

**A. I. N°** - 279102.0001/12-5  
**AUTUADO** - BRITO ELIAS COMÉRCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - PERICLES ROCHA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAC JUAZEIRO  
**INTERNET** - 20-11-2013

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0255-04/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. RECOLHIMENTO A MENOS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. Infração comprovada, mas com valor reduzido por exclusão de documento destinada a outro contribuinte. Rejeitada preliminar fiscal de mercadoria de nulidade. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. 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 que, quando não efetuada, mas, comprovadamente, recolher o imposto devido nas operações de saídas posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa prevista no art. 42, II, “d”, conforme §1º, desse artigo. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO DE ENTRADA. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA. Valor reduzido por exclusão de notas fiscais registradas. Infração parcialmente subsistente. 4. ARQUIVO MAGNÉTICO. FORNECIMENTO VIA INTERNET COM OMISSÃO DE OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES. Infração subsistente, pois, intimado para corrigir os arquivos no prazo legal o contribuinte não os corrigiu. Ajustada a data da ocorrência para o primeiro dia útil depois de vencido o prazo para correção. 5. CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA CUJA SAÍDA POSTERIOR SE DEU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Operações escrituradas e defesa apresentada com simples negativa de cometimento da infração. Infração subsistente. Indeferido pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 08/02/2012, reclama o valor de R\$756.265,83, em face das seguintes infrações:

1. Efetuou recolhimento a menor de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Valor: R\$58.872,79. Período: outubro

2009, janeiro, março, maio, julho a novembro 2010, fevereiro abril a novembro 2011. Multa: 60%;

2. Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor: R\$17.923,46. Período: julho 2009, fevereiro, maio, julho, setembro a dezembro 2010, fevereiro, março, maio a outubro 2011;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$534.269,17. Período: agosto a dezembro 2009, janeiro 2010 a novembro 2011.

Consta que no período fiscalizado deixou de registrar nos respectivos livros fiscais, NF's-es de aquisições das mercadorias.

4. Forneceu arquivo(s) magnético(s), enviado via Internet através do programa Validador/Sintegra, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas. Valor: R\$96.666,78. Período: janeiro 2009 a julho 2010 e julho 2011.

Consta que tendo recebido listagem do sistema SCAM da SEFAZ contendo a relação de arquivos recepcionados, intimado a reenviar em 30 dias os Registros Sintegra transmitido com conteúdo nulo, não o fez, mantendo-se a omissão dos dados requeridos.

5. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Valor: R\$48.533,63. Período: outubro 2010, janeiro a março, agosto a dezembro 2011.

Consta que o contribuinte se creditou de ICMS destacado em notas fiscais de entradas interestaduais de mercadorias cujas saídas internas se dão com isenção ou redução de 100% da base de cálculo e não fez os respectivos estornos proporcionais.

O autuado impugna o lançamento às fls. 128/144. Transcreve as infrações 01, 02 e 03 e, assim, as protesta:

#### Infração 01

Não reconhece devido o valor exigido sob alegação de ter efetuado o pagamento, o que, segundo ele, pode ser observado a partir da análise do extrato disponível na SEFAZ.

#### Infração 02

Alega tratar-se de mercadorias com imposto pago por antecipação e, por isso, não mais são tributáveis nas operações internas subsequentes. Portanto, não caberia a multa proposta, segundo entendimento da SEFAZ, uma vez que “no caso de falta de registro de entradas destas mercadorias o correto é aplicar o percentual previsto no inciso XI do art. 42 da Lei 7.014/96, 1% e não 60% nos exercícios cuja omissão possa ter ocorrido, razão pela qual, segundo ele, faltaria motivo para a exigência fiscal”.

#### Infração 03

Alega que ainda que tivesse deixado de efetuar o registro das notas fiscais, ao menos não na quantidade apontada no demonstrativo da infração, por si só não justificaria a aplicação da multa proposta. Aduz que, como dito para a infração 02, o dispositivo legal estaria equivocado, pois o imposto das mercadorias comercializadas foi pago por antecipação e não mais seriam tributáveis nas operações internas subsequentes e, se configurada a infração, a penalidade correta seria 1% (art. 42, XI, da Lei 7.014/96) e não a aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96.

Enfatiza que não se verifica no caso má-fé ou dolo por sua parte, haja vista que as NF's são emitidas eletronicamente e transmitidas previamente ao órgão fiscalizador, o que, de antemão, já informa ao estado a compra das mercadorias e se o contribuinte tecnicamente não pode omitir a informação da compra, não seria razoável omitir intencionalmente a escrituração das NF's dos seus registros.

Diz ser fato que as NF's-es foram emitidas pelo fornecedor, transmitidas à SEFAZ e o fato de um ou outro desses documentos não ter sido escriturado não imputa ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, já que teve o ICMS apurado e recolhido na entrada por antecipação.

Repete que, neste caso, as mercadorias destinadas a revenda possuem imposto pago por antecipação e não é razoável a alegação de que deixou de recolher ICMS relativo às operações.

Com relação ao Direito, para a infração 02 diz que a imputação é mera presunção, pois o ICMS foi pago por antecipação e para a infração 03, repete que o fato não ocorreu, ao menos nos moldes apontados pelo autuante, sendo fato que não se observou referir-se a mercadorias comercializadas com imposto pago por antecipação.

Alega que seus argumentos têm relevância jurídica, pois o próprio “órgão fiscalizador” já decidiu no mesmo sentido no AI 206977.0025/00-3 que diz respeito a operações com combustíveis, cuja ementa transcreve. Repete que não havia motivo para a lavratura do AI e, por essa razão, seria um ato nulo, conforme excertos doutrinários que transcreve.

Argumenta que funda sua pretensão na improcedência do AI por falta de observância do RICMS/BA e que provou que ele padece de vícios na lavratura.

O autuante presta informação fiscal de fls. 169/172. Sobre a infração 01 diz que a Impugnante apenas nega o cometimento, mas o demonstrativo que a instrui contém todos os dados das NF's-es relacionadas, inclusive a chave de acesso delas. Assim, a análise do demonstrativo permite identificar as mercadorias, sua MVA, valores da base de cálculo e do ICMS antecipação apurado. Os valores pagos foram deduzidos, exigindo-se apenas a diferença remanescente. Aduz que a lacônica defesa não contesta especificamente nenhum desses itens, limitando-se a uma “negativa geral” que entende rechaçada pelo art. 143 do RPAF, transcrita.

Para a infração 02, informa que a antecipação parcial está plasmada no art. 352-A do RICMS/BA e que ela não encerra a fase de tributação, pois a posterior saída das mercadorias se dá com tributação e o contribuinte se credita da fração de imposto paga antecipadamente (RICMS-BA: art. 101, §4º).

Diz que, neste caso, o demonstrativo da infração discrimina as mercadorias, mostra a apuração do imposto e os valores pagos, evidenciando recolhimento a menos que o devido por antecipação parcial, mas contrariando a tese da Impugnante, destaca o imposto normalmente nas vendas das mercadorias e que apenas exige o valor correspondente à multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96.

Aduz que nesta infração ocorreu o mesmo que na antecipação total, ou seja, sobre a apuração, valores abatidos, documentos fiscais, etc., nada sendo contestado, uma vez que a insurgente se limita a afirmar que as mercadorias relacionadas já teriam a fase de tributação encerrada, o que, definitivamente, não acontece, como retro demonstrado.

Sobre a infração 03 ressalta que a Impugnante insiste no tema da fase de tributação encerrada e diz que não se justificaria a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96 (60%), quando enquadrou a penalidade na tipificação correta, qual seja, multa de 10% prevista no inciso IX do citado artigo da lei.

Salienta que as mercadorias constantes das NF's-es relacionadas não foram registradas no livro Registro de Entrada como prova o livro e documentos constantes no arquivo magnético, e se sujeitam à normal tributação de ICMS.

Transcreve o art. 136 do CTN para dizer que por se tratar de responsabilidade objetiva a infração independe da intenção do agente ou responsável e que as copiosas divagações de direito e ementa de decisão do CONSEF transcritas não têm conexão com o fato concreto.

Destacando que por não terem sido contestadas a defesa tacitamente concorda com as infrações 04 e 05, a Impugnante não enfrentou tecnicamente o mérito das infrações e isto frustrou um debate profícuo no sentido de deslindar supostas dúvidas a respeito do trabalho fiscal. Conclui pedindo a procedência da autuação.

Cientificado da informação fiscal, o contribuinte se manifesta às fls. 179-195. Transcreve as infrações, os dispositivos legais enquadrados pelo autuante e passa a rebatê-la.

Sobre as infrações 01, 02 e 03, diz que o autuante se prendeu em listagem emitida pelo CFAMT sem trazer aos autos muitas notas fiscais elencadas nos demonstrativos. Assim, muitas aquisições padeceriam de reais provas, por não constar dos autos muitas das notas fiscais.

Desse modo, a falta de recolhimento de ICMS por antecipação (infrações 01 e 02) e a ausência de escrituração de entradas de mercadorias nos livros fiscais (infração 03) estariam fulminadas por falta de prova, pois, repete, o auditor se prende, muitas vezes, apenas na listagem do CFAMT.

Aduz, agora, que as infrações 04 e 05 também não podem prosperar, vez que baseadas nas supostas aquisições de mercadorias apoiadas apenas na listagem do CFAMT. Para sustentar sua alegação, transcreve a ementa do acórdão JJF Nº 0083-02/02, desta destacando o seguinte trecho: “Vale salientar que a listagem emitida pelo CFAMT serve apenas de elemento para verificação dos documentos fiscais na escrita do contribuinte. Na identificação do não lançamento, deve o Fisco apresentar a prova material da infração, que no caso em questão é a via ou cópia da nota fiscal colhida no Posto Fiscal e processada através da GETRA – Gerência de Trânsito.”

Transcreve trecho de doutrina, arts. 2º, 18, IV, “a” e 41, II, do RPAF, e diz ser nulo o AI baseado em presunção sem a devida fundamentação, por se converter em ficção, ferindo a vinculação do ato à lei.

Dos fundamentos jurídicos, diz ser fato que o AI, como se realizou, tornou-se obra do acaso, fictícia e imaginária, pois não apresentou as notas fiscais relacionadas nos demonstrativos. Transcreve mais doutrina, afirma não ter vulnerado a legislação a respeito para se sujeitar às cominações autuadas. Destaca que o autuante negou vigência ao art. 142 do CTN, fala que conforme art. 112 do CTN, a conclusão há de ser a que mais lhe favorece e requer, mediante diligência fiscal, sejam excluídas dos demonstrativos as notas fiscais não acostadas nos autos e a infração seja julgada nula por falta de prova, ou a procedência em parte.

Às fls. 205-210, cientificado, o autuante se manifesta. Diz que após a informação fiscal contestando a defesa sem que aquela nada tenha modificado da autuação ou acrescentado novos demonstrativos ou documentos, surgiu o despacho da Coordenação Administrativa do CONSEF (fl. 175) retornando o PAF à Infaz de origem para cumprimento do art. 8º, §3º do RPAF (transcrito) que trata da apresentação peças processuais em papel e, também, em disco de armazenamento de dados.

Observa que além da determinação para juntada da peça defensiva em arquivo magnético, o órgão preparador, contrariando legislação para a espécie (transcrita), determinou, também, que o autuado fosse intimado “para querendo, se pronunciar acerca da Informação Fiscal”.

Assim, cumprindo as determinações, o órgão preparador forneceu cópia da Informação Fiscal ao autuado e este se manifestou acerca dela (fls. 180-195). A despeito disso, observa que não se atentou para o fato de o autuado novamente não ter enviado o arquivo magnético de sua defesa, tampouco de que ele, autuante, não foi cientificado da segunda manifestação do autuado. Sem sua ciência, o PAF foi devolvido ao CONSEF e, novamente, a Coordenação Administrativa ordenou seu retorno à Infaz (fl. 204).

Informando que somente por sua casual iniciativa, ao pesquisar a tramitação de alguns PAFs, a este teve acesso. Por se tratar de “PAF vermelho” chama atenção dos órgãos dos agentes envolvidos na sua tramitação para as orientações da Orientação Técnica – OTE – DARC 2003.

Transcrevendo o art. 173, II e IV do RPAF que trata do desconhecimento de recurso, observa que da mesma forma que o princípio do devido processo legal protege o autuado de eventuais cerceamentos de defesa, ilegalidades, etc, também não acolhe iniciativas não previstas nas normas que regulam o processo administrativo fiscal, que permitem a inserção indevida de peças processuais de qualquer uma das partes. Entende que o PAF deve ser remetido para julgamento; reitera o dito na Informação Fiscal e abstém-se de se pronunciar sobre a manifestação do autuado de fls. 180-195, por ser descabida e carecer de legalidade, razão pela qual requer sua exclusão dos autos, ou seu não conhecimento por subsumir-se nas prescrições do art. 173, II e IV do RPAF.

Intimado para tanto, à fl. 213 a representante legal do autuado informa apresentação dos documentos solicitados no CD anexado à fl. 214-A.

À fl. 216, consta pedido de diligência do Relator original do PAF (Paulo Danilo Reis Lopes) ao autuante, para que este elaborasse novos levantamentos das infrações 01 a 03 e 05, computando apenas as aquisições efetivamente comprovadas nos autos, através de canhotos, recibos, comprovantes de pagamento e conhecimento de transporte, etc, delas retirando as demais NFs.

À fl. 219, em “Relatório de Diligência”, o autuante responde ao Relator afirmando que não há reparos a fazer na ação fiscal.

À fl. 223 consta despacho informando juntada de documentos elaborados pelo autuante.

Cientificado, o autuado se manifesta às fls. 231-240, onde apenas repete os argumentos expostos nas manifestações anteriores: falta de notas fiscais objeto da autuação nos autos e que, por isso, muitas das aquisições elencadas padecem de provas, em especial quanto à falta de recolhimento de ICMS por antecipação e ausência de escrituração na escrita fiscal.

Cientificado, o autuante presta nova informação fiscal às fls. 245-258 contrastando a última manifestação do autuado. Inicialmente, informando que a juntada dos novos demonstrativos relativos à infração 03 (fls. 224-226), dela excluindo 19 NF's-es antes relacionadas, registradas no LRE, decorreu de minuciosa revisão no levantamento original. Novamente historia a tramitação processual do caso em lide e passa a rebater as razões manifestadas pela Impugnante.

Descrevendo o CFAMT, sobre a alegação de suporte da ação fiscal em listagem CFAMT, diz espantar-se com o desconhecimento da impugnante a respeito do tema chegando a duvidar que ela tenha ao menos visualizado a mídia eletrônica dos arquivos que suportam o lançamento tributário de ofício, pois se os acessou, a retórica defensiva tangenciaria a litigância de má-fé, uma vez que sendo o trabalho fiscal inteiramente fundado em NF's-es, nele sequer há menção ao CFAMT ou listagens decorrente do sistema. Ensina sobre esses documentos, sua razão de existência e validade jurídica de prova documental em face da certeza de integridade e autoria certificada digitalmente no padrão ICP Brasil pela autorização de uso acobertando o fato gerador.

Informa que a NF-e existe apenas virtualmente documentando, para fins fiscais, a operação de circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços entre as partes contratantes e é por tal razão que não consta materialmente no PAF, mas todas as relacionadas à ação fiscal, possuem suas chaves discriminadas nos demonstrativos que instruem o AI, como se pode ver na mídia CD-R de fl. 123, cuja cópia o contribuinte autuado recebeu.

Portanto, o que instrui o AI são demonstrativos de NF's-es que diferem das listagens CFAMT. Os demonstrativos contêm descrição das mercadorias, quantidades, valores, unidades das embalagens, descontos, despesas, bases de cálculo, tributos, natureza da operação, CFOP e multa por infração.

Os relativos às antecipações, ainda possuem colunas informando acordos interestaduais, NCM, MVA simples e ajustada, valores de antecipação apurados, pagos e devidos, além de DAE de recolhimento do imposto. Ademais, neles constam as respectivas chaves de acesso, o que possibilita vista a seu inteiro teor via Internet nos sites específicos onde o interessado pode obter todas as informações nelas contidas, tais como, além das indicadas nos demonstrativos, detalhes sobre remetente e destinatário (endereço, telefone, relação das mercadorias com detalhes próprios, dados do transportador, frete, motorista, dados da cobrança como fatura, vencimentos e valores de duplicatas e informações outras adicionais), elementos mais que suficientes para que se exerça da forma mais ampla possível sua defesa.

Registra que na época do CFAMT as ações fiscais nele lastreadas se validavam com vias dos documentos capturados nos postos fiscais e fornecimento de cópia ao autuado, o que já confirmava a ocorrência da operação de compra e venda obrigando o autuado a se defender com outros meios que não a “negativa geral”.

Os AI's com lastro em NF-e, além dos demonstrativos citados já com suficientes informações para a defesa, são também instruídos com a chave de acesso da NF-e cujos arquivos virtuais e as cópias contidas em CD-R, a exemplo das vias capturadas no CFAMT, funcionam como prova da materialidade da operação comercial. Informa já ter lavrado inúmeros AI's que, processados, foram julgados procedentes.

Discursa 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. 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 cômodas posições de inércia que se distancia da realidade fática.

Defende que, diferentemente do que ocorre na esfera civil dos processos judiciais, 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 anacrônicas, às vezes transformadas em verdadeiros dogmas.

Fala que, neste caso, as NF's-es comprovam a existência de operações em nome da autuada durante três anos sem que isso tenha registrado na sua escrita fiscal e mesmo diante da constatação defende-se sem acostar documentos que sustentem suas alegações. Entende que uma defesa assim procura arrimo em teses candentes que lhe dão um direito absoluto que, no direito brasileiro não alcança nem mesmo o direito mais valioso, o direito à vida.

Diz que a Impugnante busca socorro em exacerbada variante de defesa denominada “garantismo” querendo que seja acreditada, decorrente dos direitos fundamentais e garantias individuais constitucionais. Tal tese, diz ele, derivada do direito penal, virou modismo. Na versão original, compreendia um conjunto de teorias sobre o direito e o processo penal, em que os criminosos seriam as vítimas, e estas os opressores. Esse modelo comprehende luta política de cidadania que, aparentemente, passa a ideia de oposição ante ao arbítrio do Poder Público, mas o a intenção de fundo são situações maniqueístas do tipo “bem contra o mal”, “cidadão contra o Estado” que, aplicada ao direito tributário, este perde sua precípua finalidade de regular a atividade de arrecadação para ser apenas instrumento de franquias e garantias voltadas à “sofredora” personagem do contribuinte, transformado numa entidade intocável, escorchado por fiscos draconianos e autoritários, e isto, defende, mais protege o infrator tributário que o Erário, o que, direta ou indiretamente atinge a sociedade como um todo, a qual os defensores do “garantismo” não reservaram garantia alguma.

Diz que, hoje, o basilar princípio do amplo direito de defesa do contribuinte deve ser interpretado dentro de um viés menos literal e mais teleológico, sob o risco de distorcê-lo, pois não tem escopo de promover a impunidade ou dar suporte à sonegação. Nesse sentido, no caso presente,

ao invés de suscitar debate surreal sobre CFAMT, mais profícuo seria ao deslinde da lide que a autuada tomasse alguma medida no sentido de trazer aos autos documentos que desacreditasse as provas de que efetivamente comercializou as mercadorias cuja aquisição não registrou, pois para tanto, tem todas as condições, caso sua negativa fosse real.

Nessa direção, se alguém desonestamente agindo em seu nome anos a fio adquirindo dos seus vários comuns fornecedores os mesmos produtos que comercializa, razoável seria a prova de alguma providência tomada e trazida aos autos: uma denúncia na repartição fiscal; o registro de boletim de ocorrência numa delegacia de polícia; a solicitação aos remetentes de declaração que não adquiriu as mercadorias objeto da autuação; a chamada em juízo dos emitentes das NF's-es para responderem pelos danos morais e materiais que lhe causaram, etc., etc. Neste caso, pelo contrário, nas três manifestações, a defesa se limita a propugnar que na ação fiscal não existe prova da infração, com a “negativa geral”, sem trazer qualquer elemento de prova que sustente essa genérica arguição. Transcreve o 123 do RPAF em apoio ao seu argumento.

Friza que constatou a existência de 441 NF's-es sem registro fiscal e observa que o demonstrativo aparenta maior número porque muitas delas se repetem nas linhas da planilha devido à necessidade de discriminação individual das mercadorias para verificação da multa correta (10% ou 1%). Tais NF's-es constam do banco de dados da SEFAZ e comprovam a ocorrência de operações comerciais.

Esclarece que todas as notas fiscais objeto da exigência de ICMS por antecipação e por estorno de crédito (infrações 01, 02 e 05) foram registradas nos livros fiscais, com a data de entrada indicada no respectivo demonstrativo contido no CD-R de fl. 123. Nesta mídia também constam os livros fiscais escriturados e enviados pela autuada à SEFAZ, já as NF's-es não registradas são, por isso mesmo, objeto de multa.

Diz que dos novos demonstrativos que elaborou, dos quais a Impugnante recebeu cópia, como elemento de prova destaca o “Demonstrativo Contendo Notas Fiscais Registradas e Não-Registradas”, inserto no CD-R de fl. 226, com ciência da Impugnante à fl. 228. No demonstrativo são apresentadas quase duas dezenas de sequências numéricas de NF's-es de diversos remetentes dentro de três anos. Cada sequência contém NF's-es de um mesmo fornecedor, com mesma data, emitidas poucos minutos uma após outra. Umas foram registradas no LRE e outras não. Pergunta: é possível acreditar que a autuada só adquiriu as mercadorias das NF's-es registradas? Diz não ser crível que em diversas ocasiões e com diversos fornecedores desconhecidos, outras pessoas tivessem comprado mercadorias em nome da autuada, instantes após esta também ter adquirido mercadorias dos mesmos diversos remetentes.

Das manifestações defensivas destaca a declaração negativa de compra à fl. 188 que a Impugnante disse anexar, informando que tais declarações não constam dos autos.

Continuando na análise dos argumentos defensivos, afirma que o critério de exclusão de NF's-es requerido pela advogada da autuada (ausência física das NF's-es), até os valores relativos às NF's-es escrituradas e objeto de exigência de imposto por antecipação, ou estorno de crédito, seriam improcedentes, pois nem essas aquisições estariam comprovadas, visto que também tais NF's-es não constam fisicamente nos autos. Prosseguindo no absurdo, diz ainda ser possível que a advogada queira dele exigir uma declaração pública registrada em cartório, com firma reconhecida, em que confessasse que recolheu a menos o ICMS das antecipações tributárias e que não registrou as notas fiscais.

Transcreve os arts. 188 do RPAF e 333 do CPC para dizer que tais dispositivos legais impõem ao sujeito passivo e ao réu, a prova das suas alegações.

Entende que para o caso concreto, o ônus do sujeito ativo é o de contextualizar os elementos de prova, tratando de articulá-los de forma a demonstrar a conduta ilícita da autuada. 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-es cujas entradas no estabelecimento autuado não foram escrituradas fiscalmente e o fato provado é que as operações comerciais existiram como exposto nas NF's-es, cuja presunção de legitimidade se confirmou por não terem sido elididas na forma prevista pelo art. 123 do RPAF.

Transcreve o art. 123 do RPAF e conclui:

#### Infrações 01, 02 e 05

O pedido de exclusão de NF's-es da causídica fere a lógica mais obvia, pois todos os documentos que compõe as infrações constam registrados no LRE elaborado pela própria autuada e acostado ao PAF, pelo que mantém as infrações.

#### Infração 04

A autuada concorda tacitamente com a exigência fiscal, uma vez que nada trata sobre ela nas manifestações.

#### Infração 03

Após a exclusão de 19 notas fiscais do demonstrativo original e que constam registradas no LRE, a infração subsiste parcialmente.

Verificando que: a) os papéis de trabalho que suportam a autuação constam nos autos apenas em arquivos magnéticos (CD's fls. 123 e 215); b) a declaração de fl. 11 não está assinada pelo contribuinte; c) o AR de fl. 125 informa envio apenas do auto de infração com os demonstrativos de débito (sem especificá-los); d) a intimação de fl. 176 é apenas para ciência da informação fiscal; e) a intimação de fl. 221 científica o autuado do pedido de diligência e seu relatório; f) o AR de fl. 222, sem especificá-los, declara de conteúdo “ciência de documentos do PAF 279102.0001/12-5; g) o termo de fl. 227 remete cópias: 1 – Novo demonstrativo de Débito; 2 – Novo Demonstrativo da Multa por NF's não registradas; 3 – Demonstrativo contendo NF's registradas e não-registradas, e tendo em vista o disposto no art. 8º, 3º, do RPAF, conforme fls. 262-263, o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem para:

- a) Apensar cópias impressas dos papéis de trabalho constantes nos CD's que suportam a exigência fiscal pelas infrações, observando que, em caso de grande volume, basta impressão de primeira e última página;
- b) Mediante recibo ou por intimação específica, entregar ao contribuinte cópia dos papéis de trabalho em arquivo magnético e impresso na forma indicada na letra “a”;
- c) Reabrir o prazo de defesa.

À fl. 267 consta termo da juntada dos documentos (fls. 268-368) na forma solicitada e à fl. 263 e à fl. 369, o comprovante de entrega de cópia de todos os papéis de trabalho ao contribuinte autuado.

Às fls. 373-383 o contribuinte apresenta defesa. Confirma o recebimento dos demonstrativos das infrações. Repete a alegação relativa à “parcial falta de provas”, dizendo que os débitos se baseiam exclusivamente em demonstrativos da SEFAZ e que o autuante se prendeu em listagem CFAMT sem trazer as NFs elencadas nos demonstrativos. Transcreve ementa do Acórdão JJF N° 0083-01/02, excertos de doutrina, arts. 2º e 18, II e 41, II, do RPAF, 112 do CTN, para dizer que o AI é baseado em presunção sem prova.

Conclui pedindo sejam excluídas as NFs não acostadas e seja declarada a nulidade da infração por falta de prova.

Às fls. 393-395, o autuante presta informação fiscal. Historia o curso processual, em especial, os quatro pedidos de diligência, ressaltando que pelo terceiro pedido (fl. 316), o então relator foi

induzido a erro pelo autuado, “pois acreditou, sem muitas cautelas, que o AI lastreava-se em listagens do CFAMT e assim endossou requerimento contido em defesa manifestamente ilegal (fls. 180 a 195)...”, uma vez que este AI, como outros que lavrou, julgados, parcelados ou quitados, lastreia-se em NF’s-e.

Observa que o autuado, inapto no CAD-ICMS deste 20/12/2012, manifestou-se em quatro oportunidades, as quais rebateu adequadamente.

Salienta que apesar de as manifestações defensivas serem da lavra de uma mesma pessoa, como transparece dos *layouts*, argumentos e literal repetição de várias laudas, as duas primeiras são assinadas por advogada e as duas últimas por outra pessoa.

Ressalta mudança argumentativa apenas da 1<sup>a</sup> para a 2<sup>a</sup> contestação quando passou a guerrear contra NFs do CFAMT, mas não há NF colhida no CFAMT, tampouco listagem. Considera exaurido o recurso defensivo e que não há novos argumentos a serem analisados, razão porque indica remessa à sua 2<sup>a</sup> informação fiscal (fls. 245-258), pois ali as repetidas alegações defensivas são minudentemente rebatidas.

Conclui pedindo julgamento pela procedência parcial do AI, nos termos e valores contidos no novo demonstrativo de débito, inserto no CD-R de fl. 226.

## VOTO

Cópias de todos os papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto e para o exercício pleno do direito de defesa, foram entregues ao contribuinte (recibo de fl. 369), nada ele 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 (CD-R de fls. 123 e 226); as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

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; com fundamento no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF, indefiro o pedido de diligência formulado.

Como acima relatado, o auto de infração contempla cinco infrações: recolhimento a menos de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária (infração 01); multa percentual sobre a parcela de ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial (infração 02); entrada de mercadorias tributáveis sem registro na escrita fiscal (infração 03); fornecimento de arquivo(s) magnético(s) via internet com inconsistências que, intimado na forma legal para corrigi-los, o contribuinte não os corrigiu (infração 04); falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias cuja saída se deu com não incidência tributária ou com redução de base de cálculo (infração 05).

Por não ter sido objeto de impugnação, nos termos do art. 140 do RPAF tenho como subsistente a infração 04. Entretanto, tendo em vista que a ciência da intimação para apresentação dos arquivos magnéticos corrigidos (fl. 13) se deu em 02/12/2011 (sexta-feira) e o prazo de 30 (trinta) dias úteis ter sido encerrado em 13/01/2012 (sexta-feira), de ofício e conforme item 5.1 da OTE-DPF-3005, ajusto a data da ocorrência dessa infração para **16/01/2012**, por ser o primeiro dia útil passado o prazo legal para correção dos arquivos magnéticos não corrigidos.

Infração procedente.

A infração 01

Os arts. 8º, II, e §6º da Lei 7.014/96, e 371 do RICMS-BA, cuida da incidência e pagamento do ICMS ST nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Sem contestar a matéria de direito, a Impugnante apenas alega nada dever dizendo ter feito pagamento do imposto devido, o que poderia ser observado a partir da análise do extrato disponível na SEFAZ.

A infração, portanto, se constitui de uma mera questão fática que, necessariamente, requer prova tanto da acusação como da defesa, no sentido de demonstrar a existência ou inexistência das obrigações tributárias exigidas.

As provas da acusação são contundentes: decorrem de NF's-es de mercadorias adquiridas pelo contribuinte autuado; constam registradas nos seus livros fiscais; os valores de ICMS recolhidos por conta dessas aquisições foram deduzidos no cálculo do aqui exigido, tudo isso clara e objetivamente indicado nos arquivos contidos nos CD's retro citados, cuja cópia o autuado recebeu.

Considerando: que não há protesto quanto à certeza dos valores recolhidos e deduzidos no levantamento da infração; a Impugnante não apontou qualquer inconsistência nos dados relativos à infração, a tomo como inteiramente subsistente.

Infração procedente.

#### Infração 02

O art. 12-A da Lei 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 §1º do art. 42 da citada lei, reza que no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II", qual seja, a multa de 60%, sobre o valor do ICMS devido por antecipação e não recolhido.

O Impugnante se defendeu desta infração apenas dizendo que a multa foi aplicada de forma indevida, equivocada e que faltaria motivo para a exigência fiscal.

Considerando que o imposto devido e não recolhido por antecipação parcial, foi intempestivamente recolhido no período normal de apuração via conta-corrente fiscal, conforme se vê no demonstrativo específico constante do CD de fl. 123, a multa restante é o que se exige pela infração.

Como visto na infração anterior, esta também trata de questão puramente factual. Portanto, considerando que a infração decorre de NF's-es também escrituradas pelo contribuinte e não tendo ele comprovado o recolhimento do imposto na forma antecipada parcialmente, tampouco apontado inconsistência nos dados resultantes da auditoria entabulada, a infração deve ser integralmente mantida.

Infração procedente

#### Infração 05

Esta infração (que também se constitui de questão puramente fática) está claramente demonstrada nos seus respectivos demonstrativos e decorre de mercadorias comercializadas pela autuada, cujas NF's-es de aquisição foram escrituradas nos livros próprios. Desta infração a autuada apenas protestou com a simples negativa de seu cometimento, e só a partir de sua

segunda manifestação nos autos. Portanto, emprestando a esta, a fundamentação dada às infrações 01 e 02, também a mantendo na íntegra.

Infração procedente

Infração 03

Essa infração se refere a não registro de NF's-es de mercadorias tributáveis destinadas à autuada, mas não registradas no livro Registro de Entradas, cuja cópia consta autuada. Dela a autuada se defende com os seguintes argumentos: **a)** ainda que não tivesse registrado as notas fiscais, ao menos na quantidade apontada, não se justificaria a aplicação da multa; **b)** o dispositivo legal estaria equivocado, pois o imposto das mercadorias comercializadas foi pago por antecipação e não mais seriam tributáveis nas operações internas subsequentes. Se configurada a infração, a penalidade correta seria 1% (art. 42, XI, da Lei 7.014/96) e não a aplicação da multa de 60% prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96; **c)** no caso, não se verificaría má-fé ou dolo por sua parte, haja vista que as NF's são emitidas eletronicamente e transmitidas previamente ao órgão fiscalizador, o que, de antemão, já informa ao estado a compra das mercadorias e se o contribuinte tecnicamente não pode omitir a informação da compra, não seria razoável omitir a escrituração das NF's; **d)** as NF's-es foram emitidas pelo fornecedor, transmitidas à SEFAZ e o fato de um ou outro desses documentos não ter sido escriturado não imputa ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, já que teve o ICMS apurado e recolhido na entrada por antecipação.

Posteriormente, misturando as infrações 01, 02, 03 (depois incluindo a 04 e 05) disse: **e)** que o autuante se prendeu em listagem emitida pelo CFAMT sem trazer aos autos muitas notas fiscais elencadas nos demonstrativos. Assim, muitas aquisições padeceriam de reais provas, por não constar dos autos muitas das notas fiscais, o que fulminaria as infrações por falta de prova; **f)** informando juntar declarações, expressamente diz não ter adquirido as mercadorias objeto da infração (fls. 188 e 235).

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

De logo, observo que as próprias razões defensivas acima pontuadas, já indicam um sentido lógico para a resolução desta lide que, na instância administrativa deve ser conformada com a verdade material emergida dos fatos.

Por obvio, delas brotam as seguintes conclusões:

- i.** se a Impugnante atesta que as NF's-es foram regularmente emitidas e que a não escrituração de uma ou outra não imputa a obrigação de recolher o tributo, já que o ICMS teria sido recolhido por antecipação (razões “a” e “d”), embora não identifique quais, reconhece que parte das NF's-es, de fato, são suas;
- ii.** ao dizer que no caso não se verifica má-fé ou dolo por sua parte (razão “c”) a Impugnante informa que realizou as operações, e se a responsabilidade por infração tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN: art. 136), a justificativa alegada em nada lhe ajuda;
- iii.** a alegação de equívoco no enquadramento legal (razão “b”), ao contrário do pretendido pela Impugnante, apenas reforça o cometimento da infração em lide, uma vez que em se tratando de mercadorias tributáveis a penalidade legalmente prevista é a proposta;
- iv.** considerando que (como exaustivamente relatado e conforme as provas autuadas) as infrações não possuem base em listagens CFAMT e que a infração em apreço diz respeito a NF's-es, cuja existência legal é virtual, a razão defensiva adicional de ausência material dos documentos fiscais objeto da autuação não resiste aos fatos. Portanto, além de não elidir a acusação fiscal, por não ser verdadeira, como as demais razões, a alegação defensiva apenas solidifica o ato infracional, com a agravante de ser na completude do valor restante, após correto ajuste com a exclusão das 19 NF's-es registradas no LRE, inadvertidamente integradas na autuação original.

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

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

Apesar da possibilidade de revisão de ofício 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.

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 e obliteram o arrazoado defensório ao tempo que 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. Estes elementos estão presentes no lançamento tributário em apreço.

Diante da impugnação sobre a certeza de um ou mais 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. Manifesta-se no art. 333 do Código de Processo Civil: “*O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*”

Nesse sentido, por ser correto o entendimento e, conforme autuado, ter executado o trabalho na justa dimensão dos fatos auditados, cabe transpor pertinente trecho da lavra do autuante informando que:

*“Para o caso concreto, o ônus do sujeito ativo é o de contextualizar os elementos de prova, tratando de articulá-los de forma a demonstrar a conduta ilícita da autuada. 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-es cujas entradas no estabelecimento autuado não foram escrituradas fiscalmente e o fato provado é que as operações comerciais existiram como exposto nas NF's-es, 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 a Impugnante), por implicar em crime de natureza tributária com gravíssimas repercussões penais, a lei prevê medidas para que o contribuinte prejudicado, **a qualquer tempo**, antes ou depois da autuação, 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 “notícia” 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 disto foi feito, o que, considerando a repetição do alegado suposto ilícito penal tributário ocorrendo ao longo de três anos antes da lavratura do AI e passados mais quase três anos da autuação, convenço-me em desfavor da empresa autuada.

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.

*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.*

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 suficiente prova que não participou da operação como registrada na nota fiscal, de modo que essa prova constitui em documento fiscal inidôneo (por vício material) ao caso que esteja em apreciação, tendo em vista a ilegitimidade passiva.

Consequentemente, o contribuinte constituindo nos autos a prova no modo citado, elide a obrigação tributária fiscal que esteja sendo exigida por ser 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 responsável pelo seu pagamento.

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.

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, 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 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”, implica exigir ação complementar do Fisco para os “zilhões” de documentos fiscais que respalde sua ação institucional de fiscalizar.

Em caso como esse significaria o inútil trabalho de prover os autos de 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; comprovante de recebimento da mercadoria com perfeita indicação do acusado; etc, etc., documentos estes que, tendo em vista seguir valendo os efeitos de uma nova “simples negativa” para eles, no caso dos emitidos antes da constituição dos autos, teriam que vir: 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”, tendo o Fisco que provar nos autos que não existiu.

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 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, a legitimidade da NF-e é legalmente presumida.

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 que não realizou o negócio de compra e venda.

Ao contrário, entendo ser válida a constituição de um lançamento tributário fundamentado em documento fiscal cuja legitimidade é *iuris tantum*, pois, quando for o caso, oportunamente, o contribuinte poderá desconstituir-lo provando que os documentos fiscais que o sustentam, embora revestidos das formalidades legais, poderão ser inidôneos por vício material, tendo em vista não ser ele o real destinatário.

Em casos tais, por óbvio, 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 CFAMT (como pobramente alegado pela Impugnante), 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, quais sejam NF's-es, cujo acesso ao seu inteiro teor se processa remotamente via chave de acesso.

Portanto, subsiste por presunção de legitimidade porque o contrário não foi sequer demonstrado pelo acusado, uma vez que 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 já aqui 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 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 operação pretérita registrada em documento fiscal, embora este esteja revestido 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 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, o arcabouço legal positivado não contempla.

Ademais disso, vejo meramente perfuntório (superficial) e inseguro o argumento defensivo, uma vez que, como já extraído das próprias confusas razões defensivas, a Impugnante se contradiz, pois, ao tempo que nega ter realizado as operações, pugna pela aplicação de penalidade de menor valor e, de forma transversa, reconhece parte das NF's-es como suas.

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, vejo razão no discurso da informação fiscal ao defender 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 cômodas 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 infração de natureza objetiva, tenho que o autuado não carreou aos autos elementos de prova para descartar a infração 03, demonstrando a existência de fato impeditivo ou modificativo do crédito fiscal lançado.

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 contábil e fiscal, as informando ao Fisco, cumprindo obrigação tributária acessória; **a.3**) os documentos 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; **e**) usando o direito à ampla defesa, apenas negando o cometimento das infrações a Impugnante tratou seu direito de defesa com negligência não se defendendo na forma indicada no art. 123 do RPAF, e por ver perfeitamente subsumidos os ilícitos no dispositivos legais tidos por infringidos, 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 os demonstrativos refeitos às fls. 226, as provas autuadas me fazem atestar a subsistências da infração 03 no valor ajustado de R\$534.269,17 para R\$524.433,42, cujo demonstrativo de débito é o seguinte:

INFRAÇÃO 03 - DEMONSTRATIVO DÉBITO				
DATA OCORR	DATA VCTO	BASE CÁLCULO	MULTA %	VALOR
31/8/2009	31/8/2009	2.100,00	10%	210,00
30/9/2009	30/9/2009	35.977,00	10%	3.597,70
31/10/2009	31/10/2009	34.834,44	10%	3.483,44
30/11/2009	30/11/2009	12.739,70	10%	1.273,97
31/12/2009	31/12/2009	42.951,60	10%	4.295,16
31/1/2010	31/1/2010	154.860,59	10%	15.486,06
28/2/2010	28/2/2010	171.432,02	10%	17.143,20
31/3/2010	31/3/2010	120.242,00	10%	12.024,20
30/4/2010	30/4/2010	293.176,64	10%	29.317,66
31/5/2010	31/5/2010	178.202,80	10%	17.820,28
30/6/2010	30/6/2010	73.310,00	10%	7.331,00
31/7/2010	31/7/2010	163.073,95	10%	16.307,40
31/8/2010	31/8/2010	159.571,72	10%	15.957,17
30/9/2010	30/9/2010	169.964,70	10%	16.996,47
31/10/2010	31/10/2010	78.739,52	10%	7.873,95
30/11/2010	30/11/2010	381.001,20	10%	38.100,12
31/12/2010	31/12/2010	36.635,00	10%	3.663,50
31/1/2011	31/1/2011	109.780,00	10%	10.978,00
28/2/2011	28/2/2011	68.577,83	10%	6.857,78
31/3/2011	31/3/2011	240.407,72	10%	24.040,77
30/4/2011	30/4/2011	250.227,57	10%	25.022,76
31/5/2011	31/5/2011	360.567,39	10%	36.056,74
30/6/2011	30/6/2011	202.666,04	10%	20.266,60
31/7/2011	31/7/2011	310.415,74	10%	31.041,57
31/8/2011	31/8/2011	521.523,14	10%	52.152,31
30/9/2011	30/9/2011	373.958,08	10%	37.395,81
31/10/2011	31/10/2011	286.892,61	10%	28.689,26
30/11/2011	30/11/2011	410.505,20	10%	41.050,52
<b>TOTAL INFRAÇÃO</b>				<b>524.433,40</b>

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

#### 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 279102.0001/12-5, lavrado contra **BRITO ELIAS COMÉRCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$107.406,42**, acrescido das multa de 60% previstas no art. 42, II, “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e , dos acréscimos legais, além da multa de **R\$114.590,24**, por descumprimento de obrigação principal e de **R\$524.433,40**, por descumprimento de obrigações acessórias, previstas nos incisos II, “d” IX e XIII-A, “i” do artigo e lei citados.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR