

A. I. Nº - 232171.0004/12-8
AUTUADO - ENFASE COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - SANDRA MARIA DE ALMEIDA MOINHOS
ORIGEM - INFAS ATACADO

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0041-04/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) RECOLHIMENTO A MENOS. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Infração comprovada. b) FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração parcialmente comprovada, com valor reduzido por exclusão de documento fiscal de mercadoria destinada a outro contribuinte. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. RECOLHIMENTO A MENOS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. Infração parcialmente comprovada, com valor reduzido por exclusão de documento fiscal de mercadoria destinada a outro contribuinte. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2012, reclama ICMS no valor total de R\$26.739,66, em face das seguintes infrações:

1. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor Histórico: R\$8.694,39. Período: março e setembro 2009, dezembro 2010. Multas de 50% e 60%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor Histórico: R\$15.204,58. Período: fevereiro, abril, julho a dezembro 2009, janeiro a novembro 2010. Multas de 50% e 60%;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor Histórico: R\$2.840,69. Período: janeiro, março, junho a agosto, outubro e novembro 2010. Multas de 50% e 60%;

Na defesa apresentada, fls. 165/168. O autuado suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando cerceamento do direito de defesa, tendo em vista não reconhecer as notas fiscais constantes dos autos.

No mérito, diz que embora impedido de exercer seu direito de defesa, aduz que a fiscalização incluiu notas fiscais que não foram emitidas para a empresa autuada, razão pela qual não ser responsável pelo recolhimento de ICMS por antecipação parcial.

Conclui que o Auto de Infração é Nulo por cerceamento de defesa e, no mérito, improcedente pelo descabimento da cobrança do imposto de algumas notas fiscais inclusas por este órgão fiscalizador que tomou como base dados do sistema o qual foram imputados dados pelas referidas empresas que não reflete a realidade haja vista nunca ter as recebido.

Pede que lhe seja dado um prazo para levantamento junto a cada distribuidora informada no CFAMT e outros sistemas de controle nesse órgão para demonstrar que não existe nenhuma veracidade nas informações prestadas.

Na informação fiscal de fls. 177/178 a autuante diz que o contribuinte faz alusão às notas fiscais objeto da autuação e que após revisão das notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, observou que as Notas Fiscais nºs 2786 – DANFE (fls.119) e 2255 (fls.124) são de empresas estranhas ao feito, ou seja, da empresa KEYNES COMERCIAL E SERVIÇOS LTDA - CNPJ: 11.158.871/0001-54. Conforme planilhas e demonstrativos refeitos (fls. 179 a 190) excluiu essas notas fiscais, ajustou o valor do débito de R\$ 26.793,66 para R\$26.626,83, e pede a procedência parcial do Auto de Infração.

Em nova manifestação (fls. 197/199), o autuado diz que contratou uma auditoria interna para verificação das notas fiscais que chegaram à empresa, para serem verificadas e foram encontradas duas notas fiscais de uma empresa que tinha CNPJ e RAZÃO SOCIAL diferentes, divergência já retificada pela autuante. Também afirma que iniciou levantamento checando suas notas fiscais de entrada e saída com os estoques percebendo daí que deveria ter um estoque maior que o que possui, concluindo, inclusive por conferência de pagamentos, que as notas fiscais da autuação nem entraram no planejamento de contas a pagar e que por desconhecer tais notas está circularizando aos fornecedores.

Sem identificar as que reconhece ou as que desconhece suas, nega conhecer 70% das notas fiscais e que, por isso, pagou uma auditoria para verificar se houve fraude dentro da empresa ou se foi vítima de terceiros, mas observa que de acordo com seus controles não houve desvio de mercadorias. Pede prazo de 30 (trinta) dias para fechar sua auditoria e comprovar suas alegações, ao tempo que quando comprovar as notas fiscais que não lhe pertencem, seja concedida uma redução de 50% da multa sobre as notas fiscais que realmente lhe foram emitidas e cujos produtos lhe foram entregues, tendo em consideração que pelo menos duas notas fiscais já foram excluídas.

Cientificado da manifestação do autuado, a autuante mantém o dito na informação fiscal anterior.

VOTO

O recibo de fl. 29 atesta que o contribuinte autuado recebeu cópia dos termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pela autuante, indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto.

Considerando que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 16, 19, 22, 26, III, 28, II, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia - RPAF/99; as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais destinados ao autuado, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 17 a 27, 31 a 157 e 179 a 190); as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, tudo suficiente para que contribuinte exerça sem obstáculo seu direito de ampla defesa e contraditório, constato não haver suporte fático nem jurídico para a alegada preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante.

Portanto, na análise do PAF, não vislumbro qualquer indicativo de cerceamento ao direito de defesa nem víncio que possa inquinar o lançamento tributário de ofício de nulidade, como previsto no art. 18 do RPAF. Rejeito, então, a preliminar de nulidade formulada.

O auto de infração refere-se a exigência de ICMS devido por antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização (infrações 1 e 2) e de ICMS ST nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (infração 03), todas demonstradas nas planilhas de fls. 17-27 e decorrentes dos documentos fiscais preenchidos dos requisitos necessários e indispensáveis de idoneidade, autuados às fls. 31-157, tendo o autuado como destinatário.

O art. 12-A da Lei nº 7.014/96 reza que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização (inclusive por transferência), será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição e o art. 8º, §6º da citada lei c/c os art. 371 e 386 do RICMS/BA, trata da incidência e pagamento do ICMS ST nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Defendendo-se das infrações, o autuado disse que a autuação não procederia em face do levantamento fiscal incluir notas fiscais (duas) que não o possui como destinatário e por negar suas todas as demais. Pediu tanto na defesa inicial como na manifestação sobre a informação fiscal, um prazo de 30 (trinta) dias necessários para apresentar o resultado da circularização que afirmou ter feito junto aos fornecedores para provar dentre os documentos fiscais autuados a existência dos que embora o contendo como destinatário não lhes pertenceriam.

Pois bem, dentre os 108 documentos fiscais objeto da autuação, apenas o 2786 (fl. 119) e o 2255 (fl. 124), não são destinados ao autuado e, por ocasião da informação fiscal, foram corretamente excluídos do lançamento. Quanto aos demais, 37 (trinta e sete) são cópias de primeiras vias de notas fiscais apresentadas à fiscalização pelo próprio contribuinte autuado, 6 (seis) são cópias de 3ª via de NF's colhidas no CFAMT que indicam ingresso da mercadoria no território baiano, cujo entendimento de consistência da acusação fiscal pertinente acha-se já sedimentado no âmbito deste CONSEF e os demais são DANFE's contendo a chave de acesso da NF-e correspondente e corretamente emitidos com os requisitos legais.

Portanto, os documentos fiscais objeto da autuação são os criados pela legislação para registrar a ocorrência das operações comerciais de interesse fiscal no mundo dos fatos, comportam direitos, obrigações, tributárias e penais, e quando emitidos devem atender todos seus requisitos, inclusive a certificação pelo contribuinte emitente de quem é o outro com o qual comercializa (art. 142, I, do RICMS/BA).

Quando, excepcionalmente, tais documentos forem emitidos de modo fraudulento como quer fazer crer o Impugnante, por implicar em crime de natureza tributária com gravíssimas repercuções penais, a lei prevê medidas para que o contribuinte prejudicado possa elidir eventual exigência tributária fiscal provando documentalmente e de modo inconteste, não ter participado da operação tributária fraudulenta.

Essas medidas também servem para que o contribuinte acusado se proteja das implicações penais do crime e, querendo, possa exigir do possível emitente fraudador a legítima reparação da lesão que sofra e no limite do seu interesse. Isto pode dar-se mediante várias medidas, a exemplo de circularização aos emitentes (como diz ter feito o autuado nesse caso), pertinente queixa do crime em delegacia policial, medida judicial contra o autor da fraude em que foi vítima, etc., que tomadas e trazidas pelo interessado a um caso concreto, serão objetos de avaliação como prova a seu favor no juízo conjunto da causa.

Ressalto que, de modo algum, as medidas exemplificadas que podem constituir em suficiente prova para elidir acusações fiscais como as vistas neste caso, se confundem com “prova negativa” a que o autuado não tem obrigação de fazer nem tampouco com “prova impossível” de se trazer aos autos, pois o documento fiscal emitido na plenitude de seus requisitos constitui a prova legal da ocorrência do fato tributável no mundo real e, ao contrário de ser impossível, a constituição de prova documental na forma retro exemplificada é instrumento necessário e indispensável para elidir a acusação fiscal, como reza o art. 141 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF.

Isto se aplica a este caso em face do valor jurídico da nota fiscal, seja idônea ou inidônea, como documento que prova a ocorrência do fato gerador a favor ou contra, tanto do fisco quanto do contribuinte. Por isso, quando em caso como este o contribuinte prova que não participou da operação como registrada na nota fiscal, esta se constitui em documento fiscal inidôneo por víncio material e, consequentemente, elide uma obrigação fiscal que, eventualmente, lhe esteja sendo exigida.

O conceito léxico do vocábulo “documento” é o de “**declaração escrita que tem caráter comprobativo de um fato ocorrido no mundo real**” e isto, indubitavelmente, me faz ter a **nota fiscal ou documento fiscal**, como “**declaração escrita da ocorrência da operação de interesse tributário-fiscal no mundo factual, feita na formal legal pelos realizadores da operação (emitente e destinatário)**”.

Ressalto que a nota fiscal não é uma declaração da ocorrência do fato gerador elaborada ao talante das partes que ela envolve (emitente e destinatário), mas feita por estes na forma prescrita em específica legislação. Portanto, quando ela se apresenta na plenitude dos seus requisitos (como neste caso), até prova em contrário, tem presunção de legitimidade.

Ver o contrário é entender que o legislador ao laborar sobre ela estaria dizendo: “Fica instituída a nota fiscal como declaração de ocorrência do negócio de interesse tributário-fiscal, mas para que ela tenha valor jurídico o fisco terá de provar que o fato ocorreu na forma declarada pelas partes envolvidas (emitente e destinatário)”, o que, dado à quantidade dos negócios cujo registro legal é exigido, além de ser de execução impossível, o arcabouço legal não alberga esse entendimento ante uma interpretação teleológica da matéria.

No que diz respeito ao DANFE, documento que noticia a existência da NF-e cuja emissão foi autorizada pelo respectivo código de acesso nele exposto (e que constitui a prova em maioria deste caso), quando contestada sua presunção de legitimidade, o interessado pode acessá-la eletronicamente para tomar as pertinentes medidas probatórias necessárias à alegação defensiva, uma vez que embora tendo o mesmo valor jurídico de declaração de realização do negócio pelo emitente e destinatário, a autorização de emissão do fisco para o emitente não exige previa confirmação do destinatário, pois como já visto, este é legalmente presumido.

Portanto, em caso tais, vejo equivocado o entendimento que o fisco constatando a falta de escrituração de nota fiscal plena de seus requisitos, por exigir a obrigação fiscal devida estaria obrigando o autuado a fazer prova negativa, qual seja a da não realização do negócio de compra e venda, mas por ter constituído um lançamento legal fundamentado em prova em documento fiscal cuja legitimidade é *iuris tantum*, oportunamente, o contribuinte poderá desconstituir-lo provando que os documentos fiscais que o sustentam, embora revestidos das formalidades legais, a presunção de legitimidade dos documentos fiscais não se confirma por víncio material tendo em vista não ser ele o real destinatário. Obviamente, a desconstituição de um lançamento perfeito e fundamentado com prova em documentos fiscais pleno de suas formalidades tendo o acusado como adquirente das mercadorias não se processa apenas com a simples negação de que não é o efetivo destinatário.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 486) leciona que o contribuinte terá que comprovar as suas alegações:

[...] caso se trate de um lançamento formalmente perfeito, devidamente fundamentado e acompanhado dos elementos que comprovam os fatos sobre os quais se funda, será do contribuinte autor de uma ação anulatória o ônus de provar que tais fatos ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, ou de que outros fatos ocorreram de sorte a alterar, modificar ou extinguir o direito consubstanciado no ato de lançamento.

Em assim sendo, neste caso, por não ser constituída de meras informações de terceiros ou, por exemplo, simples relação de notas fiscais do SINTEGRA, o lançamento em lide não prescinde de prova a ser constituída pela fiscalização, pois satisfazendo o previsto no art. 333, I, do Código de Processo Civil, a prova que o sustenta são os documentos fiscais emitidos na plenitude das formalidades legais, sejam eles primeiras vias obtidas do próprio contribuinte acusado, terceira via obtida no CFAMT ou DANFE's contendo chave de acesso da NF-e correspondente. Portanto, a prova do cometimento das infrações subsiste por presunção de legitimidade até que o contrário venha ser provado pelo acusado, porque a prova constituída pela fiscalização é de presunção *iuris tantum* (relativa), podendo ceder à prova em contrário, cujo ônus de constituição é do autuado no sentido de que, de fato, ele não participou do negócio como declarado no documento fiscal.

Ora, conforme acima exemplificado, em sendo verdade a alegação defensiva, convenhamos que não se está exigindo do contribuinte autuado “prova negativa” nem “prova impossível”.

Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, mas não para definição dos efeitos tributários (CTN: art. 109). Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação principal que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (CTN: art. 121, parágrafo único, I). As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas e isto não comporta benefício de ordem (CTN: art. 124, I, c/c parágrafo único).

O Código tributário da Bahia expressa que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, por ela responde conjunta ou isoladamente, todos os que tenham concorrido, de qualquer forma, para a sua prática, ou dela se beneficiarem e que a infração independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (COTEB: art. 45).

Apenas negando o cometimento das infrações largamente documentadas neste caso, o contribuinte autuado despreza a legislação que alberga o caso em apreço, e o simples acolhimento da razão defensiva no juízo desnatura a legalidade do documento fiscal pleno de seus requisitos, e, na prática, torna inaplicável a legislação relativa ao documento fiscal, pois, ao inverter a lógica dos fatos elegendo a excepcionalidade alegada como a preponderante e de necessária prova pelo fisco, dado o volume das transações no mundo fático, impossível será provar o real destinatário de mercadoria acobertada por documento fiscal idôneo, bastando para tanto, que todo ou qualquer contribuinte destinatário, apenas negue ter participado de fato de toda operação pretérita registrada em documento fiscal, embora estes estejam revestidos de todos os requisitos e formalidades legais.

Em meu ver, permitir que a simples negativa do cometimento de infrações como as acusadas neste caso desobriga o autuado de elidi-las e significa dele exigir fazer “prova negativa” é dar asas para que o caos seja instalado na Administração Pública Tributária, o que, a meu juízo, o arcabouço legal positivado não contempla. Ademais disso, vejo meramente perfuntório (superficial) e inseguro o argumento defensivo, uma vez que se na defesa inicial o Impugnante negou conhecer todas as notas fiscais autuadas, posteriormente, mesmo sem identificar quais, reconheceu suas 30% dos documentos fiscais autuados.

Assim, considerando que: a) embora na defesa datada de 26/07/2012 o autuado alegue ter circularizado aos fornecedores, não trouxe aos autos o resultado da alegada circularização, nem sequer aportou prova de que ela tenha sido feita; b) os documentos fiscais objeto da autuação são

os previstos na legislação para: b.1) provar a ocorrência das operações no mundo factual; b.2) os contribuintes nelas envolvidos registrarem as operações contábil e fiscalmente; b.3) os documentos habilitados para que o fisco tome conhecimento da ocorrência das operações; c) tais documentos estão preenchidos com todos os requisitos e formalidades legais, neles não havendo prova ou indício de inidoneidade; e) usando o direito à ampla defesa assegurado na forma indicada no art. 123 do RPAF, apenas negando o cometimento das infrações o Impugnante o tratou com negligência (o direito de defesa), por neles ver perfeitamente subsumidos (os ilícitos), conclui que, inexoravelmente, este caso não escapa da incidência do quanto previsto nos artigos 140, 141, 142 e 143 do RPAF que aqui transcrevo.

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Ademais, ainda que isto entenda desnecessário ao meu convencimento, pois que este decorre de uma interpretação teleológica do valor jurídico da NF (idônea ou inidônea), como prova a favor ou contra as partes, uma vez que o arcabouço jurídico não dá margem a entender que uma simples negativa de participação do destinatário como declarado em NF plena de seus requisitos obriga ao fisco provar que o fato ocorreu ou não conforme dada à sua presunção de legitimidade até prova em contrário cujo ônus é do interessado, observo que em diversos DANFE's alegados desconhecidos pelo autuado, nas informações complementares, além de números dos pedidos, consta o telefone de contato do responsável que, não por coincidência, é o mesmo da empresa autuada (exemplo: fls. 58, 75, 108 e 154).

Portanto, acolhendo os demonstrativos refeitos às fls. 179-190, as provas autuadas me fazem atestar a subsistências das infrações no valor ajustado de R\$ 26.739,66 para R\$ 26.626,83.

Por tratar de descumprimento de obrigação tributária principal, com fundamento no art. 159 do RPAF deixo de apreciar o pedido de redução das multas corretamente propostas.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço respeitosa vênia para prolatar voto em sentido contrário ao do ilustre relator, mais especificamente, no que se refere aos documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas (DANFES), que o mesmo qualificou, como fundamento da Decisão, de “*corretamente emitidos, com os requisitos legais*”.

Inicialmente, entendo que exigir do autuado a comprovação da não realização dos negócios de compra e venda é, de fato, cogitar prova negativa, em especial porque no seu conceito (de prova) está contido o advérbio “*não*”.

Por outro lado, ao acusador (fisco) cabe o ônus de trazer aos autos os elementos de convicção constitutivos do direito que alega ter (art. 333, I, CPC).

Sob o prisma ontológico, as notas fiscais eletrônicas e as físicas em nada se diferenciam. A assim chamada chave digital não confere legitimidade àquelas, apenas serve como parâmetro de diferenciação entre as diversas existentes, além de instrumento de acesso aos seus conteúdos e informações, a exemplo de datas de saída, valores unitários, CFOPs (códigos fiscais de operação), quantidades etc.

Caso desacompanhadas de conhecimentos de transporte, recibos, comprovantes de pagamento, entre outros, não constituem documentos inequívocos de comprovação das entradas, o que afirmo referindo-me às três infrações imputadas ao defendant.

Tenho que a nota fiscal eletrônica é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, e não de comprovar de forma indubitável, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação serviços, cuja validade jurídica deve ser garantida através das assinaturas digitais do emitente e do destinatário, o que nossa tecnologia e legislação, até o presente momento, não logrou êxito em estabelecer.

Tampouco existia, quando das operações autuadas, a obrigação do vendedor de obter a autorização do suposto comprador para que o documento fiscal eletrônico fosse autorizado pelo órgão competente.

Assinale-se que alguns DANFES, como os de fls. 122, 129, 133 e 140, contém endereços de entrega diferentes daquele do estabelecimento fiscalizado.

Assim, voto pela conversão do feito em diligência, para que sejam retiradas do lançamento de ofício as entradas não comprovadas e, consequentemente, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232171.0004/12-8, lavrado contra **ENFASE COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$26.626,83**, acrescido das multas de 50% sobre R\$8.156,55 e 60% sobre R\$18.470,28, previstas no art. 42, incisos I, “b”, item 1, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2013.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE-VOTO DIVERGENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA