

A.I. Nº - 217449.1203/14-5
AUTUADO - QUICK LOGÍSTICA LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO COSTA FILHO
ORIGEM - INFRAZ PAULO AFONSO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.10.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0182-01/15

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL QUANTO À ALÍQUOTA E À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. Em se tratando de mercadoria em trânsito desacompanhada de documentos fiscais inidôneos, para efeitos de definição do local da ocorrência do fato gerador e da alíquota aplicável, ainda que a mercadoria seja procedente de outra unidade da Federação, presume-se que a mercadoria foi posta em circulação neste Estado, considerando-se ocorrido o fato gerador no local onde se encontre a mercadoria (local da saída). Neste caso, embora a fiscalização tenha se baseado na presunção de que a operação seria interna, por considerar inidôneo o documento, foi erroneamente aplicada a alíquota interestadual (12%). Quanto ao arbitramento da base de cálculo no caso de mercadoria em trânsito desacompanhada de documentos fiscais inidôneos, deve a fiscalização, obrigatoriamente, adotar uma das metodologias estabelecidas no artigo 22, inciso V, alínea “b”, itens 1 ou 2, da Lei nº 7.014/96, ou seja: o preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido do percentual de margem de lucro correspondente, fixado em regulamento; ou, o preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência. No presente caso, inexistente qualquer memorial ou demonstrativo atinente ao arbitramento da base de cálculo apurada pela fiscalização, na forma determinada pela Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15.12.14 pela fiscalização de mercadorias em trânsito, acusa divergência entre o documento fiscal e as mercadorias “ali discriminadas” [sic], constatada durante a contagem física, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 24.996,62, com multa de 100%.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que o veículo de placa NFVV0909/NGY4763, transportava 5.797 “cx/fd de Fraldas Desc./ e Desodoreantes” [sic], sendo apresentados os DANFEs emitidos em 21.11.14 pela empresa Hypermarchas S.A., CNPJ 02.932.074/0042-60, e os DANFEs foram considerados inidôneos por apresentarem as seguintes irregularidades: os DANFEs estavam sendo reutilizados, pois constam carimbos do posto fiscal de Loreto/BA, comprovando que eles transitaram saindo da Bahia no dia 3.11.14, e carimbo do posto fiscal de

Sergipe; mediante verificação física das mercadorias, foi constatada divergência entre os documentos fiscais e as mercadorias discriminadas nos documentos.

O autuado apresentou defesa (fls. 43/52) dizendo que não existe qualquer ilegalidade ou indícios de má-fé nas operações realizadas, sendo que o motivo que ensejou a autuação foi ocasionado em razão do procedimento de logística.

Reclama que a autoridade fiscal arbitrou o tributo com multa de 100%.

Suscita em preliminar a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, haja vista a ausência de fundamento e dispositivo legal que fundamente a imprestabilidade do DANFE. Protesta que a autoridade fiscal fundamentou a descrição do fato afirmando inexistir validade jurídica do DANFE, porém não apresentou qualquer fundamento fático ou jurídico, bem como, o fundamento legal que consubstanciasse a alegação de imprestabilidade do DANFE por perda de validade jurídica. Indaga qual foi o fundamento em lei, na forma do art. 111 do CTN, que consubstanciou tal conclusão. Também indaga: se o documento é imprestável juridicamente, por qual razão foi utilizado para compor a base de cálculo do tributo? Frisa que, por essas razões, a autuação foi pautada unicamente em suposições e presunções da existência de fraude e da ocorrência do fato gerador. Pondera que a fiscalização deve buscar a função orientadora, educacional e corretiva, apontando, direta e objetivamente, as falhas e indicando as correções necessárias para o bom e fiel enquadramento e cumprimento da legislação, sem esquecer que a autuação deve ser fundamentada. Reporta-se ao preceito do art. 174 da Constituição, segundo o qual, “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado deve exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para setor privado”. Aduz que neste caso o fiscal autuante se restringiu a consubstanciar a lavratura do Auto de Infração em uma suposta imprestabilidade do DANFE, sem qualquer fundamento jurídico ou previsão legal de que tal documento seja imprestável para a circulação das mercadorias, e portanto o lançamento se encontra eivado de vício que implica a sua nulidade, haja vista a descrição imperfeita dos fatos ocasionadores do suposto ilícito tributário e a ausência do enquadramento legal que ratifique a invalidade jurídica do DANFE, situações estas que constituem grave e flagrante cerceamento de defesa. Apela pela observância do preceito do art. 5º, LV, da Constituição, que prevê aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral o direito ao contraditório e ampla defesa, como meio de conferir segurança jurídica aos contribuintes. Cita acórdão da 1ª Junta deste Conselho em que se decidiu pela nulidade do procedimento desprovido de elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao infrator.

Numa segunda preliminar, o autuado alega cerceamento de defesa em virtude de obscuridade da base de cálculo. Assinala que neste caso o agente autuante, na lavratura da autuação, em nenhum momento perquiriu a busca da verdade material, colhendo dados corretos, tanto assim que não elaborou qualquer demonstrativo que justifique os valores utilizados como base de cálculo para cobrança do imposto e da multa de 100%. Faz ver que não há nos autos qualquer demonstrativo dos valores referentes ao imposto supostamente devido. Sustenta que é expressa a nulidade do lançamento, por embaraçar o direito de defesa, quando não de cerceá-la, pois o Auto de Infração se encontra desprovido de demonstrativo válido que comprove a ocorrência do fato gerador da suposta infração, bem como o valor do imposto supostamente devido, demandando da impugnante deduções que agredem a segurança jurídica. Aponta decisão do CONSEF que julgou improcedente Auto de Infração que considera análogo a este.

A defesa suscita uma terceira preliminar, alegando que a base de cálculo foi feita por arbitramento. Protesta que não existe em qualquer documento apresentado pelo fiscal o registro ou memorial de apuração da base de cálculo do tributo, feito por arbitramento.

Alega que a fiscalização tomou como base o valor constante no DANFE, e questiona que, diante da suposta idoneidade do documento, não poderia a fiscalização aproveitar a DANFE, tido como inidôneo, e portanto “sem validade jurídica”.

Dá destaque para a regra do art. 22, inciso V, da Lei nº 7.014/96, que prevê como deve proceder a autoridade fiscal nas hipóteses de utilização de documentos inidôneos. Frisa que nenhuma das metodologias de apuração da base de cálculo previstas no citado dispositivo foi utilizada pelo agente fiscal, e portanto deve ser declarada e a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, a defesa sustenta a inexistência da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e violação ao princípio da verdade material, considerando que o agente fiscal se baseou apenas em simples presunção, ao supor que os DANFEs objeto da autuação seriam irregulares pelo simples fato de que o veículo realizou caminho diverso por questão de logística, conforme demonstra o rastreamento, anexo, demonstrando que o veículo objeto da presente impugnação jamais adentrou no Estado baiano a fim de descarregar as mercadorias neste Estado, e que o veículo seguiu até o Estado do destinatário para fazer a descarga e entrega da mercadoria.

Reclama que a autuação foi feita em razão de suposições vazias, inócuas e de forma arbitrária.

Cita lição de Odete Maduar acerca do princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade. Socorre-se ainda de comentário de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Sustenta que a autuação é improcedente por falta de provas. Toma por fundamento a regra do art. 112 do CTN. Aponta decisões da 1ª Câmara e da 4ª Junta deste CONSEF.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, ou que, não sendo o lançamento improcedente, se proceda a uma revisão fiscal, a fim de se depurar do suposto débito os valores indevidamente exigidos, ou, em sendo necessária, para que se proceda à produção de prova pericial, tendo em vista os evidentes equívocos cometidos pelo fiscal autuante. Requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada posterior de documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 84/88) dizendo que não se faz verdadeira a alegação do autuado argüindo atipicidade e falta de enquadramento legal, disciplina do “Art. 11 “b” da LC 87/96” [sic], pois, em se tratando de mercadoria ou bem em situação irregular por falta de documentação fiscal ou com documentação inidônea, para efeito de cobrança do imposto, o fato gerador ocorre no local da operação ou da prestação, e na presente situação ocorreu no Estado da Bahia.

Justifica-se dizendo que o RPAF, no art. 19, prevê que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro na indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

A seu ver, a alegação de nulidade da ação fiscal não procede, pois considera que ela contém os elementos suficientes para determinar a infração e o infrator. Observa que o CTN nos arts. 124 e 123 trata da responsabilidade por solidariedade, e segundo o art. 5º da LC 87/96, o art. 39, I, “d”, do RICMS e a Súmula nº 3 do CONSEF, a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento de tributos, sendo o sujeito passivo por solidariedade o transportador.

Considera que a alegação de cerceamento de defesa por falta de base de cálculo não se faz verdadeira, pois foi “calculada a base de cálculo” acrescida de serviço de transporte, de acordo com o previsto para mercadorias oriundas da indústria. Quanto ao arbitramento alegado pelo autuado, diz que, conforme disciplina a “Lei 7.014/96 Art. 22”, a autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo, quando não for possível determinar o valor da operação, sendo inequívoca a interpretação que tal dispositivo será facultativo, quando não se puder determinar o valor da operação. Aduz que situação diversa é quando se tratar de mercadorias oriundas da indústria e sujeitas a convênio, em

que será o preço FOB declarado pela indústria, sendo a base de cálculo apurada de acordo com a “regra geral do Convênio e LC 87/96”, não existindo nenhuma irregularidade na base de cálculo da mercadoria. Diz que as mercadorias foram devidamente avaliadas em R\$ 208.305,32, constantes no demonstrativo de débito à fl. 3, valor diverso do declarado pelo autuado, que era de R\$ 143.571,71, conforme romaneio à fl. 10.

Observa que, de acordo com o art. 18, § 2º, do RPAF, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.

Diz que no demonstrativo de débito (fl. 3) consta a quantidade de produto, o valor total, a alíquota aplicada e o respectivo valor da multa.

Aduz que a NF-e é disciplinada pelo Protocolo [ICMS] 10/07 e suas alterações, ajuste do SINIEF e atos do COTEPE, e neles estão contidos todos os requisitos e obrigações para emissão, circulação e cumprimento de obrigações principal e acessórias da NF-e e do DANFE. Tece considerações acerca da função do DANFE, que é utilizado para indicar qual a Nota Fiscal Eletrônica a que se refere a mercadoria, destinado a efetuar o registro de passagem pelos postos fiscais, através do código de barras ou 44 numerais nele constantes. Fala dos benefícios do DANFE para o contribuinte, para o consumidor e para o fisco. Aduz que, havendo mudança de transportador ou uma nova saída após a data da emissão, para os documentos continuarem com a sua validade jurídica é necessário que seja efetuado o evento de registro de saída ou a carta de correção eletrônica, conforme disciplina o Ajuste SINIEF 7/05, cláusula décima terceira, e a inexistência de tais eventos torna o documento imprestável para acobertar a operação de mercadorias pela perda da sua validade jurídica por não atendimento às exigências regulamentares. Ressalta que, consoante o Decreto nº 13.780/12, entende-se que, apesar da inexistência de previsão expressa fixando um prazo para a emissão da NF-e e do respectivo DANFE, a emissão desses documentos não pode apresentar datas de saída diversas. Considera que a sistemática de emissão da NF-e impõe que a data seja informada no momento do preenchimento, e apenas quando não tiver havido a circulação da mercadoria, se o contribuinte desejar modificar a data de saída constante na Nota, poderá fazê-lo mediante o cancelamento do documento no prazo de 24 horas, contado do momento em que foi concedida a autorização de uso da NF-e, conforme Ato COTEPE ICMS 35/10. Sendo assim, a emissão da NF-e e do DANFE deve indicar como data da operação o dia da efetiva saída da mercadoria. Seguem-se considerações acerca do Regulamento do IPI, do Ajuste SINIEF 7/05 e do Convênio do SINIEF.

Considera que a infração de utilização de documento fiscal inidôneo constitui uma infração de ação múltipla, contemplando várias condutas, de modo que a ocorrência de uma ou várias condutas é suficiente para a tipificação, e a exclusão de uma ou outra conduta não exclui a tipicidade da infração.

Conclui dizendo que a Bahia é competente para exigir o imposto e seus acréscimos, conforme disciplina o “Art. 11 “b” da LC 87/96” *[sic]*, pois, em se tratando de mercadoria ou bem em situação irregular, o fato gerador ocorre no local da operação ou prestação e a ação fiscal foi feita dentro das normas legais. Quanto à alegação da defesa de que o fato em questão decorreu de um procedimento de logística, contrapõe que a legislação disciplina que, em se tratando de mercadorias sem documentação ou com documento inidôneo, tal ocorrência constitui fato gerador da obrigação principal, e o autuado, alegando a própria torpeza, cita julgamento da 4ª Junta para justificar sua ilicitude, sendo que o Ajuste SINIEF 7/05, em sua cláusula quarta, §§ 1º e 2º, considera inidôneo o documento fiscal, ainda que formalmente regular, que tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erros, mesmo que possibilite a terceiros o não pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Em 14.5.15, a Secretaria do CONSEF enviou os autos à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante enviasse por e-mail o “arquivo” da informação fiscal (fl. 90).

Em 10.8.15, o fiscal autuante, em vez de atender ao que foi solicitado, reimprimiu a informação fiscal já apresentada e anexou às fls. 104/108, com a data de 28.7.15.

VOTO

A imputação fiscal diz respeito a divergência entre o documento fiscal e as mercadorias encontradas na contagem física, fato verificado pela fiscalização de mercadorias em trânsito.

O autuado suscitou em preliminar a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, haja vista a ausência de fundamento legal que autorize a acusação da imprestabilidade do DANFE, haja vista que a autoridade fiscal não apresentou qualquer fundamento fático ou jurídico que consubstanciasse a alegação de imprestabilidade do documento. A defesa indaga: se o documento é imprestável juridicamente, por qual razão foi utilizado para compor a base de cálculo do tributo?

Numa segunda preliminar, que é desdobramento da primeira, o autuado alega cerceamento de defesa em virtude de obscuridade da base de cálculo. Reclama que o agente autuante não perquiriu a busca da verdade material, no sentido de colher dados corretos, tanto assim que não elaborou qualquer demonstrativo que justifique os valores utilizados como base de cálculo. Faz ver que não há nos autos qualquer demonstrativo dos valores referentes ao imposto supostamente devido.

Na mesma linha, o autuado suscita uma terceira preliminar, alegando que a base de cálculo foi feita por arbitramento e não existe em qualquer documento apresentado pelo fiscal o registro ou memorial de apuração da base de cálculo do tributo.

Alega que a fiscalização tomou como base o valor constante no DANFE, e questiona que, já que o documento foi considerado inidôneo, não poderia a fiscalização aproveitar a DANFE, tido como inidôneo, e portanto sem validade jurídica.

Dá destaque para a regra do art. 22, inciso V, da Lei nº 7.014/96, que prevê como deve proceder a autoridade fiscal nas hipóteses de utilização de documentos inidôneos.

O autuante, na informação, rebateu a alegação de falta de fundamento legal citando o “Art. 11 “b” da LC 87/96” (leia-se: art. 11, I, “b”, da LC 87/96), observando que, em se tratando de mercadoria ou bem em situação irregular por falta de documentação fiscal ou com documentação inidônea, para efeito de cobrança do imposto, o fato gerador ocorre no local da operação ou da prestação, e na presente situação ocorreu no Estado da Bahia.

O fiscal interpretou corretamente a norma: quando a mercadoria está em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, o local da operação é aquele onde a mercadoria se encontra.

O problema é que, a partir daí, a autoridade fiscal fechou os olhos para a legislação: não atentou para a regra relativa à alíquota, e também não atentou para a regra relativa à base de cálculo. Com isso, o lançamento foi feito todo em desacordo com a previsão legal.

Começo analisando a questão da alíquota, que neste caso foi aplicada a alíquota de 12% (fl. 3).

A alíquota de 12% é aplicável no caso de saídas interestaduais. Ocorre que, como o autuante partiu do pressuposto de que o documento seria inidôneo, teria de, coerentemente, entender que, para efeitos de definição do local da ocorrência do fato gerador e da alíquota aplicável na hipótese de circulação de mercadoria em situação fiscal irregular, especialmente no trânsito, ainda que a mercadoria seja procedente de outra unidade da Federação, presume-se que a mercadoria foi posta

em circulação neste Estado, considerando-se ocorrido o fato gerador no local onde se encontre a mercadoria (local da saída), e por conseguinte a alíquota aplicável é a interna.

A alíquota aplicada neste caso, de 12%, não tem previsão legal.

Quanto à base de cálculo, o lançamento não tem melhor sorte, haja vista que a autoridade fiscal deixou de atentar para a regra da Lei nº 7.014/96, no art. 22, § 1º, V, “b”. De acordo com esse dispositivo legal, a base de cálculo de mercadorias em trânsito sem documentação fiscal ou com documento inidôneo é determinada mediante arbitramento. Porém “arbitramento” não significa arbitrariedade. O arbitramento sujeita-se a critérios fixados pela lei.

Embora eu não costume nos meus votos transcrever disposições legais, que são do conhecimento de todos, farei neste caso a transcrição, para deixar claro que não foi observado o critério fixado pela Lei nº 7.014/96 para determinar a base de cálculo do imposto no caso de mercadorias em trânsito desacompanhadas de documentação fiscal:

“Art. 22.

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

.....

V - na fiscalização do trânsito:

.....

b) no caso de ausência ou inidoneidade do documento fiscal, será adotado:

- 1 - o preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou *o preço corrente da mercadoria ou de sua similar* no mercado atacadista *do local da ocorrência*, aquele ou este acrescido do percentual de margem de lucro correspondente, fixado em regulamento; ou
 - 2 - o preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo *no local da ocorrência*;
-” [grifei]

Note-se que, de acordo com a alínea “b” do inciso V do § 1º do art. 22 da lei, se houver pauta fiscal para a mercadoria, a base de cálculo será o preço de pauta; não havendo pauta, a base de cálculo é “o preço corrente da mercadoria ou de sua similar”, e a pesquisa deve levar em conta o preço corrente “no local da ocorrência”.

Neste caso, portanto, a pesquisa de preço deveria ser feita seguindo dois critérios: *a)* a obtenção do preço corrente para o tipo da mercadoria ou de sua similar, e *b)* o preço deveria ser o do local da ocorrência do fato.

Na informação fiscal, a autoridade diz que “As mercadorias foram devidamente avaliadas em R\$ 208.305,32, constantes do demonstrativo de débito (pág. 03) valor diverso do declarado pela autuada que era de R\$ 143.571,71 conforme romaneio (pág. 10)”.

Porém, além de o demonstrativo às fls. 3-4 não conter os preços unitários, não contém indicação quanto à forma como foram obtidos tais preços pela autoridade fiscal. É inteiramente inadmissível o “arbitramento” da base de cálculo por critério subjetivo imaginado pelo fiscal autuante.

Por outro lado, também é inadmissível o valor supostamente atribuído pelo remetente das mercadorias no romaneio à fl. 10, pois se trata dos preços supostamente praticados pela empresa Hypermarcas S.A., que é estabelecida no Estado de Goiás, pois a lei prevê que o preço é o do local da ocorrência do fato, e o fato ocorreu foi na Bahia, no Posto Fiscal Heráclito Barreto. Em se tratando de fatos como este verificados na fiscalização do trânsito de mercadorias, a base de cálculo das mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal deve ser determinada atendendo às regras do art. 22, § 1º, V, “b”, da Lei nº 7.014/96, ficando de todo afastada a possibilidade de os preços

serem obtidos mediante declaração do próprio autuado. Fosse assim, o interessado poderia declarar o preço que quisesse. Um centavo, por exemplo.

Assim sendo, faltam ao lançamento os elementos principais, que são a alíquota e a base de cálculo do tributo, que devem ser as determinadas na legislação.

De acordo com a Súmula nº 1 deste Conselho, é nulo o Auto de Infração que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. É evidente que o método adotado tem de ser o previsto em lei.

Há portanto nestes autos um vício jurídico substancial. Não se trata de questão “meramente” formal. O vício assinalado diz respeito à estrita legalidade do lançamento tributário, pois envolve a alíquota e a base de cálculo do tributo, não havendo certeza quanto ao valor do imposto a ser lançado.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado sanar alguma irregularidade porventura existente, antes do início de nova ação fiscal, se exime de penalidade.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **217449.1203/14-5**, lavrado contra **QUICK LOGÍSTICA LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR