

**PROCESSO** - A. I. Nº 180597.0005/12-9  
**RECORRENTE** - MOANIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E MOAGEM LTDA. - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0122-03/14  
**ORIGEM** - INFAS IPIAÚ  
**INTERNET** - 13/04/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0085-12/15

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Em diligência realizada pelo autuante foram feitos os cálculos, excluindo-se as operações cujas notas fiscais não foram carreadas aos autos. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo relator. Decisão por maioria. Quanto ao mérito, mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, para exigir imposto no valor total de R\$389.841,77, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e “d” da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto de trânsito foi lavrado em 28/06/2012 para exigir ICMS no valor de R\$401.603,64, em razão de duas acusações fiscais, contudo, em razão de o Sujeito Passivo reconhecer o cometimento da infração 1, resta objeto do Recurso Voluntário apenas a infração que imputa ao ora recorrente o “*Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas na substituição tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA/97, nos meses de abril a dezembro de 2011. Exigido o valor de R\$328.397,44, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo fls. 06 a 08*”.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 3ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial do lançamento, julgando subsistente a infração 1 e parcialmente subsistente a infração 2, conforme abaixo transcrito.

### VOTO

(...)

*A infração 02 infração trata do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, relacionadas no Anexo 88 do RICMS-BA/99, no período de abril a dezembro de 2011, no valor de R\$328.397,44, conforme demonstrativo de débito às fls. 06 a 08.*

*Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.*

*O defensor alegou a inexistência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal aduzindo que, se não há registro em seus livros fiscais de entradas das mercadorias com base nas quais se*

*apurou o ICMS, cujas notas fiscais, constando seu endereço como destino, foram registradas nas barreiras fiscais, é porque essas mercadorias jamais ingressaram em seu estabelecimento.*

*Quanto à alegação do impugnante de que ocorreria desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, não deve prosperar, eis que a sua alusão de que o montante do ICMS devido na operação anterior deve ser compensado com o montante do tributo na operação seguinte, resta integralmente atendida, como se verifica claramente no demonstrativo de apuração na coluna “ICMS Crédito” que indica a dedução do ICMS creditado de cada nota fiscal. Portanto, não há que se falar em desrespeito a não cumulatividade do imposto.*

*Em atendimento à diligência encaminhada por esta JJF o autuante informou que foram excluídas todas as notas fiscais, cujas cópias não foram localizadas, gerando um novo demonstrativo de débito acostado às fls. 53 a 55, reduzindo-se o débito para R\$316.635,57. Depois de sucessivas diligências o impugnante teve acesso integralmente ao resultado da diligência inclusive as cópias das notas fiscais eletrônicas arroladas no levantamento fiscal, nas quais constam integralmente seus dados cadastrais como destinatários das mercadorias.*

*O autuado, mesmo após tomar ciência integralmente do resultado da diligência e recebendo cópias das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal e do novo demonstrativo de débito que excluiu as notas fiscais não localizadas, se manifestou nos autos reiterando suas alegações articuladas em suas razões de defesa que, em resumo nega o cometimento da infração alegando, tão-somente, que não adquiriu as mercadorias constantes das notas fiscais que lastreiam a exigência fiscal, sem apresentar qualquer comprovação inequívoca para consubstanciar sua denegação.*

*Assim, fica evidenciado nos autos que a exigência fiscal está amparada na legislação, e o autuado apenas negou o cometimento da irregularidade, não apontou qualquer inconsistência e nem apresentou qualquer elemento capaz de elidir a autuação.*

*Concluo pela subsistência parcial da infração 02, no valor de R\$316.635,57, na forma discriminada no demonstrativo de débito elaborado pelo autuante, fls. 53 a 55, depois de excluir as notas fiscais não carreadas autos.*

*No tocante ao questionamento do autuado quanto à multa exigida, alegando ter caráter confiscatório e inconstitucional, observo que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Devidamente intimada, o recorrente interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 210/223.

Em sua peça recursal, inconformada com o desfecho dado pelo julgamento de 1ª Instância, o Sujeito Passivo inicia seu arrazoado suscitando a inexistência de fatos que pudessem ensejar a exigência de ICMS a título de antecipação tributária.

Diz que apesar de o fisco entender que a existência de notas fiscais em seu nome são suficientes à configuração do fato gerador, assevera que as referidas notas fiscais não demonstram, nem comprovam, que tenham as mercadorias ali indicadas adentrado ao seu estabelecimento, lembrando que tais notas não foram apresentadas pelo Sujeito Passivo.

Diz da revisão derivada da diligência e insiste na tese de que o lançamento é frágil em razão dos fatos que aduz, lembrando mais uma vez, que a mera existência de notas fiscais não importa no reconhecimento da efetiva entrada de mercadorias no seu estabelecimento, sobretudo quando não reconhece tais aquisições, não as escriturou, comunicou ao fisco acerca do uso indevido dos seus dados cadastrais e o próprio agente autuante não tem a certeza sobre o valor apurado do tributo.

A propósito das ditas notas fiscais, assevera que não há nos autos qualquer referência à origem das mesmas, nem mesmo quanto à origem e forma de arrecadação da ditas, o que no seu entender atribui incerteza à acusação fiscal.

Diz da antecipação tributária, da sua sistemática e da sua natureza, afirmando que se trata de “presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS”, e como tal, não é absoluta e admite prova em contrário, sobretudo se considerado que pode o contribuinte provar que não houve o ingresso da mercadoria em seu estabelecimento, quando não se poderá exigir imposto. Cita jurisprudência aduzindo que não se

exigirá imposto na hipótese de não ocorrência de fato gerador presumido.

Diz que foi autuado por falta de pagamento de ICMS lançado em livros fiscais, fato que comprova a absoluta regularidade da sua conduta de efetuar os registros contábeis de todas as mercadorias que ingressam ou saem do seu estabelecimento comercial.

Dizendo das contingências do seu negócio, afirma que efetuou todos os lançamentos do ICMS devido, todavia não realizou o integral recolhimento, fato que deve ser levado em consideração para o julgamento da querela.

Repisando a tese de que não recebeu as mercadorias que deram azo à autuação, lembra que tem sido Recorrente e de conhecimento da SEFAZ a situação em que “...estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal”.

Diz que apesar de o ingresso das mercadorias no Estado de destino ser suficiente para configurar a presunção relativa exigida no art. 150, § 7º, da CF/88, a escrituração contábil do sujeito passivo da obrigação também é prova igualmente hábil para ilidir a presunção relativa, devendo o fisco fazer prova da acusação fiscal, o que não se fez no presente PAF, destacando-se o fato de que a autoridade autuante sequer fez prova de que as notas fiscais objeto de exação estavam em poder do sujeito passivo.

Nega o cometimento da infração de que é acusado, e quanto à presunção de veracidade do quanto contido nos livros fiscais, transcreve Decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de Agravo Regimental.

Reitera a sua tese de fragilidade da acusação fiscal em razão da falta de provas da ocorrência do fato gerador e discorre derredor do princípio da não cumulatividade do ICMS, afirmindo que “ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre o total das Notas Fiscais em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o ICMS acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência”.

Nessa esteira, entende que se admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, o tributo em questão seria menor do que aquele apurado pela fiscalização, pois, do montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias deveria ser abatido o montante devido na antecipação tributária.

Acrescenta que para a hipótese de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil, deveria o fisco ter arbitrado valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurado o ICMS devido nesta operação e abatido do ICMS devido na operação de entrada (devido por substituição tributária), para então apurar o valor efetivamente devido. Nessa linha, entende que não tendo adotado essa sistemática, o Fisco lhe impôs um ônus excessivamente grande, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS.

Assevera que para a hipótese de que seja julgada procedente a infração, mantendo-se os respectivos débitos, deve ser reconhecido o direito do Sujeito Passivo à compensação de créditos e débitos nas futuras operações.

Quanto à multa cominada à infração, diz que é “fora de propósito e confiscatória”. Cita e transcreve a jurisprudência.

Quanto ao posicionamento da Junta de Julgamento Fiscal no que concerne à competência para a apreciação da matéria, evoca a Sumula 347 do Supremo Tribunal Federal, na qual está expresso que “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público”. Nessa esteira, entende que em função da submissão à Constituição Federal, tem os tribunais administrativos pátrios o dever de

reconhecer em concreto eventual inconstitucionalidade na aplicação da lei. Cita posicionamento reputado ao Ministro Luís Roberto Barroso, concluindo que “... a aplicação cega da multa de 60% (sessenta por cento) é nitidamente inconstitucional por desproporcional e confiscatória, não podendo este Conselho quedar-se silente a respeito”.

Por derradeiro, requer que seja o Auto de Infração julgado improcedente ou, alternativamente, que se reconheça o direito ao crédito do Imposto nas operações incluídas na cadeia circulatória da mercadoria, bem como a redução da multa imposta pelo seu nítido caráter confiscatório.

A Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, Procuradora da PGE/PROFIS, às fls. 228/231, exara Parecer no qual opina pelo improviso do Recurso Voluntário. De início, após dizer das razões e do alcance recursal, aduz que o apelo recursal repete as razões de defesa, carecendo de elementos de fato e de direito que possam fazer reformar a Decisão de piso.

Diz que apesar da tese recursal dizer que as mercadorias constantes das notas fiscais não terem adentrado seu estabelecimento, as notas fiscais indicam com precisão os dados cadastrais do Recorrente, o que atesta a circulação das mercadorias pelo Estado da Bahia, bem como descrevem mercadorias comercializadas pelo recorrente.

Dizendo que a presunção legal tem caráter *júris tantum*, destaca que o recorrente não logrou elidir a acusação fiscal, também lembrando que este CONSEF tem posicionamento no sentido de que as notas fiscais capturadas no CFAMT e no SINTEGRA fazem prova da circulação das mercadorias no território do estado, donde se conclui que o destinatário recebeu as mercadorias. Cita jurisprudência deste CONSEF.

Referentemente à multa, lembra que estão previstas na legislação tributária do Estado e estão adequadas às infrações apuradas.

Opina pelo Improviso do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)**

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, e com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o presente Recurso à apreciação das razões recursais atinentes à Decisão de primo grau que julgou parcialmente procedente a infração 2, única objeto do Recurso Voluntário, e que acusa o Sujeito Passivo de haver recolhido a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas na substituição tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA/97.

No bojo do seu arrazoado, o recorrente pugna pela declaração de improcedência da autuação sob o fundamento de que as mercadorias que deram azo à acusação fiscal não foram recebidas por ela. Avançando, diz da ofensa ao princípio da não cumulatividade em razão do fato de que não foi atribuído crédito fiscal em decorrências das operações que levaram à lavratura do Auto de Infração, além do fato de que são confiscatórias as multas cominadas às infrações.

Por primeiro, há que se registrar que não há lide em relação à infração 1, conforme consignado pelo relator da instância *a quo*.

Analizando a infração que motiva o Recurso Voluntário, vejo que a autuação tem fundamento em notas fiscais eletrônicas, nessa esteira, vejo que a situação dos autos em muito se assemelha à aqueles Autos cujas informações são colhidas no SINTEGRA, haja vista que não são informações prestadas pelo próprio Sujeito Passivo.

Em princípio, e por analogia, como dito pela n. Procuradora da PGE/PROFIS, as informações

colhidas no SINTEGRA, bem como as notas fiscais eletrônicas cujo recebimento por parte do suposto adquirente não confirma, em tese, poderiam servir perfeitamente a alicerçar uma acusação fiscal, contudo, entendo que tal assertiva é verdadeira, ainda que passível de contestação, apenas quando tais informações são prestadas pelo próprio contribuinte autuado.

Ocorre que no caso dos autos, as notas fiscais eletrônicas contém informações cujo suposto adquirente nega o recebimento, ou seja, o autuante colheu informações de terceiros referentes a notas fiscais que tem o recorrente como destinatário das mercadorias.

Neste caso específico, o posicionamento deste CONSEF é no sentido de que informações adicionais devem ser carreadas aos autos de maneira a que fique cabalmente comprovado que além da circulação das mercadorias, também o destinatário as recebeu, o que fecha a necessária circularização e a efetiva obrigação de recolhimento do imposto, como no caso dos autos onde se pretende exigir ICMS antecipação, na qualidade de Sujeito Passivo por substituição.

No presente PAF, de um lado, estamos diante da acusação acima descrita, e, de outro lado, a negativa do recorrente do cometimento da infração sob o argumento de que não recebeu as mercadorias.

Ora, é sabido que são diversos os casos em que foi apurado no trânsito de mercadorias operações cujas notas fiscais tinham destinatários que jamais as receberam. Nesse sentido, por diversas oportunidades processos administrativos fiscais foram julgados nulos, pois, não restou comprovado o efetivo recebimento das mercadorias pelos destinatários autuados.

No caso dos autos, vejo que foram carreados aos fólios processuais diversos DANFE's que, teoricamente, atestariam o cometimento da infração, entretanto, entendo que os elementos trazidos à colação, *in fine*, não são suficientes para a demonstração cabal do cometimento do ilícito fiscal, pois, no meu entender, elementos complementares teriam que ser trazidos aos autos, a exemplo de canhotos de recebimentos das mercadorias com identificação do recebedor, comprovantes de pagamentos, conhecimentos de transportes, cópias de pedidos, etc., ou seja, elementos que, definitivamente, atestariam que as operações constantes das notas fiscais juntadas aos autos foram efetivamente efetuadas pelo contribuinte autuado.

Ante ao exposto, entendo que no presente PAF, a despeito dos fortes indícios que levaram o autuante à lavratura do Auto de Infração em questão, não há elementos suficientes que sirvam para que seja estabelecido, de maneira segura, o cometimento da infração ali indicada. Em verdade, não vislumbro a necessária segurança para a indicação da infração, como determina a os artigos 18 e 39 do RPAF/Ba.

Quanto aos DANFE's, cuja fonte não ficou esclarecida, apenas teriam o condão de fazer manter a acusação fiscal, mudando o status de indício para prova do cometimento de infração fiscal, se, e somente se, fossem carreadas aos autos as necessárias e imprescindíveis provas de que as mercadorias objeto da autuação adentraram o Estado da Bahia e tiveram como destinatário o estabelecimento do autuado.

Nesses termos, ante a fragilidade da acusação fiscal, de ofício, VOTO no sentido de declarar nula a infração 2.

Superada a nulidade suscitada, avanço.

Suscita o recorrente a ofensa ao princípio da não cumulatividade, aí entendido que não houve fato gerador do imposto e que na hipótese de ter havido, restaria o direito ao crédito nas operações.

Vejo que não assiste razão à Recorrente. Em verdade, a tese recursal de que o montante do ICMS devido na operação anterior deve ser compensado com o montante do tributo na operação seguinte resta integralmente atendida. O fato é que teria razão o recorrente se o autuante não tivesse procedido à dedução dos créditos fiscais a que o Sujeito Passivo tem direito, contudo, há nos demonstrativos fiscais a apuração dos créditos na coluna “*ICMS Crédito*”, o que indica que

houve a dedução do ICMS creditado de cada nota fiscal, fato que afasta a possibilidade de acolhimento da tese recursal.

Quanto à multa aplicada, em que pese todo o esforço do recorrente no sentido de demonstrar o caráter confiscatório, desproporcional e abusivo da penalidade inicialmente aplicada, com o qual pessoalmente concordo, vejo que em verdade, mais uma vez, pretende o recorrente adentrar à discussão de constitucionalidade da legislação que estatui as multas por descumprimento de obrigação principal – Lei nº 7.014/96. Nesta seara, como dito acima, determina o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal em seu art. 167, que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de constitucionalidade, motivo pelo qual deixo de apreciar a matéria. Há que se pontuar que apesar de prever percentuais extremamente elevados, as multas que motivaram a insurgência do recorrente estão previstas em Lei, o que impede que este julgador, *in casu*, possa analisar o pleito do Sujeito Passivo. Entretanto, a rigor do art. 159 do RPAF, pode o recorrente, ao apelo da equidade, dirigir à Câmara Superior do CONSEF pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal.

Pelo exposto, superado a nulidade que entendo flagrante, à luz dos elementos carreados aos autos, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao apelo recursal.

**VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)**

Embora o eminentíssimo Conselheiro, Dr. José Marques Ribeiro, tenha apresentado um arrazoado considerável para julgar nula a infração 2, por entender que não havia a necessária certeza de que as mercadorias que constam nos Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, tenham efetivamente adentrado o estabelecimento autuado, venho com a devida vênia apresentar minha discordância quanto a este fundamento.

Justificou o Relator, que este Conselho de Fazenda anteriormente anulou diversos processos com semelhanças no seu conteúdo, e que portanto, estaria a seguir uma jurisprudência aqui firmada, a de que não há provas de que o impugnante tenha recebido as mercadorias.

Neste caso, embora este processo administrativo fiscal (PAF), guarde semelhanças com outros aqui julgados, em que foi acolhida a pretensão defensiva de anulação do lançamento, entendo que não se pode estender a nulidade de maneira linear em todos os processos, por conta da negativa de recebimento das mercadorias. Assim, é necessária a análise do conjunto fático-probatório do caso *in concreto*, em consonância com os dispositivos legais, de forma a se aceitar ou não, o argumento anulatório, que é o que passo a fazer daqui por diante.

Inicialmente, transcrevo aqui o que diz a Lei nº 7.014/96, acerca das presunções por conta da falta de registro de entradas de mercadorias:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

(....)

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Ora, a presunção feita pelo fisco, nos termos do parágrafo 4º, cabe prova em contrário, não sendo pois, uma presunção absoluta, mas uma presunção *iuris tantum*. Seguramente, se o lançamento pela falta de registro de entradas estivesse sempre vinculado à entrega dos documentos e a confissão do próprio contribuinte, não faria qualquer sentido o dispositivo legal acima, pois deixaria de haver qualquer presunção.

Por outro lado, se a presunção relativa se valesse apenas da negativa do contribuinte autuado, todos poderiam fazer aquisições sem os devidos registros, negando o recebimento, deixando o fisco de mãos atadas, haja vista a impossibilidade da fiscalização colocar um preposto na porta de todos os estabelecimentos para comprovar a efetiva entrada das mercadorias. Assim,

necessário se analisar as provas apresentadas e as nuances intercorrentes na impugnação, de modo a se fazer juízo de valor da aludida nulidade.

Conforme ensinamentos do Mestre Paulo Celso B. Bonilha “*a presumida legitimidade do ato administrativo permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”. Assim, sendo o lançamento, um ato jurídico administrativo, obviamente requer a sua fundamentação e o oferecimento de provas de que o fato ocorreu, e neste caso aqui em lide, é indubitável que *a priori*, as provas existem, conforme atestam as cópias de DANFE entre as fls. 56/126, o que torna o ato de lançamento formalmente válido e perfeito, embora passível de contestação e anulação.

Assim, a primeira conclusão aqui afirmada, é de que existiram as operações conforme provam os DANFE em anexo. Resta analisar então, a validade do argumento do recorrente, de que ele não é o responsável pelas aquisições ali demonstradas.

Às fls. 42/43 o sujeito passivo nega o cometimento da infração e de maneira oportuna e justa, alega que não houve juntada das cópias das notas fiscais, o que inviabiliza a sua defesa. Efetuada a diligência e apresentadas as cópias dos DANFE correspondentes, o sujeito passivo se manifesta e apresenta nova impugnação, em que diz às fls. 132/33, *in verbis*:

*Trata-se, portanto, de uma presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS. Não obstante isso, é preciso aduzir que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte.*

*Isto porque pode o contribuinte comprovar, por exemplo, que as mercadorias registradas nos sistemas fazendários nem sequer chegaram a ingressar no estabelecimento comercial comprador, em razão de furto, roubo ou outra circunstância alheia à vontade do contribuinte.*

*É cediço que tem sido comum que estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal.*

*Assim, de maneira criminosa, efetuam compras junto a grandes fornecedores de mercadorias, fornecendo os dados de CNPJ e inscrição estadual de empresas sérias.*

Nos termos do art. 143 do RPAF, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade do lançamento. Embora o recorrente tenha relatado as circunstâncias em que elocubra as possibilidade do fato gerador não ter ocorrido, não apresentou um único e mísero indício de que tais aquisições tenham sido furtadas ou roubadas, ou ainda adquiridas de forma fraudulenta por terceiros em circunstância alheia à sua vontade.

Poderia se alegar aqui, que não cabe ao contribuinte produzir provas negativas ou provas impossíveis, por estarem fora do seu alcance, e que no caso, não lhe restaria outra alternativa, que não alegar as circunstâncias que eventualmente provadas, lhe permitiriam elidir o lançamento.

No PAF, obviamente cabe a quem alega, provar suas alegações, não sendo apropriado se imputar ao contribuinte a obtenção de provas impossíveis, assim como também não se pode exigir do fisco, previamente, a obrigatoriedade de apresentar provas complementadas por rigorosa investigação de caráter policial, para se comprovar a existência de eventuais fraudes, ou do efetivo recebimento das mercadorias, como critério final de avaliação da prova. Se assim fosse, não estaria a se falar em presunção, mas em certeza, e a lei disponibiliza ao fisco, a faculdade de lançar o imposto por presunção legal, desde que com a devida fundamentação.

Em sendo assim, se é exagero impor ao fisco e também ao contribuinte, trazer provas incontestáveis das suas alegações, é necessário ao menos que o contribuinte aponte as suspeitas de fraude, da mesma forma como o fisco apontou os indícios do fato gerador, de forma a lançar dúvidas sobre a legalidade do lançamento. Há que se impor o equilíbrio e a razoabilidade das exigências probatórias a ambas as partes, fisco e contribuinte.

Uma vez que neste processo há prova do fato (cópias dos DANFE entre as fls. 56/126), não há necessidade de se discutir a quem incumbe o ônus da prova em contrário. Marco Aurelio Greco diz que “*em tais casos, o ônus do contribuinte não é de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração, realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo*”. A emissão regular de nota fiscal eletrônica, sem o cancelamento ou sem a negativa de recebimento do destinatário, já é prova suficiente para o lançamento por presunção, cabendo obviamente, prova em contrário.

Evidentemente, repito, não se trata aqui, de afirmar que o fisco estaria a exigir do recorrente a produção de uma prova impossível ou prova negativa, mas trazer qualquer indício que confirme suas alegações; todavia, trouxe apenas uma coletânea de possibilidades da ocorrência de eventos que o livraria da responsabilidade de pagar o imposto. Estaria o contribuinte realmente impossibilitado de apresentar provas de suas alegações? Isto não me parece razoável, pois além de não ser apresentada qualquer dificuldade de investigação das provas, conforme veremos adiante, este Julgador, mesmo distante do local em que ocorreram os fatos, teve condição de coletar informações valiosas para o deslinde da questão.

Chamo aqui, a atenção o fato de que às fls. 56,58, 60, 63, 66, 68, os DANFE indicam que os veículos transportadores pertencem à transportadora AUTO POSTO NACIONAL, da cidade de IBIRATAIA, ou seja, da mesma cidade do adquirente. Neste caso, o recorrente tinha condição plena de proceder diligências junto ao transportador sobre o verdadeiro destino das cargas transportadas, ou que este transportador não as transportas ou de que as placas dos veículos são frias.

Não cabe argumentar que as provas que elidiriam a acusação fiscal são provas negativas ou fora do seu alcance, pois poderia obtê-las na sua própria cidade, mediante queixa na delegacia de polícia ou ainda, por exemplo, uma certificação do DETRAN de que tais placas de veículos não possuem registro neste órgão, o que colocaria em dúvida todo o lançamento.

Não se está a exigir a inversão absoluta do ônus da prova, pois é certo que cabe ao impugnante desconstituir a presunção mediante provas que disponha. Contudo, não cabe ao fisco, além de apresentar os DANFE, previamente avaliar todas as possibilidades de ocorrências de fraudes, furtos, roubos, etc, pois a Administração Pública sequer possui Recursos para realizar isto em todas as situações similares, cabendo ao contribuinte não exatamente trazer provas incontestáveis da sua inocência, mas pelo menos, algum indício.

No caso de um furto ou roubo como foi alegado na exposição feita pelo recorrente em sua defesa, poderíamos imaginar o fisco antes de fazer o lançamento, visitando as ocorrências policiais para certificar se tal carga teria sido furtada, roubada ou destruída em acidente para evitar de fazer o lançamento injustamente? Evidente, neste caso, cabe ao contribuinte defender-se apresentando provas do sinistro, invertendo-se obviamente o ônus probandi.

Esse é o entendimento da Doutrina, conforme se percebe da lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2008, p. 485/486):

*É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação.*

Assim, o fisco produziu as provas necessárias e suficientes ao lançamento e cabe ao recorrente carregar provas das suas afirmações quanto aos fatos impeditivos extintivos ou modificativos. No entanto, verifica-se que o recorrente não trouxe qualquer argumento impeditivo e não justificou qualquer impossibilidade de coletar provas em seu favor, apenas alegou as eventuais possibilidades da existência de fraudes em compras efetuadas por terceiros.

Haveria então de se questionar aqui a prevalência que a presunção de validade do lançamento tributário teria sobre documentos produzidos por particulares. No entanto, nos casos em que o lançamento for perfeito e fundamentado, como neste PAF, revestido de todas as formalidades legais e com as provas devidamente anexadas, no entender do Professor Hugo de Brito Machado Segundo, 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.*

Assim, se o ato administrativo não for devidamente fundamentado, não há que se falar em obrigar o contribuinte a produzir prova negativa ou de impossível produção, bastando para tal, demonstrar que Administração não comprovou o fato gerador, mas este seguramente não foi o caso desta lide, cujas provas apresentadas pelo autuante já são suficientes ao lançamento por presunção, e assim posto, deveria o recorrente apresentar algum indício minimamente razoável, que não a simples negativa.

Para Paulo Celso B. Bonilha “*a prova é a soma dos fatos produtores da convicção da autoridade julgadora, apurados no processo administrativo fiscal.*” Por esta mesma senda, trago ainda, a exegese de Mário Pugliese, extraído da mesma obra do Mestre Bonilha anteriormente citado(*In Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, fl.72):

*No processo tributário, estabelece-se assim uma situação peculiar, na qual o devedor, ao invés de encontrar-se na posição de réu para a satisfação do débito, encontra-se na posição de autor, para obter a reforma do ato administrativo. Ele é obrigado, assim, a colocar diante do juiz os elementos aptos a demonstrar a errônia do lançamento executado pela administração”.*

Assim, uma vez que o recorrente não trouxe para este órgão julgador, quaisquer elementos que possam ao menos apontar indícios de que o lançamento carece de presunção de veracidade, fiz valer o princípio da informalidade, ao apreciar alguns DANFE, notadamente aqueles que foram anteriormente citados, e por consequência, encontrei indícios que apontam no sentido contrário, pois o transportador, além de ser da mesma cidade do recorrente, está situado na mesma rua, apenas em números diferente (Rua José Muniz Ferreira, nºs 19 e 78).

Ao realizar consulta no sítio da Receita Federal, por meio do CGC da transportadora, constata-se que o telefone de contato 73-3537-6100 é o mesmo que consta da empresa autuada na primeira folha do PAF. O endereço eletrônico do contador da transportadora é [jailsoncont@ig.com.br](mailto:jailsoncont@ig.com.br) e à fl. 11, a ordem de serviço de fiscalização da SEFAZ nº 503091/12 consta como contador do recorrente, o Sr. Jailson Barros de Oliveira.

Consta ainda como proprietário da transportadora o Sr. João Paulo Nunes Brandão, e à mesma fl. 11, a ordem de serviço indica entre os sócios, o Sr. Renilton da Lapa Brandão. Faz-se necessário extraordinário exercício de criatividade para imaginar que houve uma dupla fraude, pela aquisição das mercadorias e pelo transporte, envolvendo empresas vizinhas da mesma rua, de mesmo contador, de mesmo telefone, e ainda com sócios que são parentes.

Ora, o impugnante sequer se atentou pra estes fatos, e não trouxe qualquer comentário a respeito das coincidências existentes entre os endereços do adquirente e do transportador. Deveria, na medida do possível, investigar as provas ao seu alcance, como o transporte efetuado por empresa domiciliada na mesma cidade e na sua própria rua, e possivelmente com sócio administrador que apresenta grau de parentesco, a julgar pelo sobrenome, além do mesmo número de telefone informado para as duas empresas, e também do contador em comum.

Como alegar fato impeditivo para apuração de provas em seu favor? Que dificuldade teria em questionar ao transportador o verdadeiro local de entrega das mercadorias? Se houvesse recusa, que fato o impediria de prestar queixa na delegacia de polícia da cidade, para apurar os fatos, pelo menos com este transportador?

Ou o recorrente não examinou as provas, não dando a devida atenção que a situação merece, por considerar que a simples negativa do recebimento elidiria a ação fiscal, ou simplesmente omitiu tais fatos, por considerá-los comprometedores. Valho-me ainda dos seguintes argumentos para entender seguro e correto o lançamento, de forma que desautoriza o julgamento pela nulidade, proposto pelo nobre Conselheiro Relator:

- Há um indício certo, fato provado e não presumido, de que houve as operações comerciais em nome do recorrente, mediante as notas fiscais eletrônicas autorizadas e não canceladas.
- Os fatos aconteceram no exercício de 2011, de abril a dezembro, e o lançamento foi efetuado em 28/06/2012, tendo o impugnante o período de no mínimo seis meses para entrar no ambiente da nota fiscal eletrônica e perceber a existência de compras efetuadas em seu nome e proceder à negativa de aquisição, ou até mesmo prestar uma queixa na delegacia de polícia e informar à Secretaria da Fazenda, de forma a se prevenir de autuações indevidas.

Além disso, conforme consta na página da nota fiscal eletrônica do Ministério da Fazenda (<http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=yjOJMwFOkA0=>), o contribuinte pode se manifestar acerca das operações que constem em seu nome, embora não seja de forma obrigatória, conforme se depreende das seguintes perguntas e respostas abaixo recortadas do supracitado sítio fazendário:

*1 - Se a Manifestação do Destinatário ainda não é obrigatória, por que as empresas devem adotar este processo?*

*R - Pelas razões abaixo que beneficiam o próprio destinatário das mercadorias:*

- Para saber quais são as NF-e que foram emitidas, em todo o país, tendo a empresa como destinatária
- Para evitar o uso indevido de sua Inscrição Estadual, por parte de emitentes de NF-e que utilizam inscrições estaduais idôneas para acobertar operações fraudulentas de remessas de mercadorias para destinatário diverso do indicado na documentação fiscal
- Para poder obter o XML das NF-e, que não tenham sido transmitidas pelo respectivo emitente
- Para obter segurança jurídica no uso do crédito fiscal correspondente, pois uma nota confirmada não poderá ser cancelada pelo seu emitente.
- Para registrar junto aos seus fornecedores que a mercadoria foi recebida e constituir formalmente o vínculo comercial que resguarda juridicamente as faturas comerciais, sem a necessidade de assinatura no canhoto impresso no DANFE.

*2 - Como funciona o evento Desconhecimento da Operação?*

*R - Este evento tem como finalidade possibilitar ao destinatário se manifestar quando da utilização indevida de sua Inscrição Estadual, por parte do emitente da NF-e, para acobertar operações fraudulentas de remessas de mercadorias para destinatário diverso. Este evento protege o destinatário de passivos tributários envolvendo o uso indevido de sua Inscrição Estadual/CNPJ.*

Assim, depõe contra o recorrente, o fato de que só veio alegar a existência de notas fiscais de aquisição fraudulentamente emitidas em seu nome, depois de autuado, quando teve durante longos meses, a oportunidade de verificar no sítio da Nf-e, que havia notas fiscais destinadas à sua inscrição.

Por fim, vejamos então, o que diz os julgamentos de tribunais superiores a respeito do ônus probandi em processos tributários:

**EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA. Art. 333 do CPC.**

*1 – A autuação do fisco tem presunção de legitimidade e instiga prova em contrário para a sua desconstituição.  
2 – O Auto de Infração constitui um documento que declara a existência de uma dívida e, como é criado por uma autoridade fiscal competente para tal função, gera uma situação jurídica a que se subordina o contribuinte. Este, por sua vez, tem o direito de questionar o procedimento administrativo, mas incumbe-lhe, por consequência óbvia, o ônus de demonstrar suas assertivas. 3. Recurso especial do contribuinte improvido. (STJ. 1ª Turma, REsp 465.399/MG, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, março 2003).*

**TRIBUTÁRIO - ICMS - AUTO DE INFRAÇÃO - MERCADORIAS NÃO DECLARADAS - PRESUNÇÃO DE OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR NÃO ILIDIDA - RECURSO IMPROVIDO.**

1. A presunção de omissão de fato gerador de tributo é relativa, admitindo-se que o contribuinte demonstre o contrário. No entanto, na hipótese, constata-se que o impetrante não se desincumbiu desse ônus, pois não trouxe aos autos, no ato da impetração, documentos hábeis para tanto.

(...)

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.

(RMS 32.508/BA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 24/05/2013)

Assim, pelo exposto acima, a Justiça não absolve o contribuinte do dever de apresentar provas que lance dúvidas sobre o lançamento. Ficou demonstrado que o recorrente apenas negou a aquisição das mercadorias e imputou ao fisco toda a responsabilidade para a produção de outras provas que o incriminasse, reiterando apenas que as aquisições eram fraudulentas, constituindo tal argumento em abuso do direito de defesa, pois como dito na ementa acima, desincumbiu-se de trazer aos autos, provas de sua boa fé e inocência, sem que fosse apresentada qualquer consideração razoável, da impossibilidade de obtenção de provas a seu favor.

Face aos argumentos fartamente dissecados neste voto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso, rejeitando a nulidade arguida e mantendo a Decisão de primeiro grau.

**VOTO DIVERGENTE (Mérito)**

Vou divergir do voto do Relator.

Inicialmente, entendo, assim como ele, que o Auto de Infração é Nulo, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, uma vez que a falta de provas, ou a insuficiência delas impossibilita a caracterização da infração com segurança.

Não há prova cabal do recebimento das mercadorias pelo autuado. As provas carreadas aos autos são documentos emitidos por terceiros. Como bem asseverado pelo Nobre Relator: *No caso dos autos, vejo que foram carreados aos fólios processuais diversos DANFE's que, teoricamente, atestariam o cometimento da infração, entretanto, entendo que os elementos trazidos à colação, in fine, não são suficientes para a demonstração cabal do cometimento do ilícito fiscal, pois, no meu entender, elementos complementares teriam que ser trazidos aos autos, a exemplo de canhotos de recebimentos das mercadorias com identificação do recebedor, comprovantes de pagamentos, conhecimentos de transportes, cópias de pedidos, etc., ou seja, elementos que, definitivamente, atestariam que as operações constantes das notas fiscais juntadas aos autos foram efetivamente efetuadas pelo contribuinte autuado.*

Assim, concordo com o voto condutor pela nulidade do lançamento.

Entretanto, vencido na preliminar, entendo que o voto do Colega Relator no mérito é absolutamente contraditório. Isto porque, não se pode em sede de preliminar entender que o lançamento é nulo por falta de certeza e segurança do cometimento da infração e, no mérito, prover o lançamento.

As provas não são analisadas como matéria preliminar, o que foi analisado foi a certeza da ocorrência da infração. O peso e validade das provas para caracterização da infração devem ser analisadas no julgamento de mérito, e a conclusão lógica do voto após a preliminar analisada não poderia ser outro senão pela improcedência do lançamento.

Ora, se o relator entende que as provas não são suficientes para comprovar a infração, como poderia no mérito julgar válido o lançamento? Não se pode confundir a falta de elementos suficientes para se caracterizar a infração (ar. 18, IV, a, do RPAF) com a análise de mérito das provas constantes dos autos.

Outrossim, entendo que este é um típico caso de aplicação do Parágrafo Único do art. 155 do RPAF:

*Art. 155. A Decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Assim, entendendo que as provas carreadas ao processo não comprovam cabalmente o recebimento das mercadorias pelo autuado, e sendo esta prova obrigação da autoridade autuante, não poderia jamais votar o presente lançamento procedente.

Desta feita, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator, com voto de qualidade do presidente e, em decisão não unânime quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 180597.0005/12-9, lavrado contra MOANIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E MOAGEM LTDA-EPP, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$389.841,77, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

VOTO VENCEDOR (Mérito) - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Mérito) - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de nulidade suscitada)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de nulidade suscitada)

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Mérito)

MARIA HELENA MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS