

A. I. N° - 298636.0007/24-0  
AUTUADO - SÃO FRANCISCO TRANSMISSÃO DE ENERGIA S.A.  
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/07/2025

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0103-06/25-Vd**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA INCORPORAÇÃO NO ATIVO IMOBILIZADO. Ajustes realizados pelo autuante em sede de informação fiscal, reduzem o montante lançado. Para as ocorrências mantidas, não vieram aos autos as provas das alegações defensivas. Infração mantida parcialmente. Rejeitado o pleito de realização de diligência. Mantido o percentual de multa sugerida pelo autuante, por possuir base legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de setembro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 2.060.391,78, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 006.001.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo os fatos verificados nos meses de abril, junho, novembro e dezembro de 2023.

A autuada, por seu procurador, devidamente constituído nos termos do documento de fl. 40, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 19 a 37, onde argumenta, após resumo dos fatos que ensejaram a autuação, que, embora a fiscalização tenha praticado e reconhecido os valores pagos a maior das Notas Fiscais nºs 69.824, 69.843, 150.602 e a 150.808 abaixo, nota que a diferença apontada não procede.

Ocorre que em março de 2023, mais especificamente, dia 22/03/2023, passou a vigorar nova alíquota modal para o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) de 19%, alteração trazida através da Lei nº 14.527/2022, fato este compreendido e acompanhado pelo setor fiscal da empresa.

O Auto de Infração foi lavrado com o fundamento no artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, (copiado) considerando que o fato gerador das mercadorias se deu por conta do registro das Notas Fiscais em abril de 2023 quando já estava vigente a nova alíquota. Porém é preciso considerar que as mercadorias das Notas Fiscais a seguir foram adquiridas em março de 2023 quando ainda estava vigente a alíquota de 18% e assim foi o recolhimento para esses documentos.

Destaca o entendimento exarado no parecer 28.506/2013 acerca do ICMS. USO E CONSUMO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. Ao adquirir junto a outra unidade da federação produtos destinados ao seu uso e consumo, a Consulente está obrigada a efetuar o recolhimento do diferencial de alíquotas, ainda que se trate de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Disciplina contida no inciso IV, do art. 2º da Lei nº 7.014/96.

Esclarece que ao adquirir junto a outra unidade da federação produtos destinados ao seu uso e consumo ou ativo fixo, o contribuinte está obrigado a efetuar o recolhimento do diferencial de alíquotas, considerando as regras tributárias vigentes na ocasião de sua aquisição, neste caso com a aplicação de 18% e não 19% como consta nos autos.

Diz se tratar de uma operação complexa por existirem vários estabelecimentos no processo, conforme demonstrará, e que devido às necessidades operacionais dos negócios estabelecidos com os seus fornecedores, diante dos desafios logísticos que norteiam a sua operação, precisou rever a forma de seguir o projeto de modo a atender aos prazos e os cronogramas da operação sem que houvesse prejuízo e, concomitantemente, o cumprimento das obrigações tributárias previstas em lei.

Opina isso não ser simples em se tratando do sistema tributário brasileiro, ainda mais no âmbito de uma operação complexa e inovadora que envolve, ao mesmo tempo, circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Após amplo estudo da legislação tributária e do respectivo entendimento da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado da Bahia, concluiu que as operações que as mercadorias (bens de uso, consumo e ativo fixo) permanecem em estabelecimento de terceiros cujas remessas fossem verificadas conforme andamento e necessidade do projeto.

Para isso, precisou conectar alguns pontos com os fornecedores e prestadores de serviços fundamentais para a realização do projeto que, para estes casos, serão necessariamente mencionados para melhor entendimento dessa repartição.

De plano, frisa que o valor de R\$ 751.258,26 lançado no mês de junho de 2023 não é devido como demonstrará, uma vez ter adquirido mercadorias do fornecedor PROLEC GE BRASIL TRANSMISSÃO DE ENERGIA S.A., estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul.

Os bens adquiridos desse fornecedor através dos documentos fiscais listados, foram remetidos para a empresa J.R.C. TRANSPORTES DE CARGAS LTDA., estabelecida no estado do Paraná.

Explica que como se pode notar no quadro apresentado, a fiscalização autuou a Impugnante com base nas Notas Fiscais do Fornecedor PROLEC, de número 8.887, 8.888, 8.948 e 8.949, todas registradas em 06/2023. Contudo, considerando que o Fisco não tinha rastreabilidade do cenário acima, afirma que o imposto foi recolhido através das Notas Fiscais emitidas pela JRC quando da circulação (entrada dos bens) no território Baiano, razão pela qual ficou configurado o fato gerador do imposto, caso em que não havia ocorrido até então em razão das mercadorias terem sido remetidas do Rio Grande do Sul pelo fornecedor PROLEC para o estabelecimento de terceiros localizado no Paraná (JRC Transportes).

Destaca que se tratam das mesmas mercadorias ou bens e o Fisco não pode considerar duas cobranças ou dois pagamentos para o mesmo fato gerador. Para melhor ilustrar e comprovar a narrativa acima, apresenta tabela com a correlação entre as Notas Fiscais com a indicação dos documentos fiscais pelos quais o DIFAL foi recolhido.

Em relação aos fatos lançados no mês de novembro de 2023, esclarece que o valor acima destacado tem relação com Notas Fiscais emitidas para fins de transporte das partes e peças dos bens.

Reputa necessário se observar que o ICMS DIFAL fora recolhido quando da emissão das Notas Fiscais de venda/origem, conforme será demonstrado a seguir.

Observa ter a fiscalização fundamentado a cobrança do imposto também nas Notas Fiscais emitidas para fins de transporte. Na ocasião dos fatos, essa operação estava fundamentada no artigo 14, parágrafo 1º, Anexo V do Decreto nº 43.080/2002 - RICMS/MG.

Ademais, o fisco mineiro reproduziu esta norma no atual regulamento de ICMS, no artigo 5º, parágrafo 1º, inciso I do Anexo V (Decreto nº 48.589/2023).

Finalmente, para o mês de dezembro de 2023, aduz que de forma semelhante ao ocorrido no mês 11/2023 (tópico anterior), foram constatadas novas ocorrências, ou seja, a fiscalização fundamentou a cobrança do imposto também nas Notas Fiscais emitidas para fins de transporte.

Lembra que na ocasião dos fatos, essa operação estava fundamentada no artigo 14, parágrafo 1º,

Anexo V do Decreto nº 43.080/2002 - RICMS/MG. Ademais, o fisco mineiro reproduziu esta norma no atual regulamento de ICMS, no artigo 5, parágrafo 1º, inciso 1 do Anexo V - Decreto nº 48.589/2023.

Nesse sentido, reitera que não existe diferença de valor de imposto a ser pago complementarmente, visto que o imposto foi recolhido através das Notas Fiscais de compra (8.656 e 8.807). Cobrar novamente este imposto em razão das Notas Fiscais de remessas, configura pagamento em duplicidade e arbítrio do Fisco, inexistindo, portanto, base legal para tal cobrança.

Nesta esteira, segue a composição/correlação das Notas Fiscais de venda e remessas parceladas, apresentando planilha neste sentido.

Aponta que o caso também se trata de reincidência, a exemplo do que aconteceu no mês 06/2023, quando abordou a situação da operação complexa ocorrida entre a PROLEC x São Francisco; PROLEC x JRC; e JRC x São Francisco.

Esclarece que adquiriu mercadorias do fornecedor PROLEC GE BRASIL TRANSMISSÃO DE ENERGIA S.A., estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul, e que os bens adquiridos desse fornecedor ocorreram através das Notas Fiscais nºs 10.397, 10.398, 10.399 e 10.400, foram remetidos para a empresa J.R.C. TRANSPORTES DE CARGAS LTDA., estabelecida no estado do Paraná.

Por conseguinte, os casos tratados a seguir estão relacionados com a operação de venda para entrega futura. Os Documentos Fiscais nºs 99.427, 99.431, 99.432 e 6.116, emitidos a título de venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura, Notas Fiscais essas que configuraram a efetiva entrega das mercadorias e/ou bens.

Diz ser sabido, serem classificadas neste código as vendas de produtos industrializados ou produzido pelo próprio estabelecimento, quando da saída real do produto, cujo faturamento tenha sido classificado no código “6.922 - *Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura*”.

A par disso, as Notas Fiscais emitidas a título de simples faturamento foram “99.239, 99.240 e 99.24”, pela PLP PRODUTOS P/LINHAS PREFORMADOS LTDA., fornecedor responsável tributário pelo pagamento do ICMS DIFAL.

Salienta que essa operação tem como base legal o Convênio ICMS 142/2018 que traz as disposições gerais sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

No tocante à responsabilidade, o referido diploma legal estabelece em sua clausula 8<sup>a</sup>, parágrafo único que o contribuinte remetente (PLP PRODUTOS) que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.

O parágrafo único, por sua vez, dispõe que a responsabilidade prevista na clausula supracitada **aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.**

Cita, ainda, o Protocolo ICMS 104/2009 firmado entre os Estados de São Paulo e Bahia corrobora esse entendimento de modo a concluir que o fornecedor - PLP Produtos, na condição de responsável tributário, obrigou-se a fazer o recolhimento do DIFAL por força da legislação vigente.

Dessa forma, a autuada não pode ser responsabilizada por novo pagamento do imposto.

Nota que o remetente realizou o pagamento do imposto quando da emissão das Notas Fiscais de simples faturamento e não pelas notas fiscais de remessa para entrega futura, como esperado por esta fiscalização, conforme demonstrativo apresentado

Ainda em sede de defesa administrativa, observa existirem outros apontamentos oriundos do processo fiscalizatório que demonstram também não ter havido falta de recolhimento do DIFAL, apresentando quadro ilustrativo que indica que para fins de melhor controle fiscal, o sujeito passivo optou pelo pagamento do DIFAL de acordo com as Notas Fiscais de origem do fornecedor e não pelas notas fiscais de remessas.

Aponta ser o presente caso mais complexo do que aquele examinado pelo Fisco, porém guarda semelhanças substanciais e que fizeram optar conservadoramente pelo recolhimento do ICMS DIFAL já a partir da Nota Fiscal de aquisição. Entendeu que essa metodologia foi mais assertiva e conservadora, sobretudo pró-fisco.

Ressalta que a forma de como realizou o pagamento não causou nenhum prejuízo ao fisco, muito pelo contrário, decidiu pelo recolhimento já através da primeira nota fiscal do fornecedor, mesmo antes da mercadoria adentrar em território baiano.

Garante ter seguido as indicações não exaustivas dos documentos em que tiveram o recolhimento através das Notas Fiscais de origem e não pelas remessas como já havia ocorrido nos meses anteriores, cujos recolhimentos somente ocorriam quando da circulação física dos bens.

Aduz que a exigência decorre diretamente da interpretação da autoridade fiscal de que deixou de pagar o DIFAL nos meses de abril, junho, novembro e dezembro de 2023.

Nota que no caso, o Fisco levou em conta apenas na apuração do DIFAL, porém se se aprofundar nos casos ou até mesmo sem considerar a complexidade da operação da Impugnante, fazendo com que o autuante incorresse em vários equívocos.

Reputa inaceitável o comportamento da Fazenda Estadual, e como se já não bastasse o esforço diário da Impugnante em atender à vasta e complexa legislação que regulamenta o ICMS devido ao Estado da Bahia e isso precisa ser levado em consideração.

Considera que em verdade, a autoridade fazendária baiana, visou precipuamente à arrecadação, esforçando-se, sempre que possível, para chegar a esse resultado com base em argumentos aparentemente plausíveis. No entanto, neste caso, o servidor responsável pela lavratura do Auto de Infração não se certificou de todos os elementos para que o seu trabalho fosse completo e adequado à realidade dos fatos.

Deste modo, requer o provimento desta Impugnação para julgar improcedente o Auto de Infração em sua integralidade.

Destaca que, embora tenha praticado os recolhimentos em momentos distintos em certas ocasiões, conforme exposto ao longo da presente, frisa que apesar disso, nenhum prejuízo trouxe ao erário, especialmente pelo fato de ter recolhimentos a maior durante todo o período da autuação, o que é reconhecido no próprio lançamento.

Isso significa que a forma de apuração adotada jamais causou lesão ao erário, mostrando-se absolutamente irrazoável a aplicação das penalidades objeto do Auto de Infração impugnado, motivo pelo qual deve ser cancelada a autuação, finaliza.

Assevera que o caso concreto foge completamente do dia a dia do Fisco baiano, que normalmente atribui interpretações extensivas da legislação tributária para defender bravamente a incidência do ICMS em casos bastante questionáveis.

No entanto, no lançamento ora impugnado, a autoridade tributária acabou adotando a única interpretação que levaria a uma cobrança, diga-se de passagem indevida. Se o Fisco adotasse uma interpretação mais ampla e de acordo com a natureza do negócio, haveria uma grande

assertividade do agente fiscal nas suas análises e não haveria o que cobrar, afinal adotou com extrema boa-fé a interpretação mais conservadora para fins de pagamento do DIFAL.

Menciona ter a autoridade fiscal adotado a opção conveniente, muito provavelmente por ser o único caminho que levaria a uma autuação e possível arrecadação, porém ao fazer isso manifestou claro comportamento contraditório, o que jamais poderá ser admitido em um Estado Democrático de Direito que privilegia a segurança jurídica dos contribuintes.

Como demonstrado nos itens acima, sustenta ter seguido entendimento consolidado da Fazenda Estadual e conservadoramente pagou ICMS DIFAL nas aquisições de suas mercadorias, equipamentos e peças.

Além disso, verificou que, mesmo na hipótese de adotar o entendimento do lançamento, durante todo o período de apuração, não teria havido falta de recolhimento do imposto, haja vista a existência de pagamentos realizados a partir da entrega e/ou circulação dos bens, e em alguns casos de modo extemporâneos.

Ressalta, mais uma vez, que as supostas irregularidades não implicaram em falta integral de recolhimento do ICMS DIFAL, como consta no termo circunstanciado.

Certamente os contribuintes que apuram o ICMS de forma destinta daquela entendida como correta pelo fisco, mas que ao final não deixam de recolher menos imposto aos cofres públicos, não podem sujeitar-se a penalidades equivalentes àquelas a que estão sujeitos os contribuintes que não cumprem suas obrigações tributárias principais, ou intencionalmente deixam de cumprir as acessórias justamente com o intuito de sonegação fiscal, arremata.

Pontua que a penalidade aplicável ao primeiro grupo de contribuintes, em razão de decorrer de conduta não danosa ao erário público, deve ser menor que a aplicável ao segundo grupo, em que há dano ao erário por falta de recolhimento. Em suma, ao ato ilícito de maior gravidade deve ser aplicada uma multa mais gravosa, enquanto ao ilícito de menor gravidade uma multa menos gravosa.

Para aqueles contribuintes deve, em obediência aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade que norteiam o direito administrativo, ser aplicada uma multa proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido ou ao valor total da operação. Para os últimos deve ser aplicada a multa formal, de caráter educativo, conclui.

Fala que a distinção de tratamento dado aos contribuintes em razão da gravidade do dano decorrente do ato ilícito cometido, com a consequente aplicação da penalidade apropriada, isto é, multa proporcional ou multa formal, conforme o caso, se baseia em um dos princípios básicos da Administração Pública, o Princípio da Razoabilidade.

Com efeito, reitera que não houve qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada de sua parte, e que suas condutas não implicaram em falta de pagamento do imposto, não havendo dano ao Erário Paulista.

Repete não ter agido com má-fé, não escondeu suas operações do Fisco, não omitiu receitas, não realizou nenhuma prática que pudesse ser considerada como fraude, e tampouco houve dano ao Erário.

De tudo quanto foi exposto, requer seja a presente Impugnação julgada procedente para que seja julgado improcedente o Auto de Infração e Imposição de Multa.

Subsidiariamente, caso se entenda essencial, requer a conversão do julgamento em diligência para que sejam confirmadas as afirmações e mais detalhadamente analisadas pelo Fisco as provas trazidas para elidir a presunção adotada pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração.

Informação Fiscal prestada pelo autuante à fl. 74, argumenta ter o estado da Bahia publicado a Lei nº 14.527/2022, que trouxe alteração da alíquota interna geral do ICMS de 18% para 19%, regra vigente a partir de 21/03/2023.

Enumera as Notas Fiscais nºs 8.887, 8.888, 8.948, 8.949, 10.397, 10.398, 10.399 e 10.400, que seriam referentes a vendas de bens do ativo fixo, sem o pagamento do imposto, e no campo “Dados Adicionais” do DANFE não é mencionada nenhuma outra Nota Fiscal referente a operação com armazém fora do estado. Portanto, estas Notas Fiscais serão cobradas.

Já as Notas Fiscais nºs 7.086, 7.087, 7.092, 7.093, 7.094, 7.095, 7.096 e 7.097 são remessas de produtos faturados e serão excluídas do Auto de Infração.

Quanto as Notas Fiscais nºs 8.669, 8.810 e 9.850, assegura serem semelhantes ao item anterior, e também serão excluídas.

Por fim, as Notas Fiscais nºs 99.427, 99.431 e 99.432, por serem relativas a operações de Remessa de Entrega Futura, serão igualmente excluídas do levantamento.

Conclui no sentido de estar apresentando as planilhas “ICMS DIFAL” e “ICMS mensal” atualizadas, com as respectivas exclusões, tendo sido o seguinte resultado apurado após o ajuste realizado:

2023
Abri R\$ 18.638,85
Junho R\$ 751.258,26
Dezembro R\$ 911.247,18

Cientificado em 10/02/2025 pelo Domicílio Tributário Eletrônico, acerca dos termos da informação fiscal prestada e dos novos demonstrativos elaborados, enviados como arquivos anexos (fls. 77 e 78), o contribuinte autuado retorna aos autos em manifestação (fls. 80 a 93), inicialmente, ressaltando ser o número do Auto de Infração indicado na “Informação Fiscal” incorreto, vez que o número correto é 298636.0007/24-0 e não 198636.0007/24-0, o que pode causar equívocos processuais, conforme consta na página 74 do parecer expedido pelo Sr. Edson José de Oliveira Carneiro.

Além disso, manifesta sua insatisfação quanto ao acolhimento parcial da impugnação. A decisão do Fisco demonstra um viés arrecadatório, sem a devida análise aprofundada dos fatos e provas apresentados.

Dessa forma, reitera a confiança na imparcialidade da Junta Julgadora para que todos os documentos e argumentos sejam minuciosamente avaliados, garantindo a justiça fiscal no presente caso.

Após reproduzir os termos da informação fiscal prestada, argumenta que considerando que os itens 3, 4 e 5 foram acolhidos por esta Fiscalização, tratará os itens 1 e 2, os quais rechaçamente, conforme demonstrará.

Em relação a alteração de alíquota de 18% para 19% a partir de 21/03/2023, explicita que conforme já destacado na impugnação original, o autuante persiste na cobrança indevida do ICMS com base na alíquota de 19%, ignorando o disposto na legislação vigente.

Argumenta que a Lei Estadual nº 14.527/2022 alterou a alíquota modal do ICMS para 19% a partir de 21/03/2023. No entanto, todas as notas fiscais consideradas no auto de infração em questão foram adquiridas antes dessa data, período no qual ainda vigorava a alíquota de 18%, tendo sido recolhido corretamente o imposto nessa proporção.

Observa ter sido o Auto de Infração lavrado, equivocadamente, com o fundamento do artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, considerando que o fato gerador das mercadorias se deu por conta do registro das notas fiscais em abril de 2023, quando já estava vigente a nova alíquota.

Porém vê como necessário se considerar que as mercadorias das Notas Fiscais a seguir foram adquiridas entre janeiro e março de 2023, porém antes da vigência da lei, quando ainda estava vigente a alíquota de 18% e assim foi o recolhimento para esses documentos.

Invoca o artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN) que determina que o lançamento tributário deve ser regido pela legislação vigente na data do fato gerador da obrigação tributária,

ou seja, a alíquota aplicável é aquela em vigor no momento da compra das mercadorias, e não na data de registro das notas fiscais.

Portanto, a manutenção do Auto de Infração com base na entrada das notas fiscais constitui um equívoco técnico e legal, contrariando o princípio da legalidade tributária e o ato jurídico perfeito, conforme previsto na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB, Decreto-Lei nº 4.657/1942).

Consigna que manter o Auto de Infração com base na data de entrada das notas fiscais é um verdadeiro desrespeito a legislação, sobretudo demonstra tremenda falta de bom senso e conhecimento técnico do referido agente, com a devida vênia.

Outro aspecto ignorado pelo agente é questão do negócio jurídico perfeito é aquele que foi concluído e gerou efeitos jurídicos, de acordo com a lei vigente no momento da sua realização. Por isso, não pode ser alterado ou revogado, aponta.

Considera que o ato jurídico perfeito é importante porque protege a pessoa da imutabilidade da situação jurídica que foi realizada dentro dos parâmetros legais e o estudo do ato jurídico perfeito está relacionado com o direito intertemporal, o direito adquirido, o princípio da segurança jurídica e a Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro.

Nesse sentido, rechaça a cobrança do diferencial de alíquotas, levando-se em consideração que as notas fiscais listadas foram emitidas com data anterior a vigência da Lei nº 14.527/2022, conforme se pode comprovar através da relação apresentada, bem como dos documentos fiscais anexados.

Para a cobrança tida como indevida e em duplicidade, referente a junho de 2023, explica que na ocasião da Impugnação, fora apresentado que se tratava de uma operação complexa (triangular) por existir vários estabelecimentos envolvidos no processo.

Reforça consistir a operação na aquisição de bens do Ativo do fornecedor PROLEC GE BRASIL TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A., estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul com o CFOP 6105 (Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar), e se classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados no estabelecimento, armazenados em depósito fechado, armazém geral ou outro sem que haja retorno ao estabelecimento depositante.

Aponta que além dessa Nota Fiscal, o fornecedor emite outra Nota Fiscal dos mesmos bens, por conta e ordem da manifestante, para a empresa J.R.C. TRANSPORTES DE CARGAS LTDA., estabelecida no estado do Paraná.

Destaca que embora houvesse a emissão da Nota Fiscal de venda contra a São Francisco, o imposto jamais poderia ser cobrado através dessa nota fiscal emitida com o CFOP 6105, visto que as mercadorias não adentraram em território da Bahia.

Assevera que o imposto somente estará configurado quando da emissão da Nota Fiscal da J.R.C. TRANSPORTES DE CARGAS LTDA. realizar a entrega física dos bens para a adquirente, neste caso, a São Francisco. É neste momento que o Diferencial de Alíquota é pago, ou seja, quando da entrada das mercadorias no Estado da Bahia.

Destaca, mais uma vez, o entendimento exarado no Parecer nº 28.506/2013, reproduzindo trecho de seu teor.

Pontua restar claro o equívoco do agente fiscal em não constatar através das explicações consignadas na impugnação, sobretudo por fazer uma análise rasa e sem analisar os documentos enviados para comprovação dos fatos aqui expostos.

Não bastasse a falta de entendimento do autuante, torna-se ainda mais perigoso quando se depara com a cobrança indevida e em duplicidade do Fisco, uma vez que o Auto de Infração foi baseado nas notas fiscais de Venda (CFOP 6105), porém sem a efetiva circulação da mercadoria.

Reitera ter realizado o pagamento através das notas fiscais emitidas pela J.R.C quando da circulação das mercadorias, conforme determina o inciso XV, do artigo 4º da Lei Orgânica nº

7.014/96.

Apresenta quadro ilustrativo que demonstra o fluxo da operação.

Nota, do mesmo, ter a fiscalização autuado a empresa, com base nas Notas Fiscais do Fornecedor PROLEC 8.887, 8.888, 8.948 e 8.949, todas registradas em 06/2023. Contudo, considerando que o fisco não tinha rastreabilidade do cenário acima, afirma que o imposto foi recolhido através das Notas Fiscais emitidas pela JRC quando da circulação (entrada dos bens) no território da Bahia razão pela qual ficou configurado o fato gerador do imposto, caso em que não havia ocorrido até então em razão das mercadorias terem sido remetidas do Rio Grande do Sul pelo fornecedor PROLEC para o estabelecimento de terceiros localizado no Paraná (JRC Transportes).

Destaca, ainda, se tratarem das mesmas mercadorias ou bens e o Fisco não pode considerar duas cobranças ou dois pagamentos para o mesmo fato gerador. Para melhor ilustrar e comprovar a narrativa acima, segue a correlação entre as notas fiscais com a indicação dos documentos fiscais pelos quais o DIFAL foi recolhido. Essa composição também se encontra anexa no pen drive parte integrante desta manifestação, garante.

Posto isto, argui que o caso também se trata de reincidência, a exemplo do que aconteceu no mês 06/2023, tópico já abordado anteriormente, relatada a situação da operação complexa ocorrida entre a PROLEC x São Francisco; PROLEC x JRC; e JRC x São Francisco.

Sustenta ter adquirido mercadorias do fornecedor PROLEC GE BRASIL TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A., estabelecido no Estado do Rio Grande do Sul, através dos documentos fiscais 10.397, 10.398, 10.399 e 10.400, foram remetidos para a empresa J.R.C. TRANSPORTES DE CARGAS LTDA, estabelecida no estado do Paraná.

Para melhor entendimento da circulação dos bens, desde a origem, fornecedor PROLEC x JRC x São Francisco apresenta quadros que indicariam as operações realizadas.

Aduz que a exigência fiscal em questão decorre de uma interpretação equivocada do Fisco quanto à obrigatoriedade do pagamento do DIFAL nos meses de abril, junho e dezembro de 2023. Contudo, a fiscalização desconsiderou a complexidade das operações da impugnante, conduzindo a uma autuação indevida.

Constata que, no presente caso, a fiscalização limitou-se à apuração do DIFAL, sem se aprofundar na análise das especificidades das operações realizadas. Como consequência dessa abordagem superficial, a autuação incorreu em equívocos que resultaram na exigência indevida do imposto.

Reitera que os valores ora exigidos já foram devidamente recolhidos, o que torna a cobrança manifestamente indevida, pois, nos termos do artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), o pagamento é causa de extinção do crédito tributário. Assim, qualquer exigência adicional sobre tributo já quitado configura cobrança indevida, sendo incompatível com o ordenamento jurídico.

Além disso, a duplicidade na exigência tributária viola o princípio da vedação ao enriquecimento ilícito do Estado, uma vez que o Fisco não pode exigir tributo já pago, sob pena de enriquecimento sem causa. Nos termos do artigo 165 do CTN, qualquer valor indevidamente cobrado deve ser restituído ao contribuinte, reforçando que a Fazenda Pública não pode se apropriar de valores que não lhe são devidos.

Dessa forma, considera a conduta da Fazenda Estadual inaceitável, já que se dedica diariamente a cumprir a complexa legislação que regulamenta o ICMS no Estado da Bahia, e esse compromisso deve ser considerado.

No entanto, a autoridade fazendária baiana, ao priorizar a arrecadação, deixou de avaliar corretamente os elementos necessários, baseando-se em argumentos inconsistentes e sem respaldo na realidade fática, conclui.

Diante do exposto, requer o provimento da presente manifestação, com o reconhecimento da

improcedência do Auto de Infração em sua integralidade, afastando-se a cobrança indevida e coibindo a prática de enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Aborda que conforme demonstrado nos itens anteriores, agiu em estrita conformidade com o entendimento consolidado da Fazenda Estadual, adotando uma postura conservadora ao efetuar o pagamento do ICMS-DIFAL nas aquisições de mercadorias, equipamentos e peças.

Ademais, mesmo que se adote o entendimento exarado no lançamento para todo o período de apuração, constata não ter havido falta de recolhimento do imposto, uma vez que os valores devidos foram efetivamente pagos, a partir da entrega e circulação dos bens, como reza a legislação exaustivamente citada ao longo dessa manifestação.

Reitera, portanto, que as supostas irregularidades apontadas não resultaram na ausência integral de recolhimento do ICMS-DIFAL, como indevidamente registrado no termo circunstanciado.

Tem como inaceitável que contribuintes que adotam metodologia distinta daquela considerada correta pelo Fisco, mas que, ao final, garantem o recolhimento integral dos tributos devidos, sejam submetidos às mesmas penalidades impostas àqueles que, deliberadamente, deixam de cumprir suas obrigações tributárias principais ou acessórias com o intuito de sonegação fiscal.

Argumenta que a aplicação de penalidades deve respeitar o grau de gravidade do suposto ilícito. Condutas que não resultam em prejuízo ao erário não podem ser punidas com o mesmo rigor de infrações que efetivamente causam danos aos cofres públicos.

Assim, à infração de maior gravidade deve ser aplicada uma penalidade mais severa, enquanto às infrações formais, que não geram prejuízo financeiro ao Estado, deve ser aplicada multa proporcional e educativa e a distinção no tratamento dos contribuintes, com a imposição de penalidades compatíveis com a gravidade da infração cometida, fundamenta-se em um dos princípios basilares da Administração Pública: o Princípio da Razoabilidade, arremata.

Além disso, em observância ao Princípio da Proporcionalidade, a imposição de sanções deve guardar relação direta com o impacto da conduta do contribuinte sobre o erário, evitando-se penalidades desproporcionais a meras divergências interpretativas, ressalta.

Reitera mais uma vez não ter praticado qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada de sua parte, e que suas condutas não implicaram em falta de pagamento do imposto, não havendo dano ao Erário Paulista.

Por fim, registra ter sempre agido com transparência perante o Fisco, não omitiu operações, não supriu receitas, tampouco praticou qualquer ato que pudesse ser classificado como fraude. Assim, diante da inexistência de dolo ou prejuízo ao erário, faz-se necessária a reconsideração do Auto de Infração, com a consequente desconstituição da penalidade imposta.

De tudo quanto foi exposto, requer o cancelamento integral do Auto de Infração, diante da inexistência de infração tributária e subsidiariamente, caso se entenda necessário, a conversão do julgamento em diligência para análise detalhada das provas apresentadas.

Acostou documentos às fls. 115 a 133, que comprovaram suas teses defensivas, que se resume a comprovantes a recolhimento, sem qualquer menção aos documentos fiscais autuados, eis que relativos a recolhimento de ICMS Regime Normal Comércio.

Instado a se pronunciar acerca da manifestação defensiva (fl. 139), o autuante à fl. 140 se resume a dizer: “*Ciente em 07/04/2024, solicito procedência do Auto de Infração conforme apresentada a Informação Fiscal nas folhas 74 e 75*”. (Sic).

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 08/04/2025 (fl. 141), recebidos no CONSEF em 10/04/2025 e encaminhados a este relator em 11/04/2025 (fl. 142), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

**VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, acrescido de multa, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, transmitido pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 05/08/2024, de acordo com o documento de fl. 04, com ciência expressa, pela leitura da empresa.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 05 a 07 dos autos, contendo ainda mídia de fl. 10.

Já a ciência do lançamento, também ocorreu através de mensagem encaminhada pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 26/09/2024, com anexação dos arquivos que serviram de base para a autuação, conforme documento de fls. 11 e 12.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada, além de manifestação posterior.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Antes de mais nada, considero as afirmações defensivas de falta de prejuízo ao Erário Paulista, e a citação a legislação de Minas Gerais como equivocadas, pelo fato da acusação fiscal se reportar unicamente a prejuízo para o estado da Bahia, acaso não recolhida, o que implica na aplicação da legislação baiana ao caso em comento.

Em relação a indicação do número do processo na informação fiscal, da mesma forma considero equivocada, mero erro de digitação, sem nenhum reflexo no processo ou prejuízo para o sujeito passivo.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de diligência, requerida pela defesa quando de suas intervenções, indefiro o pedido, à vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“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;*

*b) 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;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

*a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

*§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”. (Grifei).*

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais recebidos pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto ao registro, recolhimento do imposto acaso devido e emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Neste ponto, tenho como pertinente invocar a decisão do CARF no julgamento do Recurso Voluntário nº 19515.006070/2008-65, Acórdão nº 2401-010.237, Relator Conselheiro Matheus Soares Leite, julgado em 15/09/2022 e publicada no DOU de 04/10/2022, ao analisar pedido no mesmo sentido, feito pelo contribuinte:

*"PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia".*

Pleito rejeitado, portanto.

Quanto ao mérito, a acusação formulada, como já visto, se funda na falta de recolhimento do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, quando da entrada em operação interestadual, de bens destinados ao ativo imobilizado, pelo adquirente/autuado.

Em relação a tal tema, esclareço que o diferencial de alíquota do ICMS vem a ser um mecanismo de equalização tributária criado para equilibrar a distribuição da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e destino nas operações interestaduais envolvendo consumidor final contribuinte do imposto.

Incide principalmente nas vendas interestaduais para uso e consumo e incorporação ao ativo imobilizado de contribuintes do imposto, consumidor final contribuinte do ICMS, e vendas diretas ao consumidor.

Sua previsão legal se encontra na Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 e legislações estaduais, sendo no estado da Bahia, na Lei nº 7.014/96, estando clara, pois, a sua plena aplicação e cobrança.

Para operações destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, hipótese dos autos, o próprio destinatário é responsável pelo recolhimento do DIFAL ao estado.

Quanto a matéria em si, que se resume a discussão em relação a incidência de ICMS quanto ao recolhimento a favor do estado da Bahia do diferencial de alíquota em operações de aquisições interestaduais de bens para integrar o ativo imobilizado em que a defesa do contribuinte nega ser devedora do ICMS a tal título, ao passo que o autuante ainda que reconheça a inclusão indevida de algumas Notas Fiscais, mantém parcialmente o lançamento.

Tal diploma legal assim determina:

*"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência*

*do imposto”.*

De logo se percebe que a cobrança do diferencial de alíquota possui previsão e base legal na legislação estadual, independentemente da previsão Constitucional e da Lei Complementar nº 87/96, consoante visto anteriormente.

E aqui, diante dos conceitos acima postos, da legislação indicada e da situação fática das operações autuadas, cujos demonstrativos foram devidamente analisados, se verifica que a autuação sim, incidiu sobre as operações de vendas realizadas pelas empresas vendedoras, localizadas em outras unidades da Federação, dos bens do ativo imobilizado com o sujeito passivo estabelecido no estado da Bahia.

Nesta circunstância, devido o imposto a título de diferença de alíquota.

Os argumentos defensivos trazidos na impugnação apresentada, se resumem a discussão de matéria de fato, o que passo a fazer neste momento, analisando as ocorrências mensais, tais como apresentadas pelo contribuinte.

Quanto ao argumento defensivo de terem as operações lançadas para o mês de abril, como visto linhas acima, a legislação estabelece que o fato gerador do imposto está previsto no artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, sendo “*da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto...*”.

Esta redação apenas corrobora o enunciado do artigo 12, inciso XV da Lei Complementar nº 87/96, segundo a qual, “*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado*”.

Como bem sabido, o fato gerador do tributo vem a ser a ocorrência de uma situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer, origina, pela materialização do direito, uma obrigação tributária, acessória ou principal e por consequência, neste último caso, a necessidade de se recolher um imposto, se tratando de um conceito fundamental no direito tributário.

No caso do ICMS, o seu fato gerador é a operação relativa à circulação de mercadorias.

O fato gerador do imposto marca, pois, o ponto de partida do prazo atribuído aos agentes do Fisco para criarem a dívida individual de imposto, que vem a ser a teoria da prescrição em matéria de imposto.

Na legislação, o artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece: “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como suficiente e necessária à sua ocorrência*”.

Já o artigo 116 do CTN define que, salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios e tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Incontestável ser o fato gerador do imposto quanto ao diferencial de alíquota, ao contrário do arguido na impugnação apresentada, não o fato de ter sido a Nota Fiscal emitida pelo vendedor ou fornecedor de outro estado, e sim, a entrada no território da Bahia dos bens adquiridos para integração ao ativo imobilizado, devidamente provado pelo autuante.

Neste momento (entrada do bem), há de se calcular o imposto pela alíquota vigente no momento do fato gerador, o que desconstitui a alegação defensiva, diante da ausência de elementos de prova de que as entradas ocorridas foram no momento em que a alíquota interna do ICMS era 18%, e não 19%.

Tal prática deve ocorrer nos termos do artigo 144 do CTN, que estipula “*O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que*

*posteriormente modificada ou revogada”.*

Deste modo, as ocorrências lançadas no mês de abril de 2023, data da ocorrência do fato gerador, pela entrada dos bens no território do estado da Bahia, devem ter o cálculo realizado à alíquota vigente naquele período (19%), descabendo a arguição defensiva.

Quanto as ocorrências arroladas no mês de junho de 2023, a autuada consigna serem operações triangulares em que os bens foram enviados para estabelecimento depositante situado no estado do Paraná, pelo vendedor, situado no Rio Grande do Sul, por conta e ordem da compradora/autuada.

E aqui vale se observar que a autuada não acostou aos autos qualquer documento comprobatório acerca das operações que afirma ter realizado, apenas trazendo planilha sem qualquer valor fiscal, sequer a comprovação da realização de qualquer recolhimento a título de ICMS/DIFAL que pudesse sustentar os argumentos defensivos apresentados, o que me faz tecer algumas rápidas considerações acerca da prova.

A respeito de tal tema, o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216), para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado*”.

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta, como, aliás, já vista quando da apreciação do princípio da motivação.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo como Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003):

*“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma*

*'exigência válida'. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras.'*

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), “*a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão*”.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos:

*"TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido".*

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurélio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: “*não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo.*

(...)

*Não cabe ao contribuinte provar a inocorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência".*

Da análise dos fólios processuais, constato que, ao contrário da argumentação defensiva, e como já relatado anteriormente, os elementos de prova a sustentar a acusação foram, sim, juntados aos autos e entregues ao contribuinte autuado quando da científicação da lavratura do Auto de Infração, através de arquivos eletrônicos, igualmente impressos e acostados ao processo, estando, pois, presente a necessária prova do cometimento da infração atribuída, quanto ao não recolhimento do ICMS/DIFAL.

Ainda me socorrendo do ensinamento de Paulo Celso Bonilha (op. cit. p. 90), “*As partes, portanto, não têm o dever ou obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova*”.

Este foi o fato ocorrido no presente processo, por parte da empresa autuada.

No mesmo sentido, reproduzo trecho de julgamento do TIT (DRT-7 nº. 2.147/84, 6ª Câmara, Relator Tabajara Acácio de Carvalho, Ementa 0776), ainda atualíssimo: “*O julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele, e nunca às afirmações que as partes façam e não comprovem*”.

Desta maneira, diante da ausência de qualquer elemento de prova em sentido contrário ao da acusação formulada, como as Notas Fiscais emitidas na operação triangular, dos documentos comprobatórios dos recolhimentos do DIFAL ditos realizados pela empresa, sequer da EFD que poderia comprovar a prática alegada pelo sujeito passivo, apenas planilhas sem qualquer valor fiscal, apesar de relacionar na fl. 94, documentos que comprovariam as assertivas defensivas, nenhum deles veio aos autos.

Nestas circunstâncias, há de se aplicar o artigo 142 do RPAF/99:

*"Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária".*

Já em relação ao mês de novembro, ante a arguição defensiva de que teriam sido lançadas operações acobertadas por Notas Fiscais de Transporte, na forma do demonstrativo apresentado, com natureza de “Outras Saídas”, argumento acolhido pelo autuante que, inclusive, em sua informação fiscal presta zero as ocorrências para este mês.

Como visto, não se tratam de operações de compra, e por via de consequência, não incide o imposto relativo ao diferencial de alíquotas, em tais operações, na forma da legislação vigente, motivo e razão para concordando com a posição do autuante, convalidar as exclusões realizadas.

Por fim, para as ocorrências lançadas no mês de dezembro de 2023, para as quais a alegação defensiva repousa inexistirem valores a recolher, pelo fato de ter realizado a opção de recolher o imposto quando da emissão das Notas Fiscais emitidas pelo fornecedor, e não sobre as remessas, tal como ocorrido no mês de junho de 2023, igualmente não vieram aos fólios elementos probantes em sentido contrário ao da acusação fiscal, o que me leva a manter a autuação, exceto as Notas Fiscais arroladas pelo autuante quando de sua informação fiscal de fl. 74, com CFOP 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, referindo-se a outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores), as Notas Fiscais de Remessa de Entrega Futura e Notas Fiscais de Remessa de Produtos Faturados.

Em relação ao argumento de não ter agido com dolo, fraude ou simulação, importante relembrar o teor do artigo 136 do CTN: “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Tal intelecção apenas pontua independe a responsabilidade de intenção, dispensando-se assim a presença do dolo, ou seja, a vontade livre e consciente dirigida a realizar o ato tido pela norma tributária como ilícito. Mas, esse mesmo preceito não afastou a necessidade de existência, ao menos em um grau mínimo, da culpa *stricto sensu*.

Na ótica de Luciano Amaro (Infrações Tributárias. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 67, p. 25 a 42, 1996), “*Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova*”.

Ou seja: o regramento contido no CTN admite a responsabilidade subjetiva como regra a todas as modalidades de infrações tributárias.

Posso citar, ainda, no âmbito do STJ, a decisão contida no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.088.734/SP, Processo 2022/0073862-6, julgado pela Primeira Turma e relatado pela Ministra Regina Helena Costa, publicado DJE em 19/10/2022, da qual extraio o seguinte trecho da Ementa, com entendimento diverso do exposto pela autuada:

“*III - A tese defendida pela Agravante de que deve ser afastada a multa por descumprimento de obrigação acessória quando não constado prejuízo ao erário, não tem amparo no art. 136 do CTN tido por violado*”.

No âmbito administrativo, destaco mais uma vez a decisão do CARF no julgamento do Recurso Voluntário nº 19515.006070/2008-65, Acórdão nº 2401-010.237, Relator Conselheiro Matheus Soares Leite, julgado em 15/09/2022 e publicada no DOU de 04/10/2022, de cujo trecho da ementa destaco:

“*BOA-FÉ DO AGENTE. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. A infração fiscal independe da intenção do agente ou do responsável, conforme preceitua o art. 136 do Código Tributário Nacional. Ocorrido o fato previamente descrito na norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária decorrente da relação jurídica legalmente estabelecida*”.

Frente a eventual redução ou afastamento da multa pretendida, informo que o § 8º do artigo 42 da

Lei 7.014/96, que possibilitava a redução ou dispensa pelo órgão julgador administrativo, das multas por descumprimento de obrigações principal por equidade, foi revogado pela Lei 12.605, de 14/12/12, publicada no Diário Oficial do Estado de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de tal data, razão para a impossibilidade sequer de apreciação do pleito formulado.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como PARCIALMENTE PROCEDENTE, de acordo com a seguinte demonstração:

2023	
Abril	R\$ 18.638,85
Junho	R\$ 751.258,26
Dezembro	R\$ 911.257,18

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298636.0007/24-0, lavrado contra **SÃO FRANCISCO TRANSMISSÃO DE ENERGIA S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.681.154,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, na redação do Decreto nº 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR