

PROCESSO - A. I. Nº 210662.0901/11-6
RECORRENTE - SNS IMPORTADORA LTDA. (SNS AUTOMÓVEIS LTDA.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0256-01/12
ORIGEM - IFMT - DAT/SUL
INTERNET - 06.05.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C.JF Nº 0153-13/13

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTA FISCAL. MERCADORIAS EM TRÂNSITO DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Apreensão de mercadorias (veículos) desacompanhadas de documentos fiscais. O sujeito passivo apresentou DANFES cancelados, em desobediência às normas vigentes que instituíram nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE (Ajuste SINIEF 07/2005) e seu cancelamento (ATO COTEPE 33/2008). Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 27.725,43, acrescido da multa de 100%, em decorrência de transporte de mercadorias sem documentação fiscal.

Consta no campo descrição dos fatos que foi constatado no Posto Fiscal Eduardo Freire, na divisa BA-ES, no Estado da Bahia, que a empresa SNS IMPORTADORA LTDA (CNPJ 11.122.071/0001-83), detém em seu poder, transportando em carreta cegonha SR/três eixos SRTV, os veículos, objeto do Termo de Apreensão, descritos em documentos inidôneos por estarem cancelados os DANFES 15.317, 15.318, 15.319 e 15.198, constantes do CTCR série C-01 nº 67.056, Transilva Transporte logística Ltda. Diz ainda que a constatação dos referidos DANFES se fez através de ato fiscal de registro de passagem, mediante cópia da consulta fiscal no trânsito de mercadorias, realizada na unidade fiscal conforme documento anexado, extraído do site <http://serv01.sefaz.gov.br.br/nft/web/registropassagem.jst>, nos dias 26.10.2011 e 27.10.2011.

O autuado apresentou Impugnação e, no julgamento de Primeira Instância, os ilustres integrantes da 1ª JJF concluíram pela Procedência da autuação em razão do seguinte:

Nas razões, o autuado argui que as mercadorias estavam acobertadas por notas fiscais emitidas de maneira regular, representadas pelos DANFES nº 15.572, 15.573, 15.574 e 15.529 (fls. 52/55), em substituição às notas fiscais eletrônicas canceladas, antes, porém do início da fiscalização. Alega que os cancelamentos ocorreram em razão de erro no sistema de emissão dos documentos fiscais e que foram imediatamente substituídas por outros documentos fiscais, no dia 26 de outubro, nos horários de 16h21 e 16h25. As informações acerca de cada automóvel transportado (origem, destino, valor da mercadoria, do ICMS recolhido por substituição tributária, a legislação aplicável e dados que os individualizam (número de chassi, motor, RENAVAM, declaração de importação, e outros dados) já constavam desde os documentos cancelados, o que os tornam válidos, idôneos, corretos, permitindo a identificação da operação, originada do Espírito Santo com destino ao Estado de Pernambuco.

O preposto do Fisco, à seu tempo, argumenta que na consulta dos DANFES de 26.10.2011, às 17:52 horas, as respectivas notas fiscais eletrônicas estavam canceladas e, portanto, as mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, conforme art. 201, I, c/c art. 39, I, “d” (responsabilidade solidária dos transportadores), do RICMS/BA, aprovado pelo decreto 6.284/97. Explica ainda que as notas fiscais eletrônicas, na realidade DANFES, nº 15.572, 15.573, 15.574 e 15.529, emitidas em 26.10.2012 às 16:25:12 horas, 16:25:12 horas, 16:25:18 horas e 16:21:09 horas, não teriam tempo hábil para chegar ao posto fiscal devido à distância de 300

(trezentos) kms. do município de Cariacica-ES; confirma que as mercadorias estavam sem cobertura dos documentos fiscais, no momento da ação fiscal, vez que o transportador não estava em sua posse, sendo apresentados somente no dia 31.10.2011, no momento da ciência do processo fiscal.

Examinando os termos dos autos, constato que a exigência tem fundamento no trânsito de mercadorias, tendo em vista a constatação de mercadoria acompanhada de documento fiscal considerado inidôneo (DANFE nº 15.317, 15.318, 15.319 e 15.198), fls. 10/13, e o lançamento do imposto foi efetuado em nome do Responsável Tributário.

Observe que o trabalho realizado pela fiscalização do trânsito de mercadorias tem como objetivo analisar a regularidade das operações de circulação de mercadorias e, sendo apurada a falta de notas fiscais ou a existência de documentos fiscais inidôneos, é exigido o imposto devido. No caso em exame, os DANFES que acobertavam o trânsito dos veículos automotores, retro identificados, foram considerados inidôneos, não obstante apresentar características de que poderiam estar revestidos das formalidades legais, as respectivas notas fiscais eletrônicas, encontravam-se canceladas.

É cediço que os contribuintes emitirão documentos fiscais especificados no art. 192 sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS (art. 201, I, RICMS BA); a nota fiscal deverá ser emitida, antes de iniciada a saída das mercadorias (art. 220, I). Vigente, no momento da presente ocorrência, a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, encontra-se especificada no art. 192, I-A, RICMS BA.

O Ajuste SINIEF 07/2005 e suas alterações instituíram nacionalmente a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE). Ocorre que a NF-e é um documento que existe apenas na forma digital, alterando a sistemática atual de emissão da nota fiscal em papel, por nota fiscal eletrônica com validade jurídica para todos os fins. Assim, em vez de papel, temos um documento emitido e armazenado eletronicamente. O ideal é que o Fisco ganhe em rapidez e segurança, pois passa a monitorar todas as etapas do processo de circulação de mercadorias.

No mundo de documentos fiscais eletrônicos, o DANFE é uma representação gráfica simplificada da NF-e e tem, dentre outras funções, conter a chave de acesso da nota fiscal eletrônica, permitindo a consulta às suas informações na Internet e, sobretudo, acompanhar a mercadoria em trânsito.

O DANFE, assim, deve ser impresso, pelo emitente da NF-e, antes da circulação da mercadoria, pois o trânsito de uma mercadoria documentada por uma NF-e sempre deverá estar acompanhado do DANFE correspondente, o que inclusive, cabível a ressalva, não ocorreu na presente situação, uma vez que o documento apresentado estava cancelado.

Portanto, obrigatória é a apresentação do DANFE para acompanhar o trânsito da mercadoria, após a emissão da nota fiscal eletrônica (art. 220, I e art. 231-H, RICMS BA), além de facilitar a consulta dos documentos fiscais (art. 231-N, RICMS BA). Assim, os DANFES nº 15.317, 15.318, 15.319 e 15.198 apresentados, cancelados, constituem em documento inidôneo para acobertar o trânsito de mercadorias e impróprio para aquela operação.

Justamente para equacionar tais questões, o ATO COTEPE 33/2008 disciplina nacionalmente a forma de cancelamento da nota fiscal eletrônica (NF-e), estabelece (na redação vigente quando da ocorrência do fato concreto) que ainda não tenha havida a circulação da mercadoria. O art. 231-K, RICMS/BA igualmente diz que o emitente poderá solicitar o cancelamento em prazo não superior ao máximo definido nos termos de Ajuste SINIEF e desde que não tenha havido a circulação da mercadoria.

O ATO COTEPE 13/2010 alterou a redação original do ATO COTEPE 33/08, estabelecendo um prazo de 24 horas, contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso da NF-e, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria. Ato que entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.

Correta, nesse sentido, a Decisão fiscal, de considerar a inidoneidade do documento apresentado, não tendo espaço a alegação defensiva de que o aludido cancelamento foi procedido por erros do sistema de emissão das notas fiscais eletrônicas, com a consequente emissão de novo DANFE, vez que tal procedimento colide com as normas do ATO COTEPE. Cabível, sendo o caso, a emissão de nota fiscal complementar contemplando aos ajustes que se fizerem necessários.

Descabe, outrossim, o acolhimento da tese defensiva de que as notas fiscais já haviam sido reemitidas, quando se deu o início da ação fiscal, tendo o impugnante agido de boa-fé e, em acordo com o artigo 632, II, RICMS/BA (Decreto estadual 6.284/97).

Não obstante, o Termo de Ocorrência que formalizou a operação ter sido emitido somente em 31.10.2011, a apreensão das mercadorias, de fato, ocorreu no dia 26.10.2011, conforme assente o próprio autuado e consta do documento de CONSULTA DANFE, fl. 07, quando da referida verificação acerca da regularidade da operações. Não se podendo precisar, com exatidão, a existência do documento eletrônico, no momento da apreensão das mercadorias e se agiu o autuado em acordo com o dispositivo retro citado.

Não resta dúvida, no entanto, que os DANFES colhidos no momento da apreensão não guardem o requisito formal e estavam cancelados, em direção oposta ao ATO COTEPE 33/2008, que permite o cancelamento da nota fiscal eletrônica, desde que ainda não tenha havida a circulação da mercadoria. Regra convalidada no Regulamento do ICMS desse Estado (art. 231-K), ao estabelecer que o emitente poderá solicitar o cancelamento em prazo não superior ao máximo definido nos termos de Ajuste SINIEF e desde que não tenha havido a circulação da mercadoria.

Posto isso, resta caracterizada a exigência fiscal de trânsito de mercadorias sem se fazer acompanhado de documento fiscal exigido para a operação e sou pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega que os documentos que estavam em poder da carreta cegonha, eram válidos, idôneos e corretos quando de sua emissão, e permitiam a caracterização completa da operação, revelando, sem margem a dúvidas, os Estados de origem (ES) e de destino (PE) da mercadoria.

Defende que nas primeiras notas fiscais figuravam completamente todas as informações pertinentes a cada um dos automóveis transportados, dispondo a origem, o destino, o valor da mercadoria, o valor do ICMS recolhido por substituição tributária, a referência à legislação aplicável e todos os dados individualizadores de cada automóvel (incluindo números de chassi, motor, RENAVAM, declaração de importação, entre outros dados).

Diz que, em razão de erro verificado no sistema de emissão destas notas, as primeiras notas fiscais foram canceladas e imediatamente substituídas pelo recorrente, que espontaneamente reemitiu os referidos documentos fiscais no dia 26 de outubro, entre os horários de 16h21 e 16h25, como neles expressamente consignado (Notas Fiscais nºs 15572, 15573, 15574 e 15529).

Assevera que, quando se deu a constatação, pelo autuante, do cancelamento das notas fiscais anteriores, já existiam as novas notas fiscais, reemitidas, que substituíam as anteriores, fato este que foi prontamente informado à autoridade fiscal, a quem foram oferecidos os novos documentos (embora seu recebimento tenha sido recusado).

Cita o art. 632, II, do RICMS, que diz que “*o trânsito ou porte irregular de mercadoria não se corrige com a posterior emissão de documento fiscal, se a emissão ocorrer depois do início da ação fiscal*”, interpretando-o a *contrario sensu* para defendera que a regularização, quando prévia, é apta a corrigir a dita irregularidade.

Entende que assim está afastada a caracterização do descumprimento de obrigação acessória, mediante a verificação da existência de notas fiscais eletrônicas plenamente válidas, emitidas em momento anterior à autuação e ao próprio início da ação fiscal.

Aduz, ainda, que a prévia emissão dos referidos documentos fiscais comprova, de modo insofismável, não apenas a boa-fé presente na sua conduta, mas, principalmente que a obrigação tributária foi plenamente satisfeita, e que não existe ICMS devido ao Estado da Bahia em virtude da operação realizada de modo que não existiu qualquer lesão ao Erário de ente algum da Federação.

Alega que o Estado da Bahia sequer teria competência para a exigência do ICMS sobre a operação em questão, visto que as mercadorias eram originárias do Estado do Espírito Santo, e destinadas ao Estado de Pernambuco, e que o imposto já tinha sido recolhido pelo regime da substituição tributária.

Cita Decisão da Primeira Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul para fundamentar sua tese.

Diz que a Decisão recorrida se equivocou ao afirmar que o imposto é devido integralmente ao Estado da Bahia devendo ser suportado pelo responsável tributário, pois, os automóveis em questão foram importados e desembarcados no Porto de Vitória, ES, onde se encontra estabelecida o recorrente, e de lá foram remetidos para o destinatário, a saber, a empresa BRN Distribuidora de Veículos Ltda., estabelecida no Município do Recife, capital pernambucana. Complementa aduzindo que em virtude da natureza das mercadorias (automóveis novos), o ICMS

incidente sobre a operação é sujeito ao regime de substituição tributária, cabendo parte ao Estado de origem (Espírito Santo) e parte ao Estado de destino (Pernambuco).

Defende que lhe está sendo exigido crédito tributário de ICMS cuja titularidade pertence a outro ente federativo. E que, além disso, em razão da substituição tributária e a existência de valores já recolhidos, a cobrança em tela exige, para o Estado da Bahia, tanto o ICMS pago ao Espírito Santo quanto o ICMS cabível ao Estado de Pernambuco.

Aduz que, ainda que se pagasse o valor exigido pelo Estado da Bahia, não poderia se creditar dos valores recolhidos a título de ICMS (até porque a operação é sujeita ao regime da substituição tributária), o que constituiria, também, violação ao princípio da não-cumulatividade.

Sustenta, por fim, que a multa aplicada, de 100%, é desproporcional e confiscatória.

VOTO

Observo que a presente autuação fiscal representa a cobrança do imposto decorrente do transporte de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea. Como as notas fiscais das mercadorias transportadas haviam sido canceladas, o autuante cobrou o imposto na alíquota de 12% (redução da base de cálculo) sobre o valor total das mercadorias, acrescidos da MVA (margem de valor agregado), sem observar qualquer crédito de ICMS, conforme demonstrativo constante à fl. 06 dos autos.

O Recorrente entende que não há que se falar em documentação inidônea, pois as notas fiscais eletrônicas canceladas foram substituídas antes da lavratura do Auto de Infração. Ocorre que o art. 1º do Ato COTEPE 33/2008 (vigente à época) previa que o cancelamento das notas fiscais eletrônicas somente poderia ser feito antes da circulação das mercadorias:

Art. 1º Poderá o emitente solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 168 horas, contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso da NF-e, desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas às demais normas constantes o Ajuste SINIEF 07/05, de 5 de outubro de 2005.(grifamos).

A redação vigente da norma é no mesmo sentido, pois, foi alterado tão somente o prazo, que passou a ser de 24 horas.

Resta claro, portanto, que o cancelamento das notas fiscais desatendeu a norma regulamentar.

Assim, as notas fiscais substitutivas, emitidas no mesmo dia em que teve início a fiscalização fiscal não têm o condão de conferir idoneidade às notas fiscais canceladas, pois, o cancelamento não atendeu ao quanto disposto no Ato COTEPE e também porque as notas fiscais substitutivas não acompanhavam as mercadorias no momento da fiscalização.

Assim, entendo que não é o caso de aplicação do art. 632, II, do RICMS, e que resta comprovado sim o descumprimento da obrigação acessória.

Quanto à obrigação principal, é fato que o trânsito de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea dá ensejo à cobrança do imposto, conforme realizado pelo autuante. Nada obstante isso, deve-se notar que, no caso em análise, o contribuinte apresentou, ainda que a destempo, as notas fiscais substitutivas das notas canceladas, as quais demonstram que as mercadorias foram vendidas por estabelecimento localizado no Espírito Santo para estabelecimento localizado em Pernambuco, com o devido destaque do ICMS, inclusive a título de substituição tributária, pois as mercadorias (automóveis) estão sujeitas a tal regime. As notas fiscais substituídas indicam os mesmos carros (indicação feita pelos chassis dos veículos).

Diante de tais fatos, entendo que não se deve exigir o imposto sobre tais operações, haja vista que o contribuinte comprovou que já ofereceu tais operações de circulação de mercadorias à tributação. Além disso, como restou comprovado que as vendas em tela são de contribuinte no Espírito Santo para destinatário localizado no Pernambuco, o ICMS não é devido ao Estado da Bahia, sendo incabível a cobrança.

Por sua vez, a cobrança feita pelo valor total da notas fiscais, acrescidos de margem de valor agregado, sem que fosse observado o destaque do ICMS feito nas notas fiscais substitutivas, onde constam o destaque tanto do imposto normal como o substituto, representa nítido *bis in idem*, ou seja, o imposto está incidindo sobre o mesmo fato gerador duas vezes.

Diante do exposto, entendo que não é cabível a exigência do imposto em tela.

Todavia, como o Recorrente não observou as normas do Ato COTEPE 33/2008 referentes ao cancelamento das notas fiscais eletrônicas, entendo que deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, X, da Lei nº 7014/96:

X - 5% (cinco por cento) do valor comercial da mercadoria transportada sem que o sujeito passivo tenha observado a legislação relativa a controles especiais de circulação de mercadorias estabelecidos em regulamento;

Destarte, resta improcedente a cobrança do imposto lançado no Auto de Infração, readequando-se a multa aplicada para mero descumprimento de dever formal (art. 42, X, da Lei nº 7014/96).

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para aplicar a multa prevista no art. 42, X, da Lei nº 7.014/96, 5% do valor comercial das mercadorias, resultando no crédito tributário no valor de R\$ 9.857,33.

VOTO VENCEDOR

Acompanho o voto do ilustre relator quanto aos seguintes pontos: *que o cancelamento das notas fiscais desatendeu a norma regulamentar; que as notas fiscais substitutivas, emitidas no mesmo dia em que teve início a fiscalização não têm o condão de conferir idoneidade às notas canceladas, pois, o cancelamento não atendeu ao quanto disposto no Ato COTEPE e também porque as notas fiscais substitutivas não acompanhavam as mercadorias no momento da fiscalização.*

Todavia, respeitosamente, divirjo da conclusão a que chegou o ilustre relator em seu voto, segundo a qual ao caso em concreto não seria cabível a exigência do imposto, mas sim a aplicação da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória prevista no art. 42, inc. X, da Lei nº 7.014/96.

Conforme já dito acima, as mercadorias em questão foram encontradas no Estado da Bahia desacompanhadas de documentação fiscal idônea, portanto, em situação irregular. No momento da ação fiscal, que é o que interessa para a caracterização da infração, não havia como se afirmar que as mercadorias estavam seguindo para o Estado de Pernambuco, como sustenta o recorrente e como consta nos DANFEs emitidos em substituição aos que tinham sido cancelados. Considerando que as mercadorias apreendidas (veículos) estavam enquadradas no regime de substituição tributária e que não estavam acompanhadas de documentação fiscal idônea, foi correto o posicionamento do autuante ao lavrar o Auto de Infração para exigir, do remetente, o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Quanto ao fato de não ter sido considerado crédito fiscal na apuração do imposto lançado, não vejo reparo a fazer no procedimento adotado pelo autuante, pois como as mercadorias estavam desacompanhadas de documentação fiscal idônea, aplica-se o disposto no §3º do artigo 318 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, segundo o qual *se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documentação fiscal ou acompanhadas de documentos inidôneos, também se aplicará o regime sumário sendo que o imposto será exigido pelo seu total, sem qualquer dedução.*

Ressalto que a multa consignada no Auto de Infração, equivalente a 100% do valor do imposto lançado, está correta e é a indicada na lei para a infração apurada, não havendo, assim, como prosperar a alegação recursal de que a pena seria desproporcional e confiscatória.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida, a qual não carece de qualquer reparo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210662.0901/11-6**, lavrado contra **SNS IMPORTADORA LTDA. (SNS AUTOMÓVEIS LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.725,43**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, IV, “a”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Álvaro Barreto Vieira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS