

A. I. Nº - 232421.0032/15-1  
AUTUADO - JTD TRANSPORTES LTDA - ME  
AUTUANTE - DEGINALDO DOS SANTOS DEZIDÉRIO  
ORIGEM - IFMT - DAT/NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22.12.2015

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0218-01/15

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTO FISCAL. REUTILIZAÇÃO DE NF-E INIDÔNEA. TRAJETO CONSIDERADO IRREGULAR. Não restou comprovado a fraude fiscal pretendido pela fiscalização do trânsito de mercadorias. Tal acusação sequer poderia ser atribuído ao transportador por falta de interesse jurídico na situação considerada ilícita. O preposto do Fisco não acostou aos autos as provas de que houve o ilícito, tampouco que o transportador tenha concorrido para a prática do fato considerado irregular. A arguição do preposto fiscal de que não concordou com o trajeto feito pelo autuado, em hipótese alguma caracteriza a fraude pretendida. Fraude fiscal não se presume. Carece de efetiva comprovação. Superada a nulidade pela descaracterização da exigência. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 23/07/15 pela fiscalização de mercadorias em trânsito, para exigência de ICMS no valor de R\$21.431,52, acrescido da multa de 100%, em decorrência da apuração de irregularidade fiscal descrita da forma a seguir: *"utilização de documentação fiscal mais de uma vez para acobertar operação ou prestação"*.

Consta ainda no campo descrição dos fatos a seguinte narrativa: "Aos vinte e três dias do mês de julho de 2015, contribuinte inscrito no Estado da Bahia fazendo remessa de mercadoria para o Estado da Paraíba, acobertada pelos DANFE's nº 000.987 de 29/05/2015 tendo como remetente o Estado do Amazonas, contendo 451 caixas com seis peças cada de DVD marca mundial totalizando 2706 aparelhos, manifestada pelo DAMDFE nº 442 de 03/06/2015 e DACTE nº 5007 de 03/06/2015, sendo que os documentos apresentados não acobertam a operação, visto que a remessa esta sendo realizada no Estado da Bahia e os referidos documentos estão com carimbos de ingresso no Estado da Paraíba em 18/06/2015, por isso os documentos estão sendo considerados inidôneos, uma vez que não se trata de operação de remessa por conta e ordem e a transportadora não tem como CNAE armazém geral, e não é informada para o fisco nos documentos fiscais que estas referidas mercadorias estavam nesse território, conforme documentação anexa".

O autuado, devidamente representado por advogado com instrumento de mandato (fl. 37), apresenta impugnação (fls. 25 a 36), alertando a sua tempestividade. Pede que os atos de comunicação do processo sejam encaminhados para o endereço que indica, sob pena de nulidade.

Diz que o Auto de Infração é nulo porque a acusação de reutilização de documentos fiscais foi feita na ausência de provas. Transcreve trecho da obra de Fabiana Del Padre Tomé para aduzir acerca do dever de provar atribuído a Administração Pública, no âmbito dos Autos de Infração, que visam a constituição de créditos tributários.

Ainda, nesse sentido, o Decreto nº 70.235/72 (caput do art. 9º), que ordena sejam a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade instruídos com os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de provas. Mesmo o atributo da presunção de legitimidade, inerente aos atos administrativos, não dispensa a construção probatória por parte do agente fiscal. Essa figura presuntiva e *juris tantum*, significando a possibilidade de ser ilidida por prova que a contrarie, o que reforça o posicionamento no sentido de que os atos de lançamento e de aplicação de penalidade dependem da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que o ensejaram.

Discorre ainda sobre o tema, transcrevendo o pensamento de Leandro Paulsen, aduzindo que as doutrinas transcritas, nada obstante façam menção, em alguns trechos, ao Decreto nº 70.235/72, que trata do Processo Administrativo no âmbito da União, aplicam-se inteiramente ao presente auto de infração, pois trazem lições gerais acerca do dever de provar da Administração Pública, na atividade de constituição do crédito tributário.

Observa ainda que o sistema tributário brasileiro é único, tendo suas regras gerais definidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, o que explica o fato de o RPAF/99 BA possuir normas de conteúdo idêntico aquelas citadas pelos nobres Autores. Transcreve trechos do Regulamento do Processo Fiscal do Estado da Bahia.

Sublinha que a acusação da utilização mais de uma vez dos documentos fiscais apreendidos para acobertar operações distintas, trata do cometimento de uma conduta fraudulenta definida 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"*.

Conclui que tal cometimento caracteriza crime contra a ordem tributária (art. 1º, da Lei nº 8.137/90) e, justamente por isso, a fraude jamais poderá ser presumida, sendo sua prova essencial para a subsistência da autuação.

Reitera que o autuante não logrou comprovar a conduta fraudulenta, porque jamais existiu manobra adotada com intuito de sonegar tributos. Não existe um documento sequer que demonstre que os documentos fiscais foram utilizados pelo Autuado, indevidamente, para acobertar mais de uma operação. Indaga: quando ocorreu a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento destinatário, de modo a se caracterizar uma operação pretérita? O mesmo impugnante responde: A autuação não dá respostas, muito menos fornece provas materiais acerca da acusação levianamente lançada contra o contribuinte.

Diz que a falta de comprovação da conduta imputada gera a nulidade da autuação, por absoluta insegurança quanto ao próprio cometimento do ilícito tributário. Cita em socorro à sua tese a jurisprudência do CONSEF (transcreve ementa do acórdão)

Aduz que, nesse caso, imprescindível aprofundar investigações, junto ao remetente e ao destinatário das mercadorias, com o intuito de averiguar se, efetivamente, houve ou não a reutilização de documentos fiscais. Em contrário senso, não poderia a autoridade fiscalizadora, simplesmente, autuar o transportador, sobretudo quando se lhe atribui falta que ele não poderia sequer identificar.

Conclui que a proclamação da nulidade da autuação é imperiosa, na esteira do posicionamento adotado por esse Conselho Fazendário (transcreve ementa do acórdão).

Conclui, com espedeque no art. 18, II e IV, "a", c/c o art. 41, II, ambos do RPAF/99, uma vez caracterizada a total ausência de provas da acusação (reutilização de documentos fiscais), o que

também implica cerceamento ao direito de defesa, requer seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, diz que a autuação é improcedente. Diz que na própria narração dos fatos considerados infracionais, foram omitidos fatos que esclarecem completamente o ocorrido e afastam a incomprovada alegação de reutilização de documentos fiscais.

Explica que é uma empresa de transportes e, na oportunidade da autuação, estava prestando serviços para uma indústria de eletrodomésticos com estabelecimentos em diversos Estados do país, inclusive no Amazonas. Diz que o transporte contratado foi para o trecho Manaus / Paraíba e a carga transportada consistia em eletrodomésticos destinados a rede varejista Magazine Luiza S.A., conforme evidenciam os DANFE nos. 985, 986 e 987.

Ensina que clientes de grande porte, a exemplo do Magazine Luiza S.A., são detentores do poder de barganha junto as indústrias, inclusive de eletrodomésticos, e, por isso, estabelecem como deve dar a transação comercial por inteiro, desde a concretização da compra até a entrega da mercadoria.

Diz que esses clientes de grande porte criaram o sistema de 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 remete ao cliente, para que seja agendado o dia e o horário do recebimento da carga. Assim, a fábrica programa a saída da mercadoria, de modo que o caminhão não fique parado esperando na porta do Centro de Distribuição, o que geraria mais custos com diárias de caminhoneiros.

Diz ainda que, fora da data do agendamento, as mercadorias simplesmente não são recebidas pelos clientes de grande porte.

No caso, o autuado recebeu a mercadoria tratada na autuação, para transporte da cidade de Manaus até o Município de Alhandra, na Paraíba. O agendamento estava confirmado e, somente por isso, o Autuado deu início ao transporte da carga ao seu destino final, na Paraíba. Sucede que, ao chegar na porta da empresa, no Estado da Paraíba, o autuado foi informado que o agendamento havia sido cancelado pelo destinatário e que a carga não poderia ser recebida; o Autuado deveria aguardar até que fosse feito novo agendamento, o que demoraria algumas semanas.

Admite que, nessa situação, deveria proceder ao **"retorno da mercadoria"** (artigos 450 e seguintes, do RICMS/2012). Contudo, isso seria totalmente irrazoável, antieconômico e prejudicial as empresas envolvidas que a carga retornasse ao estado do Amazonas, para, pouco tempo depois, ser novamente entregue na Paraíba.

Explica que o autuado - Depósito de Mercadoria para Terceiros - resolveu sair da Paraíba e ir para Feira de Santana/BA., guardando toda a carga em sua sede, para posterior entrega, assim que confirmado novo agendamento. O novo agendamento fixou a data de 05/08/2015 para descarregamento (documento anexo), daí porque o Autuado, no final do mês de julho do ano em curso, partiu em viagem, quando foi abordado pelo preposto fiscal e, apesar de todos os esclarecimentos, sofreu a autuação em exame.

Completa que, no contexto, não tinha outra alternativa a não ser sair do Estado da Paraíba, para guardar a mercadoria em sua sede e, posteriormente, promover a entrega ao destinatário, observado o agendamento do cliente. Não poderia emitir uma Nota Fiscal Avulsa, pois a situação não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 193, do RICMS/2012; não poderia simular o retorno das mercadorias e solicitar do remetente a emissão de novos documentos fiscais, o que, aí sim, caracterizaria flagrante fraude a legislação tributária. Diz ainda que retornar para o Amazonas seria uma operação extremamente custosa e irrazoável; e, por fim, em virtude de não possuir

estabelecimento na Paraíba, não poderia aguardar naquele Estado, durante semanas, até a abertura de novo agendamento.

Conclui, que a sua conduta, longe de se constituir fraude, era a única alternativa que havia para conseguir completar a operação, observando que jamais houve a reutilização de documentos fiscais, o que, diante dos atuais instrumentos de escrituração fiscal eletrônica, seria facilmente detectável pela fiscalização.

Diz que houve apenas a operação, alvo da fiscalização de trânsito e que materializou a circulação das mercadorias indicadas nos DANFE que acobertavam o transporte. Jamais, em momento algum, antes ou depois da autuação, o autuado deu saída a mercadorias idênticas fazendo uso daqueles mesmos DANFE. Chama a atenção que não há divergência entre os dados constantes das notas fiscais e as mercadorias remetidas pelo Autuado, ao respectivo adquirente. Vale dizer, os dados consignados nos DANFE apreendidos pela fiscalização de trânsito correspondiam, exatamente, as mercadorias que estavam sendo transportadas (tipo de mercadoria, quantidade, modelo etc.); tudo em plena conformidade no momento em que houve a abordagem pela Fiscalização, responsável pela lavratura do auto de infração em comento.

Os DANFE apresentados a fiscalização, portanto, estavam corretos na forma e no conteúdo, até mesmo porque se tratam dos documentos eleitos pela legislação do ICMS como os competentes para acobertar o transporte de mercadorias, nos termos do art. 90, do RICMS/2012, não existindo qualquer inidoneidade nos documentos apresentados.

Requer: a) sejam os atos processuais de intimação dirigidos, também, ao patrono do sujeito passivo, através de mensagem eletrônica (fabio@mblaw.com.br) 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; b) o acolhimento da preliminar de nulidade da autuação; c) acaso superada a prefacial, no mérito, que sejam acolhidas as razões de defesa, para julgara improcedência do Auto de Infração.

Protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, requerendo a realização de diligência, juntada posterior de documentos e outros que se fizerem necessários no curso deste processo.

Consta dos autos, o processo SIPRO cadastrado sob número 174481/2015-3 para juntada da Procuração do advogado, cópia do DACTE e a prova da recusa de recebimento da mercadoria pelo Magazine Luiza, fls. 51/56.

O autuante na sua Informação Fiscal (fl. 58/59) discorre sobre a narrativa do autuado que não comercializou as mercadorias no Estado da Bahia, uma vez que, sendo uma transportadora, resolveu voltar para Feira de Santana e aguardar o novo agendamento da mercadoria.

Salienta que não ficou caracterizado nos DANFES apresentados que o mesmo circulou duas vezes pelo mesmo posto fiscal; o que o levou a lavrar o Auto de Infração foi o trajeto feito pelo autuado. Explica que saiu de Manaus, em direção a Paraíba, a mercadoria ingressa, no dia 18.06.2015; não entrega a mercadoria na Paraíba, deixa de carimbar na saída, mas, segue a BR 101 carimbando nos postos de Pernambuco, Alagoas, dias 25 e 26.06.15 e no posto de entrada na Bahia, Francisco Hereda (fls.15, 18) até Feira de Santana, quando aguardou para a entrega das mercadorias, conforme relato do autuado.

Pede que o Auto de Infração seja julgado procedente.

É o relatório.

**VOTO**

O presente Auto de Infração modelo 4, lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias para exigir ICMS sob a acusação da *"utilização de documentação fiscal mais de uma vez para acobertar operação ou prestação"*, em valor que totalizou R\$21.431,52, além da multa de 100%.

No campo *"descrição dos fatos"*, explica o agente fiscal que o autuado fazia remessa de aparelhos eletrodomésticos, sem que os documentos apresentados acobertassem a operação, considerando-os inidôneos.

Instalando o contraditório, o autuado, através de representante legal, alegou, preliminarmente, a nulidade ao auto de infração, com espeque nos artigos 18, II e IV, além do 41, II, ambos do RPAF/BA., consistente na acusação de reutilização de documentos fiscais sem provas (cerceamento do direito de defesa); aduz que houve a acusação de fraude, o que não pode ocorrer por presunção requer que os atos processuais sejam encaminhados para o endereço do seu advogado, sob pena de nulidade.

No mérito, argumenta que alguns fatos, omitidos, afastam a acusação de reutilização dos documentos fiscais. Explica que, sendo uma empresa de transporte, fora contratada para transportar uma carga no trecho Manaus-Paraíba e a carga transportada descrita nos DANFE,s 985, 986 e 987, cuja demora na entrega das mercadorias ocorreu por conta de cancelamento do sistema de agendamento.

Ao seu tempo, o autuante explica que a lavratura do Auto de Infração decorreu do estranho trajeto empreendido até a entrega das mercadorias.

Constato que o lançamento fiscal efetuado pela fiscalização de mercadoria em trânsito, auto de infração, modelo 4, se apresenta formalmente em acordo com o art. 39, do RPAF/BA (Decreto nº. 7.629/99), que orienta a lavratura do Auto de Infração e a apuração do débito respectivo. Em que pese a base doutrina trazida aos autos, nas obras de Fabiana Del Padre Tome ou Leandro Paulsen, sob a sustentação de que a produção de prova pela Administração é encargo necessário para se atingir a pretensão e a ausência das provas determina a anulação da autuação por cerceamento do direito de defesa, ultrapasso tal entendimento em face ao disposto no parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA (Decreto 7.629/99): *"Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta"*.

Com relação às intimações e notificações pertinentes aos autos, podem ser enviadas, efetivamente, para o endereço de advogado do autuado, conforme solicitado; ressalto que o não atendimento ao pedido, contudo, não caracteriza a sua nulidade, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto 7.629/99, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127, CTN

A presente exigência recai sobre o transportador das mercadorias apreendidas, sujeito passivo indireto, o responsável, e não o contribuinte, ou seja, uma terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo sem que tenha realizado o fato gerador, ainda que com ele tenha relação pessoal e direta, conforme indica o art. 121, parágrafo único, II, CTN.

A responsabilidade solidária legal é, na essência, a omissão do dever de diligência, de vigilância. Justamente por isso, o solidário não é um terceiro qualquer, mas alguém que tenha relação com o fato gerador.

A seu tempo, a Lei 7.014/96 (art. 6º, inciso III) estabeleceu que os transportadores são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto, em relação às mercadorias que conduzirem sem documentação fiscal comprobatória de sua procedência ou destino, ou acompanhadas de

documentação fiscal inidônea, que corresponde, inclusive, ao enquadramento escolhido pelo agente fiscal para a conduta considerada ilícita praticada pelo autuado.

Cabível ressaltar que contribuintes do ICMS, na operação flagrada como irregular, na realidade, são o comprador e o vendedor da mercadoria. Determinar que o transportador deva efetuar o pagamento do tributo constitui um arcabouço da lei, estruturada para garantir a eficácia de suas disposições, visto que o transportador não está vinculado ao sinal de riqueza que autoriza aquela imposição tributária. Nesse sentido, embora seja necessário que o responsável solidário tenha vínculo com o fato gerador do tributo, a razão de sua responsabilização reside, precipuamente, na desobediência de um preceito legal que consiste no dever de transportar mercadorias somente acompanhadas de documento fiscal e nota fiscal válida. Percebe-se que, em um primeiro momento, o sujeito solidário é estranho ao acontecimento do fato jurídico tributário e integra outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita.

Assim, as provas do fato ilícito praticado pelo responsável solidário, no caso concreto, o transportador, devem estar marcadas de forma indelével e constar dos autos. A arguição do preposto fiscal que lavrou o auto de infração porque não concordou com o trajeto feito pelo autuado, em hipótese alguma caracteriza a fraude pretendida. Uma fraude fiscal não se presume.

Apesar do longo e pouco convencional trajeto até a efetiva entrega das mercadorias, no CD do destinatário - Município de Alhandra, no Estado da Paraíba / Feira de Santana, no Estado da Bahia / Alhandra, no Estado da Paraíba - o cancelamento do agendamento para o recebimento da carga originada de Manaus, que justificou a mudança na rota do transporte dos produtos, restou comprovada, através de documento acostado aos autos (fl. 56v).

As grandes empresas Brasileiras estão substituindo o sistema de agendamento de cargas e recebimentos de produtos, em que o primeiro a chegar é o primeiro a ser atendido (First Infirst Served) pelo agendamento antecipado da descarga, com o prévio planejamento e programação do Centro Distribuidor - CD, com informação exata dos carregamentos, adequação e mobilização de material e pessoal correto para agilizar a atividade, reduzindo o tempo e os custos logísticos.

Malgrado tenha o preposto do Fisco o dever funcional de verificar a normalidade no transporte de mercadorias e o recolhimento do imposto de circulação de mercadorias - ICMS, não lhe é lícito aprender, reter as mercadorias por tempo além do necessário à coleta de elementos indispensáveis à verificação do possível ilícito tributário, muito menos instituir o crédito tributário desgarrado do que dispõe o art. 142, CTN. O lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado e o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Concluir que os DANFE,s (Documento Auxiliar de Nota Fiscal Eletrônica) nº 985, 986 e 987, fls. 18/20, de MK ELETRODOMÉSTICOS MONDIAL S.A., juntamente com DAMDFE (Documento Auxiliar de Manifesto de Documentos Fiscais Eletrônicos) nº 36, fl. 15, além do DACTE (Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico) nº 5007, de JTD TRANSPORTES LTDA ME (fl. 17), foram emitidos com o intuito de fraude careceria de uma investigação que demonstrasse a inexistência ou irregularidade na emissão da NF - e ou CT - e que a eles se referem.

Justamente com essa finalidade, a Nota Fiscal Eletrônica (NF - e) marca uma evolução na administração tributária e fiscal brasileira, se apresentando como excelente solução tecnológica no modelo nacional da documentação eletrônica fiscal. Dessa forma, a NF - e é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. A sua implementação obrigatória objetiva, entre outras situações, a integração e o compartilhamento de informações com o objetivo de racionalizar e modernizar a

administração tributária brasileira, reduzindo custos e entraves burocráticos, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias e o pagamento de impostos e contribuições, além de fortalecer o controle e a fiscalização por meio de intercâmbio de informações entre as administrações tributárias..

Entre tantos ganhos fiscais, se extrai a simplificação dos processos de fiscalização realizados nos postos fiscais de fiscalização de mercadorias em trânsito, reduzindo o tempo de parada dos veículos de cargas nestas unidades de fiscalização, além de oferecer mais segurança no colhimento das informações relativas às operações no trânsito das mercadorias, como é o caso em concreto.

Os produtos eletrônicos (DVD karaokê USB D BIVOLT) estavam devidamente acompanhadas dos respectivos documentos fiscais e poderiam ser devidamente conferidas e individualizadas, uma vez que tinham marcas, modelos, números de fabricação, além da quantidade de equipamentos, descritos nos respectivos DANFE,s. A prestação de Serviço realizada, de forma igual, absolutamente normal e acompanhada, como vimos, dos documentos fiscais regulares e idôneos. Cabível repetir que a fraude que caracteriza a inidoneidade de documento fiscal não se presume. Tal fato já inquinaria de nulidade a exigência por ilegitimidade passiva do transportador colocado no pólo passivo da pretensão fiscal.

Posto isso, o Auto de infração que seria nulo por ilegitimidade do sujeito passivo escolhido pelo autuante, é, na realidade improcedente, porque não resta caracterizada a infração descrita no lançamento de ofício. De acordo com a exposição retro referenciada e a legislação do ICMS, a autuação manejada pela fiscalização no trânsito de mercadorias não logra êxito, resta descaracterizada e o Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

É o voto.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 232421.0032/15-1**, lavrado contra **JTD TRANSPORTES LTDA - ME**.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR