

**A. I. Nº** - 232127.0008/17-1  
**AUTUADO** - MILITAR COLDRES LTDA. - ME  
**AUTUANTE** - APARECIDA DE FATIMA VALE  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/06/2018

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0076-01/18

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. SIMPLES NACIONAL. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas das mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária, independente do regime de apuração adotado. O autuado alega que não efetuou as aquisições das mercadorias, sem adotar, contudo, as providências fiscal e criminal previstas na legislação do imposto, ao figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/06/2017, atribui que o sujeito passivo “*deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial, na condição de empresa optante Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas mercadorias provenientes de fora do Estado*”. Períodos: janeiro, agosto/setembro e dezembro de 2013; janeiro/dezembro 2014; janeiro/dezembro de 2015 e janeiro/dezembro de 2016. Valor total R\$1.891.923,67, acrescido de multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 501/510) arguindo sobre a legislação e os fatos aplicáveis ao caso. Diz que não consta nos autos do processo administrativo fiscal – PAF em comento, que o autuante tenha apresentado provas do ingresso no estabelecimento das mercadorias constantes das notas fiscais que relacionou no demonstrativo em que se funda a imputação.

Repisa que não consta uma prova sequer que o autuado tenha adquirido as mercadorias constantes do demonstrativo em anexo (Doc. 04), elaborado pelo autuante.

Assevera que também não consta do referido PAF, sequer uma nota fiscal das centenas das relacionadas no demonstrativo, da infração para que o autuado pudesse verificar se as mercadorias das quais está sendo exigido o pagamento do ICMS por antecipação, se tratam ou não de mercadorias que já tiveram o ICMS com base de cálculo reduzida; da cesta básica; que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária; com isenção; para uso e consumo do estabelecimento; para o ativo imobilizado; não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc.

Argumenta, em que pese o denodo do eminente agente fiscal, que a ação não merece prosperar diante da ausência de provas, ferindo de morte o regular exercício do direito de defesa do contribuinte, razão para que este Órgão Julgador declare a nulidade ou improcedência dos autos.

Discorre sobre os cuidados que devem ser anotados na instrução processual; enunciado que remete aos princípios de direitos e garantias fundamentais assegurados pela Carta Magna de 1988. Do Código Tributário Nacional, evidencia-se o artigo 112 do CTN e o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Diz que ficou surpreso pela exigência fiscal e que a autuante não apresentou provas da efetiva entrada das mercadorias e o seu recebimento respectivo no estabelecimento autuado, uma vez que não apresentou qualquer documento que comprove que o autuado efetivamente adquiriu as mercadorias, objeto da ação fiscal, configurando cerceamento do direito de defesa por falta de prova. Cita nesse sentido, a jurisprudência desse Conselho Estadual da Fazenda.

Observa que qualquer pessoa que tivesse acesso aos dados cadastrais da empresa e tivesse interesse em fraudar o Fisco, poderia se utilizar dos dados para adquirir mercadorias em nome da autuada, o que de fato ocorreu. Posto que certamente não é um caso isolado ou algo impossível de ocorrer. Diz que não existe o menor motivo para a autuante, com base em mera relação de notas fiscais do SINTEGRA, presumir que houve omissão de entrada de mercadoria tributável.

Fato é que, embora o Sistema SINTEGRA emita relação de notas fiscais atribuindo à responsabilidade à autuada pelo recolhimento do imposto, este entendimento não pode prevalecer em detrimento do Princípio da Verdade Material que rege o PAF, tendo em vista que o fato gerador da obrigação tributária ocorre com a efetiva entrada de mercadorias no estabelecimento autuado.

Afirma que o Fisco deveria, antes de imputar infração ao contribuinte, observar se de fato foi feito pedido das mercadorias pela autuada; se existe o carimbo na nota fiscal de entrada no posto de fronteira da Bahia; se tem o destaque do canhoto da nota fiscal; se tem o registro da nota fiscal no sistema CFAMT, onde ficam registradas todas as compras da empresa; se consta via da nota fiscal no dossiê da empresa na SEFAZ ou qualquer outra prova que traga a certeza da entrada de mercadoria na empresa autuada.

Diz que poderia ainda o Fisco verificar os comprovantes de pagamento das compras efetuadas, seja através de duplicata a pagar, depósitos bancários, cheques, entre outras formas.

Diz ainda que antes de lhe imputar a falta, deveria levar em consideração o que a Carta Magna estabeleceu em relação aos princípios constitucionais de proteção ao contribuinte e assim, analisar diversos documentos que poderiam comprovar se as mercadorias entraram ou não no estabelecimento autuado, documentos estes que se presentes no processo não deixariam dúvidas de que, de fato, a empresa comprou as mercadorias.

Lista os documentos que poderiam comprovar a entrada real destas mercadorias na empresa autuada:

- 1- As terceiras vias das notas fiscais de compra em nome da autuada que deveriam ter sido recolhidas pelos Postos Fiscais de entrada e enviadas para o CFAMT;*
- 2- O pedido de compra de mercadoria feito pela empresa autuada junto ao fornecedor;*
- 3- O canhoto de recebimento das mercadorias pela compradora;*
- 4- Comprovante de pagamento das compras efetuadas, seja através de duplicata a pagar, depósitos bancários, cheques, entre outras formas;*
- 5- Carimbos dos Postos Fiscais e/ou volantes espalhadas por todo estado;*
- 6- O registro das notas fiscais de entrada na Bahia no sistema CFMAT*
- 7- Autorizações de faturamento.*

Ressalta que diante do poder fiscalizatório do Estado, outorgado pela CF, fica demasiadamente fácil para o autuante verificar se a empresa adquiriu as mercadorias, porque os documentos estão no dossiê da empresa na SEFAZ. Cita a doutrina especializada sobre provas no direito fiscal.

Diz que a ausência de nota fiscal o impediu de verificar se as mercadorias das quais está sendo exigido o pagamento do ICMS por antecipação parcial, se tratam ou não de mercadorias que: já tiveram o ICMS com base de cálculo reduzida, referente à cesta básica, que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, que são isentas, para uso/consumo, ativo imobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc.

Conclui que falta prova do ingresso da mercadoria no estabelecimento autuado, como também falta prova de que cabe a exigência do pagamento da antecipação parcial sobre as mercadorias constantes do demonstrativo do autuante. Diz que é dever do fisco a prova da improcedência da imputação, conforme afirmação do professor Paulo de Barros Carvalho:

Sustenta que o suporte fático da imputação do auto de infração deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular e o Fisco, no que tange a cobrança do tributo. Destaca a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann em sua obra: “Teoria da Prova no Direito Tributário”.

Afirma, no caso, que a referida imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF, DEC. Nº 7.629/99, em seus artigos 2º, caput, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II.

Assinala que o Direito Tributário é regido pelo Princípio da Verdade Material e não pode prosperar os argumentos de omissão de saída de mercadorias tributáveis, tendo em vista que o autuante, embora amparado pela Lei nº 7014/96, não traz aos autos as cópias das notas fiscais da relação, o que caracteriza nulidade por falta de prova. Volta a citar a jurisprudência desse CONSEF.

Aduz que existe apenas uma presunção de que adquiriu as mercadorias contidas nas notas fiscais colhidas no SINTEGRA/CFAMT, conforme amplamente demonstrado, pois a real comprovação só seria possível através do pedido de fornecimento, o canhoto das Notas Fiscais referidas com a assinatura da Autuada; o comprovante de pagamento dos fretes referentes às ditas notas fiscais; comprovante de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores ou ainda a diferença no estoque que possa confirmar a presunção hipoteticamente admitida.

Diz que o preposto fiscal deveria ratificar a ação fiscal com o comprovante de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores, ou acostar cópias das prováveis duplicatas mercantis tão comuns nas vendas a prazo em operações desta natureza, ou, ainda, comprovar suas alegações demonstrando que a receita auferida em cada operação refletiu na conta caixa/bancos ou na conta fornecedores, seja a aquisição à vista ou a prazo.

Diz que não foram indicadas as causas que motivaram a exigência do tributo, por isso argui como PREJUDICIAL DE VALIDADE e EFICÁCIA da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado; requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo assegurado pela Magna Carta (art. 5º, LV, CF/88), que a prejudicial seja apreciada e decidida com fundamentação própria e específica (CF/88, art. 93, IX, e inteligência do art. 5º, II, 37 “caput”).

A Informação Fiscal foi prestada (fls.532/534).

Sobre a alegação defensiva de que não foram apresentadas as provas de ingresso das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas no demonstrativo da infração, que não consta do referido PAF sequer uma nota fiscal das centenas das relacionadas pelo autuante, diz que a mesma não procede, já que se trata de Nota Fiscal Eletrônica que é um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente com o intuito de documentar para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços ocorrida entre as partes.

Explica que sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e pela recepção pelo Fisco do documento eletrônico, antes da ocorrência do fato gerador.

Diz que caberia ao autuado prestar queixa às autoridades policiais e em seguida comunicado à autoridade fiscal de sua circunscrição fiscal, a ocorrência de quaisquer irregularidades, bem como juntando cópia do boletim de ocorrência.

Reitera que o levantamento foi baseado nas Notas Fiscais Eletrônicas de entradas de mercadorias no estabelecimento do contribuinte, de cujos arquivos XML foram extraídos os dados relativos a

tais mercadorias, que se encontram devidamente identificadas no demonstrativo 1 (fls. 09 a 68) do PAF, tendo sido juntadas cópias dos respectivos DANFE(s) às (fls. 69 a 476) e também a Relação dessas Notas Fiscais (fls. 477 a 494), onde constam as chaves de acesso a esses documentos que foram entregues ao contribuinte mediante protocolo às (fls. 499), inclusive CD ROM, cópia às (fls. 495) onde constam os arquivos XML, cópias dos DANFE(s), cópia do demonstrativo 1- apuração de antecipação parcial, onde informa data, número da nota fiscal, produto, CNPJ do fornecedor, valor dos produtos e outros itens que serviram de base para o cálculo do ICMS devido.

Assinala que não é verdadeira a afirmação do autuado de que não consta no PAF sequer uma nota fiscal para que pudesse fazer as devidas verificações, pois conforme acima descrito, lhe foram fornecidos todos os elementos necessários à sua defesa.

Sobre a nulidade requerida, diz que a mesma não prospera, tendo em vista que o contribuinte foi devidamente intimado (fls. 8A e 8B), e após procedimento de fiscalização através de levantamento, foi elaborado demonstrativo subsidiado em documentos fiscais, plenamente válidos, onde se apurou o montante do imposto devido. Diz que forneceu cópias ao autuado.

Finaliza, mantendo o lançamento.

## VOTO

O presente auto de infração exige o imposto no valor de R\$1.891.923,67, apuração da irregularidade narrada na inicial dos autos, em face à falta de recolhimento de ICMS antecipação parcial devido por empresas na condição de Simples Nacional.

O autuado, preliminarmente, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo, nos termos do art. 18, IV, "a" do RPAF BA. Argumenta que não constam nos autos provas do ingresso das mercadorias constantes das notas fiscais relacionadas no demonstrativo fiscal; que tenha adquirido as mercadorias constantes do demonstrativo fiscal; não consta do PAF, sequer uma nota fiscal, entre as centenas relacionadas no demonstrativo, que o oportunizasse verificar se a operação está, de fato, sujeita à antecipação parcial, se beneficiada com alguma redução, etc.

Verifico, em contrário, que o Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, do RPAF BA (Decreto nº 7.629/99).

Não houve no presente processo administrativo fiscal – PAF, lesão aos direitos do contribuinte, agressão aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa ou do contraditório. Foram elaborados os demonstrativos que dão suporte à exigência, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve. Não há falar nulidade dos autos.

A ausência de documentos ou elementos que lhe teriam impossibilitado de verificar a operação efetivamente exigida não se confirma, uma vez que foram juntadas aos autos cópias dos DANFEs relacionados às Notas Fiscais Eletrônicas, onde estão descritas as mercadorias, objeto da autuação, com a chave de acesso, que lhe permite conhecer todos os itens dos respectivos documentos fiscais.

No mérito, o autuado é acusado da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, nos termos do art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Observo que o sujeito passivo é uma sociedade empresária, inscrito no Cadastro de Contribuinte desse Estado, explorando, entre outras, a atividade econômica principal de "*comércio varejista de armas e munições*" - CNAE FISCAL 4789/00-9, na condição de microempresa, e forma de pagamento "*conta corrente fiscal*", a partir de janeiro de 2017. No período da autuação, deveria pagar o ICMS na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, conforme consignado na inicial dos autos.

Alcançado pela fiscalização na falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, na

aquisição de mercadorias provenientes de fora do Estado, o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte, consoante estabelece o art. 332, § 5º do RICMS/12, na entrada no território deste Estado, salvo se o contribuinte for credenciado para o pagamento posterior, no dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento.

Vimos que no período autuado, o sujeito passivo ostentava a condição de optante pelo pagamento do imposto na forma do Simples Nacional, o que não modifica a exigência, uma vez que o requisito básico para a incidência do ICMS antecipação parcial é a operação de aquisição, em outros Estados e Distrito Federal, de bens ou mercadorias destinadas à comercialização não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento da tributação, independentemente do regime de apuração adotado. É o que estabelece a Lei nº 7.014/96, art. 12-A, a seguir transcrito:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

O argumento defensivo de que não pode verificar a espécie de mercadoria que está sendo exigido o pagamento do ICMS por antecipação parcial, impedindo de conferir possíveis benefícios em sua tributação, não é razoável, uma vez que a exigência recai apenas sobre a aquisição de munições e armas, que não demandam maiores questionamentos acerca da natureza tributária dos produtos e porque, tais mercadorias é o objeto da exploração econômica do autuado.

A alegação do autuado de que o Fisco não apresentou provas da efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento; que fundamentou a autuação numa relação de notas fiscais extraída do sistema SINTEGRA, que não verificou registro da nota fiscal no CFAMT, comprovantes de pagamento das compras; ou que existe apenas uma presunção de que adquiriu as mercadorias, não encontra respaldo no direito.

Num primeiro momento, porque a lavratura de Auto de Infração baseado nas notas fiscais capturadas no SINTEGRA, constitui ato administrativo legítimo, em face do seu atributo presuntivo. Não compete, assim, ao autuado, um comportamento passivo. Não basta uma simples declaração, no caso em concreto, de que não adquiriu mercadorias, para eximí-lo do pagamento do imposto.

Entendimento ainda mais reforçado pelo NCPC - Lei nº 13.105/15, que deixou para trás a distribuição estática do ônus de provar, na medida em que o §1º, artigo 373 do mesmo diploma, abre a possibilidade de aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, até porque está em debate a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal. Mitigação ao consagrado entendimento de que apresentar provas constitui "*fato negativo*", ou "*prova diabólica*", não estando obrigado a fazê-lo.

O autuado tem o dever de apresentar todo e qualquer documento que esteja em seu poder, garantindo que a atuação das partes neste momento processual, se dê de forma conjunta e equilibrada, valorizando o contraditório, assim como na medida do possível, buscando a efetividade e a celeridade processual. Sobretudo no caso em tela, em que tais provas, caso dispusesse e apresentasse, o contribuinte autuado poderia manejar em favor das suas teses.

Depois porque no caso em concreto, os documentos fiscais que instruem a exigência não foram obtidos nos relatórios SINTEGRA ou CFAMT, provas consideradas indiciárias, que devem ser sopesadas juntamente com outros elementos que indiquem ou não um juízo de procedência.

A presente autuação está amparada nas notas fiscais eletrônicas, cujas cópias dos respectivos DANFES se encontram acostadas aos autos.

A NF-e é um documento fiscal eletrônico (emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital), instituído pelo Ajuste SINIEF 07/05, cuja validade jurídica é assegurada pela assinatura digital do emitente.

Assim, o sistema da Nota Fiscal Eletrônica - NFE permitiu uma série de vantagens, entre tais, a facilidade de acesso ao documento fiscal eletrônico, a rapidez na troca de informações entre os interessados (remetentes, destinatários, administrações tributárias e outros órgãos públicos) e o seu armazenamento descomplicado e sem custos, justamente para evitar situações como essa, aduzida pelo contribuinte autuado.

A partir da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, foi criada a Infra Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, que validou a NFE-e, estabelecendo-se uma presunção de veracidade para todas as declarações constantes dos documentos em formato eletrônico, desde que produzidos com a utilização de certificação disponibilizada pela ICP – Brasil. Essa nova realidade digital exige novos conhecimentos e novas posturas do intérprete do direito positivo

No caso concreto, a aquisição das mercadorias, objeto da presente autuação, consta das notas fiscais eletrônicas discriminadas no demonstrativo fiscal de fls. 09/68. Para tais documentos, a legislação do imposto desse Estado estabelece que o autuado deve verificar as notas fiscais eletrônicas emitidas com destino aos seus estabelecimentos (art. 89, § 17, RICMS BA), conforme abaixo consignado:

*“§ 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”.*

Criminalmente, o autuado deve levar ao conhecimento da autoridade policial acerca de prática delituosa contra o seu estabelecimento, protocolando “*notitia criminis*” na DECECAP (art. 89, § 16, RICMS BA), conforme abaixo consignado:

*“§ 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”*”

Dessa forma, a exigência tributária se encontra materializada nos documentos que serviram de base para a autuação, não tendo o autuado logrado provar a não aquisição das mercadorias destinadas para a comercialização incidindo o ICMS por antecipação parcial.

Diante do exposto, o presente Auto de Infração é PROCEDENTE, no valor de R\$1.891.923,67.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232127.0008/17-1**, lavrado contra **MILITAR COLDRES LTDA. - ME**, devendo ser intimado o autuado para fazer o pagamento do imposto no valor de **R\$1.891.923,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR