

A. I. N° - 298929.0015/15-4  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
AUTUANTE - EDMÁRIO DE JESUS SANTOS  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 26/04/2016

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0071-03/16**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis não escrituradas, e 1% sobre o valor comercial daquelas que não estão sujeitas a tributação. Excluídos os valores relativos às notas fiscais comprovados pelo autuado, ficando reduzido o valor originalmente exigido. Reduzida a multa sobre as mercadorias tributáveis, de 10% para 1%, com fundamento na alteração promovida pela Lei 13.461/2015, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 16/06/2015, refere-se à exigência de multa no valor total de R\$174.125,91, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, setembro e dezembro de 2012, janeiro, março a dezembro de 2013, conforme Relação de Notas Fiscais não encontradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$152.932,23.

Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a dezembro de 2012, fevereiro a dezembro de 2013, conforme Relação de Notas Fiscais não encontradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$21.193,68.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação às fls. 39 a 78 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que é uma sociedade de economia mista, sob controle da União com prazo de duração indeterminado, que se rege pelas normas da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976). Tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Suscita a nulidade do presente Auto de Infração, comentando sobre o princípio do devido processo legal, citando o art. 5º, LIV, CF. Salienta que a ampla defesa e o contraditório deverão ser

assegurados aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados de modo geral, como previsto expressamente do texto constitucional (art. 5º LV). Entende que somente com o conhecimento de todas as informações que fundamentaram a autuação, é possível que o autuado apresente sua defesa.

Afirma que no momento da lavratura do auto de infração também devem ser respeitados o contraditório e a ampla defesa. Nestas espécies de procedimento, uma das faces destes dois princípios é a garantia da ciência de todas as circunstâncias que de alguma forma contribuíram para constatação da ocorrência de transgressão à legislação fiscal. Sem o conhecimento de todas as circunstâncias que levaram à autuação por parte da Autoridade, não é possível advogar a inocência do autuado.

Diz que na presente autuação, a Autoridade Fiscal compilou diversas supostas infrações fiscais em um único auto de infração, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Em razão da ampla gama de assuntos tratados, há dificuldade de o autuado compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco. Frisa que são infrações de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa.

Menciona o art. 123 do RPAF/BA, e diz que no caso em debate, a Autoridade Fiscal procedeu ao lançamento de duas exigências fiscais diferentes. Diz que houve dificuldade de apresentação da respectiva defesa administrativa, porque se faz necessário estudo de quatro situações fáticas distintas, bem como a respectiva análise jurídica, e o levantamento de toda documentação envolvida. Entende que, de forma indevida, foi limitado o direito do autuado a fruir do direito ao contraditório e ampla defesa, porque além de dificultar o conhecimento dos fatos, inserindo diversas infrações em um único auto de infração, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas.

Entende que é o caso de se proceder a anulação do auto de infração afirmando que houve nítida ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o direito ao autuado de analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação. Ressalta que a nulidade do Auto de Infração decorre de dois fatores:

- a) incongruência entre os fatos descritos pela Autoridade Fiscal (imputados à autuada) e sua respectiva previsão legal; e
- b) ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pelo autuado e consideradas pelo Fisco como infracionais (o Auto traz apenas referência genérica ao art. 322 do RICMS, fazendo menção tão somente a “*incisos e parágrafos*”, mas deixando de especificá-los).

Apresenta o entendimento de que esse dispositivo legal não obriga o Contribuinte a adotar esta ou aquela providência quanto à escrituração fiscal de suas operações, mas, apenas, informa a destinação do livro de Registros de Entradas.

Transcreve o art. 39 do RPAF/BA e alega que a leitura do Auto de Infração não permite descortinar com a precisão exigida pelas regras do Direito Tributário em que dispositivo normativo (supostamente inserido dentro do art. 322 do RICMS/BA) estaria tipificada a conduta efetivamente descrita pela Fiscalização. Entende que a simples menção ao art. 322 do RICMS não é, em definitivo, o bastante, pois um artigo é composto da cabeça, dos incisos e parágrafos. Todavia, usar um isoladamente ou um e outro (s) em associação não se quer dizer a mesma coisa; não se fará imputação do mesmo fato. São situações distintas.

Afirma que “essa situação implica, relativamente às infrações 01 a 03, na parte não desconstituída pelo Órgão *a quo*, a nulidade do auto de infração e, por conseguinte, do lançamento do crédito tributário nele descrito”. Requer a nulidade das infrações de nº 01 e 02, com o afastamento das respectivas cobranças.

No mérito, informa que em 20/05/2015 a SEFAZ/BA intimou a Petrobras (por meio de correio eletrônico) a apresentar justificativa para a não identificação do registro de notas fiscais eletrônicas na EFD (Escrituração Fiscal Digital), dos exercícios de 2012 e 2013.

Em 08/06/2015 a Petrobras, por meio da carta externa, atendeu a fiscalização, demonstrando que várias notas fiscais foram registradas, de forma extemporânea, em sua escrita, no exercício seguinte ao da emissão das notas fiscais.

Em 15/07/2015 a Petrobras tomou ciência do auto de infração em tela, lavrado pela SEFAZ-BA, que relaciona notas fiscais sem o suposto registro na Petrobras - UTE BAHIA I, tendo a fiscalização listado inclusive notas fiscais já comprovada a escrituração.

Diz que na primeira infração foram relacionadas 90 notas fiscais, para as quais encontrou as seguintes situações:

- (a) escrituração de 54 notas fiscais, no valor de R\$ 70.659,11;
- (b) 09 notas fiscais canceladas pelo fornecedor, no valor de R\$ 51.512,43.

Informa que as demais 27 notas fiscais sem registros, somam o valor de R\$ 30.760,69, assim distribuído: 06 notas - Petrobras Distribuidora - R\$ 20.709,11; 04 notas - Spirax Sarco Industria - R\$ 8.991,66; 03 notas - Ferqualit Comercio - R\$ 70,85; 02 notas - Balaska Equip - R\$130,62; 02 notas - Abelardo Barbosa - R\$158,14; 02 notas - Ideal Work - R\$ 461,28; 02 notas - Ferimport Comercio - R\$4,76; 01 nota - Atlas Papelaria - R\$7,00; 01 nota - Microtécnica Sistema - R\$29,51; 01 nota - Brasília Maquinas - R\$109,68; 01 nota - Hellermanntyton - R\$73,41; 01 nota - Teadit Juntas - R\$14,69. Informa que essas notas fiscais relacionadas algumas se enquadram como notas fiscais canceladas pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobras ou destinadas à outras filiais da Petrobras não situadas no Estado da Bahia ou notas fiscais de prestação de serviços.

Também informa que as demais notas fiscais relacionadas são decorrentes de cancelamento pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobras ou destinadas à outras filiais da Petrobras não situadas no Estado da Bahia, outras são notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na EFD da Petrobras.

Comenta que, devolvida a mercadoria ou cancelado o negócio de compra e venda, e, por consequência, inexistindo a transferência da mercadoria do vendedor ao comprador, indevida incidência do ICMS, uma vez que houve desfazimento do negócio jurídico. Diz que o Superior Tribunal de Justiça no Resp. 953.011/PR, Ministro Relator Castro Meira, assim se manifestou: "No cancelamento da venda ocorre o desfazimento do negócio jurídico, o que implica ausência de receita e, consequente, intributabilidade da operação. O distrato caracteriza-se, de um lado, pela devolução da mercadoria vendida, e de outro, pela anulação dos valores registrados como receita".

Como as operações canceladas ou de devolução de mercadorias não constituem fatos geradores do ICMS, conclui que ao contribuinte não podem ser imputadas multas previstas na legislação cujo objetivo é coibir a venda de mercadorias não escrituradas. Se há o desfazimento da operação não há razão para punir o contribuinte pela ausência de escrituração.

Afirma que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva. Ela pouco importa para a cadeia produtiva, pelo que inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela CF, art. 155, §2º, II, alínea "a" e "b". Diz que a regra matriz do ICMS exige atenção para o conteúdo do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, aparentemente desprezado por parte do Fisco. É esta regra que traz a referência aos critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos do tributo (Operação, Circulação, Mercadoria), com a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Reproduz o art. 114 do CTN e afirma que em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos: a) Operação (vale dizer, negócio jurídico); b) Circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem); c) Mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro).

Apresenta comentários, citando ensinamentos de mestres do Direito Tributário, para o mais escorreito e completo entendimento de tais elementos. Diz que o ICMS só pode e só deve incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais. O imposto em tela incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples "*movimentação*" de mercadorias. Somente a passagem de mercadoria de um titular para outro, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS. Sobre o tema reproduz ensinamentos de Geraldo Ataliba e José Eduardo Soares de Melo.

Entende que a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte não é hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns Estados, com suposta base no artigo 12, inc. I da Lei Complementar nº87/96, pois não alcançada a escorreita exegese do mencionado dispositivo, que deve ser sistematicamente interpretada com a hipótese de incidência prevista no artigo 2º que contempla a circulação, ou seja, a passagem de mercadoria de uma para outra pessoa, mediante transferência de titularidade.

Frisa que não havendo circulação ou mercadoria, não há operações sujeitas à incidência ou isentas do ICMS e, portanto, não seria possível à fiscalização imputar as penalidades ora combatidas. Diz que no julgamento pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal no processo administrativo fiscal nº 269139.0003/10-0, o CONSEF reduziu a penalidade, haja vista que se tratava de operações de circulação de mercadoria apenas para armazém geral. Transcreve a ementa.

Requer que seja julgada improcedente a infração 1, no que se refere às operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou, alternativamente, que seja reduzida a multa imputada nos termos do precedente citado, conforme disposições do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto à infração 02, diz que foram relacionadas 94 notas fiscais, para as quais encontrou as seguintes situações:

1. Encontrada a escrituração de 66 notas fiscais, no valor de R\$ 8.469,43.
2. Encontradas 08 notas fiscais canceladas pelo fornecedor, no valor de R\$ 12.495,73;

Sobre as demais 13 notas fiscais sem registros, informa que somam o valor de R\$ 143,57 assim distribuído: 03 notas - Gris Comercio - R\$ 39,83; 01 notas - Petróleo Brasileiro – Caxias - R\$22,50; 02 notas - Ferimport Comércio - R\$2,59; 02 notas - Torres & Torres Comercio - R\$ 8,81; 1 nota - AB Automação - R\$ 0,57; 1 nota - Cummins Ven. Serv. - R\$ 57,27; 01 nota - Magalhães Comércio de Derivado-R\$ 1,51; 01 nota - BA Bagarel Comércio - R\$ 9,28; 01 nota - ABB Ltda. - R\$ 1,20.

Informa que essas notas fiscais relacionadas algumas se enquadram como notas fiscais canceladas pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobras ou destinadas à outras filiais da Petrobras não situadas no Estado da Bahia ou notas fiscais de prestação de serviços.

Esclarece, ainda, que as demais notas fiscais relacionadas são decorrentes de cancelamento pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobras ou destinadas à outras filiais da Petrobras não situadas no Estado da Bahia, outras são notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na EFD da Petrobras.

Transcreve o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal e afirma que entre as operações jurídicas que dão azo à cobrança de ICMS, destaca-se a compra e venda mercantil, hoje conceituada pelo novo Código Civil.

Repete as alegações apresentadas na infração 01, relativamente às operações canceladas ou de devolução de mercadorias; sobre a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, concluindo que o ICMS incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples movimentação de mercadorias.

O defensor requer que sejam julgadas improcedentes as infrações 01 e 02, no que se refere às operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte ou, alternativamente, que seja reduzida a multa imputada nos termos do precedente citado, conforme disposições do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Alternativamente, acaso essa Junta de Julgamento Fiscal entenda que subsistem as Infrações 01 e 02 ou parcelas destas, a despeito de todos os argumentos de defesa acima expendidos quanto à nulidade e à improcedência das infrações, o impugnante discorda do enquadramento legal utilizado pelo Fisco para dar suporte à multa aplicada.

Argumenta que essas condutas de “*não escrituração no Livro de Registro de Entrada*” consubstanciam mero descumprimento de obrigação acessória (fato que estaria tipificado/apenado no art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96, reproduzido literalmente pelo art. 915, XV, “d” do RICMS/BA) e não no art. 42, IX e XI da referida Lei, sendo imperioso frisar que inexistiu, em ambas as situações, qualquer tipo de prejuízo econômico/financeiro para o Estado da Bahia, uma vez que, na infração 01 o pagamento do imposto fora devidamente realizado pelo fornecedor, já na infração 02, a operação não está sujeita ao ICMS.

Registra que a conduta descrita na autuação como “*não escrituração no Livro de Registro de Entrada*”, em verdade corresponderia (fazendo-se grande esforço interpretativo, ante à generalidade com que foi apontado o dispositivo legal considerado violado – o fiscal referiu-se apenas a art. 322 “*incisos e parágrafos*” do RICMS/BA – o que dificulta ainda mais a defesa do contribuinte) exatamente à previsão do art. 42, inciso VX, “d” da Lei nº 7.014/96 e não aos incisos IX e XI, como pretende a fiscalização.

Transcreve o art. 2º, § 1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) e diz que de acordo com o art. 150, II do mencionado Regulamento, a perícia fiscal, que requer, se constitui na realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá final sua opinião, em face dos quesitos formulados.

Neste caso, com base no art. 145 do RPAF, o defensor afirma que, diante da complexidade da matéria e da situação fática apresentada na irregularidade registrada no Auto de Infração ora impugnado, faz-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado.

Caso não seja deferida a perícia fiscal, diante da previsão legal, requer a realização da diligência na forma prevista do art. 148, II – por Auditor Fiscal estranho ao feito, para, com a devida isenção, apreciar os fatos e documentos produzidos nesta impugnação, que visam desconstituir a suposta infração e respectiva multa, objeto do presente Auto de Infração. Indica como seu Assistente Técnico o Contador Luiz Cláudio Van Der Maas de Azevedo – CPF 042.977.197-54, empregado do autuado, com endereço na Rua Soares Cabral 80, Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro-RJ.

Por tudo o quanto exposto, requer sejam acolhidas as preliminares argüidas; a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil e técnica; a concessão de oportunidade para se manifestar sobre as Informações Fiscais, nos termos do art. 127, §7º, do RPAF/BA.

Finalmente, requer seja julgada improcedente a autuação, afirmando que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária, pleiteando ainda o afastamento da multa aplicada.

O defensor apresentou requerimento para “emendar a peça inicial de impugnação”, informando que houve mudança nos valores para defesa desse auto de infração, pois vários fornecedores do contribuinte comunicaram o cancelamento de 18 notas fiscais de saídas, por meio de emissão de notas fiscais de entrada. Diz que devem ser ajustados os valores impugnados da seguinte forma:

Infração 01: Valor final das 11 notas fiscais (tributáveis), sem registros, na UTE BAHIA I - R\$20.794,63.

Composição ajustada:

Valor autuado	R\$ 152.932,23
Valor das NFs canceladas (16 NFs - ajustado)	R\$ 61.478,49
Valor dos registros encontrados:	R\$ 70.659,11
Valor final para defesa	R\$ 20.794,63

Infração 02: Valor final das 11 notas fiscais (sem tributação), sem registros, na UTE BAHIA I - R\$140,98.

Composição ajustada:

Valor autuado	R\$ 21.193,68
Valor das NFs canceladas (02 NFs - ajustado)	R\$ 12.498,32
Valor dos registros encontrados	R\$ 8.554,38
Valor final para defesa	R\$ 140,98

Informa que junta aos autos documentos comprobatórios da alegação defensiva e CD que faz parte integrante da manifestação, pleiteando a emenda da peça inicial de defesa, a fim de que se ajuste aos novos valores.

O autuante presta informação fiscal às fls. 112 a 119 dos autos. Primeiramente, refuta as alegações do autuado, afirmado que os dispositivos infringidos foram devidamente apontados no Auto de Infração, além do que a descrição dos fatos está feita de forma clara e precisa, não gerando possibilidade de dúvida quanto à autuação.

Informa que o texto da autuação quanto à infração 01 registra: “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal”. Já na Infração 02, consta: “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal”.

Assegura que a descrição das infrações é cristalina, sendo que as mesmas (infrações) estão definidas previamente pelo “Sistema SEAI” que é o utilizado para elaboração e geração dos Autos de Infração na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Tanto é verdade a clareza da autuação que o autuado, em sua defesa, demonstrou total entendimento do objeto da autuação, adentrando no mérito da autuação e justificando o motivo do não registro das notas fiscais às quais fazem parte do objeto do auto de infração.

Diz que é desprovido de crédito o argumento defensivo de violação dos princípios da legalidade e ampla defesa, devendo ser refutada de pronto a solicitação de nulidade destas infrações.

Quanto às infrações 01 e 02, ressalta que o defendantte contestou os valores de R\$ 152.932,23 - infração 01 e R\$ 21.193,68 - infração 02, alegando que a sua totalidade não corresponde às notas fiscais não registradas, constando além daquelas registradas, também notas canceladas, conforme demonstrativo abaixo:

Infrações	Valor histórico do AI	NF escrituradas	NF canceladas	NF não escrituradas
Infração 01	152.932,24	70.659,11	61.478,49	20.794,65
Infração 02	21.193,67	8.554,38	12.498,32	140,97
<b>TOTAL</b>	<b>174.125,91</b>	<b>79.213,49</b>	<b>73.976,81</b>	<b>20.935,62</b>

Ante a alegação do impugnante, informa que os documentos relacionados foram conferidos e certificado sua escrituração e que após as glosas devidas resultaram na situação constante no demonstrativo que elaborou indicando os valores acolhidos por infração.

Quanto ao argumento defensivo sobre o enquadramento legal utilizado pelo Fisco para dar suporte à multa aplicada diz que é incabível a solicitação, haja vista que a multa indicada é por falta de escrituração de livro fiscal, fato este que ocorreu, uma vez que os livros fiscais estão escriturados, embora incompletos. O fato tipificado como infração foi a falta de escrituração de algumas Notas Fiscais, e não a sua totalidade.

Em relação ao pedido de perícia formulado pelo defendantte, informa que é totalmente contrário, porque sua solicitação está totalmente descabida, em virtude de não encontrar amparo legal para sua concessão em nosso RPAF/BA, conforme art. 147, Inciso II, que transcreveu.

Entende que em razão dos documentos apensos a este PAF, a perícia solicitada está completamente descharacterizada, pois existem provas suficientes anexadas aos autos e o assunto independe de conhecimentos de técnicos especiais.

Afirma que foram acolhidas as deduções consideradas pertinentes, restando o valor total de R\$ 20.935,62 (vinte mil, novecentos e trinta e cinco reais e sessenta e dois centavos), resultantes da aplicação da multa de 10% sobre o total das NF de aquisição de mercadorias tributadas, Anexo I do AI objeto deste PAF e 1% sobre as de mercadorias não tributadas, Anexo II também deste AI.

Conclui que ficam retificados os valores do originalmente apurados, esperando que este Órgão Julgador decida pela procedência parcial do presente Auto de Infração, por estar embasado na legislação que regulamenta a matéria.

Como na última informação fiscal o autuante apresentou demonstrativos acatando integralmente as alegações do autuado, não houve necessidade do retorno do PAF para intimar o defendantte a tomar conhecimento da referida informação fiscal.

Após a instrução do PAF o defendantte apresentou petição informando que aderiu, na sua quase totalidade, os débitos cobrados neste processo, incluídos no PROGRAMA CONCILIA BAHIA, Lei Estadual nº 13.449, de 21 de outubro de 2015, publicada no Diário Oficial em 22 de outubro de 2015, que estabeleceu programa de transação judicial e extrajudicial de créditos tributários.,

Reproduz o art. 3º, §3º, da citada lei, ressaltando que as reduções são aplicáveis, além dos débitos ajuizados, aos débitos tributários inscritos em dívida e não ajuizados (art. 4º), bem como aos débitos denunciados ou lançados e não inscritos em dívida ativa, cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2014 (art. 6º da lei nº 13.449/2015).

Comenta sobre os requisitos estabelecidos na legislação para a realização da transação judicial ou extrajudicial e diz que aderiu em 18/12/2015 ao CONCILIA BAHIA, fazendo o recolhimento no valor de R\$ 3.873,02, conforme DAE e comprovante de pagamento anexo.

Também comenta sobre o art. 106, II, alínea “c” do Código Tributário Nacional ao estabelecer que a lei aplica-se a ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidades menos severas que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Diz que a Lei Estadual nº 13.461, de 10 de dezembro de 2015 e publicada em 11/12/2015, alterou o inciso IX, do artigo 42, da Lei 7.014/1996, que estabeleceu a redução de 10% para 1% no percentual da multa em caso de mercadoria sem o devido registro.

Salienta que a nova lei entrou em vigor em 11/12/2015, antes da adesão do impugnante ao PROGRAMA CONCILIA BAHIA, ocorrida apenas em 18/12/2015. Ou seja, quando da adesão ao PROGRAMA CONCILIA BAHIA ocorrida em 18/12/2015, a aplicação da redução de 85% da multa estabelecida pela Lei Estadual nº 13.449/2015, para pagamento vista do débito, não incidiu na infração 01 tomando por base o percentual de 1% estabelecido pela Lei Estadual nº 13.461/15, mas sim o valor de 10% da multa, segundo a lei anterior revogada. Assim, o recorrente efetuou pagamento a mais.

Dessa forma, o impugnante pleiteia que esta 3º Junta de Julgamento Fiscal reconheça o seu direito ao crédito. Pugna que seja reconhecida a adesão do contribuinte ao PROGRAMA CONCILIA BAHIA, declarando-se a improcedência total do valor restante da infração nº 01 constante neste Auto de Infração, e a consequente desconstituição do lançamento fiscal.

Pleiteia ainda que seja reconhecido o seu direito ao crédito, uma vez que fez pagamento a mais, porque no momento da adesão ao PROGRAMA CONCILIA BAHIA em 18/12/2015, já vigia a Lei Estadual nº 13.461 que reduziu a multa da infração 01 do percentual de 10% para 1%, não sendo esta redução do percentual para 1% considerada no cálculo de redução de 85% da multa estabelecida pela Lei Estadual nº 13.449/2015 que institui o PROGRAMA CONCILIA BAHIA.

## VOTO

O defensor suscitou a nulidade do presente Auto de Infração alegando que a Autoridade Fiscal compilou diversas infrações fiscais em um único auto de infração, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Afirmou que há dificuldade de compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco e que são infrações de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa.

Não acato a alegação defensiva, considerando que foram indicadas neste Auto de Infração apenas duas infrações relacionadas à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, inexistindo dificuldade para compreensão de tais fatos.

O defensor também alegou ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pelo autuado e consideradas pelo Fisco como infracionais (o Auto traz apenas referência genérica ao art. 322 do RICMS, fazendo menção tão somente a “*incisos e parágrafos*”, mas deixando de especificá-los).

Também não acato a alegação defensiva, haja vista que não consta no enquadramento legal das infrações o art. 322 do RICMS, citado pelo defensor, encontrando-se os artigos 217 e 247 do RICMS-BA/2012, Decreto 13.780/2012, estando os mencionados dispositivos em conformidade com a matéria tratada na autuação fiscal.

O autuado afirmou que no momento da lavratura do auto de infração também deve ser respeitado o contraditório e a ampla defesa. Alegou que na presente autuação, a Autoridade Fiscal compilou diversas supostas infrações fiscais em um único auto de infração, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Em razão da ampla gama de assuntos tratados, há

dificuldade de o autuado compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco.

Quanto a esta alegação, observo que durante o procedimento fiscal não há previsão para o contraditório, haja vista que nesta fase a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, no processo administrativo fiscal é que se deve adotar o princípio do contraditório, considerando que de acordo com o art. 121, inciso I do RPAF/BA, instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração..

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a multa apurada consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos e demonstrativos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, fica indeferido o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento fiscal relacionado à entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, tendo sido utilizados, inclusive, os dados e documentos fornecidos pelo contribuinte.

Infração 01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março, setembro e dezembro de 2012, janeiro, março a dezembro de 2013, conforme Relação de Notas Fiscais não encontradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$152.932,23.

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a dezembro de 2012, fevereiro a dezembro de 2013, conforme Relação de Notas Fiscais não encontradas na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$21.193,68.

A legislação vigente à época previa aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação e 1% para mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou na primeira infração foram relacionadas 90 notas fiscais, para as quais encontrou as seguintes situações: (a) escrituração de 54 notas fiscais; b) 09 notas fiscais canceladas pelo fornecedor; as demais 27 notas fiscais sem registros, somam o valor de R\$ 30.760,69.

Quanto à infração 02, disse que foram relacionadas 94 notas fiscais, para as quais encontrou a escrituração de 66 notas fiscais e 08 notas fiscais canceladas pelo fornecedor.

Apresentou o entendimento de que, se subsistirem as infrações 01 e 02 ou parcelas destas, a despeito de todos os argumentos de defesa quanto à nulidade e à improcedência das infrações, discorda do enquadramento legal utilizado pelo Fisco para dar suporte à multa aplicada. Entende que as condutas de “*não escrituração no Livro de Registro de Entrada*” consubstanciam mero descumprimento de obrigação acessória (fato que estaria tipificado/apenado no art. 42, XV, “d” da Lei nº 7.014/96).

Não concordo com as alegações do autuado, considerando que a Lei 7.014/96 indica multa específica para a irregularidade apurada, relativamente à falta de registro de notas fiscais na escrita fiscal, conforme art. 42, incisos IX e XI, da mencionada Lei.

Em complemento à impugnação, o defendant apresentou requerimento para “emendar a peça inicial de impugnação”, informando que houve mudança nos valores para defesa deste auto de infração, porque vários de seus fornecedores comunicaram o cancelamento de 18 notas fiscais de saídas, por meio de emissão de notas fiscais de entrada. Disse que devem ser ajustados os valores impugnados, conforme demonstrativo que elaborou.

Na informação fiscal, o autuante disse que em relação às infrações 01 e 02, foram acolhidas as deduções alegadas pelo defendant consideradas pertinentes, restando o valor total de R\$ 20.935,62 (vinte mil, novecentos e trinta e cinco reais e sessenta e dois centavos), resultantes da aplicação da multa de 10% sobre o total das NF de aquisição de mercadorias tributadas, Anexo I do AI objeto deste PAF e 1% sobre as de mercadorias não tributadas, Anexo II também deste AI. Elaborou novos demonstrativos de débito às fls. 116/117.

Acato as informações prestadas pelo autuante e concluo pela subsistência parcial destas infrações, de acordo com os valores apurados no demonstrativo do autuante às fls. 116/117,

O defendant requer seja julgada improcedente a infração 1 ou, alternativamente, que seja reduzida a multa imputada, conforme disposições do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicada a multa, conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle.

Na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Quanto à falta de escrituração de notas fiscais correspondentes a mercadorias sujeitas a tributação, verifico estar correta a alegação do autuado de que a partir da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, através da Lei 13.461, de 10/12/2015, publicada no DOE de 11/12/2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%.

Neste caso, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, e com base na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, entendo que deve ser utilizado o percentual da multa 1%, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no mencionado dispositivo legal, *in verbis*:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

...

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

...

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Concluo pela subsistência parcial das infrações 01 e 02, relativamente às notas fiscais não lançadas na escrita fiscal, com a redução da multa da infração 01, calculada a partir dos demonstrativos às fls. 116/117.

INFRAÇÃO 01

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DA MERCADORIA	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/03/2012	09/04/2012	207,48	1%	2,07
31/01/2013	09/02/2013	55,40	1%	0,55
31/05/2013	09/06/2013	23.072,14	1%	230,72
31/07/2013	09/08/2013	445,64	1%	4,46
31/10/2013	09/11/2013	0,01	1%	0,00
30/11/2013	09/12/2013	184.165,79	1%	1.841,66
<b>T O T A L</b>		-	-	<b>2.079,46</b>

INFRAÇÃO 02

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DA MERCADORIA	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2012	09/02/2012	2.370,14	1%	23,70
30/06/2012	09/07/2012	688,00	1%	6,88
30/09/2012	09/10/2012	6.026,73	1%	60,27
31/10/2012	09/11/2012	2.995,00	1%	29,95
30/11/2012	09/12/2012	57,00	1%	0,57
31/08/2013	09/09/2013	484,84	1%	4,85
30/09/2013	09/10/2013	150,95	1%	1,51
31/12/2013	09/01/2014	1.324,14	1%	13,24
<b>T O T A L</b>		-	-	<b>140,97</b>

Sobre a alegação do autuado de que tem direito a crédito relativo a pagamento efetuado a mais, no momento da adesão ao PROGRAMA CONCILIA BAHIA, nesta fase processual não cabe a compensação de pagamento efetuado a mais, restituição de indébito ou reconhecimento de crédito fiscal, podendo o contribuinte apresentar requerimento quando da quitação e homologação do Auto de Infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$2.220,43.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298929.0015/15-4, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$2.220,43**, prevista no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA