

**PROCESSO** - A. I. N° 206880.0509/15-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SLC AGRÍCOLA S.A. (FAZENDA PIRATINI)  
**RECORRIDOS** - SLC AGRÍCOLA S.A. (FAZENDA PIRATINI) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0121-01/16  
**ORIGEM** - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0181-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO COMPREENDIDAS NO CAMPO DE TRIBUTAÇÃO DO ICMS. MULTA. Infração reconhecida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuado arguiu preliminares de nulidades que foram afastadas. Nada aduziu sobre o mérito da autuação. Infração subsistente. Retificada de ofício a multa de 10% para 1%, em face da nova redação do inciso IX do art. 42 da Lei n° 7.014/96, dada pela Lei n° 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, que passou a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Retificação fundamentada no art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei n° 5.172/1966, o qual estabelece que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuado arguiu preliminares de nulidades que foram afastadas. Nada aduziu sobre o mérito da autuação. Infração subsistente. Não acolhidas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício em relação à Decisão proferida pela 1ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 12/07/2016 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 435.922,33 (quatrocentos e trinta e cinco mil novecentos e vinte e dois reais e trinta e três centavos) em decorrência do cometimento de 03 (três) infrações.

*Infração 01. RV – Utilização indevida, a título de crédito fiscal de ICMS, de valores originados de operações não compreendidas no campo de tributação do ICMS e que não repercutiu em falta de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos valores, sendo exigido o valor de*

R\$142.311,81 correspondente a multa de 60%. Período de ocorrência: fevereiro e junho de 2011;

**Infração 02. RV e RO** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2011, fevereiro, abril, junho a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$154.536,28, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias;

**Infração 03. RV** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$139.074,24, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias.

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 81/91), impugnando somente as infrações 2 e 3 do lançamento.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 103/106), defendendo a manutenção integral do Auto de Infração.

Após a realização de novas manifestações, a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 1ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte nos seguintes termos:

#### VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado. A infração 1 foi reconhecida. As infrações 2 e 3 foram impugnadas.*

*No que tange à infração 1, por certo que o reconhecimento pelo autuado do cometimento da conduta infracional que lhe foi imputada neste item da autuação confirma o acerto da Fiscalização quanto a exigência fiscal.*

*Diante disso, a infração 1 é subsistente.*

*Quanto às infrações 2 e 3, inicialmente, cabe-me apreciar a nulidade arguida pelo autuado por cerceamento de defesa.*

*No presente caso, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara, sendo possível determinar a base de cálculo, o montante do débito, o infrator. Nos demonstrativos elaborados pelo autuante acostados aos autos, cujas cópias foram entregues ao autuado, constam os números das Notas Fiscais eletrônicas arroladas no levantamento; CNPJ; data, valores, descrição das mercadorias, e a indispensável chave de acesso da Nota Fiscal eletrônica. Ou seja, a motivação ou justificativa dos lançamentos se apresenta clara, diversamente do alegado pelo impugnante.*

*Alega o autuado que não escriturou as notas fiscais em razão de não ser necessário ou impossível já que não recebeu as mercadorias ou não recebeu a nota fiscal do emitente, inexistindo qualquer prova nos autos de existência destas notas fiscais. Diz que não lhe é possível a produção de prova negativa. Manifesta entendimento de que deveria a Fiscalização ter diligenciado junto às pessoas que informaram nas suas escritas fiscais tais operações, antes de dar por encerrada a ação fiscal.*

*Quanto a essa alegação, cumpre observar que se tratando de Nota Fiscal eletrônica, cuja “chave de acesso” se encontra descrita no demonstrativo elaborado pela Fiscalização, cabe ao contribuinte verificar se de fato adquiriu ao não a mercadoria acessando o site <http://www.sefaz.ba.gov.br>. Em caso de não ter adquirido cumpre-lhe adotar as medidas policiais e judiciais cabíveis, em face de utilização indevida do nome da empresa pelo emitente das Notas Fiscais eletrônicas, inclusive, no intuito de elidir a autuação. Vale registrar que a jurisprudência deste CONSEF sempre apontou neste sentido, a exemplo dos Acórdãos.*

*Importante consignar que o art. 89, §§ 16 e 17 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, expressamente determina que é obrigação do contribuinte realizar essa averiguação, conforme se verifica na transcrição abaixo:*

*Art. 89. Do resultado da análise referida no art. 88, a Secretaria da Fazenda cientificará o emitente: [...]*

*§ 16. O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento “desconhecimento da operação”;*

*§ 17. Os contribuintes deverão verificar regularmente, mediante acesso ao endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>, todas as notas fiscais emitidas com destino aos seus estabelecimentos, ficando*

obrigados, quando for o caso, a registrarem o evento “desconhecimento da operação” no prazo de até 70 dias contados da emissão da nota no endereço eletrônico [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br), salvo em relação às mercadorias previstas no § 14 deste artigo, cujo prazo será o nele estipulado.

Saliente que, apesar de o § 16 ter sido acrescentado ao art. 89 pela Alteração nº 28, Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, com efeitos a partir de 01/01/15 e o § 17 ter sido acrescentado ao art. 89 pelo Decreto nº 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, com efeitos a partir de 01/01/16, decisões deste CONSEF já apontavam no mesmo sentido, a exemplo do Acórdão da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, CJF Nº 0526-13/13, cujo excerto do Voto que trata da matéria reproduzo abaixo:

**VOTO**

[...]

Quanto à comprovação do ingresso das mercadorias no estabelecimento do recorrente, observo que o entendimento predominante no CONSEF, e também na PGE/PROFIS, é de que as notas fiscais do CFAMT e as notas fiscais eletrônicas, que indiquem mercadorias compatíveis com o ramo de atividade do contribuinte, fazem prova da circulação da mercadoria em território baiano, e consequentemente da aquisição pelo destinatário indicado.

Trata-se, portanto, de provas inequívocas que consubstanciam fortes indícios de que a mercadoria adentrou no estabelecimento do recorrente. Note-se que as notas fiscais obtidas no CFAMT contêm o carimbo do ingresso das mercadorias no território baiano, logo, se as mercadorias entraram na Bahia com destino ao endereço do contribuinte, isso já representa prova suficiente de que elas foram adquiridas pelo contribuinte.

Ademais, as notas fiscais eletrônicas emitidas contra o contribuinte são do seu conhecimento mediante o portal da nota fiscal eletrônica, assim, acaso elas não sejam destinadas a ele, este deveria ter se manifestado no sentido de que estaria sendo vítima de alguma fraude de natureza comercial. Poderia ter formalizado denúncia junto aos órgãos competentes, inclusive de natureza criminal, para que fossem adotadas as providências necessárias.

Portanto, mesmo as infrações 2 e 3 tendo ocorrido em período anterior a 01/01/16, a obrigação do contribuinte de posse da “chave de acesso” era averiguar se as Notas Fiscais eletrônicas lhe foram efetivamente destinadas e, se fosse o caso, adotar as providências cabíveis, em caso de não reconhecimento do negócio com os emitentes das referidas Notas Fiscais eletrônicas..

Dante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

Quanto à diligência, considero que os elementos constantes nos autos são suficientes para Decisão da lide. Por esta razão indefiro o pedido com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99.

No mérito, constato que o autuado nada trouxe ou aduziu no intuito de elidir a autuação. Na realidade, limitou-se na defesa a arguir a nulidade do lançamento, nada suscitando em termos quantitativos ou valorativos.

Dante disso, as infrações 2 e 3 são subsistentes.

Entretanto, no que concerne à infração 2, observo que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, reduzindo a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, como a alteração acima aduzida passou a multa de 10% para 1%, cabe à aplicação retroativa do novo dispositivo legal ao caso em exame, por se tratar de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época de ocorrência dos fatos objeto da autuação.

Dante disso, retifico de ofício a multa imposta de 10% para 1%, passando a infração 02 para o valor de R\$15.453,62.

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 1ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) Declarou que, no presente caso, não haveria que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que as informações teriam sido descritas de forma clara, tendo sido possível determinar a base de cálculo, o montante do débito, e o infrator. Nos demonstrativos elaborados pelo autuante acostados nos autos, cujas cópias foram entregues ao

Autuado, ou seja, destacou que a motivação ou justificativa dos lançamentos se apresentaria claramente;

- b) Pontuou que as alegações meritórias do Contribuinte - de que não teria escriturado as notas fiscais em razão de não ser necessário ou impossível já que não teria recebido as mercadorias ou não teria recebido a nota fiscal do emitente - não mereciam prosperar, em razão de as notas fiscais serem eletrônicas, cuja "chave de acesso" estaria descrita no demonstrativo do autuante, de modo que caberia ao Autuado verificar se teria adquirido ou não as mercadorias, mediante consulta ao site da SEFAZ/BA;
- c) Recusou o pedido de diligência formulado pelo Autuado, por entender que os elementos constantes nos autos seriam suficientes para a Decisão da lide;
- d) Por fim, observou que, no que concerne à infração 2, a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, reduzindo a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal, de modo que, nos termos do art. 106 do CTN, tal norma deveria retroagir para reduzir a infração 02 para o montante de R\$15.453,62.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 130/143).**

- i. Alegando que não escriturou as notas mencionadas na autuação, em razão de não ter recebido as mercadorias em alguns casos, e pelo fato de não ter recebido a nota fiscal do emitente, em outros. Seguiu afirmando que o presente PAF deveria ter sido baixado em diligência para se certificar da efetiva realização ou não das transações demonstradas nas notas fiscais em comento, bem como porque o Contribuinte não teria meios para realizar provas negativas, ou seja, para provar que as notas fiscais não lhe teriam sido entregues;
- ii. Sustentou que a presunção de validade do ato administrativo seria relativa e que não implicaria na desnecessidade do Fisco provar os fatos que está alegando, especialmente quando o ônus probatório da não realização das transações recairia sobre Contribuinte sem meios para produzir as provas necessárias – pois somente o emitente das notas poderia comprovar ou não a remessa da mercadoria, bem como realizar o cancelamento das notas de mercadorias não enviadas;
- iii. Suscita que, em razão da impossibilidade em produzir as provas necessárias à exclusão da autuação, o presente Auto de Infração deveria ser declarado nulo, em razão do cerceamento do direito de defesa. Acrescentou que, o Recorrente não sustentou que não teve acesso às notas fiscais; mas tão somente que as mesmas não serviriam para o caso em tela, posto que o que se discute seria o recebimento das notas e das mercadorias, informações, as quais não seriam possíveis de obter mediante a "chave de acesso" das notas fiscais eletrônicas, tendo em vista que tal informação somente poderia ser obtida pela análise dos DANFE'S – documentos físicos que ficariam em posse do emitente da nota;
- iv. Arguiu ainda que, a boa-fé da empresa pode ser verificada pelo fato de a mesma não ter procedido à tomada de crédito em nenhuma das operações tidas como não escrituradas, bem como pelo fato de ter atendido prontamente a todas as intimações realizadas no decorrer da ação fiscal, e pelo fato de as supostas omissões não terem gerado qualquer prejuízo ao Fisco;
- v. Aduz ainda que em questão idêntica o A.I. N° 269440.0012/14-3 foram julgadas julgado improcedente e o Recurso de Ofício Não Acolhido por Unanimidade pela 1ª CJF através do Acórdão 0240-11/15 através da seguinte ementa: *DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Exigências fiscais*

*lastreadas em provas insuficientes para se imputar ao sujeito passivo o descumprimento de obrigação acessória de omissão de registro, na escrita fiscal, dos documentos fiscais listados pelo autuante. Cruzamento do SPED Fiscal dos emitentes com o SPED Fiscal do estabelecimento autuado. Remetido o processo em diligência, o próprio autuante declarou textualmente que "não possível juntar prova que indique que as mercadorias ingressaram no Estado da Bahia (...)".* Infrações insubstinentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. a) DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração parcialmente elidida (exercício de 2013). Alterações efetuadas por ocasião da informação fiscal. Valores remanescentes recolhidos pelo sujeito passivo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

#### VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Em que pese no seu Recurso Voluntário o contribuinte tenha se referido às Infrações 1 e 2, das suas razões e fundamentos é possível se inferir que, especificamente ele contesta as Infrações 2 e 3. Entretanto, de forma genérica, em seus pedidos, requer a Nulidade de todo o Auto de Infração.

No que se refere ao Recurso de Ofício é possível verificar que a desoneração ocorreu tão somente na Infração 2 em razão da redução da multa aplicável, uma vez que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, reduzindo a multa de 10% para 1%.

Assim, não há reparos a serem feitos nesse aspecto.

Quanto ao Recurso Voluntário o contribuinte alega de forma genérica a Nulidade de todo o Auto de Infração, em que pese nada trate especificamente quanto à Infração 1, seja em sede de impugnação ou de Recurso.

Assim, no que se refere à Infração 1 entendo restar aplicável o previsto nos arts. 141 e 143 do RPAF. Ademais, não verifico qualquer nulidade no procedimento adotado quanto à infração 01, uma vez que a imputação é clara e os documentos de trabalho foram devidamente entregues ao contribuinte que, possuindo total possibilidade de se defender quedou-se inerte.

Em razão disso resta mantida a Infração 1.

No que se refere às Infrações 2 e 3 o Recorrente sustenta todas as suas razões de insurgência na ausência de provas da circulação ou recebimento das mercadorias no Estado da Bahia e que, não poderia fazer prova negativa.

Nesse ponto entendo assistir razão ao Recorrente e, entendo ter sido correta a Decisão proferida no Auto de Infração nº 269440.0012/14-3 que, por Decisão unânime tanto na JJF quanto na CJF entendeu restarem nulas Infrações semelhantes imputadas ao mesmo contribuinte.

No que se refere ao ônus da prova da efetiva realização das operações acobertadas pelas NF-e's observo que no caso sob exame, há algumas assertivas lançadas pelo contribuinte que estão corretas.

De fato, entendo que a operação de circulação das mercadorias não é provada pela simples emissão de uma Nota Fiscal Eletrônica.

Este é um entendimento defendido neste Conselho de Fazenda, de que a NF-e, espelhada materialmente no seu respectivo DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), não é prova cabal de que houve circulação da mercadoria.

A título de exemplo cito a Decisão exarada no Acórdão 0026-01/13, confirmada, em segunda instância, através do Acórdão nº 0022-12/14, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, como se pode inferir dos seguintes argumentos:

*Realmente a circularização das mercadorias não é provada pela simples emissão de uma Nota Fiscal Eletrônica. É um entendimento meu, já defendido neste CONSEF, que a NF-e, espelhada através do seu*

respectivo DANFE, não é prova cabal de que houve circularização da mercadoria.

Para mim, a NF-e é um poderoso instrumento de monitoramento que pode servir ao Fisco como indicativo da existência de irregularidades tributárias e fiscais perpetradas pelos contribuintes, mas que, contudo, devem ser perquiridas e comprovadas com auxílio de outros meio de fiscalização, seja diante do cruzamento de informações, ou seja por meio de elementos fiscais e contábeis, v.g livros fiscais, que possam assim sustentar uma acusação fiscal sem qualquer vício.

Também não há dúvida que a presunção de legitimidade não se confunde com a presunção de veracidade, como bem disse o recorrente. Enquanto aquela (presunção de legitimidade) se relaciona com a presunção de conformidade do ato administrativo com as normas postas, sob um *prima formal*, esta (presunção de veracidade) se coaduna com o conteúdo do lançamento tributário no sentido de que, este, até prova em contrário, é tido como verdadeiro.

Em curtas linhas, delineamos a famosa presunção "juris tantum".

Assim, dentro da base jurídica pátria, cabe à Administração Tributária comprovar que, aquilo que lançou contra o contribuinte, é verdadeiro, existiu e está de acordo com o que prescreve a norma tributária material, ou seja, é seu o ônus de provar a existência do fato imponível do tributo que cobra, diante do que determina a lei.

No caso em comento, entendo que a fiscalização realizou este dever de provar, a contento, a ocorrência dos fatos geradores que originaram o presente lançamento.

Em que pese às cópias da NF-e's não confirmarem a circularização de forma peremptória, percebo que, além dos indícios trazidos aos autos, a fiscalização consubstanciou os fatos imponíveis do presente lançamento quando juntou os comprovante de recebimento da mercadorias e os CTRC's (conhecimentos de transporte rodoviários de cargas), fls. 729 a 980 obtidos junto aos fornecedores do recorrente e os transportadores das mercadorias, relacionado as notas fiscais lançadas neste Auto de Infração.

Ademais, além dos fornecedores apontados nas Notas Fiscais eletrônicas colacionadas aos presentes autos serem habituais parceiros comerciais do recorrente, como se confirma pelas próprias operações expurgadas em primeira instância, não há notícia de qualquer irresignação judicial quanto às demais operações realizadas com o CNPJ do Sujeito Passivo, que constam neste processo, e são gravíssimas faltas penais no nosso ordenamento jurídico.

Assim, diante de todo o conjunto probatório reunido neste PAF pela fiscalização, comprovando a existência do ilícito tributário com a ausência de recolhimento do ICMS devido, não há como acolher a tese de falta de circularização das mercadorias alardeada pelo Recorrente.

Foi registrado na Decisão acima que a NF-e é um poderoso instrumento de monitoramento que pode servir ao Fisco como indicativo da existência de irregularidades tributárias e fiscais perpetradas pelos contribuintes, mas que, deve ser perquirida e comprovada à circulação de mercadorias com auxílio de outros meio de fiscalização, seja diante do cruzamento de informações, ou seja, por meio de elementos fiscais contábeis, v.g livros fiscais, que possam assim sustentar uma acusação fiscal.

Por sua vez, verifico que o próprio precedente citado pela JJF, como posição deste CONSEF, traz paradigma distinto da realidade do presente processo:

*Quanto à comprovação do ingresso das mercadorias no estabelecimento do recorrente, observo que o entendimento predominante no CONSEF, e também na PGE/PROFIS, é de que as notas fiscais do CFAMT e as notas fiscais eletrônicas, que indiquem mercadorias compatíveis com o ramo de atividade do contribuinte, fazem prova da circulação da mercadoria em território baiano, e consequentemente da aquisição pelo destinatário indicado.*

*Trata-se, portanto, de provas inequívocas que consubstanciam fortes indícios de que a mercadoria adentrou no estabelecimento do recorrente. Note-se que as notas fiscais obtidas no CFAMT contêm o carimbo do ingresso das mercadorias no território baiano, logo, se as mercadorias entraram na Bahia com destino ao endereço do contribuinte, isso já representa prova suficiente de que elas foram adquiridas pelo contribuinte.*

No caso citado como paradigma, além das Notas Fiscais Eletrônicas o processo continha relatório do CFAMT e carimbo de ingresso no Estado da Bahia.

Nos termos do presente lançamento, entendo que a fiscalização não realizou este dever de provar, a contento, a ocorrência dos fatos geradores que originaram o presente lançamento, no que tange às infrações 2 e 3.

Tanto é assim, que o RPAF/BA estabelece expressamente que os atos de lançamento deverão ser instruídos com os elementos que comprovem a ocorrência das infrações imputadas. Vejamos transcrição do art. 28, §4º, inciso II, *in verbis*:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*§ 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*(...)*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

Logo, se as cópias ou chaves das NF-e's não são suficientes para confirmar a circulação de mercadorias de forma peremptória, somente com a juntada de outros indícios que não foram trazidos aos autos pela fiscalização, se poderia confirmar a ocorrência dos fatos imponíveis do presente lançamento, a exemplo da juntada de comprovante de recebimento das mercadorias; ou os CTRC's (conhecimentos de transporte rodoviários de cargas das empresas que conduziram e entregaram os produtos no destinatário localizado neste Estado); ou a prova do pagamento das operações junto aos fornecedores da impugnante etc.

O caso em exame se assemelha em muito às autuações lastreadas em meros relatórios do SINTEGRA, sem a juntada de notas e comprovantes da efetiva circulação das mercadorias. Este Conselho de Fazenda, em reiteradas decisões, consolidou o entendimento de que lançamentos tributários fundados tão somente em informações ou relatórios do SINTEGRA não tem o condão de provar a efetiva circulação de mercadorias. O mesmo raciocínio deve ser aplicado ao cruzamento de informações entre a EFD (escrituração fiscal digital) de um contribuinte em confronto com a EFD de outros contribuintes, não podendo o fisco conferir a esses registros fiscais o conteúdo de prova e certeza de que as mercadorias foram efetivamente postas em circulação e entregues ao destinatário. Esses registros podem até constituir um indício ou uma “pista” de irregularidades fiscais, que demanda, todavia, maiores apurações e agregação de outros elementos que possam servir de lastro probatório com a finalidade de respaldar um lançamento tributário de ofício.

Importante consignar, com base no que disse o autuante - só que de forma mais resumida - que o “evento” relacionado à obrigatoriedade de confirmação de recebimento da NF-e ainda não era obrigatório para todos os contribuintes e foi sendo paulatinamente implementado.

Assim dispunha o RICMS/97 (Subseção II –A – Da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e do Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e – arts. 231-A a 231-Q), e, atualmente, o RICMS/12, com o “evento” da “Manifestação do Destinatário” para o setor de combustíveis, nos artigos 82 a 100.

Importante também destacar que a legislação de regência do ICMS, positivada na Lei nº 7.014/96, no RICMS/97 (já revogado) e no RICMS/12 (atualmente vigente), não confere ao ato de emissão de nota fiscal, seja em papel ou na modalidade eletrônica, o efeito de constituir fato gerador do imposto.

Só há fato imponível do ICMS quando da realização de operações de saídas de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação.

O aspecto temporal do fato gerador do ICMS, correspondente ao momento da saída ou da entrada da mercadoria, nem sempre é coincidente com o momento da emissão do documento fiscal. Nesse sentido está positivada a norma do Regulamento do ICMS ao prescrever que a emissão da NF-e se dá antes da ocorrência do fato gerador do imposto. Vejamos o conteúdo do art. 82 do RICMS: *Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador.*

A validade jurídica a que faz referência a norma está vinculada à pessoa do emitente, mas não à

pessoa do destinatário, salvo se houver prova em contrário de que este tenha efetivamente recebido a mercadoria, por qualquer "evento", que esteja registrado no ambiente da NF-e ou outra prova admitida em direito.

Outrossim, não se pode jamais confundir a presunção de legitimidade do lançamento fiscal com a presunção de ocorrência de fato gerador de imposto, além do que, ambas precisam ter previsão legal.

O fato é que à época dos fatos geradores não havia qualquer presunção legal de que a emissão de uma Nota Fiscal Eletrônica acarretaria na presunção de recebimento de mercadoria pelo destinatário.

Não fosse isso, não seria necessário promover alteração legislativa que resultou na atual redação da Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), que atualmente prescreve multa específica caso o contribuinte destinatário não se manifeste acerca do recebimento da NF-e. Refiro-me às disposições do art. 42, inc. X-A, com a seguinte redação:

*"Art. 42 – Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*X-A - 5% (cinco por cento) do valor da operação de manifestação do destinatário sobre a realização de operação ou prestação descrita em documento fiscal eletrônico";*

Assim, diante dos argumentos acima alinhavados e frente ao insuficiente conjunto probatório reunido neste PAF pela fiscalização, não se encontra comprovada a existência dos ilícitos tributários apontados nos itens 2 e 3 do Auto de Infração, razão pela qual nos termos do art. 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF entendo serem nulas as infrações por não conterem os elementos suficientes para determinar, com segurança, o cometimento da infração.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

O Recorrente alega que não teria feito as operações relativas às notas fiscais que resultaram nas infrações 1 e 2, e que não há elementos suficientes para determinar a ocorrência das infrações, e por isso, pede a sua nulidade por cerceamento de defesa, face a impossibilidade de produção de "provas negativas". Tal justificativa foi acatada pelo nobre Conselheiro Relator, da qual, devo discordar.

É dita prova negativa, aquela de impossível ou de difícil coleta, ou seja, quando nenhum meio de prova se mostra viável para permitir a sua demonstração. Exemplo clássico é de que é simples provar que não se deve a determinada pessoa, mediante declaração do suposto credor da inexistência de débito, mas não é possível provar que não se deve a ninguém, pois tal prova necessitaria de declarações de número indefinido de pessoas.

No entanto, as hipóteses de impossibilidade de comprovação de determinados fatos, tidos como provas negativas, estão ficando cada vez mais raras, e a melhor doutrina já afirma que a negativa da parte não a isenta do ônus da prova, exceto em situações excepcionalíssimas, notadamente na atualidade, onde os meios de transporte e comunicação são facilitados; quando se trata de contrapor os documentos eletrônicos acostados ao processo, como neste caso, tais provas alegadamente "negativas", de que não tenha adquirido as mercadorias nas notas fiscais eletrônicas, em verdade podem estar ao alcance de um simples telefonema ou e-mail ao emitente das notas.

Assim, uma vez que a existência das notas fiscais eletrônicas são fatos incontrovertíveis, e o destinatário nega o recebimento, obviamente estariamos diante de operações fraudulentas, em que um contribuinte utilizou a inscrição de outro para comprar mercadorias. Numa análise mais acurada do funcionamento da nota fiscal eletrônica e de seus mecanismos de segurança, não cabe argumentar que as provas que elidiriam a acusação fiscal são provas negativas ou fora do seu alcance, conforme veremos adiante. Por outro lado, o Relator compara a situação com a época da

circulação de notas fiscais físicas e capturadas pelo sistema CFAMT.

Ora, à época do CFAMT, que capturava as notas fiscais físicas das mercadorias em trânsito, em muitos trechos das rodovias estaduais e federais não havia postos de controle, e assim, a captura destas notas era quase impossível. Hoje com o advento da nota fiscal eletrônica, não mais existe a necessidade da captura física da nota fiscal para se constatar a sua circulação. Além disso, mesmo à época das notas fiscais obtidas pelo sistema CFAMT, em tese não havia impedimento da utilização da inscrição de forma fraudulenta, destinada a outro contribuinte que não o destacado na nota, e também neste caso, caberia ao destinatário trazer provas da fraude em seu nome. Enfim, a considerar os argumentos postos no voto do Relator, estaríamos a aplicar os mesmos parâmetros a fatos e épocas diferentes.

É certo que cabe ao impugnante desconstituir a operação tida como inidônea com alguma justificativa que supere os mecanismos existentes quanto à segurança do ambiente da nf-e (verificação da sua existência e recusa), ou à sua capacidade investigativa e probatória, o que não é o caso. Assim, o fisco produziu as provas necessárias e suficientes ao lançamento, que é a emissão das notas fiscais com os respectivos dados, mediante simples consulta com a chave eletrônica fornecida nos autos, e cabe ao Recorrente, carrear provas das suas afirmações quanto aos fatos impeditivos extintivos ou modificativos.

No entanto, verifica-se que o Recorrente não trouxe qualquer argumento impeditivo, apenas alegou as eventuais possibilidades da existência de compras efetuadas por terceiros. Analisando-se aleatoriamente algumas notas fiscais emitidas, e que constam no demonstrativo à fl. 36, é possível verificar como exemplo, a Nota Fiscal nº 4322 emitida em 06/01/2011, pelo CNPJ 0631.8074/0002-38, e constata-se que foi emitida por uma empresa sediada na cidade de Luis Eduardo Magalhães, estado da Bahia; à mesma página, a Nota Fiscal nº 13.133, emitida também em 06/01/2011, CNPJ 8868.0095/0006-97, é de um contribuinte da cidade de Correntina, Bahia e a do CNPJ 0601.4974/0001-00, é da cidade de Barreiras, também deste Estado, constatando-se nas 3 consultas, repito, aleatórias, que todas são cidades do oeste baiano, bem próximas da cidade da empresa autuada.

Mediante a simples consulta no sítio da Wikipédia, a cidade de Jaborandi fica também no oeste da Bahia e constata-se que faz divisa com as cidades de Correntina, Santa Maria da Vitoria, Coribe e Cocos. Assim, de imediato, chamo a atenção pro fato de que o Recorrente é de uma cidade vizinha e limítrofe a um dos emitentes (Correntina) . Fazendo-se uma consulta ao site da “rotamapas”, a distância entre Jaborandi e Correntina é de apenas 54,4 km e o tempo estimado da viagem é de 1 hora e sete minutos. Entre as cidades de Jaborandi e Luis Eduardo Magalhães, a distância é de 311km e a estimativa de tempo de viagem é de 4hs 42 min; a distância entre Jaborandi e Barreiras é de 225 km, e o tempo de viagem estimado é de 3hs e 35 min.

Primeiro, devemos considerar que seria quase impossível ao fisco ter provas da circulação física já que não existem postos de controle de fiscalização de trânsito de mercadorias nesses trajetos, mas é certo que não existe hipótese de uma nota fiscal eletrônica constar no ambiente da Receita, sem que tenha sido efetivamente emitida pelo titular da inscrição. Entre as fls. 36 e 63, este Julgador contou 73 ocorrências com o CNPJ da empresa de Correntina, cidade limítrofe e apenas 54 km de distância do Recorrente, assim como há grande quantidade de ocorrências relativas aos outros remetentes consultados, de Luis Eduardo Magalhães e Barreiras, relativamente próximas do destinatário das mercadorias.

Assim, há de se perguntar, se existe algum impedimento do Recorrente ir até estas cidades, e investigar junto ao contribuinte, exigir provas de quem efetivamente comprou as mercadorias, ou em havendo recusa de colaboração, até mesmo prestar queixas na delegacia destas cidades contra os citados fornecedores, por cumplicidade no uso fraudulento da sua inscrição, já que muitos pagamentos conforme consta nas nf-e foram parcelados e sendo parcelados, necessariamente há provas de quem as pagou, ou ainda trazer provas de que mesmo tentando descobrir a fraude, passou por dificuldades intransponíveis. Há de se falar aqui em prova negativa ou impossível? O

Recorrente nem precisaria trazer provas sobre todas as notas relacionadas, pois a simples comprovação de uma fraude já colocaria em dúvida de todo o lançamento.

Há sim, notas fiscais de outros estados, notadamente de Goiás. Consultando-se o CNPJ 0361.9318/0002-24 constata-se ser de um remetente da cidade de Posse, cidade que se situa junto à divisa da Bahia, assim como o outro CNPJ 0627.6002/0007-80, que é também desta cidade. Deste ultimo CNPJ, este Julgador contou 43 ocorrências no demonstrativo e existe quantidade significativa do primeiro citado. A distância de Jaborandi até a cidade de Posse, embora em outro estado, é de apenas 289 km, e a viagem estimada em 3 horas e 43 minutos, conforme consulta em sites especializados. Pode-se alegar alguma dificuldade do Recorrente dirigir-se até esta cidade e promover uma mínima coleta de provas quanto a estas operações? Talvez nem preciso fosse se dirigir pessoalmente, pois a depender da boa vontade do fornecedor, poderia se conseguir resultados satisfatórios por telefone ou e-mail, visto haver disponibilidade destes dados nas notas fiscais, tanto entre os remetentes da Bahia como os de fora do estado.

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 aquisições fraudulentamente emitidas em seu nome quando teve durante longos meses, a oportunidade de verificar no sítio da Nf-e, que havia notas fiscais destinadas à sua inscrição. O lançamento foi efetuado em 27/09/2015, enquanto as notas fiscais estão registradas no período entre janeiro de 2011, e dezembro de 2014. Assim, a empresa dispôs de tempo mais que suficiente, para consultar o ambiente eletrônico da nf-e, onde estão registradas todas as notas fiscais emitidas para sua inscrição, e assim, constituir prova de fraude e inidoneidade.

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).*

Ficou demonstrado que o Recorrente apenas negou a aquisição das mercadorias e imputou ao fisco toda a responsabilidade para a produção de outras provas complementares, e 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, que como se demonstrou mediante simples consulta na internet, estava ao seu alcance.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantendo o lançamento nas infrações 2 e 3, conforme julgamento da Primeira Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206880.0509/15-3, lavrado contra **SLC AGRÍCOLA S.A. (FAZENDA PIRATINI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento das multas no total de **R\$296.839,67**, sendo multa percentual no valor de R\$142.311,81 e multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$154.527,86, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos VII, “a”, IX e XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ildemar José Landim, José Carlos Barros Rodeiro, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO- PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS