

**A. I. N°** - 210665.0001/12-1  
**AUTUADO** - M.M.R. COMERCIAL LTDA  
**AUTUANTE** - IVANILDE DA SILVA MORAIS  
**ORIGEM** - INFAC ATACADO  
**INTERNET** 13.09.2013

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0184-04/13**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Refeitos os cálculos. Item parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/06/2012, reclama ICMS no valor de R\$55.848,68, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1 - Efetuou o recolhimento a menor 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\$48.171,89. Período: agosto a dezembro 2007, abril a junho, agosto e dezembro 2008, janeiro, abril a setembro, novembro e dezembro 2009. Multa de 50%;

2 - 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\$7.676,79. Período: janeiro, fevereiro e novembro 2008. Multa de 50%;

O autuado impugna o lançamento tributário às fls. 112/114. Diz que a autuante o intimou para apresentar livros e documentos, primeiramente em 08/04/2010, sendo atendida em 13/04/2010, na DAT METRO, referente ao período 01/07/2001 a 31/12/2009 e, em seguida, após 2 (dois) anos, em 04/04/2012, novamente o intimou com o mesmo fim e período, atendendo-lhe em 12/04/2012.

Afirma que a fiscalização se equivocou no que diz respeito ao solicitar através de 02 (dois) termos de intimação com datas distintas com uma diferença de 02 (dois) anos. Ressalta a fiscalização foi iniciada em 04/04/2012, conforme O.S. N° 503413/12, e encerrada em 27/12/2012, porém retendo a documentação por 02 (dois) anos sem objetivar o motivo de tal fato, conforme Auto de Infração/Termo de Encerramento, lavrado nesta data.

Diz que o Auto de Infração foi referente à aquisição de mercadorias provenientes de fora do Estado (faixas, rodapés cerâmicos) e também através dos extratos do Simples Nacional, sendo verificado falta de recolhimento e pagamento a menos de ICMS por antecipação tributária, uma vez que a empresa comercializa mercadorias oriundas do ANEXO 88.

Repete que a fiscalização recebeu a documentação em 08/10/2010, e, posteriormente solicitou-os novamente em 12/04/2012, concluindo a fiscalização em 27/06/2012, daí resultando uma exigência de pagamento de ICMS sob a alegação de que não lhe foram apresentadas inúmeras notas fiscais e respectivos pagamentos de DAE's, porém, quando da entrega da documentação em 08/04/2010, foi

recepionada pela fiscal toda a documentação relacionada em anexo, o que foi conferida no ato do recebimento, sem a devida emissão da documentação fiscal.

Reafirma que a fiscalização recebeu toda a documentação em 08/04/2010 e que interpretou equivocadamente a legislação tributária, ao reclamar débito tributário indevido por presumir compra de mercadoria sem documentação fiscal a partir da 2ª (segunda) notificação fiscal emitida em 12/04/2012, sem, contudo, fazer a inicialização da fiscalização no tempo hábil, quando da entrega da documentação por ocasião da 1ª (primeira) notificação fiscal, deixando transparecer que a documentação entregue, não havia sido localizada.

Ressalta que o embasamento do fisco foi através do art. 386, inciso I, Art. 371, Art. 125, combinado com o Art. 61, do RICMS/BA, DEC. 6.284/97, e Art. 42, inciso I alínea “b”, item 1, da Lei 7.014/9, sem se ater ao fato das mercadorias autuadas estarem elencadas na Portaria nº 114, que, por exigência legal, é sujeita à antecipação total do ICMS na entrada destas no Estado.

Esclarece que a empresa autuada é de comércio atacadista de rodapés, faixas e outros materiais cerâmicos sujeitos a antecipação tributária (artigo 353 do RICMS) na entrada das mercadorias no Estado, o que é cumprido normalmente, conforme os DAE's anexos de fls. 131/148.

Em tópico de mérito, diz que para determinar a cobrança do tributo não basta apenas a presunção da ilicitude, haja vista que a Fiscal se utilizou de duas notificações com espaço de 02 (dois) anos, sem a devida verificação das notas fiscais correspondentes, quando lhes foram entregues (conforme anexos).

Cita o art. 356 do RICMS que diz: *“Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, já que a fase de tributação se extinguiu, sendo apenas admitida, caso verificada a venda sem a emissão de nota fiscal, a penalização por descumprimento de obrigação acessória, que resultaria em penalidade fixa”*.

Assevera que a própria SEFAZ-BA reconhece a reduzida capacidade tributária do autuado e o desenquadra do Regime Normal para Empresa de Pequeno Porte, sendo, portanto, injustiça social penalizar a empresa em mais de cem mil reais, por mercadorias com imposto já pago, o que seria bitributação já que toda venda é acobertada pela emissão de documentação fiscal registrada e enviadas à SEFAZ, conforme documentos anexos de 01/01/2007 a 31/12/2009.

Pede a Improcedência do Auto de Infração.

A autuante presta informação fiscal às fls. 151/154.

Quanto à alegação das duas intimações, sendo uma em 2010 e a outra em 2012, informa que a intimação de 2010 fora cancelada pela autoridade competente e em 2012 foi feita uma nova Ordem de Serviço nº 502413/12, por interesse da SEFAZ em fiscalizar empresas com substituição tributária.

Registra que após levantamento de dados, através de relatório do CFAMT, NF-e, extratos de arrecadação da SEFAZ, junto com DAE's e notas fiscais apresentadas pelo autuado, verificou que o contribuinte não apresentou todas as notas fiscais assim como os respectivos pagamentos do ICMS, pois as notas eletrônicas não apresentadas pelo foram requisitadas ao CFAMT/NF-e e anexadas ao processo.

Confirma que a empresa é de comércio atacadista de rodapés, faixas e outros materiais cerâmicos, mercadorias sujeitas à antecipação tributária do ICMS na entrada no Estado, e, de acordo com as planilhas elaboradas anexas ao processo, houve divergência nos recolhimentos do ICMS (falta de recolhimento e recolhimento a menos) em determinados períodos fiscalizados.

Com relação à citação do art. 356 do RICMS, diz que neste caso não foi encerrada a fase de tributação, pois houve falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS referente às aquisições de mercadorias elencadas no anexo 88 do RICMS/BA sujeitas a antecipação tributária.

Quanto à alegação de a SEFAZ ter desenquadrado o autuado de NORMAL para PEQUENO PORTE devido a sua pequena capacidade produtiva e que o imposto já fora pago, o que gera bitributação, afirma que isto não acontece porque o que exige é o imposto devido, mas que ainda não fora recolhido.

Pede a procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação às fls. 234/235, o autuado diz que a fiscal apresentou os mesmos fatos contidos no Auto de Infração, anexou notas fiscais requisitadas ao CFAMT período de 2007, 2008 e 2009, no entanto, a autuante não mencionou que boa parte das notas foi apresentada na primeira solicitação, em 13/04/2010, juntamente com o restante da documentação solicitada referentes aos exercícios de 2007, e 2008 e 2009.

Pontua que desconhece parte das notas fiscais enviadas ao CONSEF pela autuante e que para verificação fez solicitação de cópias aos seus fornecedores de outros Estados, no intuito de verificar a veracidade, levando-se em consideração que não pode ser penalizado pela procedência de documentos, até então desconhecidos por ele.

Pede novamente a improcedência da autuação.

Em nova informação fiscal (fls. 244/245), a autuante diz que as notas apresentadas e citadas pelo autuado já constam no processo (fls. 69 a 104) e no levantamento fiscal de antecipação total (fls. 19 a 31) sendo que a reaquisição das notas fiscais ao GETRA-CFAMT são só de notas fiscais que não constavam no processo e foram anexadas somente como meio de prova, pois já tinham sido lançadas no PAF não havendo alteração dos valores originais autuados.

Mantém a posição anteriormente manifestada e pugna pela procedência do Auto de Infração.

À fl. 250 consta o seguinte pedido de diligência:

“Conforme o demonstrativo citado, a exigência fiscal decorre de documentos fiscais colhidas no CFAMT, SINTEGRA e de terceiros (fornecedores), cujo valor do ICMS devido antecipadamente foi confrontado com o recolhido pela empresa. considerando os distintos entendimentos firmados neste CONSEF com relação à matéria e documentos originados nessas fontes e tendo em vista que: a) o Impugnante não reconhece como suas, parte dos documentos fiscais relacionados no demonstrativo da autuação; b) nem todos os documentos relacionados no demonstrativo constam dos autos; c) por ocasião da informação fiscal a autuante, além de ter juntado cópias de documentos fiscais relacionados no demonstrativo, trouxe outros que não foram nele relacionados (fls. 218, 221, 223, 224, 225 e 226), esta 4ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à Infaz de origem para as seguintes providências:

Autuante

- 1) Juntar cópias dos documentos fiscais relacionados no demonstrativo fls. 19-31 e que faltam nos autos;
- 2) Mediante recibo, fornecer ao contribuinte cópia dos documentos fiscais objeto da autuação obtidos do CFAMT, SINTEGRA e de terceiros;
- 3) Com relação aos documentos fiscais obtidos via SINTEGRA e de terceiros, juntar aos autos outros elementos probatórios de interveniência do contribuinte autuado nas operações correspondentes, a exemplo de: canhoto de recebimento da mercadoria, duplicata, prova do pagamento da operação, bilhete de transporte de carga, etc.;
- 4) Excluir da exigência fiscal os documentos fiscais obtidos via SINTEGRA e de terceiros que não sejam comprovados na forma do item 3.
- 5) Se for o caso, refazer o demonstrativo das infrações, considerando apenas as notas fiscais com cópia nos autos e, com relação às obtidas via SINTEGRA e terceiros, as com prova complementar na forma orientada no item 3.

Após as providências, produzir nova informação fiscal ajustando o lançamento, se for o caso, dela fornecendo cópia ao autuado com demonstrativos eventualmente efetuados (inclusive o de débito), reabrindo-lhe o prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

Caso o contribuinte se manifeste, a autuante deverá ser cientificada para que, depois, o PAF seja retornado ao CONSEF.”

Ás fls. 253-256 a autuante presta a seguinte informação fiscal sobre a diligência fiscal:

1. Relatório de notas fiscais requisitadas ao CFAMT – período 2007 a 2009 e não localizadas  
Excluiu cinco NF's (175406, 768, 188714, 187716 e 3231) que inicialmente constavam do relatório, mas que não foram localizadas.

2. Retificação do valor da NF 186885  
O valor da NF (fl. 205) é R\$4.747,68 e não R\$3.747,68 como inicialmente constou do demonstrativo de fl. 26.

3. Retificação do DAE Nov/2008  
Cruzando as NF's com o DAE no demonstrativo de fls. 25-26, verificou que o DAE (fl. 51) se refere a outubro 2008

4. Refazimento das planilhas “LEVANTAMENTO FISCAL DA ANTECIPAÇÃO TOTAL 2007 A 2009

Refaz o levantamento fiscal em duas fases.

De primeiro, no de fls. 209 a 309 lançou todas as NF's (CFAMT, SINTEGRA e DE TERCEIROS), sendo que as em negrito foram quitadas (DAES fls. 143-159) e não são exigidas no Auto de Infração. Apenas as lançou para ter base do ICMS calculado no período. Só considerou do CFAMT e SINTEGRA as NF's pagas com seus respectivos DAE's. As sem quitação foram excluídas do levantamento fiscal.

No segundo levantamento fiscal (fls. 314-322), fez constar apenas as NF's sem pagamento de ICMS ou com pagamento menor que o devido, considerando apenas as com cópias nos autos, como solicitado pelo CONSEF.

5. Elaboração dos demonstrativos de débito – 2007 a 2009

Elaborou novos demonstrativos por infração (fls. 310-313).

Em face das informações citadas, ajustou as ocorrências de agosto 2007, junho e dezembro 2008, janeiro e junho 2009, reduzindo a exigência fiscal pela infração 1 em R\$2.176,80 que passa de R\$48.171,89 para R\$45.995,09, e manteve o valor exigido pela infração 2.

Intimado do resultado da diligência com entrega de cópia, inclusive dos demonstrativos elaborados, o contribuinte autuado não se manifestou.

## VOTO

O auto de infração trata de recolhimento a menor (infração 1) e falta de recolhimento de ICMS (infração 2) devido por antecipação ou substituição tributária, conforme acima relatado, cujo demonstrativo está nas fls. 19-31 dos autos.

Conforme o demonstrativo citado, a exigência fiscal decorre de documentos fiscais colhidas no CFAMT, SINTEGRA e de terceiros (fornecedores), cujo valor do ICMS devido antecipadamente foi confrontado com o recolhido pela empresa.

O sujeito passivo impugnou o auto de infração alegando que: a) a fiscalização se equivocou ao intimá-lo duas vezes com intervalo de 02 (dois) anos; b) não reconhece como sua, parte dos documentos fiscais relacionados nos demonstrativos da autuação; c) que nem todos os documentos relacionados no demonstrativo constam dos autos.

Analisando os autos constato a impertinência das alegações defensivas pelo seguinte:

A uma, porque a intimação fiscal que iniciou a fiscalização foi a científica pelo sujeito passivo em 04/04/2012 que consta à fl. 07 dos autos, os documentos requisitados e apresentados pelo contribuinte foram devolvidos em 28/06/2012, conforme Termo de Devolução assinado pelo contribuinte, constante no Termo de Intimação citado. Ao caso não importa a intimação emitida em 2010 que, por razões de ordem interna da SEFAZ, em função do princípio inquisitório que rege a atividade fiscal do sujeito ativo de modo legal, mas podendo até prescindir da participação do contribuinte, foi oportunamente cancelada.

A duas, porque todos os documentos fiscais que restaram na autuação e que constam relacionadas nos demonstrativos refeitos de fls. 314-322 constam dos autos e deles o autuado recebeu cópia (inclusive dos demonstrativos e outros documentos), conforme recibo de fl. 436.

A três porque não houve qualquer desenquadramento de ofício da condição de contribuinte do ICMS do sujeito passivo, tampouco prova de que o ICMS incidente sobre as mercadorias objeto da autuação e enquadradas no regime de substituição tributária teve o imposto pago.

Para descharacterizar a alegação defensiva de desconhecimento das notas fiscais objeto da autuação, aporto a fundamentação que segue.

As infrações 1 e 2 decorrem 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 se deu por presunção.

Considerando que as duas infrações tratam de falta de recolhimento de imposto devido em decorrência de fatos geradores de obrigações tributárias principais que os documentos fiscais registram participação do sujeito ativo como destinatário, também as trataréi conjuntamente na apreciação de mérito.

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. 314-322) 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; outras são cópias das vias que ficam na posse do emitente; outras são 3<sup>as</sup> capturadas no CFAMT e outras são DANFE's de NF's-es, os documentos fiscais não tiveram origem apenas em sistemas internos da SEFAZ;

**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.

Apesar da possibilidade de revisão oficiosa do lançamento pela Administração, na alçada 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 repercussões 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 (que, sem prova do resultado ou mesmo que efetivamente tenha

feito, passados 11 meses da alegação – fl. 235 - não trouxe aos autos), 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 víncio 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 respalte 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 prévia 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 desconstituirlo provando que os documentos fiscais que o sustentam, embora revestidos das formalidades legais, a presunção de legitimidade não se confirma por vínculo 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. (Preocesso Tributário, Atlas, 2ª 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 1ª apresentada pelo autuado e da 2ª via em posse do emitente; 3ª via retida no CFAMT e DANFE's contendo código de acesso da respectiva NF-e); 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. Por tal razão, ao meu convencimento desconsidero o item 3, 4 e 5 do pedido de diligência de fl. 250, com relação às NF's obtidas via SINTEGRA.

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).

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, acolhendo o demonstrativo de débito de fls. 310-313, tenho como subsistente a infração 1 no valor ajustado de R\$45.995,09 na informação fiscal de fls. 253-256, bem como inteiramente subsistente o valor exigido pelo cometimento da infração 02.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210665.0001/12-1, lavrado contra **M.M.R. COMERCIAL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 53.671,88**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2013

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR