

**PROCESSO** - A. I. Nº 206917.0008/14-0  
**RECORRENTE** - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA.  
(DISTRIBUIDORA SÃO ROQUE)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0204-05/14  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 18/08/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0210-12/15

**EMENTA:** ICMS. I. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL A OUTRO CONTRIBUINTE. MULTA. SALDO DO CRÉDITO INEXISTENTE. Restou comprovado que a empresa transferiu crédito de valores do imposto não pago. Pretendia a empresa apropriar de crédito lançado a maior no processo de parcelamento nº 600000.0207/12-0. Somente pode apropriar-se do crédito das parcelas pagas. Na data da efetivação da transferência do crédito o contribuinte apresentava saldo devedor na conta corrente fiscal, junto a Fazenda Estadual e não credor, após as compensações dos débitos e créditos no período da apuração que deu causa a transferência de crédito indevida. Imputada penalidade de 60% sobre o valor do crédito indevidamente transferido. Infração subsistente.

2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Não acatado o pedido de redução ou cancelamento da infração que dispõe o § 7º, do artigo 42, da Lei nº 7.104/96. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Acatado o pedido de redução ou cancelamento da infração. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a preliminar de nulidade. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 5ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 16/10/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2014, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 204.532,57 (duzentos e quatro mil quinhentos e trinta e dois reais e cinquenta e set centavos), em decorrência do cometimento de 20 (vinte) infrações.

O contribuinte reconheceu o cometimento das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 20. Desta feita, o Recurso ataca as seguintes imputações:

**Infração 06.** *RV – Transferiu irregularmente crédito fiscal de ICMS a outro estabelecimento. Lançado multa no valor de R\$36.000,00;*

**Infração 18.** *RV – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escritura fiscal. Lançado multa no valor de R\$39.159,37;*

**Infração 19.** *RV – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escritura fiscal. Lançado multa no valor de R\$3.589,28.*

O autuado apresentou “defesa administrativa” face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 435/445), atacando o mérito das infrações 06, 17, 18 e 19.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 483/492), clamando pela procedência total do Auto de Infração.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

#### VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$204.532,57, relativo a vinte infrações caracterizadas na inicial, sendo as infrações de nºs 01,02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 20, plenamente acatadas pelo sujeito passivo, com a manifestação expressa de que iria proceder ao seu pagamento, em consequência consideradas subsistentes pelo reconhecimento do sujeito passivo. A contenda resulta na infração 06, que diz respeito à multa cobrada por transferência irregular de crédito fiscal do ICMS; infração 17, relativo à cobrança de acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido, pago intempestivamente, porém espontâneo; e infrações 18 e 19, que relacionam a aplicação de multa por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação, respectivamente, sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Em relação à infração 06, consta da descrição dos fatos de que o sujeito passivo transferiu irregularmente crédito fiscal a outro estabelecimento da mesma empresa, a Distribuidora de Produtos Alimentícios São Roque Ltda., CNPJ.:03.705.630/0003-11, I.E.: 78143163, no mês de setembro de 2012, a importância de R\$60.000,00, conforme se pode observar do demonstrativo e documentos às fl. 33/39 dos autos, com enquadramento no art. 31 da Lei 7.014/96, c/c art. 311 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.*

*Compreendendo as peças que compõe o presente processo administrativo fiscal, vê-se que, o sujeito passivo, após apurar um saldo devedor de ICMS em dezembro de 2011 no valor de R\$177.458,42 requereu o parcelamento através do Processo nº 6000000.020712-0 junto à unidade Fazendária de sua circunscrição, em 10/01/2012. Em seguida identificou que declarou um saldo devedor do ICMS a maior em R\$30.572,04, por conta de ter apurado o saldo correto de R\$146.886,38 em dezembro de 2011. Associado a esse equívoco, identificou que havia recolhido o valor de R\$30.469,28 de ICMS devido para competência de dezembro/2011, não percebido à época do citado pedido de parcelamento. Tudo isso acatado pelo autuante, à luz da análise das considerações postas na informação fiscal.*

*Essas diferenças identificadas perfazem um montante de R\$61.041,32 (R\$30.572,04 + R\$30.469,28). Em sendo assim, o sujeito passivo, por conta desse valor identificado, transferiu a quantia de R\$60.000,00, em setembro de 2012 – sob a perspectiva de transferência de crédito do ICMS - a outro estabelecimento da mesma empresa, a DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA, CNPJ.:03.705.630/0003-11, I.E.: 78143163.*

*Ocorre, como bem destaca o Fiscal Autuante, na data da ocorrência da transferência do crédito fiscal, objeto da presente autuação, em setembro de 2012, o sujeito passivo tinha na realidade um débito junto ao Estado da Bahia de R\$105.853,53, conforme a seguir relatado: com o saldo devedor reconhecido em dezembro de 2011 (R\$146.886,38), objeto do parcelamento nº 6000000.020712-0, em 10/01/2012, no valor indevido de R\$177.458,42 (maior R\$30.572,04), deduzindo as importâncias pagas do parcelamento até a data da transferência do crédito no montante de R\$10.853,53 (setembro de 2012), deduzindo, também, o valor de R\$30.469,28, recolhido da competência de dezembro de 2011, têm-se um saldo devedor de R\$105.853,53. Significa dizer que, de fato, não havia crédito fiscal a transferir quando do procedimento adotado pela empresa.*

*Logo, como bem destacou o autuante não havia qualquer valor de crédito fiscal excedente passivo de transferência pelo autuado à época do fato gerador da presente autuação. Na realidade, pela composição dos números acima apresentado, na data da ocorrência do fato gerador da autuação, havia, sim, uma obrigação do sujeito passivo junto a Fazenda Estadual no valor de R\$105.853,53, que, dado considerações traçadas pelo Fiscal Autuante, às quais endosso, foi quitado com o advento da Lei de Anistia de nº 12.903/2013, sem*

quaisquer cominações legais, na importância de R\$166.894,85, conforme noticia a próprio autuado à peça recursal, às folhas 464 do presente PAF.

Desta forma entendo subsistente a infração 06, com a aplicação da multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal transferido indevidamente, na forma tipificada no art. 42, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 7.014/96, conforme indicado na autuação.

A Infração 17, diz respeito aos acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido, pago intempestivamente, porém espontâneo, relativo a baixa do estoque das mercadorias sinistradas do estabelecimento, evento ocorrido no mês de julho de 2011, sendo os lançamentos a título de baixa dos estoques realizados no mês de dezembro de 2011, com a sua inserção no valor objeto do parcelamento através do Processo nº 6000000.020712-0 junto à unidade Fazendária de sua circunscrição, em 10/01/2012.

Sobre o mérito da autuação não há controvérsia, pois o sujeito passivo não nega de que efetivara o lançamento do imposto relativo a baixa do estoque, por sinistro decorrente de incêndio em julho de 2011, lançando em dezembro de 2011, com a denúncia espontânea, através do Processo nº 6000000.020712-0, relativo ao pedido de parcelamento do débito tributário confessado no valor de R\$146.886,38, após todos os ajustes dos erros cometidos, pelo sujeito passivo na apuração, conforme os termos do documento acostados aos autos às fls. 34 a 36 dos autos.

A discordância da autuação argüida pelo defensor é de que, em decorrência do caso fortuito, é impossível, no mês subsequente ao do fato, proceder a baixa do estoque. Destaca que 4 meses é o período razoável para se fazer tal ato, o que diz ter efetuado com a denúncia espontânea, efetivado pelo parcelamento através do Processo nº 6000000.020712-0 junto à unidade Fazendária de sua circunscrição, em 10/01/2012, o que invoca os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade para requer que seja desconsiderada a Infração 17.

Instado a manifestar, diz o autuante que a infração 17 refere-se aos acréscimos moratórios não recolhidos quando da baixa dos estoques das mercadorias sinistradas do estabelecimento, dado a ocorrência do incêndio em julho de 2011 (fls. 466/467). Por sua vez, o demonstrativo de débito, que acosta à fl. 33 dos autos, para dar sustentação a autuação, traz o indicativo de cobrança de acréscimos moratórios do Saldo Devedor do ICMS apurado no mês de maio de 2011 e não recolhido até a data da denúncia espontânea, efetivada através do Processo nº 6000000.020712-0, relativo ao pedido de parcelamento do débito tributário confessado.

Em que pese à autuação ter sido procedida conforme a previsão legal aplicada ao objeto da lide, não pode prosperar, pois, analisando a peça acusatória, observo que a infração está fundamentada para cobrança dos acréscimos moratórios, referente ao ICMS devido no mês de maio de 2011, pago intempestivamente, porém espontâneo, no mês de dezembro de 2011, com a denúncia espontânea, efetivada pelo parcelamento através do Processo nº 6000000.020712-0, junto a unidade Fazendária de sua circunscrição.

Entretanto, o que se constata no presente PAF é a pretensão, pelo Agente Fiscal no exercício de sua função de fiscalização, de exigência dos acréscimos moratórios do ICMS devido à Fazenda Pública Estadual, relativo ao estorno ou anulação do crédito fiscal, decorrente da baixa do estoque das mercadorias sinistradas do estabelecimento, com a ocorrência do incêndio em julho de 2011 (fls. 466/467), sob o manto do regramento do art. 100, V, do RICMS/97, conforme descrito na sua informação fiscal.

Portanto, verifico uma desconformidade entre o enquadramento legal da infração e a pretensão fiscal, que são situações distintas, o que inquia de vício insanável o Auto de Infração. Desta forma, é de se concluir que a divergência aventada vicia de forma o lançamento fiscal, vez que sua correção no auto não é possível por implicar em mudança de fulcro da acusação. Logo, com base no art. 18, inciso IV, do RPAF/99, voto pela nulidade da infração 17.

Sobre as infrações 18 e 19 que dizem respeito a aplicação da multa de 10% e 1% sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço adquiridos, sujeitos e não sujeitos à tributação, respectivamente, decorrentes da falta do registro do documento na Escrita Fiscal Digital (EFD), nos exercícios de 2011 e 2012, em nenhum momento negado pelo sujeito passivo, tem fundamento nos incisos IX e XI, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, conforme a seguir transcritos:

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;

O defensor diz que a obrigação acessória, como no caso da presente análise, por seu caráter instrumental, presta-se a auxiliar na execução das atividades arrecadadora e fiscalizadora dos entes tributantes. Para chegar a tal fim, destaca que a legislação estabelece multas em razão do descumprimento das referidas

*obrigações acessórias. Nesse contexto, observa que as multas impostas pelo descumprimento de obrigações acessórias devem obedecer aos princípios da proporcionalidade e o da vedação ao confisco.*

*Por seu turno, destaca, ainda, que, no Estado da Bahia, quando o descumprimento da obrigação acessória que não importe na falta de recolhimento do imposto a mesma pode ser relevada pela autoridade administrativa, ao passo que invoca a aplicação do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.104/96.*

*A exigência da multa está corretamente capitulada no dispositivo do art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.104/96, não cabendo este foro administrativo discutir o a proporcionalidade e o efeito confiscatório da exigência aplicadas na autuação, “por quantum” a legislação posta.*

*Sobre a perspectiva de relevar a multa aplicada, dado a argüição do sujeito passivo de que o descumprimento da obrigação acessória não importou na falta de recolhimento do imposto, vejo que não deve prosperar, pois as disposições do § 7º, do artigo 42, da Lei nº 7.104/96 é de “que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto”.*

*No caso em exame, pelo volume de ocorrências das infrações cometidas, especificamente da infração 18 – mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na EFD - por vezes em relação ao valor da operação, como é o caso da NF-e nº 40831 (fl. 413), no valor de R\$260.000,00, não me permite concluir, à luz das documentações acostadas aos autos, que tais operações não tenham implicado em falta de recolhimento do imposto, mesmo porque o deficiente não junta aos autos nenhum elemento probante para justificar tal alegação, exceto quanto apenas destacar na defesa, o que vem de encontro a disposição do art. 141, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, que assim dispõe: “se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, por restar procedente as infrações 6, 18 e 19 pelos argumentos acima descritos, as infrações 01,02, 03, 04, 05, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 e 20, por reconhecimento e pagamento pelo autuado, cujos valores deverão ser homologados e a infração 6 nula por desconformidade entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal, na forma art. 18, inciso IV, do RPAF/99.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 5ª JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- i. Em relação à infração 06, julgou-a procedente, por entender que à época da transferência do crédito, realizada pelo impugnante, esse não existiria; pelo contrário, o contribuinte seria devedor ao Estado da Bahia no valor de R\$ 105.853,53, o qual teria sido quitado posteriormente com o advento da lei de Anistia de nº 12.903/2013, sem quaisquer cominações legais, na importância de R\$ 166.894,85;
- ii. No tangente às infrações 18 e 19, observou que o deficiente alegou que as multas deveriam obedecer aos princípios da proporcionalidade e da vedação do confisco, bem como que as mesmas poderiam ser relevadas pela autoridade administrativa, pois o descumprimento da obrigação acessória não teria resultado na falta do recolhimento do imposto. Em relação a essas arguições, julgou-os impertinentes, sob o argumento de que as multas não feririam princípio algum, pois estariam previstas no art. 42, IX e XI, da Lei nº 7.104/96, bem como arguiu que as multas não poderiam ser relevadas, pois a documentação acostada aos autos não permitiria concluir se teria havido o pagamento do imposto. Dessa forma considerou ambas as infrações como totalmente procedentes.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 536/551).**

- i. Arguindo que em relação à infração 6, o saldo devedor do imposto no mês de dezembro de 2011 era de R\$ 177.458,42, e que o recorrente teria efetuado seu parcelamento em 10/01/2012. Seguiu argumentando que teria verificado ter pagado à maior, retificando o lançamento para o valor de R\$ 146.886,38, bem que teria recolhido adicionalmente, e tempestivamente o montante de R\$ 30.469,28, o que teria acabado por gerar um crédito de R\$ 61.041,32, do qual teria transferido a quantia de R\$ 60.000,00 para sua filial. Dessa forma, afirmou que o i. Fiscal teria cometido dois equívocos: o primeiro ao ter desconsiderado a quitação integral

do débito promovida pelo recorrente em 21/11/2013, e o segundo por ter lavrado o AI tendo conhecimento da quitação do débito;

- ii. Em relação às infrações 18 e 19, argumentou que as multas não seriam devidas, pois os valores da obrigação principal teriam sido arrecadados. Destacou para tanto que o i. Fiscal não teria cobrado tais valores quando da lavratura do AI, e que tal fato comprovaria que não teria existido prejuízo ao fisco. Sendo assim, clamou pelo cancelamento das multas, com base no §7º, art. 42, da Lei nº 7.104/96, afirmando que tal procedimento nada teria a ver com controle de constitucionalidade.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 557/558) opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. As multas não poderiam ser relevadas, pois o elevado número de lançamentos de mercadorias sujeitas à tributação teria gerado um desequilíbrio na equação da conta corrente fiscal;
- ii. Afirmou que em relação ao pagamento enunciado no apelo, referente à infração 6, somente teria se dado em 2/11/2013 (conforme documento de fls. 464), ou seja, após a transferência dos créditos, o que denotaria uma irregularidade em tal ato. Além disso, destacou que na data da transferência do crédito, inexistiria qualquer valor de crédito excedente, mas sim um débito a ser recolhido no valor de R\$ 105.853,53.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade e à redução da multa da infração 18)**

A Infração 17 foi julgada nula pela JJF e não é objeto de Recurso de Ofício. Por sua vez, o presente Recurso Voluntário se insurge contra as Infrações 6, 18 e 19.

De toda feita, antes de adentrar ao mérito recursal, de ofício, passo a arguir matéria prejudicial.

Isto porque, entendo que o Recorrente teve prejudicado o seu direito defesa, em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 20 (vinte) infrações absolutamente variadas.

Outrossim, observo ainda que no presente caso tal fato foi agravado por sinistro ocorrido no seu estabelecimento, que por si só já teria o condão de prejudicar qualquer tipo de defesa do contribuinte.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A.I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração nº 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3, 277992.0402/12-7 e 269200.0337/13-8. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Outrossim, o próprio judiciário já se manifestou nesse sentido após a referida preliminar de nulidade não ser acatada por esta mesma CJF, gerando encargos de sucumbência ao Estado. Tal fato ocorreu nos autos da Ação Anulatória n. 0553332-16.2014.8.05.0001, em curso na 11ª. Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, e assim se manifestou o poder judiciário em Decisão publicada no mês de maio do corrente ano:

*Deste modo, passa-se à análise da nulidade do Auto de Infração alegada pela Autora, por suposta afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88, ao tratar do*

Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, diz que: "Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e Recursos a ela inerentes". Diante da importância desses princípios no processo administrativo e, principalmente, dos desdobramentos práticos que decorrem de suas aplicações, é imprescindível que se analise, com maior profundidade, o Auto de Infração impugnado, o qual encarta 14 infrações em desfavor da empresa Autora. É cediço que é da essência da autuação a indicação sucinta da origem e natureza do crédito tributário, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundado e a descrição completa dos fatos. Também é veraz que o sujeito passivo deve conhecer plenamente as acusações que lhe são imputadas para que possa, adequadamente, rebatê-las, sob pena de nulidade do Auto de Infração. No presente caso, em que pesem estar as infrações devidamente especificadas e descritas de forma a atender os requisitos legais, para a devida formalização da exigência do crédito tributário, é inconteste, lado outro, que o Auto de Infração é nulo, desde o seu nascedouro, por não permitir ao contribuinte exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório naquelas 14 infrações. Destarte, de considerar-se mesmo sem qualquer razoabilidade o lançamento de 14 itens para fins de defesa do contribuinte, os quais, embora cuidem de ICMS, possuem natureza e descrições distintas, do que decorre, sem sombra de dúvidas, prejuízo para a defesa. Nessa mesma linha, de que a multiplicidade de infrações nulificam o lançamento fiscal, entenderam três dos seis Conselheiros do Conseg (o voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva foi seguido por José Antonio Marques Ribeiro e Oswaldo Ignácio Amador) quando do julgamento do Recurso voluntário interposto pela Autora, conforme sevê do Acórdão 4ª JJF nº 0068-04/14 (fls. 78/86). Eis o teor: "Verifico que o presente processo gira em torno de 14 supostas infrações à legislação do ICMS, cada uma tratando de situações diversas. (...). De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material. Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A.I nº 269139.0001/10-7. Toda a análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal. No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir provas que competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister. E não se pode alegar que tal fato restaria superado diante da falta de impugnação específica de 05 (cinco) das 14 (quatorze infrações), uma vez que isso pode ter decorrido, exatamente da dificuldade de se impugnar todos os itens, bem como da análise de custo-benefício da empresa, uma vez se tratarem de itens de menor relevância econômica. Entretanto, o Fisco não pode se utilizar de tal estratégia em seu favor. O que deve ser pago É o que É devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte. A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada. Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais. Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comentado, é anular inteiramente o Auto de Infração, facultando ao nobre aujuante o reinício da ação fiscal e, a partir daí, a lavratura de novos autos de infração, agrupando as infrações de acordo com os roteiros de fiscalização em comum, e em volume razoável e proporcional para se preservar a ampla defesa, observadas naturalmente as regras de decadência." Por conseguinte, conforme asseverado pelos citados Conselheiros no julgamento do Recurso administrativo, a dificuldade encontrada, certamente pelo volume de infrações, prejudicou a instrução do PAF, posto que não permitiu à contribuinte o fornecimento de informações necessárias à autoridade julgadora, tolhendo-a no seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sem contar que os prazos para a manifestação da Autora no PAF não foram sequer dilargados. Ou seja, se o AI contivesse apenas uma infração ou quatorze (como de fato), o prazo para defesa seria o mesmo. Reconheceu, pois, o Conselheiro do voto vencido, desempatado pelo voto do Presidente do Conseg, a razoabilidade da anulação do Auto de Infração, com reinício da fiscalização, para a lavratura de novos autos em volume razoável e proporcional para a preservação da ampla defesa, além da observância do prazo de decadência. Nesse sentido, mutatis mutandis: "ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL - AUTO DE INFRAÇÃO - IRREGULARIDADE - FALTA DE DESCRIÇÃO DO FATO QUE CONFIGURA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO AMBIENTAL - CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - AUSÊNCIA DE EMBASAMENTO LEGAL - RETIFICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 91/06 DO IBAMA - MERA CORREÇÃO - BENEFÍCIO AO PARTICULAR . 1. Por afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, padece de nulidade o Auto de Infração que não descreve de forma detalhada os fatos ou circunstâncias que configuraram infração à legislação ambiental. 2 (...)" . (TJ-SC - AC: 20120417903 SC 2012.041790-3 (Acórdão), Relator: Luiz Cézar Medeiros, Data de Julgamento: 12/08/2013, Terceira Câmara de Direito Público Julgado). Acerca do binômio prejuízo versus nulidade, assim entende o STJ, de forma pacífica: "(...) 3. Em nosso sistema processual vigora a máxima pas de nullité sans grief, segundo a qual somente deve ser anulado o processo quando evidenciado efetivo prejuízo à parte ou sacrifício aos fins da Justiça (princípio da instrumentalidade das formas). No caso, inexistindo prejuízo à parte, não há que se em falar de mudança de rito para renovar a defesa acerca de infração legal e devidamente

*imposta. Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1269039/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/02/2012, DJe 23/02/2012).*

*Com efeito, o Auto de Infração é nulo porquanto gerou prejuízo à defesa da Autora no âmbito administrativo. De dizer-se que, em processo, especificamente em matéria de nulidades, vigora o princípio maior de que, sem prejuízo, não se reconhece nulidade. Assim sendo, como na hipótese o prejuízo é factual, a declaração da nulidade do lançamento fiscal hostilizado é medida que se impõe, em face da efetiva demonstração de prejuízo à defesa da Acionante, frise-se. Diante do exposto, ratificando os termos e efeitos da Decisão de fls. 833/837, que reconheceu a decadência dos itens 02, 04, 07, 08 e 09 do AI nº 206881.0002/13-2, JULGO PROCEDENTE o pleito autoral para declarar a sua nulidade por afronta ao princípio da ampla defesa, para que nova fiscalização seja realizada, observando-se os prazos decadenciais eventualmente aplicáveis. Condeno o Estado da Bahia no pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 3.000,00 (três mil reais), com base no § 4º do art. 20 do CPC. Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição de ofício. P.R.I. (Diário da Justiça da Bahia, disponibilizado em 26/05/2015 CADerno 2 ENTRÂNCIA FINAL CAPITAL 11ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA Página: 443)*

Toda análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho de Fazenda em realizar tal mister.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

*§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.*

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comentado é anular o Auto de Infração quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo Recorrente.

Assim, de ofício, voto pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas.

Vencido na preliminar em razão do voto de minerva, passo à análise do mérito recursal.

No que se refere à Infração 6, permanece o Recorrente arguindo que em razão de pagamentos e declarações equivocadas, teria acabado por gerar um crédito de R\$ 61.041,32, do qual teria transferido a quantia de R\$ 60.000,00 para sua filial. Dessa forma, afirmou que o i. Fiscal teria cometido dois equívocos: o primeiro ao ter desconsiderado a quitação integral do débito promovida pelo recorrente em 21/11/2013, e o segundo por ter lavrado o AI tendo conhecimento da quitação do débito.

A existência em 21 de novembro de 2013 de um crédito do Recorrente no valor de R\$ 61.041,32 é incontrovertida, tanto assim que consta da própria descrição da infração.

Ocorre que o Recorrente promoveu a transferência do crédito de R\$ 60.000,00 para uma de suas filiais no mês de setembro/2012, e o importante é verificar se, naquele momento, efetivamente existia crédito do contribuinte.

Assim é que não assiste razão ao recorrente uma vez que, no momento da transferência do crédito o mesmo ainda possuía um débito devido ao Estado no montante de R\$ 105.853,53, razão pela qual a transferência do crédito, naquele momento, foi indevida. Ressalte-se que tal cálculo levou em consideração o recolhimento no valor de R\$ 30.469,28 realizado pelo contribuinte para o mês de dezembro/11, razão pela qual esse montante não deve ser deduzido da base de cálculo como requerido pelo recorrente.

Após a quitação do débito o contribuinte poderia fazer a transferência do crédito, mas não antes disso. De toda feita, como o pagamento foi realizado integralmente, em momento posterior, ao contribuinte ainda restaria assegurado o direito de utilização de eventual crédito remanescente.

Assim, entendo não assistir razão ao Recorrente, voto pela subsistência da Infração 06.

Quanto às Infrações 18 e 19, as mesmas se referem à multa em razão da falta de escrituração da entrada de mercadorias tributadas e não tributadas. O recorrente pleiteia, tão somente, a redução da multa aplicada, com base no §7º. do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Sobre esse argumento assim se manifestou a JJF:

*No caso em exame, pelo volume de ocorrências das infrações cometidas, especificamente da infração 18 – mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na EFD - por vezes em relação ao valor da operação, como é o caso da NF-e nº 40831 (fl. 413), no valor de R\$260.000,00, não me permite concluir, à luz das documentações acostadas aos autos, que tais operações não tenham implicado em falta de recolhimento do imposto, mesmo porque o defensor não junta aos autos nenhum elemento probante para justificar tal alegação, exceto quanto apenas destacar na defesa, o que vem de encontro a disposição do art. 141, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, que assim dispõe: “se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

Por sua vez, a PGE/PROFIS argumenta que o elevado volume de não lançamentos de alguma forma gera um desequilíbrio na equação da conta corrente fiscal.

O cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigação acessória tem por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê tais medidas se ficar provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude e simulação e que não implicou falta de pagamento de tributo. Esse dispositivo contém dois requisitos para que se possa reduzir ou cancelar a multa.

Um desses requisitos é que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação. Como nestes autos sequer foi ventilada a existência de tais práticas, e restou comprovada a ocorrência de um sinistro no estabelecimento do contribuinte, a meu ver caracteriza a sua boa fé.

O outro é que a infração considerada não tenha implicado falta de pagamento do tributo, fato também incontrovertido, como já analisado no curso do presente voto.

Assim, em que pese os argumentos da JJF e da PGE/PROFIS, considero preenchidos os requisitos legais para redução da multa.

A existência de número elevado de infrações, ou o volume de operações não escrituradas não fazem parte do rol legal de requisitos para redução das penalidades.

Ademais, entendo que a análise do preenchimento dos requisitos do §7º do art. 42 do RPAF devem ser feitas caso a caso e de acordo com o que efetivamente consta nos autos, não pode se dar com um exercício de possibilidades ou “futurologia”. Nos autos, com exceção da Infração 7 no valor de R\$ 251,26, não resta nenhuma prova de não recolhimento de obrigação principal em razão das imputações das infrações 18 e 19.

As demais infrações relativas à falta de recolhimento de ICMS se referem a operações devidamente escrituradas.

Por sua vez a Infração 7 se refere a uma única ocorrência no mês de janeiro de 2011, que de fato impossibilita a este relator de ter a certeza de que as mercadorias constantes no mesmo período, no mês de janeiro/2011 constantes da infração 18 não teriam qualquer relação com a falta de recolhimento do imposto cobrada na Infração 7.

A presunção é sempre de inocência e de boa fé do contribuinte, em contrapartida, a atuação do agente fiscal na cobrança dos tributos é plenamente vinculada, razão pela qual se houvesse tributo a ser exigido deveria ter sido lançado. Como não houve lançamento a presunção é de que não houve falta de recolhimento.

Pensar de forma distinta acarretaria em se presumir que o contribuinte é sempre infrator.

O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados princípios jurídicos, “*sem prejuízo de outros princípios de direito*” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que o fato não tenha implicado falta de pagamento de imposto.

A penalidade aplicada no presente lançamento fiscal, apesar de legalmente prevista, no meu entender além de absurda é desproporcional.

Assim, considerando o montante lançamento, bem como o princípio da razoabilidade e o fato de que, a punição tem que ter caráter sancionatório e educativo, e não ter como finalidade a arrecadação de Recursos financeiros ao fisco, considero que a redução da penalidade a 20% do valor julgado pela JJF quanto à Infração 18, com exceção da data de 31/01/2011, e a redução da penalidade a 10% do valor julgado pela JJF quanto à Infração 19 atende à finalidade sancionatória e educativa da referida penalidade.

Desta feita, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas para reduzir a Infração 18 ao montante de R\$ 7.918,63 e a Infração 19 para R\$ 358,93.

**VOTOS VENCEDOR (quanto à preliminar de nulidade e à redução da multa da infração 18) e DIVERGENTE (quanto à redução da multa da infração 19)**

Peço *venia* ao ilustre relator para discordar do seu entendimento de, em sede de preliminar, de ofício, suscitar a NULIDADE do presente lançamento, quanto às infrações não reconhecidas e, consequentemente, não pagas pelo recorrente, sob o entendimento de que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Vislumbro que não se deve declarar nulidade sem prejuízo, visto que o sujeito passivo, em momento algum, manifestou qualquer óbice ou dificuldade no exercício de sua defesa, pois se insurgiu contra as exações que ele entendeu indevidas e manifestou seu reconhecimento quanto dezesseis das dezenove exações que compõem o Auto de Infração, adentrando no mérito, quando lhe proveu, relativamente apenas às infrações 6, 17, 18 e 19, inclusive logrando êxito em elidir, ainda na primeira instância, a exigência 17, o que implica que o Recurso Voluntário se restringiu às infrações 6, 18 e 19.

Assim, a dificuldade que pode ter havido para o Relator não, necessariamente, ocorreu para o contribuinte ou mesmo para outro membro deste Colegiado, pois, na verdade, a lide existiu, unicamente, em relação à quatro infrações, o que, convenhamos, não há qualquer impossibilidade ou dificuldade de analisa-las.

Sendo assim, por ter o contribuinte apresentado às razões de defesa das infrações que lhe convém

e optado em reconhecer grande parte da imputação, demonstra de forma cabal que não ocorreu o cerceamento ao direito de defesa e, em consequência, qualquer prejuízo ao contraditório, o que já demonstra a forma paradoxal da nulidade arguida.

Ademais, o próprio Relator afirma que não há vedação, na legislação estadual, acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo. Na verdade, a única vedação que existe na legislação é no sentido de se lavrar um mesmo Auto de Infração relativo a tributos diversos, conforme previsto no art. 43 do RPAF.

Por fim, ressalte-se que das dezenove irregularidades consignadas no Auto de Infração em epígrafe, quatro delas tratam de uma única matéria, ou seja, de um único roteiro de auditoria fiscal, a saber: *crédito indevido de ICMS*, sendo que duas outras irregularidades são relativas à diferença de alíquota de ativo imobilizado e material de uso e consumo, que também se relaciona à exigência de crédito indevido, todas reconhecidas pelo autuado, o que comprova inexistir qualquer complexidade para entendimento das acusações fiscais e, em consequência, do pleno exercício do direito de defesa, como suscitado pelo Relator.

Do exposto, voto pela rejeição da nulidade levantada de ofício pelo i. Conselheiro.

Ultrapassada a preliminar arguida de ofício, também discordo, com a devida *venia*, do entendimento do Relator, quanto a sua decisão de reduzir as multas da infração 18 para 20% do valor julgado, e da infração 19, para 10% do valor julgado, o que corresponde a R\$7.918,63 e R\$358,93, respectivamente, em razão de o contribuinte ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação (item 18) e não tributáveis (item 19) sem os devidos registros na escrita fiscal, como previsto no art. 42, IX e XI, da Lei 7.014/96.

Deixo de acolher a proposta para reduzir a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, pois, neste caso, além de se tratar de sanção específica, a penalidade não é tão gravosa ao contribuinte e cumpre o seu efeito educativo, pois, registre-se, as multas corresponderão sempre aos percentuais de 10% e 1% do valor comercial dos bens ou mercadorias entrados no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal, que, convenhamos, não se tratam de penalidades gravosas nem muito menos de “*absurda*” ou mesmo “*desproporcional*”, como aduziu o ilustre Relator.

Na verdade, nem mesmo o resultado pecuniário das multas, nas quantias respectivas de R\$39.159,37 e de R\$3.589,28, é absurdo ou desproporcional, pois, sempre será decorrente dos citados percentuais sobre à circulação de riqueza das inúmeras operações, relativas aos exercícios de 2011 e 2012, conforme Demonstrativo às fls. 410 a 425 dos autos, os quais o sujeito passivo insiste em *transgredir* a legislação e não registrá-las em sua escrita fiscal e, certamente, na escrita contábil.

Ademais, não há como afirmar se a falta de registro das notas fiscais não ensejou prejuízo ao erário estadual, pois, tal fato também enseja, por presunção legal, em ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, em razão da conclusão de que, o fato de não registrar as mercadorias, independentemente de tributadas ou não tributadas, o sujeito passivo as adquiriu com receitas anteriores de vendas tributadas, também não contabilizadas, o que, por si só, já implicaria na exigência do imposto e, em consequência, em prejuízo à Fazenda Estadual. Isso sem considerar a exigência relativa à antecipação parcial, inerentes às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, como também à exigência relativa ao diferencial de alíquotas, inerentes às aquisições interestaduais do ativo imobilizado ou de materiais para uso ou consumo do estabelecimento, as quais deixaram de ser analisadas pelo fisco em função da falta de registro das notas fiscais.

A multa aplicada só seria cabível, salvo melhor juízo, se comprovada o registro contábil destas aquisições, provando que tais compras foram realizadas com suporte de receitas contabilizadas, com prejuízo apenas do lançamento em sua escrita fiscal, como também de que se referem às operações internas, sem incidência da antecipação parcial ou do diferencial de alíquotas,

conforme o caso, o que não restou provado, cujo ônus é do contribuinte, por ser detentor delas e por pleitear a redução ou cancelamento das multas, cujos requisitos teriam de ser comprovados.

Assim, como não restou comprovado pelo contribuinte que, neste caso, não houve “*falta de recolhimento do imposto*”, conforme requisito previsto no art. 42, §7º, da Lei nº 7.014/96, de modo a aplicar o benefício da redução ou cancelamento da multa por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, entendo temerárias as reduções aplicadas, razão de não coadunar com o voto exarado pelo Relator, quanto às infrações 18 e 19.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator e quanto ao mérito da infração 18, com voto de qualidade do presidente, em decisão não unânime quanto à infração 19 e, por unanimidade quanto à infração 6, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206917.0008/14-0** lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS SÃO ROQUE LTDA. (DISTRIBUIDORA SÃO ROQUE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$67.316,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$66.688,03, 100% sobre R\$251,26 e 150% sobre R\$377,26, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f”; III, V, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$39.518,29** e multa por transferência irregular de crédito fiscal no valor total de **R\$87.725,29**, previstas nos incisos IX, XI e VII, “c” do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada de ofício e infração 18) - Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Ildemar José Landin.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade suscitada de ofício e infração 18) – Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

VOTO DIVERGENTE (infração 19) - Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo e Maria Auxiliadora Gomes Ruiz.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTOS VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada de ofício e infração 18) e DIVERGENTE (Infração 19)

DANIEL RIBEIRO SILVA - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de nulidade)

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS