

**PROCESSO** - A. I. Nº 299904.0008/18-2  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0081-03/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/10/2019

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0261-11/19**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. O Sujeito Passivo não apresenta elementos capazes de elidir o lançamento. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão da 3ª JJF Nº 0081-03/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/10/2018, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$114.209,74, em razão de duas infrações distintas, todas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

*Infração 01 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a março de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$13.073,09.*

*Infração 02 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a março, junho e novembro de 2015; março, julho, agosto e setembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$101.136,65.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 23/04/2019 (fls. 254 a 265) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*O defensor alegou que houve cerceamento ao contraditório e ao direito de defesa. Disse que os autuantes indicaram para as infrações um longo período de ocorrência (12 meses), relativo a 1.022 notas fiscais, o que demanda levantamento de inúmeros documentos, seguido de análise, comparações, e tudo feito num tempo bastante exíguo, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação.*

*Apresentou o entendimento de que foi limitado de forma indevida, o direito ao contraditório e à ampla defesa, afirmando que além de dificultar o conhecimento dos fatos, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas.*

*Observo que ao fiscalizar o período indicado na ordem de serviço, quando o Auditor Fiscal se depara com o cometimento de infrações relativas ao ICMS, procede à autuação fiscal. No caso de ser constatada a necessidade de ser lavrado mais de um Auto de Infração, trata-se de controle interno e administrativo da SEFAZ, inexistindo qualquer ofensa à legalidade, nem motivo de nulidade da autuação, ser lavrado um único Auto de Infração contendo a apuração de duas irregularidades, envolvendo inúmeros documentos.*

*O presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de uma única Ordem de Serviço, e não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade. Não houve prejuízo ao defensor, porque a indicação das infrações e a descrição dos fatos foram efetuadas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada*

violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o débito apurado consoante o levantamento fiscal acostado aos autos.

Entendo que deve ser superada a alegação defensiva e não se decretar a nulidade da autuação fiscal, haja vista que não foi constatado qualquer prejuízo à defesa; o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo o alegado cerceamento ao direito de defesa, e o contribuinte tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação aos itens do presente Auto de Infração.

Vale salientar, que o art. 123 do RPAF/BA, prevê que “é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação”. A redação atual do caput do mencionado artigo foi dada pelo Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15.

O autuado afirmou que a nulidade do presente Auto de Infração decorre de dois fatores: (a) da incongruência entre os fatos descritos pela Autoridade Fiscal (imputados ao autuado), e sua respectiva previsão legal; e (b) da ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pelo autuado, e consideradas pelo Fisco como infracionais.

Alegou que o fato descrito, segundo apontado pela Autoridade Fiscal, estaria tipificado nos arts. 217 e 247 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012. Assegurou que não há nesses artigos do RICMS-BA/2012 a descrição de qualquer conduta a ser praticada pelo Contribuinte, e afirmou que esses dispositivos legais não obrigam o Contribuinte a adotar esta ou aquela providência quanto à escrituração fiscal de suas operações, mas, apenas, repete e informa a destinação do livro Registro de Entradas. Nada mais.

Apresentou o entendimento de que a descrição dos fatos imputados à Petrobras, não encontra qualquer correspondência nos arts. 217 e 247 do RICMS/BA, e que essa circunstância, além de representar flagrante violação ao princípio da legalidade, inviabiliza ao Contribuinte o exercício do seu direito à ampla defesa, já que não se sabe ao certo onde estão previstas as condutas consideradas infringidas pelo Fisco.

Observo que em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 217 do RICMS-BA/2012).

Por outro lado, a legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (art. 42, incisos IX e XI da Lei 7.014/96). Logo, se conclui que a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa, e tal fato está comprehensível na autuação fiscal, inexistindo motivo de nulidade.

O defensor afirmou que o segundo fato gerador de nulidade, é a ausência de especificação/indicação exata dos dispositivos legais correspondentes à conduta supostamente praticada pela Petrobras, e considerada pelo Fisco como infracional. Disse que o auto traz apenas referência genérica aos arts. 217 e 247 do RICMS-BA, sendo omissa ao tentar tipificar a conduta do contribuinte, havendo flagrante desrespeito ao princípio da tipicidade tributária e, ato contínuo, violação ao contraditório e ampla defesa.

Entendeu que a simples menção aos artigos do RICMS não é 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.

Disse que essa situação implica na nulidade do Auto de Infração e, por conseguinte, do lançamento do crédito tributário nele descrito. Requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, com o afastamento das respectivas cobranças.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que foi indicado no campo próprio do Auto de Infração o enquadramento legal das irregularidades apuradas, constando artigos do RICMS-BA/2012, Decreto 13.780/2012, estando os mencionados dispositivos em conformidade com as matérias tratadas na autuação fiscal.

Sobre a alegação de que falta fundamentação e clareza do Auto de Infração, observo que a fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Quanto ao direito, foram indicados no Auto de Infração os dispositivos do RICMS-BA e, nos termos do art. 19 do RPAF/BA, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente. Quanto aos fatos, estes foram descritos de forma comprehensível, foram elaborados demonstrativos, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foram fornecidas as cópias dos mencionados demonstrativos. Ademais, da leitura da peça defensiva, constata-se que o contribuinte entendeu perfeitamente a natureza de cada infração que lhe foi imputada bem como o cálculo do débito lançado.

Sobre a metodologia aplicada na apuração do débito exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos

*dos autuantes são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entendem serem computadas de forma indevida.*

*Assim, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma correta, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o débito apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*O autuado requereu a realização de diligência e perícia, afirmando que a referida diligência se impõe, porque é procedimento reiterado do Fisco promover a autuação de plano, tão logo constatado que houve a emissão de nota fiscal contra a Petrobras, sem o registro na escrita fiscal desta, deixando de promover uma maior e mais acurada análise da documentação fiscal dos fornecedores no período posterior à emissão das notas fiscais constatadas.*

*Disse que a verificação dos documentos fiscais dos fornecedores é medida apta à comprovação de que as notas fiscais relacionadas na infração foram canceladas, conforme alegado. Contudo, quem tem o poder de exigir a documentação não é a Petrobras, que está em paridade com os fornecedores, e sim o próprio Fisco, que detém o poder de império estatal.*

*Também afirmou que não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da diligência, tendo em vista que a constatação de notas de cancelamento pode ser feita por simples verificação junto aos fornecedores, ou mesmo por comparação entre os valores das notas fiscais posteriores, dispondo o Fisco de mecanismos informáticos suficientes para isso. A Petrobras não tem a posse das notas fiscais de cancelamento das que são objeto da autuação, nem dispõe de poder de império para exigir-las dos fornecedores dentro do prazo de defesa.*

*Observo que o levantamento fiscal foi efetuado com base em Nota Fiscal Eletrônica, encontrando-se identificada a chave de acesso para necessária consulta. Neste caso, entendo que existem elementos suficientes para confirmar a realização das operações em nome do autuado, ficando caracterizado que houve a realização dessas operações.*

*A Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05).*

*Vale ressaltar, que no caso de algum erro de preenchimento na NF-e, e que só tenha sido detectado após a mesma ter sido AUTORIZADA, será possível realizar o seu CANCELAMENTO. O referido CANCELAMENTO só poderá ser realizado caso a mercadoria não tenha circulado. Se a mercadoria tiver sido entregue à empresa destinatária, deverá ser providenciada a devolução dos produtos e emitida uma nova NF-e, com as informações corretas.*

*Para atestar a validade da NF-e, o contribuinte pode acessar a SEFAZ BA no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br), link NF-e, consulta, chave de acesso, ou o Portal Nacional [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br) e digitar a chave de acesso constante no DANFE. Neste caso, é possível fazer a consulta completa ou resumida da NF-e. Na mencionada consulta será verificado o status da NF-e, e para a mesma estar válida tem que constar como "AUTORIZADA". Notas CANCELADAS não são válidas. Portanto, não há necessidade de diligência fiscal para a referida verificação.*

*Deve-se acrescentar, que o contribuinte pode solicitar ao seu fornecedor a relação de notas fiscais canceladas e fazer a verificação no sistema da SEFAZ, conforme mencionado anteriormente.*

*O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas, e a deliberação para a realização de diligência acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores. A solicitação de diligência ou perícia visa a instruir o processo com elementos que possibilitem a decisão da lide e, neste caso, se pretende sejam carreados aos autos os documentos e levantamentos necessários para a decisão final.*

*No caso de indeferimento do pedido de diligência ou perícia não significa que houve cerceamento ao direito de defesa, considerando que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao defendente comprovar suas alegações, sendo inadmissível a realização de diligência ou perícia, quando destinadas a verificar fatos e documentos que estejam na posse ou no alcance do Contribuinte, cuja prova ou sua cópia poderia ter sido juntada ao presente processo.*

*Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos*

constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessárias, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal ou perícia, formulado pelo autuado em sua impugnação.

Quanto ao 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 do contribuinte.

**Infração 01:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a março de 2015. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$13.073,09.

**Infração 02:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a março, junho e novembro de 2015; março, julho, agosto e setembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$101.136,65.

A legislação prevê a aplicação de multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas à tributação, bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX e XI da Lei 7.014/96).

Não acato as alegações defensivas, 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 aplicado 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; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Em relação à infração 01, o autuado informou que após análise das notas fiscais listadas no Auto de Infração, foi identificado o registro fiscal dos documentos nº 38.866, 66.344 e 168.811 no CNPJ nº 33.000.167/0024-06 (LRE de 04/2014, 06/2014 e 09/2014) e do documento fiscal nº 110.864 no CNPJ nº 33.000.167/0236-67 (LRE de 05/2014), conforme informações constantes na planilha “Análise Petrobras” (ANEXO II) e livros Registro de Entradas (ANEXO III). Afirmou que improcede a infração no valor de R\$ 34,24.

Também alegou que foi identificada a escrituração da nota fiscal nº 63.175 na UO/RLAM, CNPJ 33.000.167/0143-23, conforme livro Registro de Entradas de 04/2017 (ANEXO III). A escrituração realizada torna improcedente a infração no valor de R\$ 20,79.

Os autuantes informaram que o autuado procedeu análise das notas fiscais listadas na autuação e identificou o registro das seguintes notas fiscais relacionadas (fls. 193/194), conforme informações constantes na planilha “Análise Petrobrás – Anexo II” e livro Registro de Entradas – Anexo III: NF 38.866, 66.344, 168.811, 110.864 e 63.175.

Concluíram que foi comprovada a alegação somente em relação à NF 63.175, e esta foi excluída do demonstrativo, ficando o exercício de 2014 com um total de R\$8.574,74 (fls. 223/227 do PAF). No entanto, quanto às demais notas fiscais afirmaram que os documentos fiscais foram escriturados em outros CNPJ que não os que fazem parte da escrituração centralizada.

Entendo que assiste razão aos autuantes, considerando que a autuação fiscal foi efetuada sob a acusação de notas fiscais não escrituradas, e o defensor apresentou a mencionada escrituração em outro estabelecimento da mesma empresa. No âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, não pode ser acatado que um estabelecimento regularize a falta cometida por outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa. Mantida parcialmente a exigência fiscal, com a exclusão da NF 63.175.

Sobre a infração 02, o defensor alegou que após análise das notas fiscais listadas no Auto de Infração, foi identificado o registro fiscal do documento nº 33.790 no CNPJ nº 33.000.167/0001-01 (LRE de 02/2014), do documento fiscal nº 36.417 no CNPJ nº 33.000.167/0236-67 (LRE de 01/2015) e do documento fiscal nº 1.900 no CNPJ 33.000.167/1126-86 (LRE de 05/2018), conforme informações constantes na planilha “Análise Petrobras” (ANEXO II) e livros Registro de Entradas (ANEXO III). Afirma que improcede a infração no valor de R\$ 106,55.

Também alegou que foi identificada a escrituração da nota fiscal nº 4.918, na UO/RLAM, CNPJ

33.000.167/0143-23, conforme livro Registro de Entradas de 03/2018 (ANEXO III). Desse modo, também improcede a infração no valor de R\$ 8,00.

No tocante às demais notas fiscais arroladas para ambas as infrações, afirmou que se verifica a necessidade de diligência, de modo a comprovar a alegação supra, sob pena de cerceamento do direito de defesa da Petrobras, requerimento que foi indeferido.

Os autuantes informaram que o autuado mesmo mantendo o argumento de nulidade, apresentou planilha (Anexo II), onde constam os registros de diversas notas fiscais em filiais que não fazem parte do regime especial que permite a escrituração fiscal centralizada no CNPJ 33.000.167/0143-23. Disseram que as notas fiscais de números 1900 e 4918 foram escrituradas no CNPJ 33.000.167/1126-86 e no CNPJ 33.000.167/0143-23, respectivamente, e serão excluídas do demonstrativo. Com a exclusão dessas notas fiscais, os demonstrativos de notas fiscais não tributadas sem o respectivo registro do exercício de 2014 passa a ter um total de R\$97.129,30 (fls. 228/238 do PAF), e do exercício de 2015 passa a ter um total de R\$3.636,67 (fl. 239 do PAF).

Acato as informações prestadas pelos autuantes e concluo pela subsistência parcial das infrações 01 e 02, de acordo com os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Entendo que neste caso, cabia ao contribuinte apresentar as provas de suas alegações para elidir a totalidade da exigência fiscal, mesmo que os elementos já tivessem sido apresentados anteriormente. Ficou caracterizada a infração relativa à entrada neste Estado de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, e este CONSEF tem decidido, de forma reiterada, que as notas fiscais referentes a mercadorias destinadas a um contribuinte constituem prova da realização de operações de aquisição pelo destinatário, inexistindo necessidade de a fiscalização acostar aos autos outras provas. A existência das referidas notas fiscais eletrônicas é considerada prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais devem ser produzidas pelo contribuinte, no sentido de desconstituir a exigência fiscal. Ou seja, as notas fiscais obtidas pela fiscalização deste Estado, indicam que as mercadorias circularam no território baiano.

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. Mantida parcialmente a exigência fiscal quanto às infrações 01 e 02.

O autuado apresentou o entendimento de que esta Junta há de reconhecer o não cabimento da multa imputada na infração 02, em vista do fato de que inexistiu, no caso concreto, dolo ou falta de recolhimento de imposto, incidindo a Lei nº 7.014/1996, em seu art. 42, § 7º.

Nesse ponto, destaca que a própria autuação evidencia que se trata de mercadorias não sujeitas a incidência de tributos, conforme se constata da imputação da infração 02. Ante a inexistência de comportamento fraudulento ou doloso, e, sobretudo, porque não existiram em face do Estado da Bahia quaisquer prejuízos. Afirmou que há de ser aplicada a diretriz do art. 42 citado acima.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito. Neste caso, independente da demonstração da não ocorrência de dolo, não há como acatar o pedido do impugnante para redução ou cancelamento da multa.

As obrigações acessórias constituem instrumentos da fiscalização, tendo por objetivo tornar possível a realização da obrigação principal, ou seja, proporcionar a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária principal. Se a obrigação acessória não é cumprida, a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, conforme estabelece o art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional.

Não acato a solicitação do defendant para reduzir a multa por descumprimento de obrigação acessória, considerando que ao determinar a necessidade de registro das operações na escrita fiscal do contribuinte, a pretensão da legislação é de se manter os controles fiscais. Neste caso, mesmo em relação às mercadorias constantes na infração 02, fica caracterizado prejuízo ao mencionado controle pela falta de escrituração de documentos fiscais.

Vale salientar, que somente por meio da aplicação de roteiros específicos de auditoria fiscal, a exemplo de auditoria da conta caixa e do passivo é que se pode avaliar, se a falta ou irregularidade no registro das operações realizadas não teria causado qualquer prejuízo ao erário estadual. Pelo que consta nos autos, o procedimento fiscal realizado constatou que não houve a necessária escrituração nos livros fiscais, em desacordo com as normas regulamentares.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

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. 275 a

283, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por violação ao princípio do devido processo legal. Relata que a decisão recorrida refutou as suas alegações, apresentadas quando da impugnação ao Auto de Infração, sob argumento inicial de que inexistiria dificuldade na compreensão dos fatos ou qualquer prejuízo ao direito de defesa da recorrente. Argumenta, contudo, que esse argumento não pode subsistir, tendo em vista 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).

Explica que essa possibilidade de defesa não pode ser meramente formal, e deve se concretizar de forma efetiva, dando lume ao direito de ampla defesa material. Por isso, inclusive, que a moderna doutrina e a nova legislação do CPC/2015 preveem que a figura do contraditório efetivo. Isso ocorre, explica, porque não basta oportunizar de modo meramente formal a defesa, pois não é cabível, à luz do princípio constitucional, que a autoridade tributária lavre um auto com um número ilimitado de incidências, ainda que numa única ou em apenas duas infrações, tornando impossível o exercício efetivo da ampla defesa e do contraditório.

Desse modo, entende que, embora a legislação não vede a apuração de diversas infrações, é preciso observar que a Autoridade Fiscal compilou diversas supostas ocorrências em cada uma das duas infrações fiscais, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação, já que a Autoridade Fiscal indica, para as supostas infrações, um longo período de ocorrência (12 meses), relativo a 1.022 notas fiscais, o que demanda levantamento de inúmeros documentos, seguido de análise, comparações, e tudo feito num tempo bastante exíguo, que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Trata-se, portanto, de mais de mil ocorrências, as quais precisam de impugnação uma a uma, sendo esta a circunstância denunciada na defesa como limitadora do direito de defesa.

Por isso, sustenta que não subsiste o argumento da Decisão recorrida no sentido de que inexistiria dificuldade na compreensão dos fatos ou prejuízo à defesa, pois o que se discute não é a dificuldade na compreensão das infrações, mas o elevado número de ocorrências compiladas em cada uma delas, inviabilizando o exaurimento da análise defensiva.

Destaca que somente com o conhecimento de todas as informações que fundamentaram a autuação, é possível que o autuado apresente sua defesa já que é providência indispensável, para que o indivíduo possa se defender, o conhecimento da imputação que lhe é feita. Sem o conhecimento de todas as circunstâncias que levaram à autuação por parte da Autoridade, não é possível advogar a inocência do autuado. Some-se a isto, frisa, o fato de exigir a análise e providência de juntada de uma gama de documentos num único prazo, o que acaba por reduzir ou ainda prejudicar as chances de êxito da defesa da contribuinte.

Alega que a tese apontada na decisão somente confirma o que se apontou como circunstância do cerceamento de defesa uma vez que o contraditório não se revela efetivo quando materialmente não é possível apresentar a defesa profícua que se poderia se a acusação não tivesse compilado um número de ocorrências gigantesco em uma só autuação.

Lembra que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado Bahia, no art. 123, prevê o direito de o contribuinte fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal no prazo de 60 dias. Mesmo com modificação do prazo previsto no art. 132 do RPAF (de 30 para 60 dias no caso de autuação fiscal), deve ser entendido que referido prazo considera cada lançamento tributário realizado e não um feixe de supostas infrações condensadas em um único ato (autuação fiscal), segundo defende.

Sustenta que, somente com essa interpretação é que se pode reconhecer cumprido o princípio constitucional da ampla defesa, que é assegurado aos litigantes em processo administrativo, como previsto expressamente do texto constitucional (art. 5º LV). Logo, mesmo no campo administrativo faz-se imprescindível a observância do devido processo legal, não podendo a

Administração impor ao administrado uma conduta, sem antes viabilizar o direito constitucional de defesa. Nesta linha, afirma que foi limitado de forma indevida o seu direito de fruir do contraditório e da ampla defesa, pois, 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, com documentações diversas a serem apuradas.

Diante o exposto, conclui que é o caso de reformar a Decisão recorrida e proceder à anulação do Auto de Infração, uma vez que houve nítida ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o direito à autuada de analisar os fatos e apresentar defesa satisfatória.

No mérito, advoga a improcedência das infrações, tese que ficou impedida de provar em face da limitação do direito de defesa em virtude do indeferimento da diligência fiscal requerida. Explica que a Decisão recorrida indeferiu o pedido de diligência/perícia fiscal requerida pela Petrobrás, alegando que os elementos já residentes nos autos são suficientes, e que o levantamento fiscal, os documentos e os demonstrativos demonstraram a correção da autuação.

Destaca, todavia, que houve notas fiscais que foram escrituradas para as quais se manteve a autuação. Explica tratar-se, na Infração 01, dos documentos nºs 38.866, 66.344 e 168.811 (escriturados no CNPJ nº 33.000.167/0024-06, conforme LRE de 04/2014, 06/2014 e 09/2014) e do documento fiscal nº 110.864 (escriturado no CNPJ nº 33.000.167/0236-67, conforme LRE de 05/2014).

Afirma que tal ocorreu, igualmente, na infração 02, relativamente à escrituração das notas nº 33.790 (escriturada no CNPJ nº 33.000.167/0001-01, conforme LRE de 02/2014), do documento fiscal nº 36.417 (escriturado no CNPJ nº 33.000.167/0236-67, conforme LRE de 01/2015) e do documento fiscal nº 1.900 (escriturado no CNPJ 33.000.167/1126-86, conforme LRE de 05/2018).

Diante da existência da escrituração, entende ser manifesto o desacerto da decisão em manter a exigência, pois inexiste o fato material aventado no Auto de Infração para formalizar a cobrança da multa. Destaca o desacerto da alegação, trazida pelos autuantes e acolhida pela Junta de Julgamento Fiscal, no sentido de que não seriam cabíveis exclusões de notas escrituradas em CNPJs que não fazem parte do Regime Especial que permite a escrituração fiscal centralizada. Isso porque, argumenta, a capituloção das infrações 01 e 02 do presente Auto de Infração versa sobre uma hipótese fática de ausência de escrituração, o que seria diferente do fato apurado, qual seja, escrituração com alguma irregularidade no tocante ao estabelecimento em que registrada a nota fiscal. Defende que não pode, assim, a Petrobrás ser autuada e punida com a multa aplicável à ausência de escrituração quando as notas fiscais foram, efetivamente, escrituradas.

No tocante às demais notas fiscais, relata que a decisão de base indeferiu o meio de prova requerido pela parte defendant, e depois utilizou a ausência de prova como fundamento para manter a autuação. Conclui que a situação caracteriza, evidentemente, a limitação do direito de defesa, tornando absolutamente incabível a Decisão recorrida. Nesse ponto, destaca que a realização de diligência se impõe porque é procedimento reiterado do Fisco promover a autuação de plano, tão logo constatado que houve a emissão de nota fiscal contra a Petrobrás, sem o registro na escrita fiscal desta, deixando de promover uma maior e mais acurada análise da documentação fiscal dos fornecedores no período posterior à emissão das notas fiscais constatadas.

Alega que a verificação dos documentos fiscais dos fornecedores é medida apta à comprovação de que as notas fiscais relacionadas na infração foram canceladas, conforme alegado. Contudo, ressalta que quem tem o poder de exigir a documentação não é a Petrobrás, que está em paridade com os fornecedores, e sim o próprio Fisco, que detém o poder de império estatal, já que, perante os seus fornecedores, a Petrobrás é uma pessoa jurídica de direito privado, não detendo o poder de exigir a apresentação de notas fiscais de cancelamento das que foram relacionadas no Auto de Infração. A obtenção dos documentos necessários à defesa fica, portanto, dependendo da concessão do fornecedor, o que prejudica o direito de defesa da Petrobrás quando não atendido no prazo de defesa.

Ensina que é, justamente, para situações como estas que o art. 150, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal previu a realização de diligência, o que seria corroborado com o que estabelece o art. 147, inciso I, do mesmo diploma regulamentar, que prevê que as hipóteses de indeferimento da diligência se limitam à suficiência das provas contidas nos autos, à impraticabilidade da verificação e à circunstância de os fatos serem vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente.

Argumenta que, no presente caso, a alegação de defesa depende, necessariamente, dos documentos fiscais de cancelamento das notas apontadas no Auto de Infração, de modo que não se caracteriza a hipótese de “o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos” (art. 147, I, a). Também não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da diligência, tendo em vista que a constatação de notas de cancelamento pode ser feita por simples verificação junto aos fornecedores, ou mesmo por comparação entre os valores das notas fiscais posteriores, dispondo o Fisco de mecanismos informáticos suficientes para isso. Não incide, portanto, a vedação de “quando a verificação for considerada impraticável” (art. 147, I, a, fine). Por fim, conforme se vem sustentando, a Petrobrás não tem a posse das notas fiscais de cancelamento das que são objeto da autuação, nem dispõe de poder de império para exigir-las dos fornecedores dentro do prazo de defesa. Assim, não se trata de “verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos” (art. 147, I, “b”).

Por isso, conclui que a diligência que se requer neste momento é a verificação, nos documentos fiscais dos fornecedores, da existência de notas fiscais de cancelamento das que foram relacionadas no Auto de Infração, de modo a se evidenciar o fato alegado em defesa. Neste caso, de acordo com o art. 145 do RPAF, o interessado, ao solicitar a produção de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, formular os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Diante disso, sustenta que as conclusões da decisão de base sobre a subsistência do Auto de Infração, relativamente a diversas notas fiscais, encontra-se eivada do vício da ilegalidade, dada a limitação do direito de defesa referente à produção de provas das alegações. Destaca que a parte deve ter amplos meios de produção de prova, não podendo a autoridade fiscal escolher, dentre os meios disponíveis, um único vetor probatório, ignorando todos os outros disponíveis. Assim ordena o art. 5º, LV, da Constituição Federal, ao assegurar aos litigantes em processo administrativo o contraditório e ampla defesa, com todos “os meios e recursos a ela inerentes”.

Do exposto, pugna a Recorrente pelo conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência das infrações 01 e 02, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado,

conforme abaixo reproduzido.

*"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;  
...”*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*"Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*...*

- a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);  
...”*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que o lançamento inviabilizou a apresentação de defesa efetiva por parte do Sujeito Passivo, não merece prosperar, pois o presente lançamento constitui-se de apenas duas infrações que apontam uma conduta omissiva por parte do Contribuinte, o qual teria deixado de registrar documentos fiscais de entrada.

O Exame do demonstrativo de débito, folhas 20/27 (Infração 01) e 94/115 (Infração 02), revela que os autuantes relacionaram todos os documentos fiscais não registrados, identificando não somente o número de cada NF, mas também, a chave de acesso respectiva, o que possibilita que a empresa autuada possa consultar o documento no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, na Internet. Lá, no Portal da NF-e, pode saber se o documento fiscal foi cancelado, além de poder ter acesso a todas as informações nele contidas.

Se o Sujeito Passivo não reuniu condições de impugnar especificamente cada uma das notas fiscais relacionadas pela fiscalização foi, certamente, porque não o quis, pois dispôs de tempo suficiente, a contar de 29/10/2018 (data da lavratura do AI) até a data em que ingressou com o presente recurso (04/06/2019), intervalo de tempo superior a sete meses.

Assim, rejeito o pedido de nulidade suscitado.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção.

Trata-se de acusação fiscal que tem por base duas condutas similares, quais sejam, falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais de entrada de bem ou mercadoria. Considerando que o Sujeito Passivo as tratou de forma conjunta, traço uma fundamentação única que julgo suficiente para dar resposta às alegações recursais, que são comuns.

A Infração 01 descreve a conduta autuada como “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...”. Enquanto que a Infração 02 foi descrita como “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, ...”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que parte das notas fiscais listadas pela fiscalização foram registradas em outro CNPJ, o que afastaria a autuação, Segundo defende.

O Sujeito Passivo está obrigado a registrar os documentos fiscais vinculados às aquisições que

realizar em seus livros fiscais, sob pena de sofrer a sanção prevista no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96 (redações então vigentes), conforme abaixo.

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

...  
*IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

...  
*XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;*  
..."

Não tendo registrado os documentos fiscais que indica, como alias não nega, entendo que a infração se encontra caracterizada, sendo tal aspecto suficiente para a formação do ente de juízo acerca da conduta infratora.

Ora, o fato de os documentos fiscais se encontrarem registrados em outro estabelecimento não elide a acusação, pois é apenas elemento circunstancial que se situa fora do tipo legal.

*Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.*

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0008/18-2, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$114.156,93**, prevista no art. 42, incisos IX e XI da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS