

PROCESSO - A.I. Nº 233722.1109/12-8
RECORRENTE - M. K. ELETRODOMÉSTICOS MONDIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0179-03/13
ORIGEM - IFMT NORTE
INTERNET - 04.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F Nº 0439-13/13

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO REALIZADA COM NOTA FISCAL CONSIDERADA INIDÔNEA. Os dispositivos citados na autuação não estabelecem norma relativa a prazo de saída física da mercadoria após a data de emissão do documento fiscal, até porque não existe na legislação vigente qualquer norma que estabeleça tal prazo após a data de emissão do respectivo documento fiscal, não vislumbrando assim, qualquer hipótese de inidoneidade nos documentos em questão. Rejeitada a nulidade suscitada. Decisão por maioria. Indeferido o pedido para realização de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 233722.1109/12-8, lavrado na Fiscalização ao Trânsito de Mercadorias em 30/11/2012, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$17.778,51, acrescido da multa de 100%, em razão da “*Utilização de documentos que não é o legalmente exigido para a operação*” constando, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que foram constatadas diversas mercadorias acompanhadas por Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFES de numeração 201101 a 201109, emitidos pelo autuado em 22/11/2012, “*utilizados com intuito de fraude em 28/11/2012*”, sendo a operação acobertada por documentação fiscal inidônea, após o prazo de cancelamento ou circulação dos DANFES, em desacordo com o Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008, Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e Parecer 03721/12. Lavrado o Termo de Apreensão e Ocorrências à fl. 08 do PAF.

O Fisco acosta, às fls. 05 a 43, documentos que consistem, dentre outros, em Termo de Ocorrência Fiscal; Termo de Apreensão e Ocorrências; cópia do CTCR 032244 datado de 27/11/2012; cópia de Capa de Lote Eletrônica – CL-e datada de 27/11/2012 discriminando chaves de nove Notas Fiscais Eletrônicas – NFe; cópias de DANFES com data de emissão impressa de 22/11/2012, contendo um a data de saída manuscrita de 27/11/2012, e os demais com o campo da data de saída em branco.

O autuado apresentou impugnação às fls. 49 e 50, o autuante prestou informação fiscal às fls. 67 a 70 contestando as alegações defensivas e mantendo a autuação.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0179-03/13, às fls. 73 a 75. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, tendo em vista que foram constatadas diversas mercadorias acompanhadas pelos DANFES 201101 a 201109, emitidos pelo autuado em 22/11/2012, utilizados em 28/11/2012, sendo considerados inidôneos para a operação, porque se encontravam fora o prazo de cancelamento ou circulação dos DANFES, em desacordo com o Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e parecer 03721/12. Os DANFES foram emitidos em 22/11/2012 e a data da saída

da mercadoria ocorreu em 27/11/2012, conforme consta no campo próprio do documento fiscal e respectivo Conhecimentos de Transporte nº 032244, à fl. 10 do PAF.

Conforme art. 82 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05).

Quanto à validade do DANFE, o ATO COTEP/ICMS Nº 33, de 29/09/2008, que dispõe dos prazos de cancelamentos de NF-e, estabelece no art. 1º, com redação dada pelo Ato COTEP/ICMS 13/10, efeitos a partir de 10/01/2011: “Poderá o emitente solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 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 ou a prestação de serviço e observadas às demais normas constantes do Ajuste SINIEF 07/05, de 5 de outubro de 2005”.

O art. 92 do RICMS-BA/2012, igualmente prevê que o emitente poderá solicitar o cancelamento em prazo não superior ao máximo definido em Ato COTEPE, contado do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria.

Observo que embora a legislação não especifique a data exata da saída da mercadoria, estabelece que a autorização de uso da NF-e é antes da ocorrência do fato gerador, e a data da saída, neste caso, deveria ser aposta quando da emissão da NF-e, haja vista que não poderia ser admitida aposição de data de saída a caneta ou por outro meio que não o eletrônico.

A GECOT/DITRI, órgão desta SEFAZ que tem competência legal para responder a consultas referentes à interpretação da legislação estadual, se posicionou no sentido de que a data de saída não deve ultrapassar a data prevista para cancelamento da NF-e, conforme PARECER Nº 1375/2009, e não poderia ser diferente, haja vista que o emitente pode solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 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 ou a prestação de serviço (art. 1º do ATO COTEP/ICMS Nº 33, c/c art. 92 do RICMS-BA/2012).

Se no mencionado prazo não ocorreu a circulação da mercadoria, deveria a NF-e ser cancelada, para emissão posterior na data da efetiva saída da mercadoria, o que não ocorreu no presente caso, tornando o documento fiscal impréstável para a operação realizada.

Fatos agravantes foram comentados pelo autuante na informação fiscal. No primeiro Danfe de nº 201101 a data de saída foi colocada manualmente, e os outros não constam data de saída, inexistindo indicação em todos eles do número da placa do veículo transportador e a empresa transportadora das mercadorias diverge da informação constante no Conhecimento de Transporte à fl. 10, ou seja, os DANFEs indicam uma transportadora e o Conhecimento de Transporte foi emitido por outra transportadora.

Vale salientar que de acordo com a Cláusula décima terceira-A do Ajuste SINIEF 07/2005, “As informações relativas à data, à hora de saída e ao transporte, caso não constem do arquivo XML da NF-e transmitido nos termos da cláusula quinta e seu respectivo DANFE, deverão ser comunicadas através de Registro de Saída”. Sua transmissão poderá ser realizada por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte ou disponibilizado pela administração tributária (§ 4º), estando previsto no § 7º desta mesma cláusula: “Caso as informações relativas à data e à hora de saída não constem do arquivo XML da NF-e nem seja transmitido o Registro de Saída no prazo estabelecido no “Manual de Orientação do Contribuinte” será considerada a data de emissão da NF-e como data de saída”.

Concluo que está correta a autuação, por considerar a inidoneidade do documento apresentado, e não acolho as alegações defensivas, tendo em vista que autuado apresentou DANFE fora do prazo legal para circulação ou cancelamento, 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) e RICMS/BA/2012, sendo devido o imposto exigido no valor de R\$17.778,51.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 84 a 96, inicialmente aduzindo ser pessoa jurídica de Direito Privado, com sede na Estrada da Volta, Galpão nº 02, nº 1200, Colônia Brasília, Conceição do Jacuípe/BA.

Requer que todos os atos processuais de comunicação sejam também dirigidos a seu Advogado, com nome e endereço que indica, “sob pena de nulidade”.

Em seguida alega a nulidade da autuação por que seria acusação de ilícito tributário sem provas. Cita texto de doutrina. Discorre sobre o tema citando o artigo 9º, caput, do Decreto nº 70.235/72

[Rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União], diz que este traria “lições gerais”; cita os artigos 18, IV; 39, III; e 41, I e II, todos do RPAF/99.

O contribuinte diz que a autuação traria duas acusações distintas sendo a primeira, inserida no enquadramento do Auto de Infração, a utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação, o que não corresponderia à verdade, porque o transporte das mercadorias apreendidas estaria acobertado por DANFE, documento eleito pela legislação tributária para a circulação dos produtos remetidos, conforme estabelece o artigo 90 do RICMS/BA/2012, e que a segunda acusação, que constituiria o verdadeiro motivo da autuação, é no sentido de que referidos DANFE representam Notas Fiscais eletrônicas inidôneas que foram utilizadas com intuito de fraude.

Discorre sobre fraude citando o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 [Dispõe Sobre o “Imposto de Consumo” e reorganiza a Diretoria de Rendas Interna]; o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 [Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo]; voto proferido em julgamento administrativo em outra instância e em outra lide, neste Conselho.

O contribuinte passa a discorrer acerca do mérito alegando improcedência da autuação porque o documento fiscal seria adequado e idôneo, entendendo que inexistiria prazo para a circulação da mercadoria, na legislação vigente. Alega que o intuito de fraude não estaria caracterizado.

Afirma que não haveria divergência entre os dados constantes das notas fiscais e as mercadorias remetidas pelo Recorrente, ao respectivo adquirente, que identifica com “*BOMPREGO S/A Supermercados do Nordeste*”. Que os dados consignados nos nove DANFES apreendidos pela fiscalização de trânsito correspondiam às mercadorias que estavam sendo transportadas, no momento em que houve a abordagem pela Fiscalização do Trânsito, responsável pela lavratura do Auto de Infração em comento. Que os documentos fiscais apresentados à fiscalização não seriam inidôneos.

Que o único dado que teria sido levado em consideração pelo autuante, para atribuir ao Recorrente a prática de conduta fraudulenta e afirmar que houve utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação, consistiria no lapso temporal entre a emissão das Notas Fiscais Eletrônicas e a efetiva saída das mercadorias.

Afirma que o lapso temporal se teria dado porque “*Atualmente, os clientes de grande porte são detentores do poder de barganha junto às indústrias, inclusive de eletrodomésticos, e, por isso, estabelecem como deve dar-se a transação comercial por inteiro, desde a concretização da compra até a entrega da mercadoria. (...) Esses clientes de grande porte, a exemplo do adquirente das mercadorias tratadas nesta autuação, criaram o chamado AGENDAMENTO, que funciona da seguinte maneira: os representantes emitem os pedidos, encaminham para a fábrica, que, por sua vez, emite a Nota Fiscal eletrônica e encaminha para que seja agendado o dia e o horário para o recebimento. Assim, a fábrica programa a saída, de modo que o caminhão não fique parado esperando na porta do Centro de Distribuição, o que geraria mais custos com diárias de caminhoneiros. Como se vê, a medida adotada pelas indústrias, longe de ter o intuito de fraudar o Fisco, visa a garantir o funcionamento da atividade empresarial, gerando riqueza e renda para o país.*”

Prossegue alegando que inexistiria, na legislação, prazo limite para dar saída à mercadoria após a emissão da Nota Fiscal eletrônica. Que o Ajuste SINIEF 07/2005, em sua cláusula décima- segunda trataria exclusivamente do prazo para solicitar o cancelamento do documento eletrônico, e que disposição idêntica estaria contida no Ato COTEPE/ICMS 33/2008, utilizado pela autuação como fundamento para a exigência combatida. Que seria inapropriado o uso desse prazo de 24 horas como parâmetro para delimitar o lapso temporal entre a emissão da nota fiscal e a saída da mercadoria porque a norma traria, de modo expresso, que o termo seria aplicável, exclusivamente, para o cancelamento. Que a interpretação extensiva seria inadmissível, porque geraria insegurança jurídica para os contribuintes.

Que a fixação do prazo de 24 horas para cancelamento da Nota Fiscal eletrônica não desaconselharia a saída da mercadoria em prazo superior, obrigando o contribuinte a realizar a operação. Que após 24 horas não é mais possível cancelar o documento fiscal pelas vias normais, sendo necessário deflagrar procedimento próprio para tanto. Que, passado esse prazo, o

contribuinte se veria compelido a concluir a operação de venda, dando saída à mercadoria, porque não seria mais possível cancelar a Nota Fiscal eletrônica.

Que a DITRI, no Parecer nº 15375/2009, também mencionado pelo autuante como fundamento da exigência, não teria estabelecido que o prazo para saída da mercadoria é de 24 horas a contar da emissão da Nota Fiscal eletrônica. Que a DITRI teria sido clara ao concluir, em seu parecer, que *"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"*.

Que a razoabilidade pregada pela DITRI não passaria apenas pela análise quanto ao lapso temporal entre a emissão da NFe e a saída das mercadorias. O recorrente prossegue expondo que se deveria *"levar em consideração as peculiaridades do mercado e das operações de que se trata, o porte das empresas envolvidas, que, no caso, não tem qualquer aptidão para a sonegação, e a existência de indícios concretos de que esteja havendo burla à legislação tributária, com prejuízo para o Fisco, o que poderia ser feito através de uma auditoria nas indústrias com finalidade didática, não apenas arrecadatória."*

Cita decisão de primeira instância deste Conselho em outra lide.

O contribuinte alega que o transporte das mercadorias que vende se daria por meio de transportadoras regulares que, para acobertar a prestação do serviço, emitem os Conhecimentos de transporte eletrônicos, e aduz que isso significaria que *"eventual utilização dos mesmos DANFE para acobertar mais de uma operação, ainda que o transporte se dê por prestadores diversos, é plenamente detectável pelo Fisco, já que, ao emitir o DACTE - Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico, o transportador é obrigado a informar todos os dados da notas fiscais, ex vi da Cláusula Quinta, do Ajuste SINIEF 09/2007: (...)"*

Aduz que *"A obrigação estabelecida no dispositivo transcrito, não apenas demonstra que a simples existência de lapso temporal entre a emissão da Nota Fiscal eletrônica e a saída da mercadoria jamais pode ser encarada como sinônimo de fraude, como também revela que o Fisco tem plena condição de obter as provas de que necessite para respaldar tão grave acusação, tudo, enfim, a impor a improcedência desta autuação. Assim, por qualquer ângulo que se examine a questão, a conclusão é a mesma: a conduta praticada pelo Recorrente é atípica, não podendo subsistir a exigência em tela."*

O recorrente conclui pedindo que os atos processuais de intimação sejam dirigidos também ao patrono do sujeito passivo, signatário da peça recursal, *"através de mensagem eletrônica e carta registrada com Aviso de Recebimento remetida ao endereço indicado no rodapé, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte"*; o acolhimento da preliminar de nulidade da autuação; acaso superada a prefacial, no mérito, que se dê provimento ao Recurso Voluntário, para julgar improcedente o Auto de Infração. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos, pede a realização de diligência, a juntada posterior de documentos e outros que se fizerem necessários no curso deste processo.

Na sessão de julgamento nesta 3ª CJF, em sustentação oral o Advogado do contribuinte aduziu que a imputação traz duas citações, sendo uma o uso de documento inapropriado e a outra o uso de documento fiscal inidôneo. Que em relação ao uso do documento fiscal apropriado, o DANFe seria o documento fiscal apropriado e esta acusação não se sustentaria. Em relação à outra discorre acerca de fraude, nega a prova de fraude nos autos, e diz que o lapso temporal alegado pelo Fisco não existira.

Quanto ao mérito, aduz que o lapso temporal seria a causa da imputação, e reprisa os argumentos recursais acerca das exigências dos grandes cliente da empresa. Fala sobre a dificuldade do cumprimento das formalidades exigidas para o cancelamento de NF-e, nos termos da legislação vigente. Discorre a respeito.

Quanto à data manuscrita no DANFe, diz que isto não traria a inidoneidade para o documento. Diz que transportador diverso do originariamente constante nos DANFes seria razoável porque em dez dias se poderia mudar o transportador. Aduz que a empresa só teve contra si este Auto de Infração objeto da lide lavrado, até o momento do julgamento.

O Representante da PGE/Profis presente à sessão de julgamento, Procurador José Augusto Martins Júnior, aduz que os fatos demandariam a favor do contribuinte. Que o prazo de emissão e de saída seria de sete dias. Que o contribuinte poderia cancelar dentro deste prazo. Que o enquadramento dado pelo Fisco estaria equivocado. Que lhe parecia que uma empresa como a autuada não agiria da forma imputada. Que exigir o prazo de 24 horas para a saída das mercadorias não seria razoável. Diz que haveria dois tipos de nulidade: a de conteúdo, e a relativa a não ser o documento previsto. Conclui opinando pelo provimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencedor quanto à preliminar de nulidade e vencido quanto ao mérito)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Também preliminarmente, no quanto pertinente ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Foram obedecidos os regramentos do artigos 39 e 41 do mesmo Regulamento, conforme se vê da leitura dos autos e do Relatório que antecede este voto.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu a imputação, tendo exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Arguições de nulidade rejeitadas.

De ofício assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Observo que a multa aplicada, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00. Pontuo, também de ofício, que redução de multa por descumprimento da obrigação principal, que é a imputação presente no Auto de Infração em foco, não pode ser apreciado nesta instância de julgamento administrativo fiscal.

No mérito, igualmente não merece reparo a decisão de base.

O contribuinte traz, em sede de Recurso, o quanto já apreciado em primeira instância. Não traz documento, dado, ou novo argumento, que atinja a regularidade da ação fiscal.

Historiando os fatos, o Convênio ICMS s/nº, de 15/12/1970, criou o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF.

O Ajuste SINIEF nº 07/05 instituiu a Nota Fiscal eletrônica – NFe e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFe.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios brasileiros celebraram o “Protocolo de Cooperação ENAT nº 03/2005 - II ENAT”, objetivando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, integrante do Sistema Público de Escrituração Digital.

Na Cláusula Terceira deste Protocolo ENAT 03/2005 está atribuído ao ENCAT - Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais - reconhecido este pelo Protocolo ICMS 54/04 - a coordenação do desenvolvimento e a implantação da NF-e.

O ENCAT, em novembro de 2009, criou o Manual de Integração do Contribuinte – NF-e. Neste manual está especificado, no item 2.2, que “O DANFE é um documento fiscal auxiliar que tem a finalidade de acobertar a circulação da mercadoria e não se confunde com a NF-e da qual é mera representação gráfica.”

Ou seja, o DANFE não pode conter qualquer dado que não esteja antes contido na NFe da qual este DANFE é mera representação gráfica.

Inexiste a possibilidade de preenchimento manuscrito de DANFE.

Assim, um DANFE que contenha dado inexistente na NFe respectiva, está contendo uma adulteração de dados da NFe. Por este motivo, necessariamente já deixa de ser idôneo.

A NFe necessita ter datas de emissão e de saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, como qualquer outro documento fiscal que esteja acobertando trânsito de mercadoria.

Por conseguinte, o DANFE respectivo também terá que trazer a data de emissão e a data de saída que consta na NFe respectiva.

Se o DANFE está com o campo da data de saída em branco, tal ausência de dado é irregularidade que denota inidoneidade do documento fiscal (NF-e), porquanto impossibilita o controle, pelo Fisco, da data real em que se deu a saída da mercadoria.

O ENCAT, além de ter criado o Manual de Integração do Contribuinte – NFe, já mencionado nesse voto, expediu também, posteriormente, a Nota Técnica 2010/00, com determinações atinentes às Cartas de Correção da Nota Fiscal Eletrônica. Nesta Nota Técnica 2010/00 está expressamente citado que, de acordo com o §1º do artigo 7º do Ajuste SINIEF S/N, de 15/12/1970, não será admitida carta de correção eletrônica que se refira a data de emissão, nem de saída, de nota fiscal eletrônica.

Assim, há regras claras quanto aos dados de datas de emissão e de saída na Nota Fiscal eletrônica.

A Nota Fiscal eletrônica visa, basicamente, a um maior controle, pelos entes tributantes, do cumprimento das obrigações tributárias pelos sujeitos passivos da relação tributária.

Em relação a prazo para que o emitente da NFe dê saída às mercadorias nela constante, ou seja, em relação ao prazo para uso efetivo da Nota Fiscal eletrônica, se a administração tributária não impusesse um prazo para a utilização deste documento fiscal, a adoção de tal mecanismo de controle fiscal eletrônico redundaria no inverso do pretendido pelo poder público, ou seja, ao invés de um controle mais rígido, haveria descontrole, porque quando se trata da nota fiscal em papel, impressa, ou mesmo cupom fiscal, a data de saída que é aposta no documento fiscal é a data em que a mercadoria efetivamente sai do estabelecimento remetente.

Analisando o caso concreto, o trânsito de mercadoria desacobertada de documentação fiscal regular se deu em 28/11/2012, conforme consta no “Termo de Ocorrência Fiscal” de fls. 05 a 07 dos autos.

Até 31/12/2011, quando ainda vigente o Ato COTEPE/ICMS – Comissão Técnica Permanente do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ nº 33, de 29/09/2008, o prazo de cancelamento da NFe era de 168 horas, que corresponde a sete dias.

Evidentemente, se a NFe fosse emitida e a mercadoria não saísse até o termo final deste prazo, a Nota Fiscal eletrônica restaria sem valor, em razão do que necessitaria ser cancelada, conforme regras estabelecidas no já mencionado Manual de Integração do Contribuinte – NF-e e nas Notas Técnicas pertinentes.

Determina o item 2.3.3 do Anexo XI – Manual de Contingência, que integra o Manual de Integração do Contribuinte – NF-e:

Anexo XI - Manual de Contingência

2.3.3. Rejeição de NF-e emitidas em Contingência

Caso ocorra a rejeição de alguma NF-e emitida em contingência, o contribuinte deverá:

*I - gerar novamente o arquivo com a mesma numeração e série, sanando a irregularidade **desde que não se altere:***

a) as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

b) a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

*c) **a data de emissão ou de saída:***

(grifos nossos)

Ou seja, as datas de emissão e de saída não podem ser corrigidas por meio de carta de correção eletrônica.

A par disto, a “Nota Técnica 2010/008 - Registro de Eventos da Nota Fiscal Eletrônica - Carta de Correção” assim traz em seu texto:

(...)

Este documento tem por objetivo a definição das especificações técnicas necessárias para a implementação da Carta de Correção eletrônica – CC-e e adequação da Consulta Situação da NF-e para permitir a consulta dos eventos da NF-e 2G.

(...)

O evento será utilizado pelo contribuinte e o alcance das alterações permitidas é definido no §1º do art. 7º do Ajuste SINIEF S/N, que transcrevemos a seguir:

“Art. 7º Os documentos fiscais referidos nos incisos I a V do artigo anterior deverão ser extraídos por decalque a carbono ou em papel carbonado, devendo ser preenchidos a máquina ou manuscritos a tinta ou a lápis-tinta, devendo ainda os seus dizeres e indicações estar bem legíveis, em todas as vias.

(...)

§ 1º-A Fica permitida a utilização de carta de correção, para regularização de erro ocorrido na emissão de documento fiscal, desde que o erro não esteja relacionado com:

I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

III - a data de emissão ou de saída.”

(grifos nossos)

Ou seja, novamente é explicitado, na legislação tributária que rege nacionalmente, por acordo entre os entes tributantes, a emissão de Nota Fiscal eletrônica, que a Carta de Correção eletrônica – CC-e não pode modificar as datas de emissão e de saída da nota fiscal eletrônica.

Portanto, não está ao alvedrio do contribuinte o momento do uso da NF-e emitida. Tratando-se de tributo sobre a circulação de mercadorias, o assunto “data de saída” tem a importância demonstrada, inclusive, pelo detalhamento normativo possibilitando o seu controle pelos entes tributantes.

Há um limite temporal estabelecido na norma.

No Estado da Bahia, para dirimir dúvidas suscitadas, na data de 28/08/2009 foi emitido o Parecer GECOT/DITRI nº 15375/2009. Naquele momento era vigente o Ato COTEPE/ICMS nº 33, de 29/09/2008. Este Ato COTEPE dispunha sobre “os prazos de cancelamento de NF-e e de transmissão de NF-e emitida em contingência, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05”.

O prazo, à época, consoante já exposto neste voto, era de sete dias. Por conseguinte, se emitida uma Nota Fiscal eletrônica em 22/11/2011, e mercadorias de fato atinentes a tais documentos fiscais transitassem com essas Notas Fiscais eletrônicas dentro do prazo de sete dias, estando os DANFES respectivos regulares, a princípio tais documentos de fato não seriam inservíveis à finalidade de acobertar o trânsito da mercadoria.

Contudo, na data de 1º de janeiro de 2012 passou a ter vigência a redação dada pelo Ato COTEPE ICMS 13, de 17/06/2010, ao artigo 1º do Ato COTEPE nº 33/2008:

ATO COTEPE ICMS 13, DE 17 DE JUNHO 2010

Publicado no DOU de 22.06.10.

Alterado pelo Ato COTEPE 35/10.

Altera o Ato COTEPE/ICMS 33/08 que dispõe sobre os prazos de cancelamento de NF-e e de transmissão de NF-e emitida em contingência, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, (...), decidiu:

Art. 1º. *Passa a vigorar com a seguinte redação o art. 1º do Ato COTEPE/ICMS n.º 33, de 29 de setembro de 2008:*

*“Art. 1º. **Poderá o emitente solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 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 ou a prestação de serviço e observadas às demais normas constantes do Ajuste SINIEF 07/05, de 5 de outubro de 2005.”.*

Nova redação dada ao art 2º pelo ato COTEPE/ICMS 35/10, efeitos a partir de 30.11.10.

Art. 2º *Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.*

(grifos nossos)

Assim, a partir de 01/01/2012, portanto abrangida a data de emissão das Notas fiscais eletrônicas, de 22/11/2012, o prazo para uso, ou para não utilização e necessário conseqüente cancelamento, de Nota Fiscal eletrônica, é de 24 horas.

Este prazo é dado nacionalmente, por acordo entre os entes tributantes.

Quanto à alegação recursal acerca do porte do cliente, e de exigências da esfera comercial entre fornecedor e comprador, tal situação não repercute para efeito de dispensa do cumprimento das obrigações tributárias. Em relação a dolo, observo que o uso de documentação inidônea acarreta a aplicação da multa indicada no Auto de Infração, independentemente da intenção do agente, a teor do artigo 136 do CTN e do §2º do artigo 40 da Lei nº 7.014/96.

Assinalo que, em realidade, a situação se enquadra nas hipóteses normativas do inciso II do artigo 44 da citada Lei nº 7.014/96, porquanto oito dos nove DANFes utilizados pelo contribuinte omitiram a data de saída da mercadoria (alínea “a”); a mercadoria deveria estar acompanhada de documento fiscal válido para a operação, e não documentos com validade para uso vencida, portanto os documentos utilizados pelo contribuinte não foram aqueles legalmente exigido para a operação (alínea “b”); os DANFes não guardam os requisitos ou exigências regulamentares (alínea “c”); não contêm declaração exata quanto à data de efetiva circulação da mercadoria, e um dos oito DANFes contém emenda feita a caneta, não permitida porquanto não espelha dado eletrônico (alínea “d”).

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

Quanto ao pedido para que as comunicações ao contribuinte, relativas ao Auto de Infração em lide, sejam encaminhadas ao destinatário, endereço, e pelos meios que especifica no texto de seu Recurso Voluntário, tal providência pode vir a ser tomada pela Inspeção Fazendária de origem, respeitado o teor do artigo 108 do RPAF/99. Assinalo, por devido, que embora esse pleito quanto a destinatário, endereço e forma de intimação possa vir a ser acatado por esta SEFAZ, o não atendimento desta solicitação do contribuinte não implicaria nulidade, ao contrário do quanto afirmado pelo Recorrente, posto que o endereço do estabelecimento da empresa, portanto o endereço da pessoa jurídica autuada, conforme por essa informado a esta Secretaria da Fazenda, é aquele que consta em seu cadastro nesta SEFAZ, pelo que, a rigor, este o endereço a ser utilizado por esta Secretaria para efeito de intimação fiscal, e a tramitação processual da lide em análise segue o quanto estabelecido no Regulamento do processo Administrativo deste Estado.

VOTOS DIVERGENTE (Quanto à preliminar de nulidade) e VENCEDOR (Quanto ao mérito)

O presente PAF decorre de exigência fiscal que imputa ao recorrente a “Utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação” constando, na descrição dos fatos do Auto de Infração, que foram constatadas diversas mercadorias acompanhadas por DANFES de numeração 201101 a 201109, emitidos pelo autuado em 22/11/2012, “utilizados com intuito de fraude em 28/11/2012”, sendo a operação acobertada por documentação fiscal inidônea, após o prazo de cancelamento ou circulação dos DANFES, em desacordo com o Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e Parecer 03721/12.

Inicialmente, entendo que a imputação é nula de pleno direito, por não trazer qualquer elemento de prova capaz de justificar a acusação levada a efeito.

É importante observar que o auto de infração imputa ao contribuinte a prática de uma fraude, consistente em utilizar documentação fiscal inidônea para acobertar determinadas operações. Ocorre que nenhum elemento de prova foi apresentado pelo ilustre autuante para demonstrar o suposto embuste perpetrado pelo recorrente.

Analisando os documentos acostados ao auto de infração, em especial os DANFES tidos como inidôneos, não identifiquei qualquer vício capaz de embasar a acusação de fraude apontada pelo autuante. Do contrário, observo que os DANFES de fls. 05 a 07 atendem todos os requisitos legais, não incorrendo em qualquer das hipóteses de inidoneidade previstas no art. 44 da Lei nº. 7.014/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - valor comercial da mercadoria o seu valor de venda no local em que for apurada a infração, o constante no documento fiscal ou o arbitrado pela fiscalização, conforme dispuser o regulamento;

II- inidôneo o documento fiscal que:

a) omitir indicações;

b) não seja o legalmente exigido para a respectiva operação ou prestação;

c) não guardar os requisitos ou exigências regulamentares;

d) contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda que lhe prejudiquem a clareza;

e) não se referir a uma efetiva operação ou prestação de serviços, salvo nos casos previstos em regulamento;

f) embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito comprovado de fraude;

g) for emitido por contribuinte:

1 - fictício ou que não estiver mais exercendo suas atividades;

2 - no período em que se encontrar com a inscrição desabilitada.

Tocante à hipótese da alínea “d” acima, que considera inidôneo o documento que contiver declaração inexata, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda, entendo que não se aplica ao caso em tela. Isso porque, não se pode considerar que a aposição da data de saída física da mercadoria, lançada por escrito no corpo do DANFE seja considerada uma “rasura”, pois se trata apenas da inclusão no documento de uma informação importante, relativa à data de saída física, que no caso em apreço, difere da data de emissão da nota fiscal, por força dos procedimentos comerciais adotados pela empresa e seus clientes. Tal aposição não desnatura a essência do documento fiscal, pois visa ampliar as informações constantes no aludido documento, em nada prejudicando sua clareza e conteúdo.

É importante observar que a redação da alínea “d” do art. 44 citado adrede é clara ao estabelecer que somente será considerado inidôneo o documento cuja declaração inexata, ilegível, rasura ou emenda, prejudique sua clareza. Assim, mesmo que fosse considerada como “rasura”, a aposição da data de saída lançada por escrito no DANFE não gera qualquer prejuízo à compreensão do documento; do contrário, amplia o rol de informações nele contidas.

Tanto é assim que o nobre autuante sequer utilizou a questão da suposta rasura como causa de inidoneidade dos documentos apreendidos. A tese adotada pelo ilustre fiscal é no sentido de que a fraude estaria relacionada à data de emissão dos DANFES, em suposto desacordo com o Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e Parecer 03721/12.

Nesse particular, observo que a acusação é equivocada, pois ainda que se admitisse a inobservância de eventual prazo previsto na legislação – que sequer existe, tal fato não estaria enquadrado em nenhuma das hipóteses de inidoneidade previstas no art. 44 da Lei 7.014/96, tampouco existe qualquer elemento que sugira a prática de uma fraude pelo recorrente.

Cumpra esclarecer que no processo administrativo fiscal se aplica a regra geral de direito processual prevista no art. 333 do Código de Processo Civil, pela qual incumbe à parte demandante o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, enquanto à parte demandada incumbe provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da parte adversa. Vejamos:

Art. 333 - O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tanto é assim, que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF, instituído pelo Decreto nº. 7.629/99 estabelece expressamente que os atos de lançamento deverão ser instruídos com os elementos que comprovem a ocorrência das infrações imputadas. Vejamos transcrição do art. 41º, *in verbis*:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I- de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente;

*II- dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, **e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.***

Tal entendimento encontra amplo respaldo na doutrina, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO que em sua obra “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” (Ed. Dialética, S.Paulo, 2003, p. 272) oferece a seguinte lição:

*O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, **autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador.**”*

Por outro lado, a falta de elementos de prova capaz de justificar a exigência fiscal conduz a nulidade do lançamento, nos termos do art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF, *in verbis*:

Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Diante do exposto, por inexistir qualquer prova da fraude alegada pelos ilustres autuantes ou de qualquer outra hipótese de inidoneidade nos documentos fiscais da recorrente, voto pelo provimento do recurso voluntário, acolhendo a preliminar de nulidade do auto de infração.

Aberta votação e rejeitada a questão preliminar, passo doravante a analisar o mérito da questão.

No caso em lide, o cerne da questão gira em torno do suposto prazo de saída física das mercadorias após a data de emissão do documento fiscal.

O recorrente sustenta que, pela dinâmica do mercado em que está inserido, é obrigado a emitir nota fiscal de venda de suas mercadorias para fins de faturamento e recebimento do preço

acordado, porém os adquirentes, normalmente grandes redes varejistas, optam por somente retirar a mercadoria de forma paulatina. Em razão disso, é comum que a emissão da nota fiscal ocorra antes da saída física da mercadoria.

Nesse contexto, o ilustre autuante reputa inidôneos os documentos fiscais emitidos pelo recorrente, por entender que foram emitidos de forma fraudulenta em 22/11/2012, pois somente foram utilizados em 28/11/2012, ou seja, após o prazo de cancelamento ou circulação dos DANFES, em desacordo com o Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e Parecer 03721/12.

Como já dito adrede, não vejo qualquer hipótese de inidoneidade nos aludidos documentos fiscais, muito menos vislumbro qualquer fraude no caso em apreço.

Em verdade, não existe na legislação vigente qualquer norma que estabeleça prazo de saída física da mercadoria após a data de emissão do respectivo documento fiscal, ao contrário do quanto asseverado pelos ilustres autuantes.

Até porque, registre-se, a hipótese de incidência do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, considerada como a saída jurídica da dita mercadoria, que por diversas vezes não corresponde à efetiva saída física da mesma. Dessa forma, se o contribuinte promoveu a venda de suas mercadorias e emitiu a respectiva nota fiscal, considera-se ocorrido o fato imponible, gerando, por conseguinte, o recolhimento do imposto, independente do fato de que o bem vendido ainda permanece alguns dias estocados nos depósitos do recorrente, enquanto aguarda a saída física.

O que se verifica no presente caso é uma confusão levada a efeito pelos autuantes, que aplicaram, por analogia, o prazo de cancelamento das notas fiscais eletrônicas como se fosse também prazo para saída física da mercadoria.

É importante esclarecer que todos os dispositivos citados no auto de infração (Ajuste SINIEF, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 15375/2009 e Parecer 03721/12), disciplinam exclusivamente as regras de cancelamento das notas fiscais eletrônicas, impondo prazos e procedimentos para que os contribuintes modifiquem o referido documento fiscal em razão de alguma contingência, ou seja, por defeito no preenchimento dos dados ou por eventual desfazimento do negócio. Vejamos novamente:

Item 2.3.3 do Anexo XI – Manual de Contingência, que integra o Manual de Integração do Contribuinte – NF-e:

Anexo XI - Manual de Contingência

2.3.3. Rejeição de NF-e emitidas em Contingência

Caso ocorra a rejeição de alguma NF-e emitida em contingência, o contribuinte deverá:

*I - gerar novamente o arquivo com a mesma numeração e série, sanando a irregularidade **desde que não se altere:***

a) as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;

b) a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;

c) a data de emissão ou de saída;
(grifos nossos)

ATO COTEPE ICMS 13, DE 17 DE JUNHO 2010

Publicado no DOU de 22.06.10.

Alterado pelo Ato COTEPE 35/10.

Altera o Ato COTEPE/ICMS 33/08 que dispõe sobre os prazos de cancelamento de NF-e e de transmissão de NF-e emitida em contingência, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05.

O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, (...), decidiu:

Art. 1º. Passa a vigorar com a seguinte redação o art. 1º do Ato COTEPE/ICMS n.º 33, de 29 de setembro de 2008:

“Art. 1º. Poderá o emitente solicitar o cancelamento da NF-e, em prazo não superior a 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 ou a prestação de serviço e observadas às demais normas constantes do Ajuste SINIEF 07/05, de 5 de outubro de 2005.”.

Nova redação dada ao art 2º pelo ato COTEPE/ICMS 35/10, efeitos a partir de 30.11.10.

Art. 2º Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, **produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.**

(grifos nossos)

Não há dúvidas de que os dispositivos citados pelos autuantes não estabelece qualquer norma relativa a prazo de saída física da mercadoria após a data de emissão do documento fiscal.

Até porque, registre-se, o COTEPE, a GECOT/DITRI e muito menos o ENCAT, não constituem órgãos legiferantes com poder de criar normas acerca de obrigações tributárias. No caso em tela, caberia ao Poder Legislativo do Estado da Bahia ou ao Poder Executivo através de decreto, criar normas internas capazes de instituir eventuais prazos para saída física de mercadorias após a data de emissão das notas fiscais, ou prazo melhor dizendo, prazo de validade do documento fiscal em caso não se verificar a saída física, o que, até a presente data, não foi feito.

O que se observa, no caso em lide, é uma tentativa dos nobres autuantes de aplicar norma tributária por analogia, na tentativa de considerar que o prazo de cancelamento da nota fiscal por contingência seria também aplicável como prazo de validade da nota para saída física da mercadoria; com o devido respeito, tal entendimento fere os mais elementares princípios do direito tributário e é expressamente vedado pelo art. 108, inciso I, § 1º, do CTN, que impede o emprego da analogia para exigir obrigação não prevista na legislação.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida julgando **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração n.º 233722.1109/12-8, lavrado contra **M.K. ELETRODOMÉSTICOS MONDIAL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2013

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto ao mérito)

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTOS DIVERGENTE
(Quanto à preliminar de nulidade) e VENCEDOR (Quanto ao mérito)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS