

PROCESSO - A. I. N° 269440.0002/16-4
RECORRENTE - SLC AGRÍCOLA S/A. (FAZENDA PALMARES II)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTARIO- Acórdão 2^a JJF n° 0028-02/17
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0159-11/18

EMENTA: ICMS. 1. 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 1% DO VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA DE 1% DO VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS. Defesa não comprovou escrituração dos documentos fiscais. Infrações subsistentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração parcialmente elidida. Alterações efetuadas por ocasião da informação fiscal. Valores revisados reconhecidos pelo contribuinte. Infração parcialmente mantida. Preliminares de nulidade e de decadência afastadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual, cuidam os presentes autos de Recurso de Voluntário, em razão da decisão proferida pela 2^a JJF, constante no Acórdão n° 0028-02/17, ter julgado Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2016, que imputa ao Sujeito Passivo o cometimento de cinco infrações, sendo todas elas objeto de Recurso Voluntário:

INFRAÇÃO 01 – 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1%, prevista no art. 42, inc. IX, da Lei n° 7.014/96. Valor histórico autuado R\$9.675,77.

INFRAÇÃO 02 – 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1%, prevista no art. 42, inc. XI, da Lei n° 7.014/96. Valor histórico autuado R\$ 50.689,32.

INFRAÇÃO 03 – 06.05.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei n° 7.014/96. Valor histórico autuado R\$ 19.286,29.

Em sua defesa, fls. 79/96 o autuado arguiu, após fazer uma síntese da autuação, que não cometeu as infrações “1” e “2”, bem como reconhece a ocorrência parcial da infração “3”, conforme demonstrativo acostado aos autos.

Quanto às infrações “4” e “5”, reconhece que de fato ocorreram por erro de software do autuado, assim, irá realizar o pagamento.

Alegou para as infrações 1 e 2 que as notas fiscais não foram escrituradas porque não recebeu as mercadorias.

Explica que a autuação é fruto do cruzamento de dados do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED do recorrente com o de outros contribuintes, não sendo possível provar que não recebeu as mercadorias ou notas fiscais envolvidas nas operações que o Agente Fiscal apontou

como não escrituradas.

Entende que da maneira em que realizada a presente Ação Fiscal, está sendo punida em razão de suposto descompasso entre a sua escrituração fiscal e a de outros contribuintes, sem nenhuma prova de que a infração ocorreu.

Suscita preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois a autuação não estaria comprovada, haja vista que não consta nos autos qualquer prova do recebimento das mercadorias, a exemplo de comprovante de recebimento das notas fiscais, comprovante de pagamento etc.

Ao final, ante a necessidade de comprovação da ocorrência das operações constantes das Infrações 1 e 2 requer que o processo seja baixado em diligência para que o Agente Fiscal busque tais informações junto aos contribuintes que lançaram na sua escrita fiscal tais operações.

Para a infração 3, no tocante ao ano de 2013, pontua que grande parte das operações autuadas tiveram o diferencial de alíquota de ICMS devidamente recolhido.

O autuante, ao prestar informação fiscal, fls. 117/119 diz que através da chave da nota fiscal eletrônica é possível a empresa ter acesso a nota fiscal e verificar todos os detalhes da empresa emitente, data, tipo de mercadorias, valores e quantidades, sendo possível a defesa por parte da impugnante, na medida em que o contribuinte teve acesso as notas fiscais eletrônicas e poderia verificar junto ao remetente a veracidade das operações.

Acolhe os argumentos defensivos quanto à infração 3, elaborando nova planilha referente à infração 3, relativo ao ano de 2013.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 5^a JJF proferiu a decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 298/304):

“VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de 05 infrações.

O autuado reconheceu às infrações 04 e 05. Assim, entendo que as mesmas restaram caracterizadas, pois não existe lide.

Logo, a lide persiste em relação às infrações 01, 02 e 03.

Nas infrações 01 e 02 é imputado ao sujeito passivo ter deixado de escriturar notas fiscais de entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação (infração 01) de mercadorias não tributáveis (infração 02).

Em relação a arguição de constitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante descreve com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Verifico nos Demonstrativos em embasaram às infrações, acostados às folhas 16 a 56, entregues ao sujeito passivo, deles constam o nºs das chaves eletrônicas das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), fato que possibilita acesso das informações no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, esclarecendo assim qualquer mácula do presente lançamento em relação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Cabe registrar 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.

Em relação as decisões citadas pela defesa, inclusive a consignada no ACÓRDÃO CJF Nº 0240-11/15, a mesma não reflete uma posição consolidada do CONSEF.

Assim, entendo que foram respeitados todos os princípios que regem o procedimento administrativo fiscal, como o da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, não havendo razões para a decretação da

nulidade dos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

No mérito propriamente dito, observo que não houve questionamentos em relação aos dados das notas fiscais, nem em relação aos números dos documentos, datas, base de cálculo, mercadorias, imposto destacados, nem nenhum outro questionamento.

Assim, entendo que as infrações são procedentes.

Na infração 03 é imputado ao autuado ter deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor histórico autuado R\$ 19.286,29.

Em sua defesa o autuado impugnou parcialmente, alegando que, em sua maioria, trata-se de bens relacionados no Convênio 52/91, onde o valor é calculado com aplicação dos benefícios ali concedidos, tendo acostado em sua defesa planilha que descreve os bens em que o cálculo foi efetuado nos termos do Convênio 52/91, bem como também os bens que não fazem parte deste convênio, mas que o contribuinte calculou corretamente o débito e compensou com seus créditos fiscais. Acrescenta que na coluna “Dífa a ser paga” constam os valores que efetivamente devem ser pagos, em razão de que o cálculo realmente foi feito de maneira equivocada, perfazendo um total devido de R\$808,30.

Na informação fiscal, em relação à infração 03, o autuante afirma que as alegações da defesa procedem e informa que foram elaboradas novas planilhas, folhas 120 a 129, constando a redução do valor autuado para R\$792,39.

Acolho o resultado da revisão fiscal elaborada pelo próprio autuante, uma vez que foi realizada com base nos argumentos e provas apresentadas pela defesa. Tendo, inclusive, o sujeito passivo recebido cópia dos novos levantamentos e acatou o novo valor apurado.

Assim, fica parcialmente mantida, tendo seu valor reduzido para R\$792,39, conforme novas planilhas, folhas 120 a 129.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	
1	PROCEDENTE	9.675,77
2	PROCEDENTE	50.689,32
3	PROC. EM PARTE	792,39
4	PROCEDENTE	42,22
5	PROCEDENTE	217,76
TOTAL		61.417,46

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 174/186, propugnando, em síntese, pela reforma da Decisão recorrida, concentrando o seu recurso pela nulidade das infrações 1 e 2, reconhecendo como procedente em parte a infração 3 e procedente as infrações 4 e 5.

Com relação as infrações 1 e 2, isto é, não escrituração da entrada de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação e não tributáveis, o acórdão ora recorrido entendeu pela ocorrência da infração e a consequente não ocorrência da nulidade apontada pela ora recorrente.

Aduziu que a Fiscalização errou ao lavrar o referido Auto de Infração, isso porque, a empresa não escriturou as entradas autuadas porque não era necessário ou possível, uma vez que não recebeu as mercadorias ou não recebeu a nota fiscal do emitente.

A autuação é fruto do cruzamento de dados do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED do recorrente com o de outros contribuintes, assim, após prestadas as informações fiscais por aquela, deveria ter a Autoridade Fiscal diligenciado junto aos demais contribuintes, para se certificar do que foi alegado pelo recorrente.

Entende que a ação fiscal foi encerrada precocemente, desconsiderando as informações prestadas pelo autuado, que, obviamente não tem como comprovar que não recebeu as mercadorias ou as notas fiscais, isso porque, não é possível ao autuado a produção de provas negativas, ou seja, como ela vai comprovar que não recebeu determinada mercadoria? Ainda, como provar que a nota fiscal não lhe foi entregue? Obviamente que não tem como produzir tais provas, citando

doutrina sobre o tema, além de transcrever trecho de decisão do Supremo Tribunal Federal em processo relativo a cobrança de taxas de licença e funcionamento por parte dos Municípios, reiterando que não é possível ao contribuinte a produção de prova negativa.

Asseverou que a ação fiscal que gerou o Auto de Infração em debate padece de vício insanável, na medida em que não possui elementos suficientes para determinar a ocorrência da infração, bem como implicou em cerceamento de defesa da oro recorrente, pois cabe à Fiscalização o ônus da prova. Ou seja, diante da resposta à planilha enviada com as operações supostamente irregulares, deveria a Fiscalização ter diligenciado e trazido aos autos os documentos que comprovam as omissões na escrita fiscal do recorrente (comprovante de recebimento de notas fiscais etc.), porém, assim não o fez.

Assim, caracterizado o cerceamento de defesa e, mais ainda, a inexistência de elementos suficientes para determinar a ocorrência da infração, evidente está a nulidade do presente Auto de Infração nos termos do art. 18, inciso II e IV, alínea “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto nº 7.629/99).

Trouxe aos autos, como suporte para o seu entendimento, doutrina de diversos juristas e decisões do próprio CONSEF/BA, julgando nulos os Autos de Infração, reforçando que no momento da lavratura do Auto de Infração a motivação não foi corretamente realizada, posto que o contribuinte não consegue identificar a conduta que lhe está sendo imputada é defesa à Administração complementá-la no futuro, sendo nulo o ato praticado.

Portanto, a medida que se impõe é o reconhecimento da nulidade do presente Auto de Infração com relação a infração nº 1 e 2, face a inexistência de elementos suficientes para determinar a ocorrência da infração, que implicou no cerceamento de defesa do recorrente, nos termos do art. 18, II e IV, alínea “a” do RPAF/BA, devendo, portanto, ser reformado o acórdão também nesse ponto.

Ainda em contribuição sobre a ausência de escrituração de documentos fiscais, com menção que não existia informações de cancelamento ou outra explicação que demonstre o não recebimento das mercadorias, argumentou que havia falta de orientação por parte da Fiscalização relativas a época de 2011 a 2015, já que os dispositivos legais e orientações foram incluídas no Regulamento da Bahia ao longo de 2015 e 2016 conforme art. 89, § 17 do RICMS/BA através do Decreto nº 16.434 de 26/11/2015 com efeitos a partir de 01/01/2016, assim como a orientação sobre o procedimento a serem adotadas pelo destinatário da mercadoria, em caso de uso indevido de seu CNPJ, no item “perguntas e Repostas”, sobre os documentos/escrituração, a data remissiva informa que o §17 foi acrescido pelo Decreto nº 16.434 de 26/11/2015 com efeitos a partir de 01/01/2016. Logo não tem aplicação no caso concreto.

Concluiu, caso não seja reconhecida a nulidade acima apontada, cumpre aqui demonstrar que nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, parte do período autuado não pode mais ser objeto de questionamento pelo Fisco Estadual, em face da ocorrência da prescrição no que tange aos meses de janeiro a março de 2011.

Em seguida passou a analisar as infrações 3, 4 e 5. Manifestou que em relação a infração 3 impugnada parcialmente, concordava com o acolhimento da revisão fiscal elaborada, a qual apontou como devido o valor de R\$792,39, conforme as novas planilhas apresentadas no qual aguardamos os valores atualizados para fazer o recolhimento.

Ainda, por fim, com relação as infrações 4 e 5, informamos que os valores já foram recolhidos, conforme comprovantes em anexo.

Requer que seja recebido o presente Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido a fim de reconhecer a nulidade do Auto de Infração com relação as infrações 1 e 2.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito

passivo do débito originalmente exigido de R\$79.911,36 para R\$61.417,46, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF.

As infrações 1 e 2 decorrem da entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis e não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal.

Neste sentido, as notas fiscais colhidas na escrituração fiscal digital de terceiros, não se prestam, por si só, para comprovar a ocorrência do fato gerador do ICMS, pois não há comprovação que as mercadorias foram efetivamente adquiridas pelo destinatário indicado na nota, tampouco comprova que a mercadoria chegou ao seu destino.

Neste caso, apesar da escrituração fiscal digital de terceiros ser um importante indício da ocorrência de uma operação de circulação de mercadoria, para que sejam utilizadas para fins de autuação, é preciso que o Fisco investigue junto ao remetente se a respectiva mercadoria efetivamente chegou ao seu destino, intimando-o à fornecer o pedido de compra, o comprovante de pagamento e sobretudo o recibo de entrega da mercadoria, únicos meios capazes de atestar a efetiva materialização da operação de circulação.

Entendo que caberia ao Fisco promover as medidas de investigação necessárias à confirmar a ocorrência do fato gerador, não podendo simplesmente transferir ao contribuinte o ônus de provar que não cometeu a infração. Afinal, nenhuma das partes deve assumir o ônus de produzir uma prova negativa, cuja produção é efetivamente impossível, pelo que cabe ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato imponível.

Tocante à questão do ônus da prova no processo administrativo fiscal, registro que a doutrina especializada é uníssona no sentido de que se aplica a regra geral de direito processual prevista no art. 333 do Código de Processo Civil, pela qual incumbe à parte demandante o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, enquanto à parte demandada incumbe provar os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da parte adversa.

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.

Demais disso, o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do referido diploma legal determina que o lançamento será nulo de pleno direito se não contiver os elementos suficientes para determinar, com segurança, o cometimento da infração.

Tal entendimento encontra amplo respaldo na doutrina, a exemplo de HUGO DE BRITO MACHADO que em sua obra “Mandado de Segurança em Matéria Tributária” oferece a seguinte lição:

“O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo”

Fisco comprovar a ocorrência do fato geral (fato constitutivo do crédito tributário) é tão clara e intuitiva que a própria JJJ converteu o feito em diligência à fl. 244, determinando dentre outros tópicos, o seguinte:

II - juntar ao processo, para fins de confirmação do trânsito pelo território baiano, qualquer prova válida que indique que as mercadorias ingressaram no Estado da Bahia, a exemplo de retenção do DANFE no trânsito; conhecimento de transporte, pagamento da operação junto ao fornecedor etc.

III - em se tratando de NF não eletrônica, anexar ao PAF cópia da via respectiva que acompanhou a circulação física da mercadoria, retida pela fiscalização estadual;

IV - quanto às operações posteriores a junho de 2013, anexar, se houver, prova obtida no Portal da NF-e da confirmação do recebimento das mercadorias pela empresa adquirente (empresa autuada);

Agiu de forma absolutamente correta a JJF ao exigir tal diligência, pois sem ela, não há qualquer prova nos autos acerca da ocorrência das Infrações 1 e 2. Entretanto o autuante apresentou informação fiscal à fl. 248 declarando que não foi possível juntar qualquer prova válida que indicasse que as mercadorias ingressaram no Estado da Bahia, tendo inclusive efetuado consulta ao Sistema de Controle Interestadual de Mercadorias em Trânsito - SCITM, no endereço eletrônico <https://nfe.set.rn.gov.br/scimt/login1.asp>.

Como bem observou a JJF, o próprio autuante colocou em dúvida a certeza quanto à veracidade dos fatos que embasaram o lançamento, ao afirmar que caso o contribuinte não tenha efetivamente recebido as mercadorias, "alguém" estaria fazendo uso indevido de sua inscrição estadual para acobertar operações fraudulentas de remessas de produtos para destinatário diverso do indicado na documentação fiscal.

Pontua-se que essa situação não se encaixa nas hipóteses dos §§ 14 e 15 do art. 89 do RICMS/2012.

Diante da ausência de elementos suficientes para determinar com segurança a imputação, julgo Nula as infrações.

A redução da infração 3 decorreu da comprovação por parte do sujeito passivo, de que no ano de 2013 grande parte das operações autuadas foram devidamente recolhidas aos cofres do Estado, antes da lavratura do Auto de Infração, o que foi acolhido pelo autuante, que elaborou novos demonstrativos e reduziu a infração para R\$13.320,68.

Desta forma, a desoneração parcial realizada pela JJF da infração 03 justifica-se pela comprovação pelo sujeito passivo de que parte da exigência fiscal era indevida, o que foi corroborado pelo Autuante na informação fiscal.

Na assentada do julgamento, foi rejeitada a nulidade das infrações 01 e 02, passo a apreciar a decadência suscitada no Recurso Voluntário sobre as ocorrências apuradas no período de janeiro a março de 2011, nas referidas imputações.

Entendo que razão assiste ao contribuinte, pois o Auto de Infração foi lavrado em 21/03/2016 e as apurações do período citado estão em prazo superior aos cinco anos que prevê o artigo 150 do CTN.

De plano, importante frisar que, embora o Código Tributário Nacional fixe o marco temporal de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, essa regra somente se aplica na hipótese de vácuo legal, conforme estatui o § 4º do art. 150, rezando:

"Art. 150. ...

*...
§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação (grifo acrescido), será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."*

Sucede que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, consoante retrata o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia (vigente à época dos fatos geradores), *in verbis*:

"Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

..."

Assim, a norma especial contida no Código baiano afasta a incidência da norma genérica prevista no CTN, levando a concluir que, no dia 17/02/2016 (data da lavratura do presente Auto de

Infração), não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações ocorridas no exercício de 2011, o que somente se daria em janeiro de 2017, com base no inciso I do Art. 107-A anteriormente invocado.

Todavia, cabe pontuar que, em 12/06/08, o STF expediu a Súmula Vinculante nº 8 (publicada em 20/06/2008), a qual estabeleceu que “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário*”.

Embora o enunciado não o diga expressamente, as razões de decidir (que não vincula, ressalte-se) deixaram evidente o entendimento da Corte maior, no sentido de que as normas tributárias atinentes ao prazo decadencial somente podem ser veiculadas por lei complementar federal.

Tal decisão repercutiu na aplicação da legislação tributária do Estado da Bahia, pois a observância dessa regra conduz a uma invalidação do dispositivo previsto na lei baiana, especificamente o inciso I do art. 107-A do COTEB, o qual regulava o prazo decadencial para feitura do lançamento.

Nesse quadro circunstancial, o dispositivo legal mencionado foi revogado em 28/11/2014, mas, embora a lei estadual citada se mantivesse vigente até 28/11/2014, a PGE vem recomendando que não mais venha a ser aplicada, nos julgamentos com data posterior à expedição da Súmula Vinculante nº 08, ou seja, 12/06/2008, conforme se pode depreender da leitura de trecho da proposta de “*PROCEDIMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DE ORIENTAÇÃO JURÍDICA*”, reproduzido a seguir.

“... Por conseguinte, reputamos ser cabível à Administração judicante decidir pela invalidade dos autos de infração que aplicaram o prazo previsto pelo art. 107-B, §5º do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, depois da edição da Súmula Vinculante nº 8, em 12 de junho de 2008.”

De tal sorte, excluídos os valores alcançados pelo instituto da decadência, as infrações passam a ter os seguintes valores: Infração 1 R\$8.745,05 e a Infração 2 R\$35.949,82.

Ainda no Recurso Voluntário, o sujeito passivo manifesta que com relação à infração 3, concorda com o valor apurado (R\$792,39) na decisão de piso estando providenciando e liquidação e com relação as infrações 4 e 5 informou que os valores já foram recolhidos conforme comprovante anexo, não havendo portanto mais interesse recursal quanto as referidas imputações.

Concludentemente, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

VOTO VENCEDOR

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 da infração 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 negativos, estão ficando cada vez mais raros, e a melhor doutrina já afirma que a negativa da parte não isenta do ônus da prova, exceto em situações excepcionalíssimas, notadamente na sociedade, atual onde os meios de transporte e comunicação são vastos, e quando se trata de contrapor os documentos eletrônicos acostados ao processo, como neste caso, tais provas de

que não tenha adquirido as mercadorias nas notas fiscais eletrônicas podem estar ao alcance de um simples telefonema ou email.

Assim, uma vez que a existência das notas fiscais eletrônicas são fatos incontroversos, se o destinatário nega o recebimento, obviamente estaríamos diante de operações fraudulentas, em que um contribuinte utilizou a inscrição de outro para compra de 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. Por outro lado, o Relator compara a situação com a época da circulação de notas fiscais físicas e capturadas pelo sistema CFAMT.

Ora, em muitos trechos das rodovias estaduais e federais não há postos de controle, e 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 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 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.

Chamo à atenção que esta mesma empresa já foi autuada antes pelas mesmas razões, conforme dados do processo abaixo. Naquela oportunidade, o Relator, Conselheiro Daniel Ribeiro Silva votou acolhendo a nulidade, apontando as mesmas razões do voto do eminente Relator deste processo, e para evitar maiores delongas, trago aqui os argumentos daquele voto, já que se trata do mesmo Recorrente, e com operações similares e junto aos mesmos fornecedores, e também coincidentemente fui o mesmo julgador a divergir, com as seguintes razões:

PROCESSO - A. I. N° 206880.0509/15-3

RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 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

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 as 3 são cidades do oeste baiano, o que faz presumir que todos ou quase todos os demais emitentes baianos provavelmente são daquela região.

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 seriaquase 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 aquém prova negativa ou impossível? O Recorrente nem precisaria trazer provas sobre todas as notas relacionadas, poisa simples comprovação de uma fraude já colocaria em dúvida toda 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 último 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 email, 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 abordadas 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 sóveio 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. 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, 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, que como se demonstrou mediante simples consulta na internet, estava ao seu alcance.

Quanto à decadência, devo discordar do eminente Relator. É que seus argumentos, face ao incidente de Uniformização, de nº 2016.194710-0, não se aplica ao descumprimento das obrigações acessórias. Vejamos o que diz o item 3 do supracitado incidente:

3 - Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:

- a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;*
- b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.*

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

É certo, pelas razões de mérito, que o Recorrente não cumpriu suas obrigações acessórias, e com isto, ao não declarar a ocorrência do fato jurídico, e omitiu as operações, o Fisco não teria como homologar sua apuração, visto que eivada de vícios, em que a Fazenda Pública sequer sabia da ausência destas operações. Assim posto, os fatos relativos ao exercício de 2011, passa-se a contar o prazo inicial para efeitos de decadência a partir de 01/01/2012, e o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito venceu em 01/01/2017, e sendo o auto lavrado em março de 2011, com ciência no mês subsequente, não há que se falar em decadência.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, 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 269440.0002/16-4, lavrado contra **SLC AGRÍCOLA S/A. (FAZENDA PALMARES II)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.052,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$60.365,09**, prevista nos incisos IX e XI do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo os valores já recolhidos pelo sujeito passivo serem homologados pela autoridade fazendária competente.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Filho, José Roservaldo Evangelista Rios e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS