

**A. I. Nº** - 269130.0017/15-7  
**AUTUADO** - ROBERTA KELIN BORGES MUNERATO  
**AUTUANTE** - MIRIAM BARROSO BARTHOLO  
**ORIGEM** - DAT/SUL INFAZ/BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20.12.2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0248-04/16**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO DE VENDA DE MERCADORIA SEM EMISSÃO DE NOTA FISCAL. Inexistem nos autos provas efetivas nos autos da realização do negócio. Autuação baseada apenas em Contrato de Compra apreendido que sequer tem a assinatura de um dos contratantes. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2015 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$46.376,00, bem como multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **02.01.23.** Operação realizada sem emissão de documento fiscal ou com a emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares) com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança ao documento fiscal – que com este possa confundir-se e substituí-lo – em flagrante desrespeito às disposições da Legislação Tributária, no período de junho de 2010. Consta a seguinte descrição dos fatos informada pela autuante (literal): *“Durante a operação Grãos do Oeste, em operação de busca e apreensão, resultante de ordem judicial, foram encontrados contratos de compra e venda em nome do autuado. (...) O contribuinte foi intimado para a apresentação das notas fiscais referentes à esta transações. Não o fez. Assim, considera-se que o contribuinte realizou operação de venda de mercadorias tributadas sem emissão de nota fiscal e sem o pagamento do correspondente ICMS devido. O Contrato de Compra 518/2010 refere-se a 600.000 kg de soja em grãos, a R\$ 31,00 a saca de 60 Kg, perfazendo um total de R\$ 310.000,00. O ICMS (17%) relativo às essas operações tem um valor total de R\$ 52.700,00 e direito a um crédito de 12% do imposto calculado: R\$ 6.324,00 de modo que o ICMS a recolher é de R\$ 46.376,00”*.

A empresa autuada, por meio de seu advogado apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 26, onde argui em sua defesa, após breve síntese dos fatos que o lançamento seria nulo, diante o fato de que de acordo com a lei de regência do processo administrativo fiscal, o Decreto 7.269, de 09 de julho de 1999 (RPAF), em seu artigo 2º, dentre outros, impõe o princípio da ampla defesa, princípio este previsto constitucionalmente como direito fundamental em nossa Constituição Federal, art. 5º, inciso LV.

Tais dispositivos legais são informadores e cogentes para que os litigantes tenham respeitado seu direito de ampla defesa. Como visto não se refere à defesa qualquer, mas sim ampla, ou seja, como todos os meios a ela inerentes, a qual se inicia em saber quais são os fatos imputados, fatos estes que devem ser descritos de forma clara e precisa, para que então a defesa possa ser exercida de forma totalmente satisfatória.

Após transcrever o teor do artigo 39 do RPAF/99 e seus incisos I e III, aduz que para garantia do atendimento aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório previstos no artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna, todo e qualquer auto de infração, em qualquer grau da federação, deverá atender aos requisitos para ser considerado válido e, principalmente, para que a parte autuada tenha pleno conhecimento das razões da autuação fiscal, quais dispositivos legais restaram violados e possa, pagar o que entende devido e, no caso de discordância, possa exercer

seu amplo direito de defesa, ou seja, para se defender é necessário que a parte saiba do que está sendo acusada.

O lançamento considera que o contribuinte realizou operação de venda de mercadorias tributadas sem emissão de nota fiscal e sem o pagamento do correspondente ICMS devido, constando no Auto de Infração um "Contrato de Compra" sem assinatura da autuada/impugnante, e diversamente do que descreve a autoridade fiscalizadora, não se encontra qualquer comprovante de pagamento.

Diante de tais irregularidades em relação à descrição dos fatos e provas juntadas pela autoridade fiscal, resta evidente a falta de clareza e imprecisão contidas no presente lançamento, tornando impossível o exercício da ampla defesa, pois não dá para se saber quais fatos realmente estão sendo imputados, eivando de total nulidade o Auto de Infração, devendo então este ser cancelado.

Ainda que não considerada a inexistência de nulidade, o que admite somente a título de argumentação já que tal admissão acarretaria na violação a princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório se aplicam aos processos administrativos, passa a discorrer sobre a situação fática de inexistência de qualquer fato gerador que o obrigasse a emitir nota fiscal.

Após transcrever o teor dos artigos 113 do CTN e 34, inciso VI-A da Lei 7.014/96, diz que foi autuado por descumprimento de obrigação acessória, e por óbvio, para haver uma obrigação acessória, é necessário que haja a obrigação principal em virtude da ocorrência do fato gerador.

Conforme consta da descrição fática no Auto de Infração, a agente fiscal entendeu que houve o fato gerador do ICMS e utilizou como prova deste fato contratos de compra e venda e comprovante de pagamento (não consta dos autos) o que não pode ser admitido.

No mesmo sentido, transcreve o artigo 12, inciso I, bem como o artigo 4º, inciso I da Lei 7.014/1996, para afirmar que o ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade, salientando que o fato imponível do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce, transcrevendo, de igual modo, doutrina.

Diz que operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

A principal dessas operações é sem dúvida o contrato de compra e venda, ressaltando, todavia, que um contrato de compra e venda de mercadorias, por si mesmo, não gera o dever de pagar ICMS. não sendo fato gerador desse imposto enquanto não implique circulação de mercadoria. Por isto mesmo é importante o sentido da expressão "operações relativas à circulação de mercadorias", que há de ser entendida em seu conjunto, e não o significado de cada uma das palavras que a compõem. O legislador constituinte preferiu, seguindo orientação da moderna doutrina do Direito Tributário, utilizar expressões desvinculadas de quaisquer negócios jurídicos. Referiu-se, assim, a um gênero de operações. Todos aqueles atos, contratos, negócios, que são usualmente praticados na atividade empresarial, com o fim precípuo de promover a circulação de mercadorias em geral, movimentando-as desde a fonte de produção até o consumo. E os considerou ligados a essa movimentação, não lhes atribuindo relevância se considerados isoladamente. Por isto um contrato de compra e venda de mercadorias, considerado isoladamente, como simples negócio jurídico, não gera o dever de pagar o ICMS, dever esse que surge, todavia, da circulação da mercadoria, como ato de execução daquele contrato.

Isto porque, apenas o contrato de compra e venda em si não transfere a titularidade da coisa, mas

apenas cria uma obrigação de transferir a coisa, consoante artigo 481 do Código Civil, ressaltando que o mesmo sequer está assinado pela impugnante, invocando a doutrina em seu favor, conforme trechos colacionados.

Esclarece que tais conceituações básicas se fizeram necessárias para demonstrar que o suporte fático narrado pelo agente fiscal não é suficiente para ensejar a obrigação principal de pagar ICMS e a obrigação acessória de emitir documento fiscal.

Questiona a qual operação a agente fiscal se refere na acusação, bem como se a elaboração de contratos de compra e venda que não foram executados, e sequer os contratos estão assinados pela autuada, sendo sabido que estes fatos não são fatos geradores de ICMS.

Assim, entende claro que a autuante não provou a efetiva circulação da mercadoria que fizesse incidir a obrigação tributária, e não há qualquer prova da circulação da mercadoria, da tradição desta entre vendedor e comprador, bem como da saída da mercadoria, e do seu recebimento da mercadoria, seja prova contábil ou outra forma que comprovasse a tradição da mercadoria, ou seja, a sua circulação jurídica para fins de incidência do ICMS, e que deveria o Fisco, a fim de provar o possível fato gerador, ter diligenciado nos documentos contábeis e outros meios para constatar a possível saída da mercadoria do estabelecimento do impugnante ou da entrada pelo estabelecimento do comprador, o que não foi feito, e não havendo fato gerador do ICMS e sua obrigação de principal de pagá-lo, não há que se falar em obrigação acessória de emitir documento fiscal, o que fica muito claro no ensinamento doutrinário que traz.

Melhor dizendo, se a pessoa, física ou jurídica, não estiver, efetiva ou potencialmente, sujeita ao pagamento deste tributo (obrigação tributária principal), não pode ser compelida a cumprir deveres instrumentais, e por não ter havido a circulação da mercadoria, não há que se falar em infração à legislação tributária por falta de emissão de documento fiscal, vez que não há motivo fático e jurídico para tanto.

Diz que considerando que o Fisco não logrou provar a circulação de mercadoria apta ao fato gerador do ICMS, fundamentando a autuação fiscal em documentos que não se prestam para tal fim, e que realmente não houve a circulação de mercadoria conforme narrada na peça do lançamento, o presente Auto de Infração deve ser cancelado.

Finaliza, postulando que seja julgada totalmente procedente a presente defesa, para declarar a nulidade da autuação fiscal, tendo em vista que não há relação entre a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal e a apuração do ICMS supostamente devido já que, se considerado os fatos apontados d. autoridade fiscal e os documentos probatórios carreados nos autos, estes impossibilitam a o contraditório e a ampla defesa por falta de clareza e precisão na elaboração do auto de infração, e quanto ao mérito, deve ser cancelada da autuação fiscal já que o impugnante não praticou qualquer operação de circulação de mercadorias que ensejasse o pagamento de ICMS e a respectiva emissão da nota fiscal.

Informação fiscal constante às fls. 30 a 33, após breve descrição dos fatos, argumenta que a conforme foi ficando claro pelo estudo da documentação apreendida, o *modus operandi* da empresa Agrovitta era: celebração contrato de compra com os produtores rurais; coleta da soja na fazenda do vendedor ou em local de armazenagem por ele indicado; uso de caminhões vinculados à própria Agrovitta, na maioria dos casos, e envio da carga diretamente para seu destino final, frequentemente empresas fora da Bahia. Em diversos casos os produtores rurais solicitaram que os pagamentos dos contratos fossem feitos em parcelas destinadas a empresas ou outros produtores por eles nomeados, como confirmado através de triangulações e, eventualmente, de documentos bancários encontrados.

Refuta não haver cerceamento de defesa, uma vez que o contribuinte sabe perfeitamente quem lavrou o Auto, o documento em que se baseia a exigência do imposto, a base de cálculo e alíquota aplicável, não existindo nenhum impedimento ou dificuldade à ampla defesa feita pelo contribuinte, até porque ele a exerceu livremente.

Confirma que realmente o contrato não possui a assinatura de Roberta Kelin, e a fiscalização não dispõe nem de notas, nem de comprovantes de pagamento do negócio, vez que nenhum destes documentos foi encontrado durante a busca e apreensão realizada na empresa Agrovitta.

Afirma, entretanto, que dada as circunstâncias em que foi obtido, a existência do contrato é poderoso instrumento indicativo de irregularidades tributárias e fiscais, salientando que à época da celebração dos contratos e da apreensão dos documentos Agrovitta estava ativa, e que dando prosseguimento à análise dos documentos apreendidos, após a lavratura do Auto de Infração, foram encontradas alguns adiantamentos de frete relativos ao transporte de 64.000 kg de soja cujo remetente é Roberta Kelin Borges, coletados nos armazéns da Cooba, Cooperativa Bahia Oeste, ocorrido no dia 08/06/2010, data imediatamente posterior à data do contrato (07/06/2010).

Baseada nos indícios listados, a fiscalização afirma que houve comércio entre Roberta Kelian Borges Munerato e Agrovitta:

a) contrato de compra e venda de soja nº 518/2010, de 7/06/2010, relativo a 600.000 kg de soja, no valor total de R\$310.000,00;

b) relação de Adiantamentos de Frete que informam que 64.000 kg de soja de propriedade de Roberta Kelin foram recolhidos por Agrovitta no armazém da Cooba e remetidos para Orlândia, em São Paulo.

Em que pese os argumentos do contribuinte, tendo em vista o contexto em que foi localizado e conteúdos do contrato autuado e demais documentos, sustenta o lançamento.

Cientificada por edital do teor da informação fiscal (fl. 47), autuada retornou ao feito (fls. 52 e 53), para reiterar os termos da defesa anteriormente apresentada, mencionando o fato de que os documentos de frete emitidos pela Agrovitta e acostados pela autuante, em sua informação fiscal, não foram emitidos pela autuada, além do que em nenhum deles consta qualquer assinatura, sendo o destinatário das mercadorias pessoa estranha aos fatos narrados na autuação.

Cita decisão exarada pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, relativo ao julgamento do Auto de Infração 278906-0345/15-0 considerado nulo, pelo fato de não ter prova cabal da circulação de mercadorias, não servindo os adiantamentos de frete como prova.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, qual seja operação realizada sem emissão de documento fiscal ou com a emissão de outro documento não fiscal (pedido, comanda, orçamento e similares) com denominação, apresentação ou qualquer grau de semelhança ao documento fiscal – que com este possa confundir-se e substituí-lo.

Inicialmente, analiso as questões preliminares postas na defesa, não sem antes esclarecer que trata o lançamento de exigência de cumprimento de obrigação principal (pagamento de imposto), e não como entende a autuada, descumprimento de obrigação acessória..

O Auto de Infração foi lavrado em atenção aos ditames contidos no artigo 39 do RPAF/99, estando devidamente caracterizados o autuado, a base de cálculo e sua demonstração de apuração, descrição dos fatos, enfim, todos os requisitos ali previstos, além do que foi garantido o exercício pleno da defesa e do contencioso, não podendo se falar em nulidade quanto a tais aspectos, até pelo fato da autuada ter comparecido em dois momentos distintos do feito, para expor suas colocações defensivas.

Quanto ao mérito, consta como base da autuação um “contrato” de compra de soja (fl. 11), bem como documentos denominados “saldo de frete” (fls. 36 a 41), além de documentos denominados “adiantamento de frete” (fls. 42 a 44), nos quais contam como remetente Roberta Kelin Borges, com endereço no Armazém Kooba, município de Jaborandi.

Ressalto que em todos os documentos acima listados, não consta qualquer assinatura da autuada.

Como informado na própria autuação, tal contrato foi apreendido na empresa Agrovitta por meio de determinação judicial de busca e apreensão em seu estabelecimento. Todavia, e isso é reconhecido pela própria autuante, o contrato não tem a assinatura do vendedor.

Nos termos dos artigos 481 e seguintes do Código Civil, os quais regulam a modalidade de “contrato de compra e venda”, o documento apresentado pela fiscalização serviria, quando muito, como elemento indiciário da realização do negócio envolvendo a empresa Agrovitta, e o autuado, o qual consta no mesmo como produtor da soja a ser comercializada. Todavia, a falta de assinatura deste, não confere ao mesmo qualquer validade jurídica.

Outros elementos, entretanto, poderiam comprovar a realização do negócio jurídico, o que, entretanto, não aconteceu devido a ausência de elementos outros neste sentido. Da mesma forma, a realização de diligência se mostra inútil, à vista da fragilidade documental de prova carreada aos autos.

A comprovação da realização da operação seria possível através de documentos outros, inclusive bancários, o que, entretanto, não consta nos autos, e até mesmo reconhecida pela autuante ao afirmar que *“a fiscalização não dispõe nem de notas, nem de comprovantes de pagamento do negócio, vez que nenhum destes documentos foi encontrado durante a busca e apreensão realizada na empresa Agrovitta”*.

O liame que o liga ao autuado é apenas a menção de seu nome como produtora nos aludidos documentos.

Tais indícios, como bem indicou a autuante, não fazem, por si só a devida e necessária prova da eventual conduta irregular do autuado, sequer prova a acusação de ter realizado operações sem a emissão de nota fiscal, ou a emissão de outro documento em seu lugar.

Esta 4ª Junta de julgamento Fiscal, ao apreciar Auto de Infração de teor semelhante ao presente, decidiu, por unanimidade, através do Acórdão 0137-04/16 pela sua improcedência, o que foi confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF 0239-11/16, do qual destaco trecho do voto do ilustre Relator:

*“A autuação foi baseada em um contrato de Compra e Venda nº 612/2010 não assinado pelo Recorrido, bem como um e-mail do Recorrido para a empresa Agrovitta visando o fechamento do negócio supostamente celebrado.*

*Em sua defesa, o Recorrido alegou que não houve o cometimento da infração, já que o contrato não fora celebrado com a Agrovitta, e afirmou que a venda da soja foi efetivada com a Bunge Alimentos S/A, juntando aos autos documentos que comprovariam o alegado, como Contrato de Compra e Venda com a mesma quantidade de soja que seria vendida para a Agrovitta, assim como NF-e e extratos bancários.*

*Em informação fiscal, a autoridade fiscal manteve seu posicionamento, sob a alegação de que: “o contexto em que foi localizado o contrato autuado” justificaria o Auto de Infração. Ora, as circunstâncias em que o referido contrato foi encontrado não prova, por si só, o cometimento da infração imputada ao Recorrido. E como bem disse a relatora de 1ª Instância: “não é base legal tributária para sustentar o presente Auto de Infração”. (grifos originais)*

*A JJF entendeu que o Contrato de Compra e Venda nº 612/2010, apesar de não assinado pelo Recorrido, não afastaria a cobrança do ICMS em questão, desde que possuísse documentos que comprovassem a efetivação do negócio, como comprovantes de pagamento, notas de frete, notas fiscais, por exemplo.*

*Ressalto a esterilidade de uma realização de diligência, já que o referido contrato e o e-mail foram os únicos documentos encontrados na Operação que ensejou o Auto de Infração, bem como a indisponibilidade da juntada de outros documentos por parte do Recorrido, que alega a não efetivação do referido negócio. Deste modo, o art. 21 do RPAF/99, bem como o*

*art. 173, inciso I do CTN, o qual recomenda uma nova fiscalização, a salvo de falhas, para que se determine se há algum imposto a ser exigido do contribuinte, não teriam eficácia e utilidade para o deslinde da questão.*

*Assim, comungo do entendimento da Junta quando entende ser o Auto de Infração*

*Improcedente, já que a infração não restou caracterizada por falta de provas que pudessem comprovar o oposto.*

*Assim, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo inalterada a Decisão de piso que julgou Improcedente o Auto de Infração”.*

Da mesma forma, posso também citar a Ementa do Acórdão 0246-11/16, também da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no mesmo sentido, ao analisar Recurso Voluntário impetrado pelo autuado, relativamente ao mesmo tema: “Operação Grãos do Oeste”:

*“ACÓRDÃO CJF Nº 0246-11/16*

*EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO REALIZADA SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL OU ACOMPANHADA DE DOCUMENTO NÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A autuação consta a falta de comprovação da circulação da mercadoria. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime”.*

Pelas razões acima expostas, especialmente pelo fato de que não existe nos autos qualquer prova da realização efetiva do negócio, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado improcedente.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269130.0017/15-7** lavrado contra **ROBERTA KELIN BORGES MUNERATO**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA