

**PROCESSO** - A. I. Nº 436300.1106/12-0  
**RECORRENTE** - TRANSPORTADORA CÉU AZUL SALTO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0140-03/13  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 26.12.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0518-13/13

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. INIDONEIDADE. MERCADORIAS EM TRÂNSITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação tributária não fixa prazo para a circulação da mercadoria após a emissão do documento fiscal eletrônico. Não comprovada a utilização de meio fraudulento para deixar de pagar imposto. Infração não caracterizada. Afastada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado, em 29/11/2012, para exigir ICMS no valor de R\$ 16.833,77, acrescido da multa de 100%, sob a acusação de “*Utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação*”, sob o argumento de que o contribuinte transportava mercadorias com os DANFES 190288, 190295 e 190297 emitidos pela empresa MK Eletrodomésticos Ltda, inscrição 67.475.400, situada em Conceição do Jacuipe (BA), utilizando os citados documentos com o intuito de fraude pois a circulação ocorrera fora do prazo legal para circulação ou cancelamento, sendo a operação acobertada por documentação fiscal inidônea, pois em desacordo com o ajuste SINIEF, ato COTEPE 33/2008 e parecer da GECOT/DITRI 15375/2009, parecer 03721/12, que veta a colocação de data diversa da manuscrita na data de emissão

Por Decisão não unânime o Auto de Infração foi julgado procedente, sendo vencido o voto do Relator, a seguir transcrito:

*Como visto no relatório acima a infração cometida pelo contribuinte de acordo com o servidor autuante foi o transporte de mercadorias acompanhadas de DANFES emitidos fora do prazo de circulação ou cancelamento.*

*A autuada impugna o lançamento tendo como principal argumento o fato de que não existe na legislação data limite para que, após a emissão, o DANFE acompanhe o transporte das mercadorias relacionadas nas Notas Fiscais Eletrônicas correspondentes.*

*O ATE autuante em sua informação fiscal interpretou que a ação do contribuinte teve o intuito de fraudar o fisco, pois, ao colocar manualmente a data da saída da mercadoria o contribuinte desobedeceu a legislação que rege a matéria.*

*Consultando a legislação em vigor podemos constatar que em verdade não há previsão sobre o prazo de validade do DANFE pois, sendo um documento auxiliar da nota fiscal eletrônica mantém com ela uma relação direta e imediata.*

*Como sabemos sendo a operação documentada por NF-e, a mercadoria somente poderá circular quando houver autorização de uso da NF-e e o DANFE correspondente a estiver acompanhando. Ou seja a NF-e é emitida pelo contribuinte e autorizada pela SEFAZ antes da circulação da mercadoria, cabendo à empresa avaliar o melhor momento para emissão e autorização da mesma atentando-se para seu prazo de validade.*

*Em relação ao DANFE entendo que é, indiferente para a SEFAZ o momento de sua impressão dentro da rotina operacional interna da empresa que poderá ser posterior ou não ao carregamento da mercadoria, desde que o DANFE correspondente à NF-e que acoberta a operação sempre acompanhe a mercadoria.*

*Como sabemos o DANFE é uma representação gráfica da NF-e , portanto de existência apenas digital e as informações de data de saída e transporte, caso existentes, devem também constar da NF-e.*

*A vinculação direta e imediata da NF-e nos leva a entender que o seu cancelamento deve ser previamente autorizado pelo Fisco e desde que não tenha ainda ocorrido o fato gerador, ou seja, em regra, a mercadoria não tenha saído do estabelecimento. O prazo a que se refere o Ato Cotepe 33/05 diz respeito ao cancelamento da NF-e sendo este de 24hs contados a partir da autorização da NF-e.*

*A situação de uma NF-e, por exemplo, saber se foi autorizada, cancelada, recebida, etc sempre poderá ser consultada no site da SEFAZ da jurisdição da empresa emitente ou no site nacional da Nota Fiscal Eletrônica.*

*Ora de tudo o que vimos podemos concluir que para que possa ser comprovado que um DANFE foi emitido com intuito de fraude torna-se necessário um investigação que demonstre a inexistência ou irregularidade na emissão da NF-e que a ela se refere. É fundamental que haja uma pesquisa junto ao contribuinte emitente do documento fiscal que deu origem a emissão do DANFE constatando-se assim que as notas fiscais ali referidas não correspondem àquela descrição. Creio que a renovação da ação fiscal na tentativa de descobrir junto ao contribuinte qual a verdade dos fatos, seria a solução mais consentânea para comprovação ou não do cometimento da fraude pelo contribuinte.*

*Voto no sentido de que o lançamento seja considerado nulo recomendando a renovação do feito junto ao destinatário da mercadoria para a comprovação da possível fraude cometida.*

**Por sua vez, o voto vencedor consigna que:**

*O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, tendo em vista que foram constatadas diversas mercadorias acompanhadas pelos DANFEs 190288, 190295 e 190297, emitidos pela empresa MK Eletrodomésticos Ltda., considerados inidôneos para a operação, porque se encontravam fora o prazo de cancelamento ou circulação, em desacordo com Ajuste SINIEF 07/2005, Ato Cotepe 33/2008 e Parecer GECOT/DITRI 1375/2009.*

*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.*

*Observe 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.*

*Fato agravante, é que nas NF-e indicam uma transportadora, o transporte foi efetuado por outra transportadora e a saída da mercadoria ocorreu mais de trinta dias após a emissão da Nota Fiscal.*

*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.*

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

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª JF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, no qual, através de seu advogado, devidamente habilitado nos autos, preliminarmente, requer que os atos processuais de comunicação, também, lhe sejam dirigidos, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Em seguida, argui a nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva do transportador para a hipótese vertente, pois o recorrente foi autuado, na qualidade de transportador e com espeque na responsabilidade solidária prevista no art. 6º, III, “d”, da Lei nº 7.014/96, pela acusação de *“utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação”*, foi descrito que os DANFES, emitidos em 15/10/2012, foram utilizados com intuito de fraude em 29/11/2012, uma vez que teria sido desrespeitado o prazo legal previsto para circulação ou cancelamento. Contudo, aduz que o autuante olvidou-se que não existe qualquer prazo fixado em lei para a efetiva circulação da mercadoria após a emissão do DANFE, logo, era impossível ao transportador saber acerca da ocorrência da suposta fraude lhe atribuída, haja vista que os documentos fiscais que acompanhavam as mercadorias eram, sim, os legalmente exigidos para a operação (art. 90, do RICMS/2012) e não apresentavam qualquer mácula de forma ou de conteúdo, que pudesse ser aferível pelo transportador, do que defende que o vício apontado pela fiscalização de trânsito, além de não ter sido comprovado nesta autuação, dependeria de um trabalho de auditoria no estabelecimento remetente das mercadorias, para que se pudesse verificar se, de fato, a simples existência de lapso temporal entre a emissão do DANFE e a efetiva saída da mercadoria deu-se com intuito de fraude, o que não é sequer verossímil, dado o grande porte das empresas envolvidas nas operações de compra e venda em questão. Assim, resta mais do que evidente a impossibilidade de se atribuir, neste caso, ao transportador, a responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente sobre a operação em questão, o que, inclusive, já foi reconhecido por esse Conselho em diversos julgados, a exemplo dos Acórdãos nº: 0088-11/13; 0041-12/09; 0238-12/11; 0302-11/08; 0312-12/08; 0380-12/11 e 0178-11/10, os quais o recorrente transcreve e cita doutrina.

Salienta que a autuação traz duas acusações distintas em desfavor do recorrente. A primeira, consiste na utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação, o que já ficou demonstrado que não corresponde à verdade. A segunda, que constitui o verdadeiro motivo da autuação, é no sentido de que referidos DANFE foram utilizados com intuito de fraude.

Registra que a fraude é um ilícito bastante grave, que foi definido pelo art. 72, da Lei nº 4.502/64, como *“toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”*. Aduz que o seu cometimento caracteriza crime contra a ordem tributária (art. 1º, da Lei nº 8.137/90) e, portanto, justamente em virtude desta gravidade, a fraude de que trata a presente autuação jamais poderá ser presumida, pior ainda quando aplicada em desfavor do transportador, que não participa da relação comercial de compra e venda da mercadoria em questão. Assim, a prova da alegada fraude é essencial para a subsistência da autuação, contudo não foi produzida pelo autuante, até mesmo porque jamais existiu, seja por parte do recorrente, seja por parte das empresas vendedora e adquirente dos produtos, qualquer manobra para sonegar tributos. Conclui que a falta de comprovação da fraude gera a nulidade da autuação, por absoluta insegurança.

Ressalta o recorrente que nessa linha trilhou o voto proferido pelo nobre Julgador Helcônio de Souza Almeida, neste Auto de Infração, do qual se destaca o seguinte trecho:

*"Ora de tudo o que vimos podemos concluir que para que possa ser comprovado que um DANFE foi emitido com intuito de fraude torna-se necessária uma investigação que demonstre a inexistência ou irregularidade na emissão da NF-e que a ela se refere. É fundamental que haja uma pesquisa junto ao contribuinte emitente do documento fiscal que deu origem a emissão do DANFE constatando-se assim que as notas fiscais ali referidas não correspondem àquela descrição. Creio que a renovação da ação fiscal na tentativa de descobrir junto ao contribuinte qual a verdade dos fatos, seria a solução mais consentânea para comprovação ou não do cometimento da fraude pelo contribuinte".*

Destaca que, em reforço à fragilidade da acusação, o autuante sequer especifica que fraude estaria o recorrente a praticar, dificultando ainda mais o pleno exercício do direito de defesa no âmbito desta autuação, já que não se sabe ao certo que prova poderia ser apresentada para elidir a exigência. Assim, com espeque no art. 18, II e IV, "a", do RPAF/99, requer seja decretada a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, diz que o recorrente realiza serviços de transporte de carga, tendo recebido da indústria MK Eletrodomésticos Ltda., de nível nacional, a carga objeto dos DANFE nº: 190288, 190297 e 190295, para entrega a um dos estabelecimentos das Lojas Americanas S/A, localizado no Estado de Pernambuco e que não há qualquer divergência entre os dados constantes das notas fiscais e as mercadorias recebidas para transporte, ou seja: tipo de mercadoria, quantidade, modelo, etc., tudo estava em plena conformidade no momento em que houve a abordagem pela Fiscalização do Trânsito, responsável pela lavratura do auto de infração.

Salienta que a assertiva de que foi indicado transportador diverso daquele que efetivamente prestou o serviço é inverídica e, mais, não poderia servir para respaldar a falsa conclusão acerca da inidoneidade do documento fiscal, visto que, na verdade, dos DANFE emitidos pela empresa remetente das mercadorias, constou, expressamente, no quadro "Modalidade do Frete", a informação "0-por conta do emitente", conforme se observa do inteiro teor das Notas Fiscais Eletrônicas (fls. 103 a 117), conforme site oficial de consulta aos documentos eletrônicos. Logo, nenhuma irregularidade existe na indicação da própria emitente como responsável pela entrega da mercadoria à empresa adquirente, o que não impede, de modo algum, que o serviço de transporte seja efetuado por uma transportadora terceirizada, como aconteceu no caso em tela, a quem competirá a emissão do competente Conhecimento de Transporte, do que destaca que o Ajuste SINIEF 07/2005, que instituiu a Nota Fiscal Eletrônica, não traz sequer a obrigatoriedade de que, em seu conteúdo, conste o nome do transportador, muito menos pune com inidoneidade eventual divergência.

Diz, ainda, com relação ao serviço de transporte, o que valida a operação é a correspondência entre as informações contidas no Conhecimento de Transporte e os documentos fiscais que acobertam a mercadoria transportada, fato este verificado pelo apelante que emitiu o necessário DACTE - Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (fls. 12), no qual faz expressa referência aos três DANFE e ao mesmo destinatário das mercadorias. Assim, é impossível alcinhar de inadequados ou inidôneos os documentos que acobertavam o transporte, muito menos, a partir deles, inferir a prática de ato fraudulento, sobretudo por parte daquele que figurou como mero transportador, sendo o único dado 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, consiste no lapso temporal entre a emissão da Nota Fiscal Eletrônica e a efetiva saída da mercadoria.

Quanto a este ponto, esclarece que, 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, a exemplo do adquirente das mercadorias tratadas nesta autuação, os quais 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. Portanto, a medida adotada pelas indústrias, não tem o intuito de fraudar o Fisco, visa a garantir o funcionamento da atividade empresarial, gerando riqueza e renda para o país, do que salienta que inexistente na legislação qualquer prazo limite para dar saída à mercadoria após a emissão da Nota Fiscal Eletrônica, visto que o Ajuste SINIEF 07/2005, em sua cláusula décima-segunda, trata, exclusivamente, do prazo para solicitar o cancelamento do documento eletrônico, cuja disposição idêntica contém o Ato COTEPE/ICMS 33/2008, utilizado pela fiscalização como fundamento, sendo inapropriado o uso desse prazo de 24 (vinte e quatro) horas como parâmetro para delimitar o lapso temporal que deve haver entre a emissão da nota fiscal e a saída da mercadoria, pois a norma fala expressamente que o termo aplica-se, exclusivamente, para o cancelamento, logo, a interpretação extensiva é inadmissível, dado o elevado nível de insegurança jurídica que geraria para todos os contribuintes.

Aduz que a própria DITRI, no Parecer nº 15375/2009, também mencionado pelo autuante como fundamento da exigência, jamais estabeleceu que o prazo para saída da mercadoria é de 24 horas a contar da emissão da Nota Fiscal eletrônica. Na verdade, a DITRI foi 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"*, cuja razoabilidade pregada pela DITRI não passa apenas pela análise quanto ao lapso temporal entre a emissão da NFe e a saída das mercadorias, devendo-se 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 Acórdão 0088-01/11, em caso análogo, que julgou improcedente o Auto de Infração.

Por fim, salienta que todas as operações realizadas pelo recorrente são documentadas através de Conhecimentos de Transporte eletrônicos e 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 das notas fiscais, consoante cláusula quinta, do Ajuste SINIEF 09/2007, o que vale dizer que tal obrigação, 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, o que leva a impor a improcedência desta autuação, visto que, 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.

## VOTO

Inicialmente, em relação à pretensão do patrono do recorrente de que os atos processuais de comunicação, também, lhe sejam dirigidos, sob pena de nulidade, por manifesto cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, deixo de acatá-la visto que, os termos do art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que *"A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem"*. Assim, vislumbro que, havendo a intimação eficaz ao sujeito passivo, por razões óbvias impossibilita a alegação de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, por não ter sido também intimado o seu advogado, sendo impertinente tal pretensão.

Também rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva do transportador, na condição de responsável solidário prevista no art. 6º, III, “d”, da Lei nº 7.014/96, pela acusação de *“utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação”*, utilizado com intuito de fraude, uma vez que teria sido desrespeitado o prazo legal previsto para circulação ou cancelamento, visto inexistir qualquer prazo fixado em lei para a efetiva circulação da mercadoria após a emissão do DANFE. E rejeito a nulidade pretendida, pois vislumbro tratar-se de razão de mérito, a qual será oportunamente analisada, haja vista a previsão legal citada que atribui ao transportador a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito em relação, dentre outras hipóteses, às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea. Assim, uma vez comprovada a fraude da reutilização da documentação fiscal, caberá ao transportador a responsabilidade do ato, contudo, no caso concreto, se não comprovada, a improcedência da exigência e não a nulidade da autuação.

Da análise do mérito, conforme já relatado, o presente Recurso Voluntário versa sobre decisão de primeira instância que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS em decorrência de *Utilização de documento que não é o legalmente exigido para a operação*. No campo do Auto de Infração denominado “Descrição dos Fatos”, consta que:

*“...DANFES utilizados com intuito de fraude em 29/11/2012, portanto fora do prazo legal previsto para circulação ou cancelamento. Veículo e transportador não confere com os informados nos respectivos DANFES. Sendo a operação acobertada por documentação fiscal INIDÔNEA, pois em desacordo com o ajuste SINIEF, ato COTEPE 33/2008 e parecer da GECOT/DITRI 15375/2009, parecer 03721/12, que veta a colocação de data diversas da manuscrita na data de emissão e como prova do ilícito fiscal foi feita à apreensão das mercadorias e dos DANFES.”*

De acordo com o Termo de Ocorrência Fiscal e dos documentos, às fls. 6 a 12 dos autos, constata-se que a operação de que trata o Auto de Infração em comento estava sendo realizada acompanhada dos DANFES nºs 190288, 190297 e 190295 e do DACTE nº 53743.

Há de se esclarecer que a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é um documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, que tem o objetivo 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 (art. 82 do RICMS-BA aprovado pelo Dec. 13.780/12). Dessa forma, por ter a NF-e existência apenas digital, o trânsito da mercadoria é acompanhado por Documento Auxiliar da NF-e (DANFE), o qual constitui uma representação gráfica simplificada da NF-e e com a chave de acesso ao arquivo digital que corresponde à NF-e.

Consta no Auto de Infração que o procedimento adotado pelo recorrente (utilizar DANFES após o prazo legal para cancelamento ou circulação) está em desacordo com o disposto no Ajuste SINIEF 07/05, no Ato COTEPE 33/2008 e no Parecer GECOT/DITRI 15375/2009.

Divergindo do entendimento do autuante e da Decisão, não unânime, exarada pela primeira instância, não vislumbro na legislação do ICMS do Estado da Bahia a previsão de prazo para a saída de mercadoria após a emissão da nota fiscal. O próprio Parecer GECOT/DITRI 1375/2009, citado pelo autuante e pelo relator da Decisão recorrida, expressamente afirma que *“inexiste em nossa legislação norma para determinar o prazo entre a emissão da Nota Fiscal e a data efetiva da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”*. O Ajuste SINIEF 07/05 trata, dentre diversos assuntos relacionados à NF-e, do prazo para o cancelamento da NF-e, matéria que não se aplica ao caso em comento. Por sua vez, o Ato COTEPE 33/2008, nos seus artigos 1º e 2º, cuida apenas da hipótese de cancelamento de NF-e.

Conforme o aludido Parecer nº 15375/2009, emitido pela GECOT/DITRI, inexistente 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.

Portanto, dentro do princípio da razoabilidade *e de acordo com os fatores que influenciaram a operação*, vislumbro que, neste caso específico, as provas documentais trazidas aos autos servem como indiciárias para a acusação fiscal e, como tal, comungo com o entendimento exarado no “VOTO VENCIDO” do Acórdão recorrido de que se devem buscar provas complementares para comprovação ou não do cometimento da fraude pelo contribuinte.

Dessa forma, a infração imputada ao recorrente não restou caracterizada, pois: a legislação da Bahia não prevê prazo para o uso da NF-e e do respectivo DANFE depois de autorizados; os dispositivos do Ajuste SINIEF 07/05 e do Ato COTEPE, bem como do Parecer GECOT/DITRI 15375/2009, tratam de prazo para cancelamento de documento fiscal e não para seu uso; a fraude citada no Auto de Infração não está comprovada, haja vista que não há nos autos qualquer prova robusta de que ocorreu outra operação acobertada pelas mesmas NF-e, sendo o lapso entre sua emissão e operação mero indício, carente de provas complementares, a exemplo de comprovação de embarque anterior, outro DACTE vinculado, etc.

Em face ao acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Comungo do mesmo entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator. Contudo, peço *vênia* para acrescentar outros fundamentos que contribuem para concluir pela insubsistência da autuação.

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, as indústrias produtoras de eletrodomésticos são obrigadas 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, nos dias seguintes ao pagamento. 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, pois somente foram utilizados após a data de sua emissão, 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.



## VOTO DISCORDANTE

*Data maxima venia*, divirjo do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator quanto ao mérito da autuação.

Observo que o contribuinte não traz documento, dado, ou 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.

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, por exemplo, 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.

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 nº 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 objeto da autuação em foco, o prazo para uso, ou para não utilização e necessário consequente cancelamento, de Nota Fiscal eletrônica, é de 24 horas.

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

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 os 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, porquanto não espelha dado eletrônico (alínea “d”).

Por outro lado, cumpre-me assinalar que a sugestão contida no voto vencido da decisão de base, em parte transcrito pelo recorrente, no sentido de que o Fisco deveria verificar, no estabelecimento do emitente, se as mercadorias que transitaram foram aquelas a que o autuado dera saída, *data venia*, carece de lógica, porquanto em verdade, na situação em foco, não há como se verificar se uma mercadoria que já saiu de determinado estabelecimento, portanto não se encontra mais em poder desse estabelecimento, seria a mesma mercadoria que foi citada em documento fiscal que também já transitou, visto que se trata de bem fungível.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE 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 e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **436300.1106/12-0**, lavrado contra **TRANSPORTADORA CÉU AZUL SALTO LTDA.**

VOTO VENCEDOR: Conselheiros – Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO EM SEPARADO: Conselheiro – Leonardo Baruch Miranda de Souza.

VOTO DISCORDANTE – Conselheira – Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO EM SEPARADO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DISCORDANTE

ALINE SOLANO SOUZACASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS