade da transportadora QUICK LOGÍSTICA LTDA para figurar como sujeito passivo, bem como a nulidade do auto de infração.

Argumenta que além de evidente a nulidade do presente auto de infração por ter sido lavrado contra sujeito incorreto, a peça impugnada se mostra totalmente frágil, uma vez que foi lavrada com base em meras suposições, indo de encontro, inclusive, com os documentos da operação.

Assegura que conforme se deflui da leitura do auto de infração, o auditor afirma que as mercadorias saíram de São Paulo com destino à Bahia.

Salienta que a PLUSFARMA PRODUTOS FARMACÊUTICOS LTDA comprou os medicamentos da empresa HYPERMARCAS SA, antigo LABORATÓRIO NEO QUÍMICA localizado em Goiás, e a mercadoria saiu de Goiás em destino ao Ceará e após do Ceará em direção a São Paulo, conforme comprovam as notas fiscais em anexo.

Assegura que há provas cabais de que as mercadorias foram entregues no Estado de São Paulo, quais sejam, as notas de entrega e os comprovantes de recolhimento do ICMS ao Estado de São Paulo.

Diante das considerações tecidas, entende que verifica-se in casu, que a descrição dos fatos é apenas uma suposição, a qual se origina apenas do "ACHAR" do Autuante.

Argumenta que, tenta o Autuante imputar penalidade através de suposições, sem qualquer prova da prática do ilícito. Não demonstra certeza ou precisão utilizando-se de argumentos sem qualquer sustentação.

Alega que, com a devida vênia, em regra, o ônus da prova incumbe a quem alega (art. 333, inciso I, do CPC), haja vista a Constituição, assim como a Declaração Universal dos Direitos do Homem, garantirem a presunção da inocência, e tal regra é válida também em relação a questões de natureza tributária.

Assinala ainda que é pacificado o entendimento de que ao autor da delação é quem compete produzir a prova do ilícito praticado. O ônus da prova caberá sempre a quem acusa, o que leva à ilação de que a simples suposição de infração não autoriza a fiscalização a lavrar um auto de infração arrimado apenas na presunção da inexistência de documentos, sob pena de se estar tentando cobrar multa e impostos que não se sabe se realmente serem devidos

Assegura que sem a certeza da existência de ilícito, não há materialidade delitiva, tolhendo o processo administrativo de qualquer utilidade, afastando o interesse de agir do Estado, além de gerar constrangimento ilegal do contribuinte.

Aduz que o auto de infração, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Autuante de demonstrar, no correspondente auto de infração, a ocorrência da infração.

Salienta que ao contrário, a impugnante se deparou com um Auto de Infração lastreado em indícios e presunções, sem qualquer prova material de que as mercadorias seriam entregues no Estado da Bahia.

Consigna que o conceituado jurista FEIJÓ COIMBRA, em lúcido comentário a respeito da exigência de tributo com base em *meros indícios*, tal como ocorre na presente autuação, assim se manifesta:

*“A existência de um indício (...) não exprimirá necessariamente a ocorrência de um acréscimo de disponibilidade econômica tributável, podendo ser, inclusive, representativo de percepção de renda de categoria não-tributável. Faltaria, pois, ao indício, uma relação direta e necessária com o fato que se cuida de provar, não revelando a relação lógica indispensável, que levasse o juiz à convicção da existência de fato punível”* (*A Defesa do Contribuinte*, Rio, Ed. Destaque, 1975, p. 391/2).

Assegura que o arbitramento, em suma, não pode basear-se em verossimilhança. Não pode partir da mera probabilidade de que tenha ocorrido o fato gerador do tributo. Compete ao fisco demonstrar, de forma cabal, que as operações foram realizadas.

Destaca ainda que vigora no Brasil o princípio da estrita legalidade tributária. Para efetuar o lançamento tributário, o fisco precisa demonstrar que o fato gerador ocorreu. Precisa ficar claro nos autos, acima de qualquer dúvida, a verificação do fato jurídico que dá suporte à relação obrigacional tributária, nos estritos termos tipificados na lei.

Assegura que isso é afirmado com todas as letras por um dos mais respeitados tributaristas da atualidade, o prof. ALBERTO XAVIER:

*“Como consequência do princípio da legalidade, o dever jurídico de PROVAR em Direito Tributário pertence ao Fisco, que não pode deixar de provar o fato típico definido na lei tributária, praticado pelo contribuinte”* (*Do Lançamento Tributário*, “in” Resenha Tributária, São Paulo, 1977, p. 120).

Argumenta que as *presunções* são fatores importantes em Direito. Porém elas são importantes como indícios, como início de prova. Jamais as presunções podem valer por si mesmas, a não ser nos casos especificamente previstos em lei.

Consigna que, as suspeitas, presunções e os indícios não podem servir de fundamento para aplicação de multa e cobrança de imposto. O Professor Roque Antônio Carrazza, ao lecionar sobre o assunto, pontua com a sabedoria que lhe é peculiar:

*“Nenhuma prova tem sido tão combatida e abalada, ao longo dos séculos, como o índicio (prova indiciária ou circunstancial)”*.

Destaca que no caso em tela, pode-se concluir que o fiscal autuante interpreta os fatos sempre presumindo a má-fé, tratando a impugnante e a empresa proprietária das mercadorias, que, aliás, sempre cumpriram seus deveres fiscais, como inimigos públicos, criminosos, mas sem, entretanto, apresentar qualquer prova material e concreta da infração.

Entende que em se considerando aplicável ao caso em tela o CTN, não pode o intérprete de uma norma da legislação tributária desconsiderar o que estabelece o seu art. 112, especificamente dirigido ao intérprete da norma punitiva.

Assegura que em caso de dúvida, portanto, em matéria de infrações e de penalidades, a regra é a da interpretação benigna. Prevalece o princípio originário do Direito Penal de que na dúvida se deve interpretar a favor do réu. *In casu*, o Autuante nada provou contra a impugnante, restando insubstinentes as acusações a ela imputadas e, por consequência, nulo o auto de infração, trazendo acórdão 200920045, da Segunda Câmara de Recursos Fiscais.

Argumenta que não há no auto de infração qualquer demonstrativo dos valores referentes ao imposto supostamente devido. Aliás, não há qualquer demonstrativo das alíquotas aplicáveis às mercadorias e, principalmente, do cálculo demonstrativo do valor astronômico que o Auditor alcançou. .

Verdadeiramente, alega que encontra-se o presente lançamento eivado de vícios e conseqüentes nulidades. Não há dúvida que a inexistência de uma descrição perfeita dos fatos ocasionadores do suposto ilícito tributário, com a demonstração cabal da suposta infração, e seu respectivo valor, constituiu um grave e flagrante cerceamento de defesa, capaz de tornar imprestável para os fins que se destina o levantamento fiscal.

Assinala que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, prevê aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Acredita que quando anuncia que a salvaguarda do contraditório e da ampla defesa será feita com “os meios e recursos a ela inerentes”, não se pode ignorar que a autuação dentro dos ditames legais previstos é instrumento de exercício dessa garantia constitucional. O seu desatendimento gera a nulidade do Auto de Infração, pois impossibilita o exercício da ampla defesa e do contraditório, em desarmonia com o que preconiza o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia.

Coaduna que todos os requisitos de formalização do Processo Administrativo não foram fixados em lei despropositadamente. É fruto da intenção do legislador de conferir aos contribuintes uma segurança jurídica e, principalmente, obedecer aos preceitos constitucionais.

Consigna que os Tribunais Superiores, em inúmeras oportunidades, têm anulado Execuções Fiscais fundadas em títulos executivos oriundos de Procedimentos Administrativos Fiscais eivados de nulidades procedimentais. Uma amostra disso encontra-se nas decisões a seguir, em que o STJ anulou o procedimento fiscal em virtude de lançamentos efetuados, como no presente caso, sem observância de preceito legal expresso.

Aduz que, há expressa nulidade a embarasar o direito de defesa, quando não de cerceá-la. O Auto de Infração encontra-se desprovido de demonstrativo que comprove a ocorrência do fato gerador da suposta infração, bem como o valor do imposto supostamente devido, necessárias para a determinação da base de cálculo, demandando da ora Impugnante deduções que agridem a segurança jurídica.

Entende que o presente lançamento de ofício ao não demonstrar as supostas omissões torna obscura a infração cometida. Esta obscuridade unida à ausência de demonstrativo que mostre como o auditor fiscal obteve a base de cálculo sobre a qual calculou o valor do imposto e aplicou 100% de multa, impossibilita que a Impugnante goze seu direito constitucionalmente garantido à ampla defesa administrativa.

Neste sentido, argumenta que a fundamentação do Acórdão JJF do CONSEF/BA nº 0898/01, que julgou improcedente um auto de infração análogo ao ora impugnado, em que o Relator em seu voto afirma:

*“No presente caso, não foi informado como o fisco apurou as bases de cálculo das multas aplicadas. Não se sabe se os ‘dados divergentes’ dizem respeito a bases de cálculo ou tributos. Não se sabe, enfim, se os valores indicados dizem respeito aos constantes nos registros magnéticos ou aos valores acusados nos documentos fiscais, ou à soma de ambos, ou à diferença entre os mesmos.”*

Alude que o lançamento do crédito tributário e a imposição de penalidade devem revertir-se de certeza e liquidez. É inadmissível, no processo administrativo, a incidência de vício que cause prejuízo jurídico ao sujeito passivo, por inobservância do princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. No caso em exame, não consta nos autos de que modo os autuantes calcularam o débito.”

Assim, aduz que a Recorrente, desde já, REQUER a declaração de nulidade do Auto de Infração por vício insanável que lhe macula a validade, conforme anteriormente exposto.

Reproduz o artigo que embasou a autuação:

*Art. 209. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que:*

*I - omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação;*

Acredita que da análise da infração imputada à impugnante, constata-se que houve inexatidão por parte do auditor fiscal no fundamento legal atribuído à suposta infração.

Argumenta que o enquadramento legal disposto estabelece como infração a falta de indicação da operação ou prestação. O que não correu no caso em tela, uma vez que as notas fiscais descrevem com clareza a operação que foi realizada.

Assinala que se havia dúvida do auditor, com relação à operação descrita, deveria ter enquadrado a ora impugnante nos incisos V ou VI, uma vez que o documento se encontrava revertido de formalidades legais.

*Art. 209. Será considerado inidôneo, fazendo prova apenas em favor do fisco, o documento fiscal que:*

*I - omitir indicações, inclusive as necessárias à perfeita indicação da operação ou prestação;*

*II - não for o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação, a exemplo de "Nota de Conferência", "Orçamento",*

*"Pedido" e outros do gênero, quando indevidamente utilizado como documentos fiscais;*

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

*IV - contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda que lhe prejudique a clareza;*

*V - não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos neste Regulamento;*

*VI - embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude;*

*VII - for emitido por contribuinte:*

Alega que deveria o auditor tipificar a imputação da infração, indicando de forma precisa a norma que havia sido infringida, ou seja, aquela que descreve a suposta obrigação principal que imputa ao contribuinte.

Destaca ainda que em decorrência deste erro eminentemente de direito, a ora impugnante vê violado o seu direito à ampla defesa administrativa, pois apresenta defesa às cegas, pois refuta infração sem a devida especificação. O inciso LV, do art. 5º, da Carta Magna é taxativo ao determinar a observância do contraditório e da ampla defesa tanto nos processos judiciais quanto nos administrativos.

Alem do mais, assegura que o ato administrativo é vinculado e, por isso, deve obedecer à estrita legalidade, não havendo ao administrador liberdade para agir em confronto com a lei. Nessa esteira, o RPAF estabelece em seu o art. 39, inc. V, que o Auto de Infração de estar devidamente fundamentado. Vejamos:

*“Art.39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*V – a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação;”.*

Assegura que uma amostra disso encontra-se nas decisões a seguir, em que o CONSEF anulou o procedimento fiscal em virtude de lançamentos efetuados, como no presente caso, sem observância de preceito legal expresso.

*Resolução nº 979/91*

*“EMENTA – ICMS – Autuação em desacordo com a legislação. Auto NULO, nos termos do art. 18, inciso IV, do RPAF. Decisão unânime”*

*Resolução nº 2247/91*

*“EMENTA – ICMS – Falta de acompanhamento de requisito essencial à autuação, à época exigível. Autuação NULA. Decisão unânime”*

*Acórdão JJF 198/00:*

*“EMENTA – ICMS: NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Imputação imprecisa. Vícios formais do procedimento. Auto de Infração NULO. Decisão unânime”*

*Aduz que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já sedimentou que a ausência ou erro do motivo induz a nulidade do ato administrativo, senão vejamos:*

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SENTENÇA SUFICIENTEMENTE FUNDAMENTADA. ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVO INEXISTENTE. ATO INVÁLIDO. ADMISSIBILIDADE. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. ART. 255 DO RISTJ.*

*(...)*

*- Inexistente ou falso o motivo que deu suporte ao ato administrativo, este se torna desconstituído de conteúdo, inválido ...” (STJ - Resp 79696/ES – Rel. Min. Felix Fischer – 5ª Turma – DJ 24/11/97) - GRIFAMOS.*

Afirma que todo ato administrativo, além da obrigação de possuir fundamentação legal, sob pena de violar o princípio da legalidade e o da motivação do ato administrativo, celebrados pelo art. 37, caput, e inciso I, do art. 150, ambos da Constituição Federal de 1988; inciso I, do art. 97 e parágrafo único do art. 142 do CTN; deve possuir uma fundamentação correta, ou seja, pautada no ordenamento jurídico que efetivamente incida sobre o ato praticado. A omissão desta fundamentação, ou qualquer equívoco cometido em seu embasamento legal, não permite ao administrado a prática da uma ampla defesa administrativa de seus direitos, também constitucionalmente garantida (inciso LV, art. 5º, CF/88), uma vez que jamais saberá com certeza a razão pela qual está sendo praticado tal ato administrativo contra ele.

Consigna que a indicação precisa do preceito legal nada mais é do que a efetivação de uma obrigação da Administração Pública que deve motivar os seus atos. Como bem ensina o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello em relação ao ato administrativo, “*os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam*”.

Aduz que a necessidade do correto fundamento legal no ato de constituição do crédito tributário decorre da importância de respaldar a validade da autuação. Afinal, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória (§ único do art. 142 do CTN), ou seja, quanto ao seu conteúdo, deve haver uma vinculação à norma tributária geral e abstrata e aos pressupostos legais da tributação; e quanto a sua prática, deve ser obrigatória sempre que se verificar a incidência desta norma ao caso concreto.

A defesa cita José Souto Maior Borges, parafraseando Rubens Gomes de Souza, completa o ensinamento:

*“... Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Souza ensinou que, se o Fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não poderá porque, se fosse admissível que o Fisco pudesse variar de critério ao seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, se à Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do ‘fato gerador’ por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada”* (Grifo Nossso).

Assim, entende que restou violado o inciso V do art. 39 do RPAF. Por via de consequência, segundo inciso III do art. 18 c/c art. 19 do mesmo regulamento, nula é o presente auto de infração,

uma vez que até a descrição dos fatos não evidencia o enquadramento legal. Além disso, a inexatidão quanto ao devido fundamento legal tornou precária a defesa administrativa realizada pela ora impugnante, pois não pôde gozar da ampla defesa, constitucionalmente assegurada.

Assinala ainda que o artigo 47, inciso XIV do RICMS, estabelece que o local da operação relativa à circulação de mercadorias ou bens, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento adquirente, em operação interestadual, mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente.

No caso em tela, acredita a defesa que já restou amplamente comprovado que o destinatário final das mercadorias objeto da presente autuação não está localizado no Estado da Bahia, mas no Estado de São Paulo.

Dessa forma, destaca que totalmente improcedente a autuação, tendo em vista à inexistência de fato gerador do ICMS no Estado da Bahia.

Por fim, pede pela nulidade do auto de infração.

No entanto, conclui a defesa que, caso assim não entendam, requer seja julgado totalmente IMPROCEDENTE o presente auto de infração por inexistência de fato gerador do ICMS no Estado da Bahia.

O autuante, às fls. 194 a 198 dos autos, apresenta a informação fiscal aduzindo que o autuante vem mui respeitosamente, requerer aos membros da Junta de Julgamento Fiscal a procedência do auto de infração em análise pelos motivos seguintes.

Assinala que a autuada transportava no veículo placa NLU7869/NGF0573-GO, 6432 cx de medicamentos (Neo Química) constantes dos Danfes nº 54.161, 54162, 54269 . Sendo considerados inidôneos pelos seguintes motivos: Divergência entre os volumes e o declarado nos Danfes; Divergência entre o peso e o declarado nos Danfes, simulação fraudulenta de saída de mercadorias da Plusfarma em fortaleza/Ce com destino a uma empresa varejista Ultrafarma Saúde Ltda em São Paulo. Verificações no SCIMT constatam que o veículo entrou no Ceará em 21/02/2012 trocou os Danfes e saiu em 26/02/2012.

Assegura que a Operação Triangular é realizada de maneira irregular, visto que a autuada anexa às fls. 114 a 135 os DANFES de origem, que evidencia no item natureza de operação, a falta de mais um documento fiscal para acobertar a operação, visto que esse veículo não circulou pelo estabelecimento da autuada. Os lacres eram os mesmos da Neo Química de São Paulo, e as mercadorias continham em suas embalagens, conforme fotografias (fl. 9 a 11) o CNPJ da empresa Hipermarcas S/A CNPJ 029320740001-91 (fl. 12) de São Paulo. Documentação de origem é de Goiás de uma fabrica de fraldas (pag. 114 a 135), mas mercadorias do Estado de São Paulo, ficando evidenciado o intuito fraudulento de internalizar as mercadorias na Bahia sem o devido pagamento da Antecipação tributária, tendo em vista que Ceará não faz parte do Convênio de medicamento. E, como prova do ilícito fiscal foi feito a apreensão das mercadorias e dos Danfes.

Aduz que alegação da autuada argüindo improcedência do auto de infração por atipicidade e falta de enquadramento legal não se faz verdadeira, disciplina 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, na presente situação ocorreu no Estado da Bahia.

Destaca ainda que a alegação de nulidade do auto de infração por ter sido lavrado com base em suposição, segundo a autuada, não procede, em face da comprovação documental da divergência entre os volumes e pesos das mercadorias e os constantes nos Danfes. Disciplina o RPAF no Art. 19, que 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.

Assegura que a Nfe é disciplinada pelo Protocolo 10/07 e suas alterações, Ajuste do SINIEF e Atos COTEPE, neles estão contidos todos os requisitos e obrigatoriedades para emissão, circulação e cumprimento de obrigações principal e acessória da Nfe e do Danfe.

Entende 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. É utilizado para efetuar o registro de passagem pelos Postos Fiscais, através do código de barra ou 44 numerais (com digitação), constantes no referido documento. A fiscalização tenta inibir a reutilização do mesmo DANFE, por meio de carimbo.

Salienta que a ação fiscal foi feita dentro das normas legais atinentes aos Princípios Tributários Constitucionais. Não havendo nenhuma afronta aos Princípios da Administração Pública, visto que a autuada não conseguiu provar o ingresso das referidas mercadoria, nem pela escrita fiscal em São Paulo e nem pelos postos fiscais de percurso.

Assegura que a Bahia é competente para exigir o imposto e seus acréscimos legais, conforme disciplina o 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 prestação e na presente ação fiscal foi o Estado da Bahia.

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

Assinala que a alegação de que emitiu carta de correção (pág. 144 a 162) não são suficientes para ilidir a ação fiscal, sendo as mesmas emitidas em 02/03/2012 após a ação fiscal que foi em 29/02/2012, estando também em desacordo com o Convênio SINIEF s/n de 1970 em seu Art.7º § 1º, inciso I, que veda a carta de correção quando se tratar de variáveis que determina o valor do imposto tais como: ...Quantidade. Sendo um documento imprestável para corrigir a irregularidade dos Danfes.

Consigna que, no intuito de tentar justificar a fraude, a autuada anexa diversos documentos que não pertence a presente autuação, como cópias dos Danfes 54151, 54153, 54154, 54156, 54157, 54160, 54165, 54254, 54161, 54262, 54263, 54264, 54267, 54268, 5426554270 e 54271(folhas 89 a 113) e DACTE 498(folha 167) e comprovantes de pagamento de recolhimentos ao Estado de São Paulo feitos em 27/03/2012 (pag. 171 a pag. 189). Os Danfes apresentam também como transportador a empresa Rodrigo Afonso CNPJ 09.523.148/0001-85 sem nenhum vínculo com a transportadora autuada.

Destaca ainda que a alegação da autuada que foi eleita para figurar como sujeito passivo é ilegítimo, não se faz verdadeira. Disciplina o CTN Art. 124, 123 que trata da responsabilidade por solidariedade, e do Art. 5º da LC 87/96, o Art. 39, I, "d" do RICMS/BA e Súmula 03 do CONSEF," 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"

Consigna que a alegação da autuada de abuso de autoridade não se perfaz em face de não haver nenhuma prova documental de tal ocorrência e a autuada foi assegurada o seu direito de liberação das mercadorias através de Fiel Depositário conforme Requerimento de transferência de Depositário em 05.03.2012 (pág. 21) sendo as mercadorias liberadas no dia 05.03.2012, conforme Termo de Liberação (pág. 51), e NFA nº 768233, destinando a mercadoria ao Fiel depositário, possibilitando a ampla defesa e o contraditório.

Assegura ainda que a autuada através de seu representante legal alega que a ação fiscal está sem

amparo legal. Conforme foi demonstrado, a ação fiscal está embasada na LC 87/96, Ajuste do SINIEF e Atos COTEPE, não havendo nenhuma afronta ao princípio da territorialidade conforme dispositivo legal da LC 87/96 Art. 11 “b”.

Aduz que o Protocolo ICMS 42/91, disciplina que os Estados signatário na sua Cláusula primeira, Cláusula segunda, I, II, III, promover fiscalização integrada, apreensão das mercadorias oriundas ou destinadas ao estado signatário do presente protocolo em situação irregular de acordo com a Legislação do estado autuante, ficando assim descharacterizada a alegação da autuada de “simplesmente transitando pela Bahia” e reforçando o disposto na LC/87/96 sem nenhuma afronta ao Princípio da territorialidade. Fazem parte deste Protocolo os Estados Alagoas, Bahia, Ceará, Sergipe, Paraíba, Pernambuco....Sendo portanto o fato gerar o local em que as mercadorias estiveram irregulares por falta de documentação ou documentação inidônea.

Assegura ainda que o Ajuste do SINIEF 07/05, clausula quarta § 1º combinado com o § 2º, considera inidôneo o documento fiscal ainda que formalmente regular tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erros, mesmo que possibilite a terceiros o não pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem.

Aduz ainda que não havendo nenhuma afronta ao princípio da Legalidade, previsto na C.F Art. 150, I por meio do qual é vedado aos entes políticos instituir ou majorar tributos senão por meio de lei...do ponto de vista a legalidade formal tributária... Toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico... Ficando assim constatados que tal alegação não se confirma.Toda ação foi desenvolvida atinentes aos Princípios Tributários Constitucionais.

Argumenta que a alegação da autuada da falta de demonstrativo não se faz verdadeira no auto de infração (pág. 02) consta o demonstrativo de débito com a base de cálculo valor este declarada pela autuada através do seu DACTE nº 11499, consta também no demonstrativo a alíquota de 17% e a multa de 100% conforme disciplina a Lei 7.014/96 Art. 42.

Entende que estando a operação acobertada por documentação fiscal inidônea por divergência entre o peso e quantidade de mercadorias transportadas e o declarado na documentação fiscal e para terminar de agravar a situação da autuada, a mesma anexa em sua defesa documentos em que deixa claro o intuito de enganar o fisco, pois nas pfls. 170 a 189 contem recolhimentos sem especificar quais os números dos DANFES que se refere, pois não anexa a GNRE e mais agravante é que nas páginas 178/179/180/181/182/187 e na fl. 189 é anexado esses pagamentos como se fizesse referência a diversos DANFES, porém os códigos de barras são os mesmos, por isso só se refere a um só GNRE. As mercadorias não foram entregues a este destinatário, visto que contra fatos não há argumentos. O Auto de Infração nº2324210214.12-8 que faz alusão aos DANFES (54161, 54162, 54269(pag. 16 a 20), será julgado procedente, pois não houve registro de passagem no sistema ENCAT ou seja SCIMT em posto fiscal de percurso e nem tampouco carimbo nem na Bahia, Minas Gerais, Rio de Janeiro até o destino, por isso reforço que estas mercadorias foram internalizadas na Bahia.

Assegura que a autuada anexa documentos em duplicidades em todos os autos em que foram lavrados nesta data e não comprova a entrega das mercadorias, conforme (pagina 88). Para completar, afirma que a autuada e anexa os mesmos pedidos de compra (pag. 136 a 143) para todos os autos de infração lavrados nesta data e que analisando nenhum dos pedidos se refere aos respectivos Danfes, como está descrito no DANFE 054161(pag. 16) em que o medicamento CORTICORTEN 20MG C/ 20CAP(pag.16), por exemplo, não foi pedido pelo destinatário, conforme pedido de compra (pag.136 a 143) e todos os pedidos foram emitidos em 05/03/2012 (rodapé das pag.136 a 143), portanto posterior a ação fiscal.

Conclui a autuante que a autuada não conseguiu comprovar com um só documento a saída do estado da Bahia, pois todos os documentos ficaram em poder do fisco da Bahia e foram enviadas as mercadorias para o fiel depositário na Bahia através de nota fiscal avulsa (fl. 43) e a autuada tenta e termina se complicando, quando anexa, em sua defesa, comprovante de entrega de mercadoria dos DANFES 54151, 54156, 54270 (fl. 88) de outro veículo, que usa o mesmo

procedimento na defesa do auto de infração nº2324210215/12-4 utilizando o mesmo comprovante de entrega, e não convence. Os comprovantes de pagamentos bancários (fls. 170 a 189) deixam dúvidas quanto as suas autenticidades, pois comete um ato que merece atenção especial pelos julgadores que é anexar um mesmo documento oito vezes (pag. 178/179/180/181/182/187 e na 189...), com o mesmo código de barras e faz este procedimento no outro auto de infração lavrado nesta data, para justificar pagamento de uma suposta substituição, não vinculando a nenhum documento fiscal instrumento do Auto de Infração, pois esse procedimento deixa dúvidas quanto aos recolhimentos, pois são intercalados. É o mesmo pagamento para os autos de infração 2324210214128/0215124. A substituição tributária consiste na transferência do pagamento para o destinatário, quando não há protocolo, como é o caso, que faria o pagamento ser a varejista em São Paulo, mas o que se observa é a remetente, ou seja, a autuada sendo um comércio atacadista realizando o suposto pagamento da sua própria conta bancária em Fortaleza, (ver fls. 170/189), em favor de São Paulo, Contudo, nos recolhimentos quem executa é o senhor Francisco de Assis Costa Machado (fls. 170 a 189) proprietário da Soma Distribuidora (fls. 40), fiel depositário e contribuinte do ICMS do Estado da Bahia gerando mais dúvidas quanto o ingresso dessas mercadorias no estabelecimento destinatário, uma vez que esta terá que contabilizá-la

Por fim, pede a procedência do auto de infração.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício, foi efetuado no trânsito de mercadorias sob a alegação de inidoneidade do documento fiscal que acoberta a operação, tendo em vista a utilização de Nota Fiscal com local de saída das mercadorias divergindo do constante no documento fiscal.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou diversas causas de nulidades. Inicialmente, alegou ilegitimidade do Estado da Bahia em relação à cobrança do imposto, pois a operação teria sido realizada entre contribuintes de outros Estados da Federação. Tal argüição não pode ser acolhida, pois a autuação se encontra em conformidade com Lei Complementar nº 87/96, art. 11, “b”, que determina que no caso 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 prestação.

Também não pode ser acolhida alegação de que a transportadora é parte ilegítima para compor o pólo passivo da relação processual tributária, uma vez que a mesma responde solidariamente, na mesma forma, o art. 39, I, “d” do RICMS/97, dispõe: *São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, os transportadores em relação às mercadorias que aceitarem para transporte ou que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea.*

Quanto à alegação de inexatidão no enquadramento legal, entendo não ser capaz de anular a autuação, pois o fato de ter sido mencionado algum inciso ou omitido outro não invalida a autuação, sendo que o RPAF/99, no art. 19 é claro ao dispor que 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. O autuado entendeu plenamente a acusação, conforme se constata da peça defensiva.

Entre as arguições de nulidade, alega o sujeito passivo cerceamento de defesa, decorrente da obscuridade quanto à base de cálculo. Quanto a esta questão, verifico que os dois Autos de Infração, lavrado contra a mesma empresa, pelo mesmo autuante, sob alegação, também, de inidoneidade do documento fiscal emitido para acobertar a circulação das respectivas mercadorias, foram considerados nulos, conforme Acórdãos números JJF Nº 0218-04/12, da 4ª Junta de Julgamento e o Acórdão JJF Nº 280-02/12, dessa 2ª JJF. As razões das nulidades apontadas nas aludidas decisões se repetem no presente lançamento, de tal forma que cabe aqui reproduzir o voto (com as devidas adequações, especialmente quanto às indicações das folhas e documentos

fiscais), constantes do aludido Acórdão nº JJF Nº 280-02/12, dessa 2ª JJF, do qual participei como julgador, que decidiu por unanimidade pela nulidade do Auto de infração.

O autuado alega que em nenhum momento, quando da lavratura da autuação, o autuante buscou a verdade material, tanto que não realizou qualquer demonstrativo que justifique os valores utilizados como base de cálculo para cobrança do imposto e da multa de 100%. Asseverando que mesmo que se considere o valor de todas as Notas Fiscais, não seria alcançado o valor do tributo supostamente devido e, consequentemente, o valor da multa aplicada ao contribuinte. Reitera que não há no Auto de Infração qualquer demonstrativo dos valores referentes ao imposto supostamente devido. Destacou, ainda, que não há qualquer demonstrativo das alíquotas aplicáveis às mercadorias e, principalmente, do cálculo do valor *astronômico* que a fiscalização alcançou.

Na informação fiscal o autuante diz que a demonstração da base de cálculo foi acostada à folha 02 dos autos.

Entendo que deve ser acolhido o argumento defensivo, uma vez que o citado documento acostado à folha 02 dos autos não demonstra como foi apurada a base de cálculo do imposto exigido no Auto de Infração ora em lide.

Na realidade, ao examinar o referido documento, constata-se que o mesmo é o “DEMONSTRATIVO DE DÉBITO” do Auto de Infração, o qual não pode ser confundido com a demonstração da apuração do imposto devido reclamado pela fiscalização.

O Demonstrativo de débito é um anexo ao próprio Auto de Infração, enquanto que a apuração da base de cálculo e do próprio ICMS devem, obrigatoriamente, ser apurados antes da lavratura do Auto de Infração.

No demonstrativo da apuração do imposto devido, entre outros elementos, deve constar, no mínimo, a descrição das mercadorias objeto da autuação, a quantidade autuada, seu preço unitário, a origem do preço unitário utilizado, os acréscimos ou deduções por ventura pertinente, o valor da base de cálculo, a alíquota e o ICMS apurado. Tais informações, sem sombra de dúvida, não constam no documento apontado pelo autuante em sua informação fiscal, portanto, não traz segurança em relação à base de cálculo e ao imposto exigido.

De igual modo, também, não pode ser acolhido o argumento de que a fiscalização teria utilizado os valores declarados pelo autuado dos documentos fiscais, uma vez que o motivo que fundamentou a autuação foi a constatação de inidoneidade dos referidos documentos.

Entendo não ser razoável aceitar a tese da fiscalização de que os documentos são inidôneos em face da utilização da nota fiscal com local de saída das mercadorias divergindo do constante no documento fiscal e divergências descritas no Termo de Ocorrência Fiscal, fls. 04 e 05, no próprio Auto de Infração, fls. 01 e 02, em especial no campo “Descrição dos Fatos”, e considerar, os mesmos documentos, idôneos no que se refere aos valores neles consignados para efeito de apuração da base de cálculo.

Cabe destacar que para se determinar a base de cálculo, a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, que há de ser feita de forma comprehensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível e a clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material.

Ressalto que, por se tratar de medicamentos, para uma perfeita apuração da base de cálculo, deve ser observadas as determinações do Convênio ICMS 76/94, abaixo transcrita:

**Cláusula segunda** A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e,

*na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.*

*§ 1º Inexistindo o valor de que trata o “caput” a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas:*

Por tudo acima exposto, acolho o argumento defensivo para declarar nulo o Auto de Infração, com fundamento no art. 18, IV, “a” do RPAF, o qual determina que é nulo o lançamento de ofício “que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

Saliento que a Súmula nº 1 do CONSEF trata da matéria em questão:

**SÚMULA N° 1 “ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

Represento à autoridade competente que examinou a possibilidade de instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas, conforme artigo 156 do RPAF/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232421.021.0214/12-8**, lavrado contra **QUICK LOGÍSTICA LTDA.**, recomenda-se que seja analisada a possibilidade de renovação do procedimento fiscal.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro 2012

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR