

A. I. Nº **-201509.0003/12-7**  
**AUTUADO - R & C COMÉRCIO DE UTILIDADES DOMESTICAS LTDA.**  
**AUTUANTE - ISABEL CRISTINA MORAIS LEITE LUZ**  
**ORIGEM - INFRAZ VITORIA DA CONQUISTA**  
**INTERNET 05.07.2013**

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0133-04/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. RECOLHIMENTO A MENOR. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração comprovada. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO DE ENTRADA. MULTA. Infração caracterizada, mas absorvida pelas multas por descumprimento da obrigação principal aplicada às infrações 1 e 2 por referir-se às mesmas notas fiscais de origem para aquelas infrações. Rejeitada preliminar de nulidade e indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 19/06/2012, reclama o valor de R\$15.680,25, em face das seguintes infrações:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor: R\$ 7.037,93. Período: agosto a novembro 2007, março a outubro e dezembro 2008, março e junho 2009, fevereiro, março e dezembro 2010, março, abril, agosto, outubro, novembro e dezembro 2011. Multas: 50 e 60%;
2. Deixou de efetuar recolhimento de ICMS por antecipação, na condição de empresa optante do Regime Especial de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor: R\$ 1.451,89. Período: dezembro 2008, fevereiro e abril 2009. Multa: 50%;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa: R\$ 7.190,43.

O autuado impugna o lançamento às fls. 308/314. Preliminarmente pede a nulidade do AI por inexistência de justa causa para lavratura. Transcreve o art. 5º, II, da CF/88 para dizer que o Auto de Infração seria ilegítimo e nulo, pois, segundo ele, “de acordo com o ordenamento jurídico, o demonstrativo elaborado pela autuante deveria relacionar as NF’s anexando o comprovante de

recebimento das mercadorias assinado pelo responsável da empresa, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida”.

Adentrando ao mérito do lançamento tributário de ofício diz que a acusação é de que deixou de recolher imposto de NF's arquivadas na pasta da empresa e outras capturadas no SINTEGRA, CFAMT e NF's-es, contudo, alega que a autuação não deve prosperar, pois os documentos apresentados estão fundados na UNILATERALIDADE. Aduz que as NF's teriam sido emitidas sem causa e sem comprovação de entrega de mercadorias, ou seja, não possuem assinatura dos representantes legais da empresa ou funcionários habilitados a receber mercadorias.

Transcreve o art. 316, IX, do Dec. 2.637/98 que trata do canhoto da NF e diz que a 2<sup>a</sup> via do conhecimento de transporte rodoviário se destina a comprovar a entrega das mercadorias, conforme art. 19 do Convênio SINIEF 6/89.

Assim, considerando: a) falta de comprovação material do ilícito; b) a imprevalência do crédito fiscal, por incorrente e incomprovada ilicitude; c) a comprovada ilegitimidade da autuação; d) a indevida instauração da ação fiscal, já que inexiste a obrigação principal, pede que o AI seja tornado nulo ou insubstancial e requer a realização de diligências, perícias.

A autuante presta informação fiscal de fls. 317/321. Resume as razões de defesa e diz que sob um prisma geral no que tange às infrações é dever do autuado exibir provas do não cometimento das infrações, pois a simples negativa da aquisição das mercadorias não macula a exigência do imposto. Ademais, as NF's anexadas aos autos figurando os dados da empresa (endereço, IE, CNPJ) servem de prova material da aquisição das mercadorias, o que torna inócuas a mera alegação defensiva. Não obstante isso, apresenta planilha relacionando NF's e respectivos comprovantes de recebimento das mercadorias.

Quanto aos questionamentos sobre a formalidade do AI diz que os elementos necessários ao nascimento constam às fls. 01-19, como preceitua o RPAF; informa não ser verdade o argumento de UNILATERALIDADE da origem dos documentos em sistemas internos da SEFAZ, pois agrupa documentos apresentados pelo próprio contribuinte, bem como informações de seus fornecedores e conclui mantendo a integra da autuação.

À fl. 326, o Relator original do PAF o converteu em diligência para a autuante deduzir da infração 01 as NF's, inclusive NF'-es, que não possuam comprovantes inequívocos de recebimento (assinaturas, pagamento, conhecimentos de transporte, etc.) e retirar da infração 3 as NF's já computadas no demonstrativo da infração 01.

Atendendo ao pedido de diligência a autuante presta a informação fiscal de fls. 328-329 informando novos demonstrativos para a infração 1 (fls. 330-333) reduzindo o valor exigido de R\$ 7.037,00 para R\$ 4.167,16 e para a infração 3 de R\$ 7.190,43 para R\$ 4.167,16

Mesmo com a redução, ainda irresignado, o autuado se manifesta às fls. 344-345 repetindo que mesmo depois da revisão em que se manteve apenas NF's com indicação dos recibos de recebimento de mercadorias não restou provado que as mercadorias foram recebidas pela empresa. Confusamente diz que desde a Impugnação, houve reconhecimento parcial da autuante, mas que não vulnerou os dispositivos legais inseridos no Auto de Infração, devendo este ser anulado por falta de prova e que na diligência não ficou demonstrada a suplementação de provas para exigência de cumprimento da penalidade.

À fl. 349 a autuante reinforma que o demonstrativo das NF's indica os devidos comprovantes de recebimento das mercadorias.

## VOTO

Cópias de todos os papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto e exercício pleno do direito de defesa foram entregues ao contribuinte, conforme recibos nos papéis de trabalho autuados e recibo de arquivos eletrônicos de fl. 120, nada o Impugnante contestando sobre isso, inclusive.

Considerando que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF, bem como o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento; as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 08-119, 122-302, CD de fls. 121); as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, o contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e contraditório demonstrando pleno conhecimento dos fatos arrolados no auto de infração, constato não haver víncio a macular o PAF em análise e, por isso, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Por considerar: **a)** suficientes para formação de minha convicção, os elementos contidos nos autos; **b)** ter por objeto verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, estando na posse do requerente, a prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada; **c)** o deslinde da questão não depender de conhecimento técnico especializado, com fundamento no art. 147, I, “a” e “b” e II do RPAF, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado.

Como acima relatado, o auto de infração contempla três infrações: falta de recolhimento de ICMS por 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 (infração 1); falta de recolhimento de 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 (infração 2); entrada de mercadorias tributáveis sem registro na escrita fiscal (infração 3).

Como todas as infrações têm fundamento em documentos fiscais tendo como destinatário o autuado, sem objetivamente contrastar os valores nem tampouco apontar qualquer inconsistência nos dados dos seus respectivos levantamentos fiscais, de maneira global, o sujeito passivo as impugna apenas e exclusivamente negando ter participado das operações comerciais que os documentos registram.

A infração 1 decorre da disposição contida no art. 12-A da Lei 7.014/96 que 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.

A infração 2 decorre da disposição contida nos arts. 8º, II, e §6º da Lei 7.014/96, e 371 do RICMS-BA, que cuidam da incidência e pagamento do ICMS ST nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado impugna o lançamento alegando que a autuação não deve prosperar por falta de causa, uma vez que os documentos apresentados estão fundados na UNILATERALIDADE, as NF's teriam origem em sistemas internos da SEFAZ e, segundo ele, de acordo com o ordenamento jurídico, o demonstrativo elaborado pela autuante deveria relacionar as NF's anexando o comprovante de recebimento das mercadorias assinado pelo responsável da empresa, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida. Portanto, não havendo comprovação de entrega de mercadorias mediante assinatura dos representantes legais da empresa ou funcionários habilitados a receber mercadorias, não haveria infração.

À sua vez, a autuante informou que sob um prisma geral no que tange às infrações é dever do autuado exibir provas do não cometimento das infrações, pois a simples negativa da aquisição das mercadorias não macula a exigência do imposto. Aduzindo que a autuação também agrega documentos apresentados pelo próprio contribuinte, bem como informações de seus fornecedores, informa que as NF's anexadas aos autos figurando os dados da empresa (endereço, IE, CNPJ) servem de prova material da aquisição das mercadorias, o que torna inócuas a mera

alegação defensiva. Apresentou a planilha de fl. 319-320 relacionando NF's e respectivos comprovantes de recebimento das mercadorias, mantendo a autuação.

Considerando que as duas primeiras infrações tratam de falta de recolhimento de imposto devido em decorrência de fatos geradores de obrigações tributárias principais decorrentes das operações comerciais que os documentos registram, também as trataréi conjuntamente na apreciação de mérito.

Pois bem, ponderando as razões de acusação e defesa, ordenarei o caso.

Preliminarmente, observo que a ponderação das razões citadas já indica um sentido lógico para a resolução desta lide que, na instância administrativa deve ser conformada com a verdade material emergida dos autos, pois, por serem manifestas duas conclusões me saltam à vista:

**a)** Se todas as NF's-es relacionadas nos demonstrativos da infração (fls. 08-15) cujas cópias estão autuadas, umas são 1<sup>as</sup> vias apresentadas pelo Impugnante em face da Intimação Fiscal para Apresentação de Livros e Documentos de fl. 07 (fls. 83-86); outras são cópias das 2<sup>as</sup> vias que ficam na posse do emitente (fls. 20-69, 93-97); outras são 3<sup>as</sup> capturadas no CFAMT (fls. 72-73, 78-82, 89-92) e outras são DANFE's de NF's-es (fls. 98-119), os documentos fiscais não tiveram origem apenas em sistemas internos da SEFAZ, como alega o Impugnante;

**b)** O fato de o lançamento tributário ter também suporte em notas fiscais apresentadas pelo próprio Impugnante sem que este tenha apontado qualquer inconsistência nos dados do levantamento, implica aprovação do lançamento pelo autuado na parte fundada nos documentos que apresentou e fragiliza o argumento defensivo na medida em que nada reconhece devido do auto de infração por monopolizar o argumento defensivo na “simples negativa de cometimento das infrações e nele insistir mesmo que em contradição com a realidade dos fatos.

Expostas as preliminares conclusões, resta analisar a razão de simples negativa de aquisição das mercadorias.

Mesmo considerando que para o caso a previsão dos arts. 123, 140, 142 e 143 do Regulamento do Processo Administrativo da Bahia – RPAF já bastam para desacreditar o argumento defensivo, para fundamentar minha decisão, vejo pertinente uma reflexão sobre a matéria de prova, em especial, no direito tributário.

Pois bem, apesar da possibilidade de revisão oficiosa do lançamento pela Administração, na alcada do autocontrole do ato administrativo tributário é atribuído ao contribuinte o ônus da iniciativa processual no caso de pretender a anulação de ato que lesa seus direitos, pois o contraditório propicia ao sujeito passivo a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu turno, outros dados, fatos, argumentos, documentos, em contraposição, no sentido de elidir a exigência fiscal. Assim, à garantia do contraditório para si próprio corresponde o ônus do contraditório e atrai o ônus probatório. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se, obliteram o arrazoado defensório e substanciam a acusação fiscal.

A pretensão do Fisco em um lançamento tributário de ofício fundamenta-se no fato imponível, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, confirmando a subsunção da matéria fática ao tipo legal. São eles: **i)** a realização do fato imponível; **ii)** a quantia referente à dimensão econômica adotada como base de cálculo; e **iii)** os elementos ou circunstâncias determinantes da atribuição do fato imponível ao sujeito passivo. Diante da impugnação sobre a certeza de um desses elementos, cabe ao sujeito passivo provar: **a)** fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção; e **b)** requisitos constitutivos de uma isenção ou benefício tributário que exclua o crédito tributário da Fazenda Pública.

A parte que não produz prova convincente do fato ou direito alegado se sujeita às consequências da sucumbência, porque não basta alegar, isto porque, especialmente no direito tributário, prevalecem as regras do ônus objetivo da prova, que – excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente – à parte em favor de quem a norma aproveita cabe o dever de provar o alegado.

Alberto Xavier é claro nesse sentido: “Compete indiscutivelmente ao autor a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, isto é, do direito à anulação, e, portanto, a prova dos fatos que se traduzem em vícios do lançamento impugnado”. (Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2<sup>a</sup> ed., p. 337).

O entendimento acima exposto tem amparo legal por ser manifestado no art. 333 do Código de Processo Civil: “*O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*”

Para o caso concreto, o ônus do sujeito ativo (ente tributante) é o de contextualizar os elementos de prova, tratando de articulá-los de forma a demonstrar a conduta ilícita do autuado. Considerando que a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que lícita, têm-se que prova é qualquer evidência factual que ajude a estabelecer a verdade de algo. É a demonstração da verdade factual e que, neste caso, se forma de um conjunto probatório robusto, hábil, suficiente e lógico, constituído pelos documentos autuados.

No caso em exame o que há são NF's cujas entradas no estabelecimento autuado não foram escrituradas fiscalmente nem recolhido o imposto devido em razão de sua existência e o fato provado é que as operações comerciais ocorreram como expostas nas NF's, cuja presunção de legitimidade se confirmou por não terem sido elididas na forma prevista pelo art. 123 do RPAF.

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.

Tais 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, denúncia na repartição fiscal, 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. Para este caso, nada foi feito nesse sentido.

Saliento que, de modo algum, as medidas exemplificadas que podem constituir em suficiente prova para elidir acusações fiscais como a vista neste caso, se confundem com “prova negativa” a que o sujeito passivo 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 (e suficiente até prova em contrário) 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, já que sendo inequívoca a ocorrência do fato gerador, o Impugnante apenas nega não ser o real destinatário aposto no documento legal que retrata e registra a operação para todos os fins de direito.

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 a favor ou contra, tanto do Fisco quanto do contribuinte. Por isso, quando em caso como este o contribuinte se utiliza das medidas retro indicadas, na avaliação conjuntural do julgador elas podem constituir suficientes prova que não participou da operação como registrada na nota fiscal, de modo que esta se constitui em documento fiscal inidôneo (por vício material) para o caso que esteja em julgamento, tendo em

vista a ilegitimidade passiva. Consequentemente, a prova constituída nos autos elide a obrigação tributária fiscal que eventualmente esteja sendo exigida ao provado ilegítimo sujeito passivo. A despeito disso, tenha-se em conta que em face da inequívoca ocorrência do fato gerador tributário, mas que teve como efetivo destinatário outra pessoa ocultada pelo emitente do documento fiscal, a operação sofre incidência do imposto que, por força da normativa de solidariedade contida no art. 124, I, do CTN, tem o emitente da NF como obrigado pelo pagamento, pelo que possibilita o pertinente ente tributante dele exigir o valor do tributo devido pela operação, mas não recolhido.

O conceito léxico do vocábulo “documento” é o de “**declaração escrita que tem caráter comprovativo 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)**”.

Uma nota fiscal não é 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.

Não ver isto 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, ao meu modesto modo de ver, significa imputar ao legislador a completa ignorância legislativa, pois teria elaborado uma norma de eficiência zero por nada juridicamente representar, uma vez que contém duas regras de igual valor, mas de efeito contrário, uma eliminando a outra.

Ademais, dado à quantidade dos negócios cujo registro legal é exigido por nota fiscal, sendo este documento de lavra e resultante de pacto comercial entre particulares e sem presença do Fisco, além de impossível execução posterior, o arcabouço legal não alberga esse entendimento ante uma interpretação teleológica da matéria.

Para mim, o entendimento que o Fisco há que provar a realização da operação como posta na NF em face de uma simples negativa do destinatário de ter sido ele o real destinatário implica exigir ação complementar do Fisco para os “zilhões” de documentos fiscais que respalde sua ação institucional de fiscalizar. Em caso como esse significa o inútil trabalho de juntar declaração de todos os emitentes em todo o mundo (depende do local de origem), juntar provas outras como duplicatas pagas com identificação do acusado como pagador; recibo de recebimento da mercadoria com perfeita indicação do acusado; etc, etc., uma vez que, na mesma perspectiva, para estes elementos tidos como “provas adicionais” em especial para os de existência anterior ao auto de infração, seguem valendo os efeitos de uma nova “simples negativa”. Salvo melhor juízo, para juridicamente valer dentro dessa desfigurada e inadequada ótica de “garantismo jurídico”, teriam que vir aos autos acompanhados de laudos periciais grafotécnicos de escrita manual, quando fosse o caso, reconhecimento de firmas em cartório de títulos e documentos, quando assinados, filmagem do pacto comercial em tempo real que, ainda que existisse, seria passível de contestação dada à possibilidade de “edição” cuja inexistência haveria que ser também provada nos autos, etc, etc.

A propósito, nesse sentido calha no presente caso o fato de a despeito da constituição dos indícios adicionais provando a fragilidade do argumento defensivo, inclusive com elementos que o próprio Impugnante indica indispensáveis (comprovantes de recebimento de mercadoria assinado) como indicado no demonstrativo de fls. 319-320, este segue com o argumento da “simples negativa do cometimento das infrações” mostrando clara ausência de compromisso com a verdade dos fatos. Portanto, admitir-se a plausibilidade da simples negativa aventada na Impugnação, consequentemente se terá que admitir plausível que os elementos adicionais juntados nada acrescentam em face da possibilidade das assinaturas não serem de responsável

reconhecido pela empresa (haveria que também ser reconhecida a assinatura com autenticação cartorial e provar que a pessoa que recebeu a mercadoria é legal preposto do autuado), abrindo-se um infinito liame de impossibilidade para concretamente elidir a “simples negativa” do sujeito passivo.

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 também constitui prova neste 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, esta é legalmente presumida na forma declarada na nota fiscal.

Portanto, em caso tais, vejo equivocado o entendimento de 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 por 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 não se confirma por vício 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 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. (Precesso Tributário, Atlas, 2<sup>a</sup> Ed., pg.497)

Considerando que este lançamento tributário de ofício tem suporte em notas fiscais cuja idoneidade não foi descaracterizada pelo sujeito passivo, todas constantes dos autos (cópia da 1<sup>a</sup> apresentada pelo autuado e da 2<sup>a</sup> via em posse do emitente; 3<sup>a</sup> via retida no CFAMT e DANFE's contendo código de acesso da respectiva NF-e) (fls. 20-119); não foi constituído a partir de meras informações de terceiros ou, por exemplo, simples relação de notas fiscais do CFAMT ou SINTEGRA entendo que o lançamento tributário de ofício 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**. Portanto, os dados e informações neles contidos, em especial quanto ao contribuinte autuado como destinatário, subsistem por presunção de legitimidade, porque a prova constituída pela fiscalização é de presunção *iuris tantum* (relativa), que pode 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, o que no presente caso não fez por mera opção, já que teve e tem ampla possibilidade para tanto.

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 ocorrido, 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).

Entendo que 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 neste 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 ao 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.

Tenho firme o entendimento que ao se admitir que a simples negativa do cometimento de infrações como as acusadas neste caso, desobriga o autuado de elidi-las e entender que o contrário significa dele exigir fazer “prova negativa” é dar asas para que o caos seja instalado na Administração Pública Tributária, o que, a meu juízo, repito, o arcabouço legal positivado não contempla.

Alinhando o conhecimento da prova no fazer justiça atual aplicando o Direito, até no Judiciário assistimos marcantes mudanças condizentes com o mundo atual. Nesse sentido, é marca expressiva a decisão do STF na Ação Penal 470, da qual destaco o trecho do voto do Ministro Luis Fux que cai como luva ao caso em apreço:

*Assim, a prova deve ser, atualmente, concebida em sua função persuasiva, de permitir, através do debate, a argumentação em torno dos elementos probatórios trazidos aos autos, e o incentivo a um debate franco para a formação do convencimento dos sujeitos do processo.*

*O que importa para o juízo é a denominada verdade suficiente constante dos autos; na esteira da velha parêmia quod non est in actis, non est in mundo. Resgata-se a importância que sempre tiveram, no contexto das provas produzidas, os indícios, que podem, sim, pela argumentação das partes e do juízo em torno das circunstâncias fáticas comprovadas, apontarem para uma conclusão segura e correta.*

*Essa função persuasiva da prova é a que mais bem se coaduna com o sistema do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, previsto no art. 155 do CPP e no art. 93, IX, da Carta Magna, pelo qual o magistrado avalia livremente os elementos probatórios colhidos na instrução, mas tem a obrigação de fundamentar sua decisão, indicando expressamente suas razões de decidir. (pgs. 17 e 18).*

A propósito, para o desfecho desta lide, importa salientar que o avanço da informática nas relações jurídicas impõe aos operadores do direito a tarefa de se libertar dos paradigmas tradicionais de apreciação de prova, incorporando à análise, o dever de fazer o direito em concreto, socialmente justo, vivo e dinâmico, como dinâmicos são a sociedade e meios tecnológicos à disposição e que, nesse sentido, o PAF busca a verdade material dos fatos tributários, tão importante quanto o da ampla defesa, assumindo, o primeiro princípio, mais relevância que a verdade formal que, em caso como esse, se converte em mero argumento retórico a sustentar cômmodas posições de inércia que se distancia da realidade fática.

Nessa senda, verdade é que, diferentemente do que ocorre nos processos judiciais cíveis, no processo administrativo mais interessa a apuração da verdade real dos fatos ocorridos e nesse sentido a Administração deve se valer de qualquer prova lícita que conheça e as decisões não devem prender-se a teses às vezes transformadas em dogmas destoante da realidade, até porque as garantias constitucionais, além dos direitos fundamentais, abrigam direitos e deveres sociais extensivos a todos que, ao fim e ao cabo, compomos o Estado, este devendo manter-se equilibrado em todas suas vertentes.

Frente a todo o exposto, tratando-se de infrações de natureza objetiva, tenho que o autuado não carreou aos autos elementos de prova para descharacterizar as infrações 1 e 2, demonstrando a existência de fato impeditivo ou modificativo do crédito fiscal em constituição.

Assim, considerando que: **a**) os documentos fiscais objeto da autuação são os previstos na legislação para: **a.1**) provar a ocorrência das operações no mundo factual; **a.2**) os contribuintes emitentes registrarem as operações fiscalmente, as informando ao Fisco cumprindo obrigação tributária acessória; **a.3**) os documentos fiscais são os legalmente habilitados para que o Fisco tome conhecimento da ocorrência das operações; **b**) tais documentos estão preenchidos com todos os requisitos e formalidades legais, neles não havendo prova ou indício de inidoneidade; **c**) 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), e por neles ver perfeitamente subsumidos (os ilícitos), concluo 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.*

Portanto, neste caso desconsidero o resultado da diligência pedida à fl. 326 no que diz respeito à infração 1 (mantendo apenas o determinado com relação à infração 3) e diante todo o exposto entendo inteiramente subsistente o valor originalmente exigido pelo cometimento das infrações 1 e 2, conforme demonstrativos de fls. 08 a 15.

Infrações procedentes.

Infração 3

Como se vê no confronto dos respectivos demonstrativos (fls. 18-19 X fls. 08-15) essa infração se refere ao não registro no livro Registro de Entradas das mesmas notas NF's objeto de exigência do imposto pela infração 1 e pela qual se penaliza em face do caracterizado descumprimento da obrigação acessória que, por força da disposição contida no § 5º do art. 42, da Lei 7.014/96 fica absorvida pela multa pelo descumprimento da obrigação principal, pois o descumprimento da obrigação principal foi consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator e, portanto, não deve subsistir.

Infração improcedente.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 201509.0003/12-7, lavrado contra **R & C COMÉRCIO DE UTILIDADES DOMÉSTICAS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.489,82**, acrescido das multas de 50% sobre R\$6.671,93 e 60% sobre R\$ 1.817,89, previstas no art. 42, I, "b", item 1 e II, "d" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR