



PROCESSO	- A. I. N° 130070.0040/14-0
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ALVORADA PETRÓLEO S/A.
RECORRIDOS	- ALVORADA PETRÓLEO S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0068-4/19
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ ALAGOINHAS (AGRESTE)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0218-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado comprovou que parte da exigência tributária já havia sido paga, fato este reconhecido pelo autuante. Impossibilidade de compensação de valores ditos pagos a mais. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS, FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Não acolhidos os argumentos defensivos. Adequação da penalidade à nova redação do Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, por força da alteração procedida pela Lei nº 13.461 de 10/12/2015, que unificou as penalidades pela falta de registro de notas fiscais tanto tributadas quanto aquelas não sujeitas à tributação para o patamar de 1%. Aplicação, por retroatividade benéfica, da norma insculpida pelo art. 106, I do CTN. Infração reduzida; **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Acusação mantida. Preliminares não acolhidas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos simultâneos – de Ofício e Voluntário - em razão do pronunciamento colegiado da 4ª JJF nº 0068-04/19, que desonerou o sujeito passivo de parte do débito outrora imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, bem como pela insurgência do autuado contra a referida Decisão na parte em que sucumbiu, na forma do art. 169, I, “b” do referido regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2014 contra o estabelecimento autuado com Inscrição Estadual nº 079.408.970, exige o débito no valor de R\$ 166.737,46, sob a acusação de:

*“1 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Imposto lançado no valor de R\$ 29.598,58, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

*2 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa atribuída no total de R\$ 135.473,67, correspondente a 10% do valor comercial da mercadoria não registrada, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.*

*3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa atribuída no total de R\$ 1.665,21, correspondente a 01% do valor comercial da mercadoria não registrada, com previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.”*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor atualizado de R\$ 231.437,70, diante das seguintes considerações de mérito:

**VOTO**

[...]

As questões relacionadas à falta de entrega de planilha e de documentos fiscais ao autuado foram definitivamente sanadas através da diligência fiscal que foi realizada, afastando inclusive a alegada inversão do ônus da prova, na medida em que todas as peças alusivas ao presente processo foram efetivamente entregues ao autuado, com reabertura do prazo de defesa, o que de fato ocorreu. Afastada, pois, qualquer possibilidade de anulação do presente Auto de Infração já que o mesmo atende ao quanto estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Em relação à infração 01 que trata de falta de pagamento de ICMS a título de diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas aquisições em outros estados de mercadorias destinadas ao consumo próprio pelo estabelecimento, sendo lançado imposto no total de R\$ 29.598,58, efetivamente o autuado comprovou os pagamentos realizados em relação às ocorrências com as datas de vencimento em 09/01/2012, 15/10/2012 e 15/11/2012, cujos documentos apresentados foram analisados pelo autuante e pelo auditor fiscal estranho ao feito, onde ambos acolheram os argumentos defensivos, o que me leva também a aceitá-los e excluir tais exigências da infração 01 nos valores respectivos de R\$ 1.944,93, R\$ 424,80 e R\$ 65,41, remanescendo o débito desta infração no valor de R\$ 27.163,44 consoante se encontra demonstrado à fl. 182.

Quanto aos valores ditos pagos a mais que totalizam R\$ 3.823,30 não podem ser objeto de compensação por este órgão julgador, além de que conforme destacado pelo auditor fiscal que prestou a segunda informação fiscal são anteriores aos respectivos recolhimentos. Poderia ser o caso de se pleitear uma possível restituição de indébito, entretanto esta é uma situação não mais aplicável visto que já se operou a decadência em relação aos exercícios de 2011 e 2012.

Infração 01 parcialmente procedente no valor de R\$ 27.163,44.

A infração 02 trata de penalidade aplicada no total de R\$ 135.473,67 em decorrência da falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais sujeitas à tributação, discriminadas através da planilha de fl. 68 e notas fiscais eletrônicas que a compõe e a acompanha, todos entregues ao autuado.

O argumento defensivo é de que não adquiriu as mercadorias indicadas nos documentos fiscais que deram causa à autuação, os quais foram emitidos pelas empresas Baker Hughes do Brasil Ltda. e Newpark Drilling do Brasil Tratamento de Fluidos Ltda.

Não vejo como se sustentar o argumento defensivo de que não adquiriu tais mercadorias, pois todas se referem a notas fiscais eletrônicas, cujas cópias estão juntadas aos autos e foram entregues ao autuado, e estão todas devidamente autorizadas pelo sistema de emissão de notas fiscais eletrônicas, portanto, a simples negativa de que não as recebeu não é suficiente para descharacterizar a acusação. Aliás, a “denúncia espontânea” efetuada pelo autuado em 12/02/2016 no sentido de que as mesmas foram emitidas indevidamente, se trata de uma providência totalmente inócuia vez que tais documentos foram emitidos no decorrer do exercício de 2009, a autuação ocorreu em março/2014, porém só em 2016 o autuado adotou essa providência que, por si só, não é suficiente para afastar a acusação.

Vejo, entretanto, que a penalidade de 10% que foi aplicada com base na regra vigente à época do art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, foi revogada pela Lei nº 13.461 de 10/12/2015, que unificou as penalidades pela falta de registro de notas fiscais tanto tributadas quanto aquelas não sujeitas à tributação para o patamar de 1%, razão pela qual, com fulcro no art. 106, I do CTN, faço a adequação da penalidade por retroação mais benéfica ao sujeito passivo e reduzo a penalidade relativa à infração 02 para o valor de R\$ 13.547,40, restando, em consequência, parcialmente subsistente a presente infração.

A infração 03 cuja penalidade aplicada foi no valor de R\$ 1.665,21 com multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas, os argumentos trazidos em sede de defesa foram os mesmos suscitados na infração precedente, ficam aqui também rechaçadas, razão pela qual fica mantida a penalidade no valor consignado na autuação.

Em conclusão voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, restando o débito com a seguinte configuração: Infração 01 R\$ 27.163,44, Infração 02 R\$ 13.547,40 e Infração 03 R\$ 1.665,21.

Face ao exposto, a JJF correu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 207 a 210, o recorrente reitera em grande parte as teses meritórias já opostas nas defesas apresentadas nos autos em relação às infrações 02 e 03, no sentido de que: em momento algum teria adquirido mercadorias junto às sociedades Baker Hughes do Brasil Ltda (CNPJ: 42.087.254/0007-24) e Newpark Drilling Fluids do Brasil Tratamento de Fluidos Ltda (CNPJ: 07.807.727/0006-39) entre junho e outubro de 2009, dentre as quais estariam brocas tricônicas, neupack, newgel, carbonato de cálcio, ácido cítrico, newbar, cloreto de potássio, sintetic bae mud e cyberbase, todas arroladas na planilha que instruiu a acusação.

Assevera que não estaria de posse de nota fiscal que atestaria/confirmaria a existência dos créditos tributários, insistindo no fato de que não fez qualquer emissão ou escrituração fiscal correspondente, fatos que corroborariam a sua tese de inexistência de fato gerador.

A respeito disso, complementa que tanto não fez a aquisição das mercadorias, que, ao tomar conhecimento da sua existência, realizou “*denúncia espontânea*” notificando o fisco do equívoco/illegalidade perpetrada pelas respectivas emitentes, com vistas a desonerar-se do ônus probatório a respeito do fato.

Discorre a respeito da teoria dinâmica do ônus da prova para reafirmar a sua posição prejudicial no caso concreto, ou seja, em desigualdade em face do Fisco, que teria, segundo a sua ótica, “*outros instrumentos que lhe permitem auferir a realização das operações, mormente ante à comunicação formal efetuada pela Recorrente perante as autoridades fiscais*”, citando para o caso precedente do STJ fixado no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1181737 / MG.

Pedi provimento para afastar as exigências relativas às infrações 02 e 03.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria em 04/05/2023 e, por considerá-los aptos a julgamento, solicitei ao Sr. Secretário a inclusão em pauta de julgamento.

Feito pautado para a sessão de 21/06/2023.

É o relatório.

## VOTO

Quanto ao cabimento do Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão JJF nº 0068-04/19) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 166.737,46 para o montante de R\$ 42.376,05, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando, portanto, conforme.

No que pertine ao seu mérito, tem-se que a redução do crédito tributário decorreu da decretação da procedência parcial da infração 01, bem como da adequação da penalidade referente à infração 02, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso. Eis o conteúdo das condutas relacionadas:

“1 – *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Imposto lançado no valor de R\$ 29.598,58, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso III, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*

“2 Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa atribuída no total de R\$ 135.473,67, correspondente a 10% do valor comercial da mercadoria não registrada, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.”

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento através da Impugnação de fls. 113 a 119, oportunidade em que, especificamente quanto ao cerne da pretensão ora resistida (infração 01), arguiu que a exigência do autuante a título de diferença de alíquotas abrangia os períodos de 31/01/2010 a 31/10/2011 e 31/07/2012 a 31/10/2012 totalizando a quantia exigida na ordem de R\$ 29.598,58, mas que, em verdade, teria efetuado os pagamentos referentes aos meses de dezembro/11 no valor de R\$ 2.017,86 enquanto o exigido foi de R\$ 1.944,93; setembro/12 no valor de R\$ 4.626,87 enquanto o valor reclamado foi de apenas R\$ 424,80 e mês de outubro/12 com vencimento em 15/11/12, no valor de R\$ 69,19 enquanto que a exigência fiscal foi no valor de R\$ 69,19.

Juntou DAE's relacionados aos pagamentos mencionados e requereu que o total pago fosse abatido do montante do débito da referida infração.

Sobre isto, na informação fiscal de fls. 138 e 139, o autuante acolheu os argumentos defensivos referente aos pagamentos realizados quanto às ocorrências de 30/09/2012, 31/10/2012 e 31/12/2012, nos seguintes termos:

“*Logo, o valor a ser deduzido relativo a quanto reclamado na infração 01, R\$ 29.598,58 é de R\$ 2.435,14 (R\$*

**1.944,93+R\$ 424,8+R\$ 65,41), ficando reduzido este item para R\$ 27.163,44.** Não cabendo, portanto, a compensação do valor de R\$ 3.823,20 recolhido a maior sobre as demais competências elencadas na infração 01, pois, são anteriores ao respectivo recolhimento, restando ao contribuinte, smj, requer sua devolução ou expedição de certificado de crédito para posterior compensação.”

Doravante, em nova informação fiscal (06/09/2018) apresentada como resultado à diligência requisitada pela JJF, o auditor fiscal estranho ao feito se pronunciou às fls. 180 a 184, corroborando as constatações apresentadas pelo autuante após analisar os pagamentos que foram efetuados pelo autuado, pelo que concluiu que o débito da infração 01 dveria ser reduzido para a quantia de R\$ 27.163,44.

A 4ª JJF acolheu a redução do valor lançado e julgou esta infração procedente em parte.

Como se vê, trata-se de questão eminentemente probatória, cujo exame se deu sob o crivo do contraditório e ampla defesa, não havendo razões de qualquer ordem para a sua modificação. Entendo, pois, que deve ser mantida a decisão quanto ao ponto.

No que tange à infração 02, a despeito da manutenção do cerne da pretensão acusatória fiscal -que será objeto de análise quando do enfrentamento das razões do Recurso Voluntário – verifico que desoneração se cingiu à adequação da penalidade por retroação mais benéfica ao sujeito passivo por força da aplicação do art. 106, I do CTN, ocasião em que fora reduzida a penalidade relativa à infração 02 para o valor de R\$ 13.547,40.

No particular, registrou o julgador que “*a penalidade de 10% que foi aplicada com base na regra vigente à época do art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, foi revogada pela Lei nº 13.461 de 10/12/2015, que unificou as penalidades pela falta de registro de notas fiscais tanto tributadas quanto aquelas não sujeitas à tributação para o patamar de 1% (...)*”

Eis os dispositivos legais relacionados, contendo a respectiva ordem de modificação normativa no tempo:

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

*(...)*

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

*Nota: A redação atual do inciso IX do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação anterior dada ao inciso IX do caput do art. 42 pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos de 11/12/15 a 21/12/17:*

*“IX - 1% (um 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;”*

*Redação original, efeitos até 10/12/15:*

*“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;” (grifei)*

Como visto, o legislador positivo houve por bem modificar a norma de regência quanto à penalidade cominada para a infração descrita no caso concreto (que se manteve em seu critério material), qual seja, entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, reduzindo-a de 10% (dez por cento) para 1% (um por cento), descabendo, neste ponto, maiores comentários a respeito.

Ou seja: a lei posterior (nova) continuou prevendo penalidade para o ato levado a efeito pelo contribuinte, mas cominou a este ato uma pena menos severa do que a de outrora, sendo certo, neste ponto, o cabimento da retroatividade da lei mais benigna ao contribuinte, mas por força da aplicação do art. 106, II, “c” do CTN, grafado a seguir:

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à*

*infração dos dispositivos interpretados;*

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

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, entendo que a desoneração deve ser mantida em seus termos, primando-se, contudo, pela aplicação do dispositivo legal acima destacado.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, entendo que merece ser conhecido, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Sem preliminares, passo ao enfrentamento do mérito. O Sujeito Passivo ataca a decisão recorrida naquilo que se refere às infrações “02” e “03” lançadas, devendo estes o cerne da sua pretensão recursal.

Como já destacado, a conduta autuada foi descrita como: “2 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa atribuída no total de R\$ 135.473,67, correspondente a 10% do valor comercial da mercadoria não registrada, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96” e “3 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa atribuída no total de R\$ 1.665,21, correspondente a 01% do valor comercial da mercadoria não registrada, com previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.”

Em síntese, as razões recursais apenas reverberam parte dos argumentos já trazidos aos autos em oportunidade defensiva, relativamente à ausência de fato gerador em face da ausência de provas da aquisição das mercadorias objeto da infração, fato que seria corroborado pela ausência de notas fiscais correspondentes ou qualquer outro elemento escritural relacionado ao seu ingresso no seu estabelecimento e, por último, pela realização de “denúncia espontânea” ao Fisco acerca do equívoco/illegalidade perpetrada por eventual emitente de nota fiscal referente à compra dos produtos mencionados na acusação.

Apesar do seu esforço discursivo, entendo que o Recurso não merece prosperar.

Registre-se que todos os pontos recorridos foram devidamente conhecidos, tratados, enfrentados e posteriormente rechaçados na decisão recorrida, não havendo razões para que se considerem quaisquer vezos de juridicidade nas alegações de imputação de ônus da prova de fato negativo ao Contribuinte. Senão vejamos.

As infrações 02 e 03 que tratam de penalidades pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas nos livros fiscais relacionadas ao fato de que o Recorrente teria adquirido diversas mercadorias junto às empresas Baker Hughes do Brasil Ltda. e Newpark Drilling Fluids do Brasil Tratamento de Fluidos Ltda., citando o período e o tipo dos materiais constantes dos documentos fiscais, dentre as quais estariam brocas tricônicas, neupack, newgel, carbonato de cálcio, ácido cítrico, newbar, cloreto de potássio, sintetic bae mud e cyberbase, nos termos das planilhas que instruiram a acusação.

Estando tais provas presentes nos autos, atribui-se ao Recorrente o ônus pela comprovação dos fatos elisivos da presunção de veracidade das afirmações acusatórias por quaisquer dos meios disponíveis na norma de regência, sendo certo que a simples negativa do cometimento da infração não o desoneraria, até porque não lhe era nem é assegurado direito à recusa em comprovar o alegado fato controverso.

Na esteira destas considerações, verifica-se que as infrações ora impugnadas estão comprovadas pelas cópias dos DANFEs das notas fiscais eletrônicas devidamente autorizadas (fls. 69 a 94), fatos

reportados tanto pelo autuante (Informação Fiscal fls. 138/139) quanto por auditor estranho (IF fls. 180/184), não sendo oponível ao fisco a mera negativa de comentimento, quando mais em face da sua própria confissão em face dos fatos, como por exemplo aquela fixada na fl. 171, onde confirma a aquisição dos produtos contidos na Nota Fiscal nº 000.017.279, emitida por ALESAT Combustíveis S/A, CNPJ nº 23.314.594/0024-05, que afirma tê-la escriturado.

A decisão também não se alteraria em face da “denúncia espontânea” efetuada pelo autuado em 12/02/2016, por clara falta de amparo legal. A toda evidência, o instituto legal somente se aplicaria ao caso de antes do início de qualquer procedimento fiscal, fosse o contribuinte à procura espontânea da repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, sequer sendo este o caso dos autos, sendo válida a constatação do julgador de piso na parte em que indica que “(...) a “denúncia espontânea” efetuada pelo autuado em 12/02/2016 no sentido de que as mesmas foram emitidas indevidamente, se trata de uma providência totalmente inócua vez que tais documentos foram emitidos no decorrer do exercício de 2009, a autuação ocorreu em março/2014, porém só em 2016 o autuado adotou essa providência que, por si só, não é suficiente para afastar a acusação.”

Portanto, Nego Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, entendendo que a Decisão de piso não merece reparos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 130070.0040/14-0, lavrado contra ALVORADA PETRÓLEO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 27.163,44 acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias no total de R\$ 15.212,61, previstas pelo inciso IX do referido diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS