

**PROCESSO** - A. I. N° 180573.0003/12-1  
**RECORRENTE** - DIPAWA NORDESTE INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUTORA LTDA  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF N° 0007-03/14  
**ORIGEM** - INFAC INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/08/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0173-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS. Multas de 10% e 1% respectivamente, do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O autuado comprova parte da referida escrituração. Reduzida, de ofício, a multa aplicada na Infração 03 em observância aos efeitos retroativos da Lei nº 13.461. Infrações parcialmente subsistentes. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Nos termos do § 5º do art. 50 do RICMS/97, na comercialização interestadual de mercadorias para construtoras, só é aplicável a alíquota de 12% para empresas que apresentarem “*Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS*” dentro da validade na data da operação. Infração parcialmente elidida. Rejeitada preliminar de nulidade. Indeferido pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0007-03/14, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 20/09/2012, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$134.632,71, relativos a cinco infrações distintas. O presente recurso tem por objeto, apenas, as infrações 3, 4 e 5, descritas da forma abaixo.

*3 – deu entrada no estabelecimento, em mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a abril, junho, agosto, outubro a dezembro de 2009, fevereiro, abril, novembro e dezembro de 2010, sendo aplicada multa de 10% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$13.549,14;*

*4 – deu entrada no estabelecimento, em mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de novembro de 2009, abril e maio de 2010, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não escrituradas, totalizando R\$2.480,23;*

*5 – recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de mercadoria a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual, nos meses de fevereiro a dezembro de 2009, janeiro, fevereiro, abril a junho, agosto e setembro de 2010, no valor de R\$92.599,68, acrescido da multa de 60%.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 14/01/2014 (fls. 320 a 328) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*No presente lançamento fiscal está sendo exigido ICMS em decorrência de 05(cinco) infrações: (i)recolhimento a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, pois na qualidade de habilitado aos benefícios do Programa DESENVOLVE, efetuou recolhimentos mensais do ICMS normal, a menos, em razão de ter incluído no cálculo das parcelas incentivadas, valores de débito não vinculados ao incentivo entre outras incorreções; (ii) falta do recolhimento do ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários; (iii) deu entrada no estabelecimento, em mercadoria sujeita a tributação e (iv) não tributadas, sem o devido registro na escrita fiscal; (v) recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de*

*mercadoria a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual.*

*O autuado em razões defensivas contesta parcialmente as infrações 03, 04 e 05. Constatou, portanto, que não existe lide a ser julgada em relação às infrações 01 e 02, pois o sujeito passivo ao não se manifestar sobre as mesmas, acabou por reconhecer a sua subsistência. Mantidos estes lançamentos.*

*O defendente arguiu a nulidade dos itens 03 e 04 sob a alegação de não ter recebido parte dos documentos fiscais que serviram de base para o levantamento fiscal, afirmado que teve acesso aos documentos fiscais que deram base às multas, através de vias fornecidas pelos fornecedores e adquiridas pelo autuante através do sistema SINTEGRA.*

*Inicialmente, há de se salientar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, inexistindo as alegadas irregularidades que não permitem apurar, com segurança, o quanto devido, como afirma o defendente, cuja acusação fiscal está lastreada em documentos fiscais de compras realizadas pela empresa autuada, junto aos seus fornecedores localizados em diversos estados membros da Federação, através de notas fiscais eletrônicas, autorizadas pelas Secretarias de Fazenda de origem das mesmas, conforme respectivas chaves de acesso, códigos de segurança e protocolos de autorização de uso, sendo as mesmas legítimas e idôneas.*

*Da análise dos documentos que compõem o PAF, constato que todas as notas fiscais aludidas (infrações 03 e 04), estão relacionadas na planilha do Anexo III (páginas 20/21) onde constam além do nº da NF, CNPJ, Razão Social do Fornecedor, Valor, Situação (tributada/não tributada), e que foram entregues ao representante da empresa autuada, conforme assinatura à página 21 do PAF. Vejo que as cópias das notas fiscais foram entregues ao autuado e encontram-se apensadas ao processo às páginas 78 a 103.*

*Portanto, saliento que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte desta julgadora para decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, II, "a" do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.*

*No mérito, as infrações 03 e 04, referem-se respectivamente à entrada de mercadorias tributáveis e não tributáveis no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Em sede defensiva, o autuado apontou que os documentos fiscais nº 768, 769, 2078 e 2630, estavam lançados no LRE. Já a NF 35968, afirmou ter sido lançada faltando um dígito (3596), porém se tratava da mesma operação, conforme se pode aferir pela data e valor. Disse ainda, que não teria tido acesso as primeiras vias de alguns documentos fiscais que deram base à autuação, pois o autuante teria se baseado em documentos disponibilizados por fornecedores constantes do sistema SINTEGRA.*

*Na informação fiscal, o autuante esclareceu que no momento da ciência do Auto de Infração, o representante da empresa autuada, recebeu uma via dos demonstrativos destas infrações conforme assinatura à página 21 do PAF e que as cópias das notas fiscais foram fornecidas, fato este que comprova a sua real existência, principalmente por se tratar de mercadorias que já eram rotineiras no elenco das aquisições por parte da autuada.*

*Entendo que não deve prosperar a alegação do autuado de que para validade da autuação deveria ter recebido as primeiras vias dos documentos ou que estes deveriam ser capturados pelo sistema CFAMT. Observo que todas as notas fiscais elencadas no levantamento estão apensadas ao processo e em sua maioria são notas fiscais eletrônicas. Não existe primeira via de nota fiscal eletrônica, considerando que são virtuais. Através da chave de acesso constantes nos documentos, que podem ser acessados pela internet, o contribuinte pode imprimir o DANFE - Documento auxiliar da nota fiscal eletrônica e exercer de forma plena seu direito de defesa.*

*Ademais, a primeira via do documento fiscal pertence ao contribuinte, não fazendo sentido o entendimento de que as primeiras vias de tais documentos deveriam ter sido fornecidas pela fiscalização.*

*Sobre as notas fiscais reconhecidas pelo autuado como representativas de suas operações, o autuante afirmou que apesar das citadas notas fiscais terem sido registradas com atraso, reconhece que foram devidamente escrituradas no livro de Entradas do autuado, realizando as correções devidas no Anexo III, alterando os valores que ficaram reduzidos na infração 03 para R\$13.018,11 e na infração 04 para R\$1.745,22.*

*Acato os ajustes realizados pelo fiscal autuante considerando que se deram à vista dos livros e documentos fiscais disponibilizados pelo autuado que comprovou a escrituração fiscal dos documentos apontados e as infrações 03 e 04 remanescem conforme demonstrado no Anexo III-A constante à folha 299.*

*A infração 05 refere-se ao recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual.*

O defendente disse que, de acordo com a documentação que anexa, as empresas listadas no auto se caracterizariam como contribuintes do ICMS, bem como, afirmou que existem fatos desconsiderados pelo Autuante, que o eximem do valor exigido, conforme os argumentos a seguir: (i) algumas empresas, conforme sistema Sintegra, teria regime de apuração Normal do ICMS, portanto, seriam contribuintes do referido imposto; (ii) algumas empresas seriam optantes pelo Simples Nacional; (iii) empresa com CNAE nº 47.31-8-00 / Com. varejista de combustíveis p/ Veículos; (iv) empresas com atestado de contribuinte do ICMS nos termos do Convênio 137/02.

O impugnante declarou ainda, que no que tange aos estabelecimentos, Jose Miricem Goncalves, Intercom Ltda, Construtora Anápoles, CCC Engenharia, MSV Construções Ltda e Consorcio Transposição, reconhece ser devido o ICMS cobrado de R\$ 12.276,55, e que o pagamento correspondente seria providenciado.

Pela análise do levantamento fiscal que dá suporte a esta infração, vejo que as empresas ali relacionadas possuem atividade econômica na área da construção civil. O autuado realizou operações destinando mercadorias a estas empresas, todas situadas em outra unidade da Federação, aplicando alíquota de 12%, portanto considerando-as contribuintes do ICMS.

Em suas alegações, o autuado entende que o fato das empresas serem optantes pelo Simples Nacional ou realizarem a apuração do imposto pelo Regime Normal, as credenciam automaticamente à condição de contribuinte do ICMS. Ocorre que o Convênio 137/02 e o Regulamento do estado da Bahia condicionam esta regra.

Sobre a matéria, assim dispõe o § 5º, inciso II do art. 50 do RICMS/BA:

Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - (...)

II - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;

§ 5º. Somente será aplicada a alíquota de 12% nas operações e prestações interestaduais destinadas a empresa de construção civil contribuinte do ICMS, se esta fornecer ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada do “Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS”, conforme modelo anexo ao Convênio ICMS 137/02, que terá validade de até 1 (um) ano. (Conv. ICMS 137/02). (grifos nossos)

Da análise do dispositivo acima transcrito, verifico que o autuado não comprovou preencher os requisitos determinados no parágrafo 5º, visto que a regra é clara e expressa, no sentido da necessidade das empresas do ramo da construção civil apresentar o “Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS” com plena validade, no momento da ocorrência do fato gerador.

Compulsando os autos, vejo que o sujeito passivo apensou ao processo apenas 2 (dois) “Atestados de Condição de Contribuinte do ICMS”, fls. 240 e 241.

O primeiro, refere-se a empresa GCM Construtora e Incorporadora Ltda., emitido em 24.05.2012 com prazo de validade 24.05.2013. Ocorre que a operação alvo da autuação em comento, se deu em fevereiro e março de 2009, portanto, não se encontra nos autos, o documento hábil para elidir a infração.

O segundo, refere-se a empresa Santa Cruz Construções Ltda., que da análise do levantamento fiscal, fls. 22/25, constata-se não fazer parte do referido demonstrativo.

Ressalto que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas neste item da peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame, visto que os atestados apensados com a defesa não atendem ao prescrito no dispositivo regulamentar acima transcrito. Dessa forma, considero que a infração 05 restou totalmente caracterizada.

Quanto ao pedido do impugnante de que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O Órgão competente desta Secretaria poderá enviar as comunicações sobre o presente processo no endereço indicado.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 361 a 367, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Suscita, inicialmente, nulidade da decisão recorrida por cerceamento do seu direito de defesa. Explica que, ao fundamentar a decisão relativa aos itens 3 e 4, a JJF asseverou que “as cópias das notas fiscais foram entregues ao autuado” (fls. 6 do acórdão), o que se comprovaria através da

*assinatura do Contribuinte no recibo de fls. 21. Em seguida, conforme fls. 7 da mesma decisão, relata, repetindo palavras do Autuante, que a Autuada "recebeu uma via dos demonstrativos destas infrações conforme assinatura à página 21 do PAF e que as cópias das notas fiscais foram fornecidas, fato este que comprova a sua real existência, principalmente por se tratar de mercadorias que já eram rotineiras no elenco das aquisições por parte da autuada.".*

Reafirma, contudo, que não teve acesso a todas as notas que compõem tais itens (ao menos não foram as mesmas apresentadas aos advogados), entendendo que a JJF prejudicou a defesa, na medida em que não existe segurança em se afirmar que o aludido "recibo", de fls. 21, se reporta a demonstrativo ou a efetiva entrega das notas que o comporia. Além disso, apesar de basear a decisão no fato que se trata de "notas eletrônicas", as quais seriam acessíveis através da internet, foi consignado, à fl. 7 do acórdão, que as notas "em sua maioria são notas eletrônicas", deixando patente que existem notas "não eletrônicas", tendo o Contribuinte (independente até disso) o direito de receber a documentação, completa, que fundamenta a acusação.

Alega que a decisão recorrida possui ainda outro vício, que igualmente implica em cerceamento do direito de defesa (e até supressão de instância), relativo à ausência de exame dos documentos apresentados em relação ao item 5 (inclusive de devolução de venda), sendo que, conforme esclarecido na parte de mérito, apenas dois foram analisados. Assim, por cerceamento do direito de defesa, pede a nulidade da decisão, a fim de que seja o vício corrigido e novo julgamento, depois do fornecimento de todas as notas à Autuada, seja realizado.

Reitera, ainda em preliminar, o pleito de nulidade dos itens 3 e 4, posto que continua sem ter acesso aos documentos fiscais que deram base às multas, sendo que as poucas notas que recebeu (23200, 35968, 36614, 39156, 1072, 16165, 768,769, 1744, 818 e 829), não servem para comprovar a efetividade das operações e a entrada das mercadorias no estabelecimento autuado, pois não possuem qualquer indício de trânsito, tendo sido adquiridas juntas aos emitentes (uma via sistema de NF eletrônica).

Alega que o Autuante (cuja informação prega que não atendeu ao disposto no RPAF, pois não houve manifestação sobre todos os pontos da defesa) confessou que as notas foram pesquisadas no "SINTEGRA dos fornecedores", e adquiridas perante terceiros, sendo que de acordo com a jurisprudência dominante no CONSEF, apenas as primeiras vias ou as vias coletadas pelo sistema CFAMT possuem o condão de comprovar as operações. Ressalta que o fato de existirem "notas eletrônicas" não supera a necessidade de se comprovar a efetividade das operações, sob pena, inclusive, de se oficializar a possibilidade de utilização de dados de terceiros para simulação de operações (o que se sabe é comum).

Afirma que, das notas listadas no AI, a Autuada reconhece as operações relativas aos documentos 768, 769, 2078 e 2630, lançadas no LRE, respectivamente, em 01/10/2010 (as 3 primeiras) e 17/01/2011, conforme comprovantes já apresentados. Afirma que a Nota Fiscal nº 35968 foi lançada faltando um dígito (3596), porém se trata da mesma operação, conforme se pode aferir pela data e valor. Os erros apontados foram corrigidos pela JJF, restando pendentes as situações acima esposadas. Pede assim, em relação às notas não apresentadas ou apresentadas em segundas vias ou mediante documentos "eletrônicos", sem comprovações da efetividade das operações, pela nulidade dos itens 3 e 4.

No que tange ao item 5, repete que, de acordo com a documentação anexada ao PAF, não combatida de forma eficaz, as empresas listadas no auto se caracterizam como CONTRIBUINTES do ICMS, bem como existem fatos desconsiderados pelo Autuante, que eximem o valor exigido. Acosta quadro demonstrativo às folhas 363/364 para comprovação do quanto alega, indicando a situação de cada uma das empresas indicadas.

No que tange aos estabelecimentos JOSE MIRICEM GONCALVES, INTERCOM LTDA, CONSTRUTORA NAPOLIS, CCC ENGENHARIA, MSV CONSTRUCOES LTDA e CONSORCIO TRANSPOSICAO, informa que a Autuada já reconheceu ser devido o ICMS cobrado, de R\$12.276,55.

Afirma que a JJF não analisou, de forma correta, justa e legal, a documentação juntada pela

defesa, que novamente segue junta. A autuação se reporta a fatos de 2009 e 2010, sendo o Auto de Infração lavrado em 2012.

Transcreve trecho da decisão recorrida para, a seguir, afirmar que, se por um lado a norma invocada não se reporta ao "momento do fato gerador", os documentos acostados ao processo atestam a condição de contribuintes das empresas, notadamente que tal status prevalecia nas ocasiões das operações. Acosta relação de empresas, com referência à consulta pública de sua inscrição.

Ressalta que os casos listados são apenas destaque, já que documentação similar foi apresentada em relação aos demais destinatários, observa-se que a JJF não considerou a efetiva situação das empresas nas datas dos fatos geradores e, sim, a emissão dos documentos apresentados (posteriores a autuação). Ao contrário do que entendeu a Junta, alega que tais documentos são provas ainda mais contundentes das situações cadastrais, pois, emitidos em 2012, prova tais situações no decorrer do tempo, até as datas das expedições, não deixando dúvidas das condições de Contribuintes nas ocasiões das operações.

Explica que a JJF, como visto no "voto", apenas se reportou aos documentos relativos à GCM LTDA e a SANTA CRUZ LTDA, mesmo assim o fazendo, em relação à GCM, de forma indevida, pois não observou a data do cadastramento. Com relação à CONSTRUTORA E INCORPORADORA GUARANY LTDA, a JJF não se reportou sobre a devolução referente à NF 0001719, devidamente comprovada pela Nota Fiscal nº 002112, de 09/09/2009.

Ante o exposto, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e, com base nos elementos já carreados ao feito, pede a revisão da decisão recorrida para alcançar a verdade material, determinando a regularidade, ou não, das vendas para contribuintes do ICMS, rogando pela sua nulidade, ou dos itens 3 e 4, e, dependendo do resultado da revisão, pela IMPROCEDÊNCIA ou, no máximo, PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a condenação limitada ao valor admitido no item 5.

Às folhas 311/312, o representante da PGE solicita a conversão do feito em diligência ao Autuante, com vistas a que se manifeste acerca dos documentos fiscais capazes de comprovar a devolução de venda da Nota Fiscal nº 0001719, da Construtora e Incorporadora Guarany Ltda.

À folha 395, a 2<sup>a</sup> CJF acolheu a solicitação da PGE, tendo solicitado que o Autuante adotasse as seguintes providências: 1) verificar a situação cadastral das empresas listadas às folhas 363/364; 2) verificar se as NF's, de folhas 368/369, comprovam a devolução das mercadorias nelas elencadas; 3) se for o caso, elaborar novos demonstrativos.

Às folhas 399/403, o Autuante cumpriu a diligência, tendo aduzido o que segue. Quanto ao item "1", informa que, embora as empresas listadas possuam inscrição estadual, não são contribuintes de ICMS por se tratar de empresas de construção civil, cuja atividade está caracterizada como prestação de serviço. Informa que a única exceção é a empresa I M Queiroz, a qual não está relacionada no demonstrativo às folhas 22/25.

Quanto ao Item "2", informa que excluiu a Nota Fiscal nº 1719, por se tratar de devolução. Retificou o demonstrativo de débito relativo à Infração 5, reduzindo o seu valor de R\$92.599,68 para R\$81.974,68.

Às folhas 414/418, o sujeito passivo apresenta nova manifestação, aduzindo o que segue.

Volta a suscitar a nulidade da decisão de piso. Alega que o "diligente" afirma que pesquisou junto às unidades da Federação, destinatária das mercadorias cujas operações estão relacionadas no demonstrativo de fls. 22 a 25, constatando que as empresas relacionadas às fls. 363/364, embora regularmente possuidoras de inscrição estadual, à época, não são contribuintes do ICMS. Afirma que tal "pesquisa", igualmente não foi apresentada à Autuada, reforçando o prejuízo à defesa. Com base no art. 18, incisos II e IV, "a", do RPAF, por cerceamento do direito e defesa e insegurança na determinação da infração, pede que o item 5 seja declarado nulo.

No mérito, observa que o Fiscal que realizou a diligência tentou fazer o “papel da PGE”, emitindo parecer com juízo de valor, sem base legal e, inclusive, contrariando os elementos já constantes do PAF, elementos estes que certamente conduziram o Julgador à necessidade de melhor instruir o PAF. Ora, o Fiscal afirma que apenas a IM de Queiroz é contribuinte do ICMS, apesar de citar, antes, que tal situação seria “atual” “não são contribuintes do ICMS”, embora inscritos à época dos fatos. Isso só demonstra a ausência de isenção no “parecer”, que, aliás, sequer poderia ser emitido com juízo de valoração.

Afirma ser evidente que o que se pretendeu esclarecer foi se empresas citadas, na época dos fatos, eram ou não caracterizadas como contribuintes do ICMS. E de acordo com a documentação já anexada ao PAF pela Autuada (novamente anexa), não combatida de forma eficaz, as empresas listadas no Auto de Infração eram caracterizadas como contribuintes do ICMS, bem como existem fatos desconsiderados no lançamento, que eximem o valor exigido.

Afirma que o parecer ora impugnado contraria a instrução do PAF e emite juízo de valor baseado em aspectos, temporal e legal, distorcidos. Caso o item 05 não seja julgado nulo, entende que deve ser considerado “procedente em parte”, com a condenação limitada ao valor reconhecido pela Autuada.

Reitera os termos das suas peças recursais já referidas. Pede pelo deferimento.

À folha 451 (frente e verso), o representante da PGE emite parecer jurídico, opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, na esteira das conclusões do parecer técnico.

## VOTO

Preliminarmente, enfrente as alegações de nulidade suscitadas.

Relativamente às infrações 03 e 04, o sujeito passivo alega nulidade ao fundamento de falta de entrega das cópias dos documentos fiscais objeto da autuação. Examinando os elementos dos autos, noto que não assiste razão ao sujeito passivo, pois foram acostadas cópias das notas fiscais não registradas ao processo, conforme folhas 78/156. O próprio sujeito passivo declara, à folha 362, que recebera cópias dos documentos fiscais Notas Fiscais nºs 23200, 35968, 36614, 39156, 1072, 16165, 768, 769, 1744, 818 e 829. Os demais documentos constantes dos demonstrativos de débito são notas fiscais eletrônicas, cujo acesso é público por meio do Portal da NF-e. Não vislumbro, assim, prejuízo ao exercício do seu direito de defesa.

Quanto ao alegado vício da decisão recorrida (no julgamento da Infração 05), ao fundamento de falta de exame das provas acostadas ao processo, noto que assiste razão ao sujeito passivo, pois a decisão de piso limitou-se a abordar o argumento defensivo atinente à condição de contribuintes (afeta aos destinatários), tendo se omitido na apreciação das alegações relativamente à nota fiscal devolvida (Nota Fiscal nº 2112, de 12/09/09), à Nota Fiscal nº 1954, emitida de forma equivocada, e à Nota Fiscal nº 1441, validada pelo fisco.

Embora reconheça o vício na decisão proferida pela JJF, deixo de devolver o processo para a primeira instância por entender que a questão se encontra madura para julgamento, o que permite o avanço para apreciação do mérito, amparado no permissivo previsto no art. 1.013 do CPC (abaixo reproduzido), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo.

*“Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.*

...  
§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

...  
*III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;*  
..."

Assim, passo a apreciar o mérito das questões.

No mérito, quanto às Infrações 3 e 4, referem-se à falta de registro de notas fiscais de entrada,

sendo que a primeira diz respeito a operações sujeitas a tributação enquanto que a segunda guarda relação com operações sem tributação.

A Recorrente defende a idéia de que as cópias acostadas ao processo não servem para comprovar a ocorrência das operações de entrada, pois não possuem indícios de que tenha havido trânsito de mercadorias. Examinando as cópias dos documentos fiscais acostadas às folhas 78/156, noto que se apresentam como notas fiscais eletrônicas (DANFE's) e notas fiscais captadas no Sistema CFAMT. Avaliemos, pois, o valor probatório de tais documentos.

É importante frisar que a jurisprudência do CONSEF confere tratamento jurídico distinto a cada uma das modalidades de documento fiscal, reconhecendo efeitos probatórios distintos no bojo da atividade processual. De fato, as notas fiscais coletadas no trânsito de mercadorias (Sistema CFAMT) são aceitas como provas suficientes de que as mercadorias circularam no âmbito do território baiano, gerando a convicção processual de que tais produtos ingressaram no estabelecimento comercial ali indicado.

Tal entendimento se encontra consolidado por remansosa jurisprudência, conforme se lê em trecho do Acórdão CJF 0005-11/14, da lavra da 1ª CJF, abaixo transrito.

*“Os documentos extraídos do CFAMT são capturados nos postos fiscais localizados no território do Estado da Bahia, em razão de que são suficientes para comprovar as internalizações e as entradas, consoante jurisprudência já pacificada neste Conselho de Fazenda. (ACORDÃO CJF Nº 0005-11/14. 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. CONSEF/BA)”*

Quanto às notas fiscais eletrônicas, a jurisprudência desta casa oscilou no tempo, tendo, inicialmente, apresentado tendência de que lhes seria conferido tratamento tributário semelhante àquele dado às notas fiscais do sistema Sintegra. Em consequência, exigia-se que as cópias dos documentos fiscais se fizessem acompanhar de outros elementos, ainda que indiciários, reveladores de que a sua emissão não foi objeto de fraude fiscal, tão comum no comércio de mercadorias.

Esse entendimento passou, contudo, por uma mudança recente, pois as peculiaridades das notas fiscais eletrônicas acabaram por fazer com que as Câmaras de Julgamento percebessem que a legislação acabara de configurar uma nova moldura contextual. De fato, o sistema SPED dá ampla publicidade à emissão dos documentos fiscais, permitindo aos destinatários das operações imediato conhecimento acerca daquelas notas fiscais eletrônicas contra si emitidas, conforme se depreende da leitura do § 12 do art. 89 do RICMS/12, abaixo transrito.

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

*...  
§ 12. Deverá, obrigatoriamente, ser encaminhado ou disponibilizado download do arquivo da NF-e e seu respectivo Protocolo de Autorização de Uso:*

*I - ao destinatário da mercadoria, pelo emitente da NF-e imediatamente após o recebimento da autorização de uso da NF-e (grifos acrescidos);  
...”*

Ora, se a informação relativa à NF-e autorizada encontra-se publicitada, na forma da norma regulamentar citada, é evidente que o destinatário das mercadorias passa, então, a ter condições de obstruir eventuais fraudes ou equívocos decorrentes da errônea identificação do comprador das mercadorias.

Esse novo contexto, aliado ao dever de colaboração processual, imposto às partes, impõe ao contribuinte a necessidade de contribuir com a atividade probatória, refutando a postura de simples negativa do fato, muito comum na ocorrência desse tipo de infração.

Esse é o entendimento que vem se tornando predominante no âmbito das Câmaras de Julgamento, conforme acórdão proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em 12/02/2014, cujo voto em separado acompanhou o relator, agregando as considerações que transcrevo abaixo.

*“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0022-12/14.*

VOTO EM SEPARADO (Cons. MÔNICA MARIA ROTERS)

...

*Diante deste quadro, a clonagem em uma NF-e deixou de existir. Não tem como (a não ser que o hacker adentre nos sistemas da empresa, ou dos órgãos fazendários, mas esta é outra história) terceiros emitir uma NF-e de qualquer empresa. Ela não será emitida. Portanto, nenhum contribuinte (fornecedor) poderá afirmar que a NF-e a ele não pertence. Nesta situação tem ele de responder pelas mesmas, por responsabilidade tributária, perante todas as esferas governamentais.*

*E a situação não para apenas nestes procedimentos:*

*O Ajuste SINIEF 07/05 que instituiu a NF-e em âmbito nacional, na sua Cláusula sétima, § 7º determina que o emitente da NF-e, obrigatoriamente, encaminha ou disponibiliza download do arquivo da NF-e e seu respectivo Protocolo de Autorização de Uso ao destinatário e ao transportador contratado, imediatamente após o recebimento da autorização de uso da NF-e. E na sua Cláusula décima obriga o emitente e o destinatário em manter NF-e em arquivo digital, sob sua guarda e responsabilidade, pelo prazo estabelecido na legislação tributária, mesmo que fora da empresa, devendo ser disponibilizado para a Administração Tributária quando solicitado.”*

Essa tendência jurisprudencial encontra-se materializada no voto vencedor de recente decisão, proferida no Acórdão CJF nº 0085-12/15, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, de 18/03/2015, abaixo reproduzido.

*“2a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0085-12/15*

VOTO VENCEDOR DA PRELIMINAR DE NULIDADE SUSCITADA (Cons. ILDEMAR JOSÉ LANDIN)

*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. ...*

...

*Não cabe argumentar que as provas que elidiram 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.”*

Em outra recente decisão, essa agora da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, proferida no Acórdão CJF nº 0134-11/15, em 19/05/15, o colegiado confirmou decisão da primeira instância, pontificando um entendimento que vai se consolidando no âmbito da segunda instância, conforme a seguir.

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0134-11/15*

*EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. É incontestável que os dados dos DANFE anexados ao processo o colocam como sujeito passivo e ficou demonstrado que o Recorrente apenas negou a aquisição das mercadorias e imputou ao Fisco, toda a responsabilidade para a produção de provas adicionais que o incriminassem, constituindo tal argumento em abuso do direito de defesa, pois o contribuinte tem o direito de questionar o procedimento administrativo, mas incumbe-lhe, por consequência óbvia, o ônus de demonstrar suas assertivas e isto não foi feito. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

Tal tendência advém da compreensão de que o contribuinte não pode manter-se na posição de questionamento de todas as provas produzidas, limitando-se a desenvolver uma atividade probatória desconstitutiva, sem assumir a responsabilidade de cooperar para a construção do conjunto probatório que evidencie a ocorrência de fraude.

Assim, entendo que o interesse público impõe que a autuada contribua para a formação das provas com os elementos de que possua, pois a administração fazendária não pode ficar à mercê da simples negativa, o que acabaria por chancelar uma conduta empresarial, muito comum a

todas as empresas que omitem registro de documentos fiscais, algo que resultaria em uma porta aberta para as fraudes fiscais em grande escala.

Assim, acompanhando a jurisprudência predominante neste CONSEF, entendo que restaram parcialmente caracterizadas as infrações 3 e 4.

Reduzo, contudo, de ofício, o percentual da multa aplicada à Infração 3, em observância aos efeitos retroativos da Lei nº 13.461, de 10/12/15, que reduziu a sanção prevista para tal conduta para 1%, alterando o valor do débito de R\$13.018,11 (folha 299) para R\$1.301,81, conforme demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	B. CÁLCULO	MULTA 1%
jan/09	6.358,00	63,58
fev/09	1.980,00	19,80
mar/09	0,00	0,00
abr/09	161,50	1,62
mai/09	0,00	0,00
jun/09	63,00	0,63
jul/09	0,00	0,00
ago/09	64,38	0,64
set/09	0,00	0,00
out/09	4.466,98	44,67
nov/09	83.085,84	830,86
dez/09	7.119,20	71,19
jan/10	0,00	0,00
fev/10	9.208,50	92,09
mar/10	0,00	0,00
abr/10	562,80	5,63
mai/10	0,00	0,00
jun/10	0,00	0,00
jul/10	0,00	0,00
ago/10	0,00	0,00
set/10	0,00	0,00
out/10	0,00	0,00
nov/10	8.200,00	82,00
dez/10	8.910,86	89,11
<b>TOTAL</b>	<b>130.181,06</b>	<b>1.301,82</b>

Fica mantida a decisão recorrida naquilo que se refere à Infração 4.

Quanto à Infração 5, a conduta autuada foi assim descrita, “*recolhimento a menos de ICMS em razão de venda de mercadoria a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual, ...*”.

O sujeito passivo se opõe ao lançamento, alegando que parte dos destinatários das operações são contribuintes do imposto. Quanto às demais, aponta equívocos no tratamento conferido relativamente à Nota Fiscal nº 2112, de 12/09/09, ao argumento de que se trata de devolução. Quanto à Nota Fiscal nº 1954, alega ter sido emitida de forma equivocada. Quanto à Nota Fiscal nº 1441, assegura que foi validada pelo fisco.

Quanto às operações destinadas às construtoras inscritas no cadastro estadual do estado de destino, noto que é condição, para aplicação da alíquota interestadual, a apresentação de “atestado da condição de contribuinte”, conforme exige o § 5º do art. 50 do RICMS/97.

“Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

...  
II - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;

...  
§ 5º. Somente será aplicada a alíquota de 12% nas operações e prestações interestaduais destinadas a empresa de construção civil contribuinte do ICMS, se esta fornecer ao remetente cópia reprográfica devidamente autenticada do “Atestado de Condição de Contribuinte do ICMS”, conforme modelo anexo ao Convênio ICMS 137/02, que terá validade de até 1 (um) ano. (Conv. ICMS 137/02).”

De fato, sendo os destinatários classificados como empresas de construção civil, não basta a apresentação da inscrição cadastral para gozo da alíquota interestadual de 12% (aplicável aos demais contribuintes). Faz-se necessário, além disso, a apresentação de “Atestado da Condição de Contribuinte”, emitido pela autoridade fiscal do Estado destinatário, com prazo de validade de um ano. Tal regra tem a sua explicação no fato de que era comum, no passado, a atribuição de inscrição estadual às construtoras, sem que possuíssem, de fato, a condição de contribuinte do imposto.

Para comprovação da condição de contribuinte, o sujeito passivo acostou extratos da situação cadastral das empresas destinatárias das operações, sem qualquer outro elemento de prova de sua condição, exceto com relação aos dois atestados, acostados às folhas 240/241.

Embora o sujeito passivo tenha acostado os dois atestados referidos, não se prestam a elidir o lançamento, pois a empresa Santa Cruz Construções Ltda. (a quem se refere um dos documentos) não consta do demonstrativo de débito. Já o outro atestado também não constitui óbice ao lançamento, pois se refere à empresa GCM Construtora e Incorporadora Ltda., tendo prazo de validade entre 24.05.2012 e 24.05.2013, período que se encontra fora da autuação.

Além dos extratos de situação cadastral, acostados, a Recorrente anexou cópia do Parecer 331/2009, emitido pelo Estado do Ceará, com vistas a atestar a condição de contribuinte da empresa Irtha Engenharia S/A. Ocorre, contudo, que as operações autuadas não se destinaram ao estado cearense, mas à unidade federativa do Paraná, local onde a empresa possui sede, ente responsável pela emissão do atestado previsto no Convênio ICMS 137/02. Por esse motivo, tal parecer revela-se inábil a elidir o lançamento.

É importante destacar que a exigência normativa do atestado pode ser afastada, desde que o contribuinte possua provas inequívocas de que o destinatário desenvolve atividade mercantil e, em consequência, recolhe imposto aos cofres estaduais, ônus do qual não se desincumbiu. A qualquer momento, contudo, desde que possua provas acerca da efetiva atividade mercantil das empresas destinatárias, o Contribuinte pode peticionar à PGE, no sentido de que aquele órgão venha a exercer o controle da legalidade, excluindo os valores eventualmente indevidos.

Quanto à Nota Fiscal nº 2112 (cópia à folha 434), é possível notar que se refere a uma operação de devolução da venda relativa à Nota Fiscal nº 1719, datada de 04/09/2009 (cópia à folha 250). Considerando que a operação foi desfeita, em 12/09/2009, entendo que descabe a exigência fiscal nesse ponto. Excluo, assim, a Nota Fiscal nº 1719.

Quanto à Nota Fiscal nº 1954 (cópia à folha 261), emitida contra a empresa Intercom Ltda., noto que se refere à remessa de mercadorias faturadas antecipadamente na Nota Fiscal nº 1947, de 25/01/2010. Embora o sujeito passivo alegue equívoco da emissão da Nota Fiscal nº 1954, noto que nenhum dos documentos citados consta do demonstrativo de débito relativo à Infração 05 (folhas 22/25). Entendo, por isso, que não merece acolhida a alegação recursal neste ponto.

Quanto à Nota Fiscal nº 1441 (cópia à folha 264), em relação à qual o contribuinte alega ter sido validada pelo fisco, não vislumbro qualquer elemento capaz de elidir o lançamento, pois a simples afixação de carimbo pela SEFAZ, na atividade de fiscalização de trânsito, não valida o tratamento tributário dispensado, ao destinatário, pelo emitente do documento fiscal, não merecendo guarida a tese recursal neste ponto.

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, no que refere à Infração 5, reduzindo o valor lançado para R\$81.974,68, conforme abaixo.

MÊS	ICMS
fev/09	2.621,32
mar/09	1.821,85
abr/09	1.256,90
mai/09	5.371,95
jun/09	15.672,50
jul/09	2.871,53
ago/09	1.350,45

set/09	2.257,50
out/09	1.843,85
nov/09	1.134,54
dez/09	3.550,00
jan/10	12.777,69
fev/10	3.746,75
mar/10	0,00
abr/10	5.184,65
mai/10	11.972,50
jun/10	1.190,45
jul/10	0,00
ago/10	622,50
set/10	6.727,75
<b>TOTAL</b>	<b>81.974,68</b>

Dou, portanto, PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o débito conforme abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA
1	8.748,23	
2	17.255,43	
3		1.301,81
4		1.745,22
5	81.974,68	
<b>TOTAL</b>	<b>107.978,34</b>	<b>3.047,03</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180573.0003/12-1, lavrado contra **DIPAWA NORDESTE INDÚSTRIA, COMÉRCIO E CONSTRUTORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$107.978,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$3.047,03**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE. – REPR. DA PGE/PROFIS