

**PROCESSO** - A. I. N°206949.0001/17-1  
**RECORRENTE** - FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0105-02/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/11/2019

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0340-12/19**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTADAS DEVIDAMENTE ESCRITURADAS. São tributadas às operações de vendas para outras unidades da federação, dos produtos Etanol Anidros Carburantes e Biodiesel misturados à gasolina “A” e ao Óleo Diesel, respectivamente. Reenquadramento da multa aplicada pelo colegiado de piso foi novamente readequada para a contida no inciso I, do art. 42 da Lei n° 7.014/96, que propõe a exação de 50% e, não à de 60% como foi proposto no julgamento de Primeira Instância. Afastada as arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 14/12/2017, que se refere a cobrança de ICMS no valor de R\$186.485,09, bem como aplicação de multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01 - 02.01.02 – Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Falta de recolhimento do ICMS referente às operações de vendas para outras unidades da Federação, dos produtos Etanol Anidro Carburante e Biodiesel misturados à gasolina “A” e ao Óleo Diesel, respectivamente, referente ao período de janeiro à novembro de 2013.*

Em sede de defesa, acostada às fls. 54 a 72, a empresa autuada alegou que a autuação não atentou para o correto procedimento administrativo – cobrança de créditos suspensos por decisão judicial e depósito judicial integral (Processo No 0351356-26.2012.8.05.0001), requerendo a nulidade do lançamento de ofício. Asseverou que houve capitulação/enquadramento legal equivocado da suposta infração e da multa aplicada (violações aos artigos 38 e 39, incisos e alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do RPAF/99). Também, arguiu ausência de motivação para a autuação, já que não há que se falar em infração. Argumentou também a impossibilidade de autuação de empresa devido a ação em controle difuso, já que os efeitos da ADI 4171 não lhe alcançam (a serem decididos nos ED opostos).

Na Informação Fiscal, acostada às fls. 162 a 167, os autuantes rebateram os argumentos da empresa impugnante. Isto posto, houve nova manifestação da impugnante às fls. 180 a 188 dos autos. Novamente os autuantes se manifestaram para contestar os argumentos manifestos pelo sujeito passivo, nos termos da informação fiscal acostada às fls. 191 a 196. Após nova manifestação da autuada às fls. 204 a 206, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal. A referida e. JJF exarou decisão pela procedência da autuação no valor histórico de R\$186.485,09 e alteraram a multa de 100% para 60% e acréscimos legais, assim prevista no art. 42, inciso II, “a” da Lei n° 7.014/96. Os termos do referido julgamento de primo grau foram acostados às fls. 231 a 239, a seguir transcritos:

(.....)

*Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

O Auto de Infração através de uma única acusação fiscal imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS referente às operações de vendas para outras unidades da federação, dos produtos Etanol Anidro Carburante e Biodiesel misturados à Gasolina A e ao Óleo Diesel, respectivamente, ocorridas nos meses de janeiro a novembro de 2013. Verifiquei que o lançamento em tela teve por base as informações extraídas do Anexo VIII do SCANC (Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis).

Analizando as arguições de nulidade apresentadas começo com a alegação de que houve incongruência entre a fundamentação legal e descrição dos fatos, por entender que a descrição da infração em nada se enquadra na fundamentação legal no parágrafo 6º do art. 332, e esclareço que esse enquadramento faz parte da automatização do sistema de lavratura de auto de Infração, refere-se a falta de pagamento do imposto e em nada mostra-se incongruente com a acusação fiscal que de fato se refere a falta de pagamento. Considero ainda que a alegação de que não houve falta de pagamento porque a Impugnante fez um depósito judicial, também não prospera porque no momento da Autuação não era sabido, e ademais o depósito judicial decorre da resistência ao recolhimento do imposto e não ao seu recolhimento. Portanto, este argumento não tem o condão de nulificar o feito.

Afasto também a alegação de que por haver ocorrido depósito judicial e ter obtido liminar no Mandado de Segurança n. 0351356-26.2012.8.05.0001, implicaria em impedimento da lavratura do Auto de Infração em tela, discordo, pois o procedimento dos Autuantes trata apenas da constituição dos créditos tributários, que jamais poderá ser preferido sob pena do Estado ver sucumbir seu direito pela decadência.

Portanto o citado art. 151, II do CTN se refere a suspensão da exigibilidade do crédito tributário plenamente constituído o que decorre da lavratura do Auto de Infração que não significa exigência do ICMS devido. Por outro lado, o art. 95 e seguintes do próprio Decreto 7.629/1999 – RPAF se referem a denúncia espontânea, que implica em reconhecimento do débito, muito ao contrário do procedimento da Impugnante que busca guardada na justiça para resisti-lo. Nessa esteira, também se depreende absolutamente cabível a imposição de multa, posto, sobretudo não se tratar de denúncia espontânea como reza o dispositivo do RPAF evocado, para fins de afastamento de sua aplicação.

Outrossim, as citadas decisões do STF e de Tribunais Administrativos contrários a aplicação da multa referente a obrigação tributária objeto de depósito judicial, se referem a não aplicação da multa quando o depósito judicial é feito no vencimento da obrigação, ocorre que no caso o lançamento de ofício ocorreu em 14/12/2017 referente a uma obrigação tributária que remonta o exercício de 2013. Assim, não prospera também este argumento defensivo.

Não está correta a assertiva da Impugnante quando afirma que a Corte Superior já proferiu entendimento, a título de Repercussão Geral, nos autos do REsp 1140956/SP (tema 271) de que o depósito do montante integral do débito tem o condão de impedir a lavratura do auto de infração. Pois, é de clareza solar que a decisão se referiu a impedimento a realização, pelo Fisco, de atos de cobrança, os quais têm início em momento posterior ao lançamento, o qual se dá com a lavratura do auto de infração. Destarte, não subsiste esta alegação.

O citado acórdão da ADI 4171 também não socorre a defesa, já que nesta decisão foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com eficácia deferida por 6 (seis) meses após a publicação do acórdão.

Assim, no presente caso, como a declaração de inconstitucionalidade proferida na ADI 4171/DF só passou a produzir efeitos a partir de 21/02/2016 (seis meses após a publicação do Acórdão), em decorrência da modulação de efeitos da decisão do plenário do STF, as cobranças do ICMS lançadas no presente Auto de Infração, que se reportam aos exercícios de 2013, são legítimas e não violam os princípios da legalidade objetiva e da capacidade contributiva, não havendo também que se falar em ilegitimidade passiva quanto à exigência do imposto da distribuidora decorrente dos estornos apurados na forma do Conv. ICMS 110/07 e informados pela mesma no Anexo VIII do SCANC. O citado embargo de declaração não tem efeito suspensivo e por isso não impede o lançamento do ofício do crédito tributário em tela, por isso afasto também este argumento.

Quanto ao paradigma trazido relativo ao procedimento de alguns Estados, a exemplo do Estado de Pernambuco, que adotaram a possibilidade de lançamento sem aplicação de penalidade e com suspensão da exigibilidade, devo registrar que a legislação do Estado da Bahia não oferece essa prerrogativa, portanto não pode ser aplicada ao caso.

Assevero que o lançamento em tela se deu de forma escorreita, conforme previsão do RPAF, por isso afasto as argüições no sentido de fragilizar o procedimento dos Autuantes.

Quanto a questão da onerosidade e do efeito confiscatório da multa aplicada no Auto de Infração, no percentual de 100%, se faz mister esclarecer que essa matéria não pode ser apreciada nessa instância administrativa, visto que ao julgador do contencioso fiscal é vedada a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la sob essa exclusiva justificativa.

Incide, nessa situação, as disposições do art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, que afastam a competência dos órgãos julgadores administrativos para declarar a invalidade em tese de lei ou outro

ato normativo vigente no ordenamento jurídico.

Contudo, assiste razão à Impugnante quando pondera que a tipificação da multa está equivocada porquanto a sua conduta infracional não se encontra elencada no inciso III do art. 42 da Lei 7.014/96. Entretanto, discordo da proposição da defesa de enquadrar a conduta infracional na multa prevista no inciso I do art. 42, da Lei 7.014/96, pois este dispositivo se refere a falta de recolhimento do ICMS objeto de apuração mensal regular. O que de fato verifico como mais adequado à conduta infracional da Impugnante é a previsão constante da alínea “a” do inciso II do art. 42 da lei 7.014/96, que propõe a exação de 60%.

Destarte, voto pela procedência do Auto de Infração e pela readequação da multa aplicada para a contida na alínea “a” do inciso II do art. 42 da lei 7.014/96, que propõe a exação de 60%.

Diante da decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma. Inconformado com a decisão de primo grau, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário acostado às fls. 250 a 266 do presente processo administrativo fiscal, onde repisa, em grande parte, os argumentos trazidos na inicial.

Inicialmente, o recorrente trouxe as razões para nulidade, improcedência/insubstancialidade Auto de Infração, em virtude de não existir congruência entre a fundamentação legal e a descrição dos fatos, haja vista que a suposta conduta infringida não encontra respaldo no §6º do art. 332 do RICMS/BA, o qual foi supostamente violado, bem como os fundamentos abaixo transcritos:

- “i) ausência de atenção ao correto procedimento administrativo – cobrança de créditos suspensos por decisão judicial e depósito judicial integral (Processo n. 0351356-26.2012.8.05.0001);
- ii) capitulação/enquadramento legal equivocado da suposta infração e da multa aplicadas (violações aos artigos 38 e 39, incisos e alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do RPAF);
- iii) ausência de motivação para a autuação, já que não há que se falar em infração pelo lançamento regular e pelo depósito judicial dos valores exigidos;
- iv) impossibilidade de autuação de empresa com ação em controle difuso, já que os efeitos da ADI 4171 não lhe alcançam (a serem decididos nos ED opostos)”

Em seguida, o recorrente alegou que os depósitos judiciais foram informados ao Fisco Estadual, conforme docs. 05 e 06, anexados na defesa administrativa, sendo um direito do contribuinte efetuar, via judicial, ao entender que seu pagamento está sendo tratado de forma indevida, conforme art. 151, II do CTN, com a benesse de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Além disso, através do art. 151 do CTN, inciso IV, o recorrente permaneceu com a exigibilidade suspensa do crédito tributário, e, somente após a cassação de tais decisões, é que se tornou, para fins de manutenção da suspensão, obrigatório o depósito judicial do montante integral.

Nesse sentido, o recorrente afirmou que o lançamento poderia ocorrer, mas com suspensão e sem penalidade, já que todo o ICMS devido está depositado judicialmente e o crédito tributário encontra-se suspenso.

Segundo o recorrente, ocorreu a suposta não aplicação dos art. 95 e segs. do RPAF/BA. Justificou-se que tais dispositivos tratariam de denúncia espontânea e não se aplicariam ao caso, para fins de afastamento da aplicação de multa. Outrossim, o caso não se enquadra na denúncia espontânea, mas, por analogia, poderiam ser aplicados tais dispositivos já que o depósito do montante integral existe e o crédito tributário encontra-se com exigibilidade suspensa.

Assim, o desacerto se deu devido a autuação cobrar, de forma equivocada, multa e juros, mesmo o recorrente estando acobertada por decisão judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e posteriormente tendo depositado judicialmente os valores ali debatidos.

Ademais, arguiu que, havendo depósito do montante integral (art. 151, II do CTN), não há que se falar em multa e juros, pois, acaso vencido o contribuinte na demanda, os valores serão levantados pela Administração. Nesse contexto, trouxe na íntegra precedentes da e. Câmara, bem como do STJ.

Trouxe na íntegra o julgado REsp 1.140.956/SP, - tema 271, do STJ, no qual se embasou, para demonstrar que os atos de cobrança têm início com a lavratura do auto de infração. Desse modo, em consonância ao decidido pelo STF, sob pena de descumprimento de decisão judicial – diversamente do explicitado pelo acórdão recorrido – artigos 927, III e 489, VI do NCPC, defendeu o revés do acórdão recorrido, pela improcedência total da autuação.

Salientou ainda que não houve nenhuma infração cometida pela Impugnante, mas sim procedimentos cabíveis para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II e IV do CTN).

Ademais, o fato de o STF, por meio da ADI 4171-DF, ter feito a modulação dos efeitos da constitucionalidade desta exação, não fez com que tais efeitos sejam automaticamente passados ao recorrente, pois o acórdão da ADI 4171 só determinou a modulação de efeitos da declaração de constitucionalidade em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Desse modo, não houve nenhuma decisão judicial, nesse mesmo sentido, em sede de ação própria do recorrente em controle difuso que pudesse ensejar a autuação.

Alegou, ainda, a possibilidade de suspensão da autuação fiscal quando verificada a suspensão do crédito tributário pelo inciso II, do art. 151 do CTN, fundamentando com decisão administrativa do Estado de PE, e o art. 24, II da Lei nº 10.654/1991. Nesse sentido, solicitou, acaso não julgada improcedente a autuação, que haja a retirada desta autuação da penalidade aplicada e dos juros de mora.

Também argumentou que o acórdão recorrido minorou a aplicação da multa de 100% para 60%, de acordo com a alínea ‘a’, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no entanto, este dispositivo legal não se coaduna com a suposta infração cometida. Pelo fato de que não houve qualquer erro de registro pelo recorrente, seja de operação ou se alíquota ou de base de cálculo, houve apenas o não pagamento direto do ICMS, em razão de decisão judicial favorável e, após, de depósitos judiciais efetuados pela existência de ação judicial concedendo o direito.

Observou-se que não houve omissão de lançamento, incorreção de valores, pois todos os documentos fiscais foram preenchidos, e, por meio de ação judicial, houve o depósito judicial dos valores indevidamente autuados. Assim, questionou como poderia haver penalidade de multa na razão de 60%. Em meio ao questionamento trazido na lide, trouxe jurisprudência pacificada do STF e a legislação do próprio Estado da Bahia, argumentando em prol de uma redução para 50% da multa aplicada.

Ressaltou a retirada em sua totalidade da multa aplicada, pela existência de depósito judicial integral dos valores exigidos na autuação, e, à guisa de argumentação, caso não seja totalmente expurgada a multa, requereu o recorrente a sua minoração para 50% conforme alínea ‘a’, inciso I do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Haja vista que não se pode ter como base de cálculo os valores das operações onde há depósito judicial integral dos valores devidos, sob pena de permanecer arbitrária, desproporcional, confiscatória, desarrazoada e em afronta a propriedade e à moralidade.

Ao final, requereu ainda determinar a suspensão da autuação, até que os efeitos da ADI 4171-DF sobre as ações em trâmite e/ou findas perante o controle difuso, sejam decididos pelo STF (julgamento dos embargos de declaração opostos). Também requereu, em caso de insucesso da suspensão da autuação, a decretação de nulidade e/ou insubsistência parcial, para o fim de exclusão dos juros de mora e da multa aplicada, por não serem devidos diante da existência de depósitos judiciais do montante integral (art. 151, II do CTN), ou ainda, quando menos, decretar a anulação da multa (modificada pelo r. acórdão para 60%) para que seja aplicada a de 50% (alínea ‘a’, do inciso I, do art. 42 da Lei nº 7.014/96), com base na jurisprudência pacífica do STJ.

Em seguida, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF para julgamento. Durante a sessão de data de 17/07/2019, esta e. 2ª CJF entendeu, na busca da verdade material e da justiça fiscal, converter o presente processo administrativo fiscal em diligência à PGE/PROFIS, nos termos consignados às fls. 298 e 299, sob a relatoria do ilustre Conselheiro José Carlos Barros Rodeiro. Em opinativo ao quanto solicitado na diligência, o preclaro Procurador José Augusto Martins Jr entendeu não ser devida as argumentações da recorrente, conforme Parecer Jurídico acostado às fls. 303 a 306, alinhando-se a decisão recorrida de primo grau, seguido do Despacho da ilustre Procuradora Assistente, Paula Morris Matos. Em seguida, o processo administrativo fiscal em lide, retorna a esta e. 2ª CJF para instrução e julgamento, conforme determinado na fl. 311 dos autos. Isto posto, passo a apreciar o

Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF Nº 0105-02/18 que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2017, para exigir o ICMS no valor de R\$186.485,09, bem como aplicação de multa no percentual de 100%, pela constatação de não ter havido o recolhimento do ICMS devido no prazo regulamentar referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Complementarmente, tal falta de recolhimento do ICMS se refere às operações de vendas para outras unidades da Federação, dos produtos Etanol Anidro Carburante e Biodiesel misturados à gasolina “A” e ao Óleo Diesel, respectivamente, referente ao período de janeiro à novembro de 2013.

Pela decisão de primo grau, exarada pela 2<sup>a</sup> JJF, a autuação tem efeito legal e foi julgada procedente, apenas com a “*readequação da multa aplicada para a contida na alínea “a”, do inciso II, do art. 42 da lei 7.014/96, que propõe a exação de 60%*”

Isto posto, passo a analisar o teor da peça recursal e documentos acostados pelo recorrente, analisando de forma sistemática e com a necessária acuidade todos os argumentos trazidos pela empresa recorrente.

Antes de mais nada, cumpre-me analisar o pedido de anulação da autuação feito de forma difusa pelo recorrente, na medida em que ele não o delineia como preliminar, confundindo com questão de mérito, onde arguiu, concomitante, a nulidade, a improcedência ou insubsistência da infração em tela.

No que se refere aos argumentos trazidos na peça recursal, onde requer a nulidade por conta de entender que existiu incongruência entre a fundamentação legal e descrição dos fatos, já que a descrição da infração em nada se enquadra na fundamentação legal no parágrafo 6º do art. 332 do RICMS/BA, o qual foi supostamente violado, verifico que não assiste razão ao recorrente, haja vista que a descrição da infração, conforme consta do Auto de Infração se refere a “*Deixou de recolher, nos prazos, regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios*. E como complemento: “*Falta de recolhimento do ICMS referente às operações de venda para outras unidades da federação, dos produtos Etanol Anidro Carburante misturados á Gasolina A e ao Óleo Diesel, respectivamente*”.

Como visto, é de clareza solar que a acusação é a falta de pagamento do ICMS que ora se exige, não perpassando, neste caso, a qualquer “automatização” de sistema ou não. Inclusive foi sobre tal acusação, ou seja, falta de pagamento do imposto, que o recorrente construiu toda a sua defesa, quer seja na inicial e a ora apresentada em 2<sup>a</sup> Instância, não havendo incongruência com o art. 2º, inciso I e art. 32 da Lei nº 7.017/96 c/c art. 332, inciso I, § 6º do RICMS/12.

Como se depreende dos dispositivos legais susomencionados, todos eles referem-se à obrigação do contribuinte recolher, na forma e prazos regulamentares o ICMS, o que não foi realizado. Se procede ou não a infração, trata-se de uma questão de mérito e não de alegação de nulidade por incoerência entre o fulcro da autuação e a norma legal apresentada, como acertadamente entendeu a decisão recorrida.

Desse modo, para maior clareza e embasamento, dos fatos e argumentos trazidos aos autos, entendo não assistir razão ao recorrente, haja vista que, à luz do art. 18 do RPAF/99, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade. No caso em foco, constato que a partir da descrição dos fatos e dos demonstrativos que instruíram o Auto de Infração, a empresa autuada, ora recorrente, pôde compreender perfeitamente a acusação que lhe foi imputada, tendo apresentado a sua defesa, inclusive de forma exaustiva, se contrapondo a todos os aspectos de direito e de fato que entendeu serem indevidos com base na legislação apresentada.

Isto posto, reitero não haver qualquer vício ou falta de elementos que pudessem gerar insegurança a infração e ao infrator, este, por sua vez, polo passivo legítimo da lide. Ademais, a autuação foi feita por autoridade competente, bem como as decisões de primo grau se deram de forma fundamentada. Se tais decisões foram corretas ou não, não é motivo para se arguir nulidade, como requereu o recorrente.

Em análise de mérito, no qual o recorrente argumentou que em 31/10/2017, realizou um depósito judicial no valor de R\$522.486,78, valores estes referentes à matéria ora em questão, afirmando que foi dada ciência ao fisco de tal depósito e que ele ocorreu antes da autuação, ou seja, mesmo não sendo considerado pagamento, entendendo que com tal depósito judicial não haja infração cometida pela parte. Que tal depósito pode ser feito *a posteriori*, com multa e juros, para ter natureza de montante integral e ter os efeitos da suspensão da exigibilidade do CTN, por força de liminar/sentença judicial concessiva da segurança para fins de não pagamento e que mesmo sabedor de que tal pagamento não se enquadre como uma denúncia espontânea, poderiam as suas determinações legais, por analogia, serem ao caso aplicadas. Para o recorrente a autuação e a decisão de primo grau aplicaram, equivocadamente, “*MULTA E JUROS*”, mesmo estando acobertada por decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em relação aos argumentos acima expostos pela empresa recorrente, pude constatar que, à luz dos autos, em 05/10/2017, os autuantes emitiram Termo de Intimação Fiscal, através do DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico), solicitando ao contribuinte a comprovação de pagamento dos estornos de créditos mensais dos produtos Biodiesel Etanol, dos exercícios de 2012 a 2016, referente às suas saídas interestaduais ou a comprovação de lançamento a débito no livro Registro de Apuração do ICMS ou a comprovação de depósito judicial. Neste mesmo dia, o recorrente enviou e-mails aos auditores autuantes solicitando orientação como deveria proceder para tal comprovação (fls. 168) e em 18/10/2017 apresentou planilha detalhada dos registros que havia feito das operações de saídas ora em questão (fls. 171/172) e afirmou, conforme dito pelo autuante, de que não realizou o recolhimento desses valores respaldado em decisão judicial (fl. 193).

Em 31/12/2017, realizou o depósito judicial nominado, precisamente, já sob ação fiscal. Em 14/03/2018, por solicitação dos autuantes, a recorrente apresentou o detalhamento deste depósito judicial (fl. 173). O valor de R\$522.486,33 corresponde aos valores do ICMS dos exercícios de 2012 e 2013 de sua filial de São Francisco do Conde/BA, estabelecimento autuado, bem como inclui o do seu estabelecimento de Itabuna/BA.

Ora, caso se admita, apenas para se argumentar, que poderia haver analogia entre uma denúncia espontânea e um depósito judicial, o art. 138, do CTN em seu parágrafo único determina, quanto a responsabilidade por infrações que: “*Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração*”. Esta determinação consta expressa no art. 95, do RPAF/BA, quando tal norma legal trata de uma denúncia espontânea. Além disto, o art. 98, do supracitado Regulamento, dispõe que “*A denúncia espontânea exclui a aplicação de multa por infração a obrigação tributária principal ou acessória a que corresponda a falta confessada, desde que acompanhada, se for o caso....*”.

Todavia, no caso em tela, a ação fiscal iniciou-se em 06/10/2017, conforme Termo de Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais (fl. 08) e disposições do art. 26, III, do RPAF/BA. Em assim sendo, o recorrente já se encontrava sob fiscalização não podendo realizar mais qualquer denúncia espontânea a partir desta data. Observa-se, por pertinência, que embora o Auto de Infração possua data de 14/12/2017, esta é a data do lançamento do crédito tributário e não do início da fiscalização. Portanto, aqui não se pode falar em depósito judicial realizado antes da autuação. O CTN é claro e expresso.

Porém, um depósito judicial não possui a mesma natureza de uma denúncia espontânea, não podendo, mesmo por analogia, serem comparadas. O STJ, de forma exemplar, cuidou de diferenciá-lo, conforme seu Informativo nº 0576, referente ao período de 05 a 19 de fevereiro de 2016, que transcreve o voto prolatado:

**EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016.**

**DIREITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO JUDICIAL INTEGRAL DOS TRIBUTOS DEVIDOS E DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*O depósito judicial integral do débito tributário e dos respectivos juros de mora, mesmo antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, não configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN). A doutrina entende que o instituto previsto no art. 138 do CTN (**denúncia espontânea**) demanda três elementos para a sua configuração, quais sejam: (a) a **denúncia** da infração; (b) o pagamento do tributo, se for o caso, e respectivos juros de mora; (c) espontaneidade, definida pelo parágrafo único do referido dispositivo como a providência tomada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Além disso, convém apontar que o instituto da **denúncia espontânea** é costumeiramente tratado pela doutrina com enfoque axiológico no comportamento considerado moral e adequado do infrator adiantar-se de forma **espontânea** à Administração Tributária, denunciar-se e, se for o caso, pagar o tributo devido. Ou seja, a conduta ética é traduzida em arrependimento e sinceridade do contribuinte e traz a ele o benefício da exclusão da responsabilidade pela infração, em verdadeiro perdão concedido pela Lei. Contudo, além do campo valorativo, ético e filosófico sobre o qual está alicerçada a **denúncia espontânea**, deve-se analisar o aspecto econômico que também permeia o instituto em questão, ainda que de forma implícita. Segundo entendimento doutrinário, a **denúncia espontânea** opera-se sob a ótica da relação custo-benefício para a Administração Tributária, tendo em vista que a antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, sem o prévio exame da autoridade, somando-se à obrigação tributária acessória de entregar documento no qual é feita a declaração e a confissão de débito, tendo por consequência a constituição do crédito tributário, substitui, nessa medida, o lançamento que deveria ser realizado pela autoridade administrativa. O referido procedimento identifica-se como política tributária que diminui o custo administrativo (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando seu custo total. Ademais, após a análise do julgamento do REsp 962.379-RS (DJe 28/10/2010), julgado conforme o rito do art. 543-C do CPC, e do exame da Súmula n. 360 do STJ (“O benefício da **denúncia espontânea** não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”), a doutrina aponta que o STJ somente admite a **denúncia espontânea** quando o Fisco é preservado dos custos administrativos de lançamento. Dito de outra forma, não há **denúncia espontânea** quando o tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pelo contribuinte e pago com atraso, uma vez que nessa hipótese já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja vista ter sido constituído pelo contribuinte via declaração. Nessa linha intelectiva, quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação já declarado pelo contribuinte e pago com atraso, não há vantagem para o Fisco em eliminar a multa, porque o custo administrativo já não existe de antemão, uma vez que se verifica a ausência da relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo, diferentemente do que ocorre na falta de declaração e confissão do tributo. Na última hipótese, seria possível a **denúncia espontânea**, uma vez configurados os demais requisitos previstos no art. 138 do CTN, pois a antecipação do contribuinte em denunciar-se e pagar o tributo devido e respectivos juros de mora na forma do referido dispositivo pouparia a Administração Tributária dos custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos. Portanto, a referida relação de troca se evidencia na exclusão da multa pela **denúncia espontânea** em razão da ausência de movimentação da máquina fiscalizatória da Administração Tributária. À toda evidência o **depósito judicial** integral do tributo devido e dos respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implica relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da **denúncia espontânea** prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo **depósito**, pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão. Dessa forma, a **denúncia espontânea** somente se configura quando a Administração Tributária é preservada dos custos administrativos correspondentes à fiscalização, constituição, administração, cobrança administrativa e cobrança judicial dos créditos tributários. Assim é a **denúncia espontânea**: uma relação de troca entre o custo de conformidade (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o custo administrativo (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceada pela regra prevista no art. 138 do CTN. No caso em análise, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da **denúncia espontânea**, na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir o crédito tributário cuja exigibilidade encontra-se suspensa pelo **depósito**, ao contrário do que ocorre, v.g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo. Por fim, observe-se que o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte (AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745-SC, Primeira Turma, DJe 24/5/2011- e AgRg no AREsp 13.884-RS, Segunda Turma, DJe 8/9/2011) é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à **denúncia espontânea**. Precedente citado: REsp 1.340.174-PR, Segunda Turma, DJe 28/9/2015. EREsp 1.131.090-RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015, DJe 10/2/2016.*

Segundo o argumento recorrente, as jurisprudências do STF e Tribunais Administrativos em nenhum momento afirmam que os depósitos judiciais seriam ou não contemporâneos à dívida, ou

seja, a afirmação deles é clara e objetiva, ou seja, em havendo depósito do montante integral (art. 151, II do CTN) não há que se falar em multa e juros, pois, acaso vencido o contribuinte na demanda, os valores serão levantados pela Administração e traz julgados já consignados na peça defensiva.

Acerca de tal argumentação, entendo que a mesma não tem razão legal, na medida em que a recorrente tenta provar de que o depósito judicial foi realizado antes da ação fiscal, para não recolher a penalidade aplicada pela lavratura do Auto de Infração, o que já restou demonstrado. Ora, ao se analisar a decisão do STJ trazida em sua íntegra, denota-se claramente que o que ali se julga é depósito judicial realizado contemporaneamente, uma vez que “*no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte, ao realizar o depósito judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e parágrafos do CTN, não havendo que se falar em decadência do direito do Fisco de lançar*”.

Vale aduzir que este não foi o caso da presente lide. E, se por acaso, houver dúvidas sobre tal interpretação de fato, ao verificar a quantia recolhida através do depósito judicial esta engloba os acréscimos moratórios que foram recolhidos até o momento do depósito realizado. Estes serão atualizados via judicial, sobre os valores já recolhidos. No entanto, a respeito da penalidade aplicada pela lavratura do Auto de Infração, a mesma não foi recolhida.

De igual forma, a TATE. 2ª Turma. AI nº 2015.000008173511-13 (TATE n. 00.237/16-7). Relator Julgador Flávio de Carvalho Ferreira. Julgado em 20.10.2017 não lhe socorre, conforme consta no voto do Acórdão, o qual transcrevo e que demonstra claramente a situação:

[...]

*É fato que, durante o trâmite deste mandado de segurança, o autuado efetuou depósitos judiciais. Embora não se saiba quantos depósitos foram feitos, não há dúvida de que, em sua defesa administrativa, o autuado juntou guias de depósitos judiciais das quantias relativas aos valores lançados neste auto de infração, referentes aos períodos fiscais objeto da autuação.*

[...]

*A consequência desses depósitos judiciais, integralmente correspondentes aos valores lançados neste auto de infração, é, nos termos do art. 151, inc. II do CTN, suspender a sua exigibilidade.*

*Alcançando tal efeito, inclusive, os juros de mora e multa moratória, como consta do precedente do STJ mencionado e descrito na defesa.*

*No entanto neste auto de infração foi aplicada a multa prevista no art. 10, inc. VI alínea “d” da Lei Estadual nº 11.514/1997, e que, na sua redação original, era correspondente a 200% do imposto, que deixou de ser pago em razão da não escrituração da operação que lhe deu origem nos livros fiscais próprios.*

*Falta esta decorrente, por sua vez, da não emissão do documento fiscal para certificar a sua realização. Contudo, desde 01/01/2016, o seu valor passou a ser de 90% do valor do imposto. Isto, em razão da alteração na redação do dispositivo levada a efeito pela Lei Estadual nº 15.600/2015, vigente a partir dessa data.*

*Este é o único ponto que não é alcançado pelos depósitos judiciais feitos, em face de seus valores não estarem incluídos nos valores depositados.*

Por fim, quanto ao Acórdão CJF nº 0064-12/09, decisão administrativa, ao que tudo indica, do Estado de Pernambuco, pela ementa trazida aos autos, de igual forma, nada diz respeito a penalidade pela lavratura do Auto de Infração.

Na alegação recursal, a empresa entendeu que tendo havido depósito do montante integral, conforme juntado no doc. 06, acostado pelo recorrente, às fls. 143/144 dos autos, não poderia sequer ter sido autuada a recorrente, quanto mais com a incidência de juros e/ou multa, devendo, ao revés do Acórdão recorrido, ser declarada a improcedência total da autuação em tela. Ademais, *ad argumentandum tantum*, não houve nenhuma infração cometida pela Impugnante, mas sim procedimentos cabíveis para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II e IV do CTN).

Ao acima requerido, entendo que não assiste razão à recorrente, haja vista que o próprio Recurso Especial Representativo de Controvérsia, trazido pelo recorrente, não acolhe o argumento apresentado - STJ. Primeira Seção. REsp 1.140.956/SP. Relator Ministro LUIZ FUX. DJe 03.12.2010. O

que ele determina, por óbvio, é a suspensão do crédito tributário, bem como é óbice à propositura da execução fiscal (cobrança judicial) e jamais contra a sua constituição de forma legal, como fora realizado pelos autuantes, na forma da lei.

É mister pontuar que o início de uma ação fiscal, que culmina com a lavratura do Auto de Infração, é todo um procedimento fiscal visando, em determinado período (aspecto temporal), a constituição do crédito tributário que não pode restar a mercê de manobras nem por parte do fisco nem por parte do contribuinte.

No presente caso, o depósito judicial teve a natureza de recolher o imposto devido, para, posteriormente, ser discutido judicialmente, quando da lavratura do Auto de Infração que, no caso, já estava sendo realizado através de uma ação fiscal iniciada antes deste recolhimento, via depósito judicial.

Em relação a arguição de suspensão da autuação do lançamento de ofício, em razão da ADI 4.171-DF, até que os efeitos da referida ADI sejam decididos pelo STF, a mesma foi objeto da diligência dirigida por esta e. 2<sup>a</sup> CJF para PGE/PROFIS. Sobre tal argumento da recorrente, permito-me concordar com o preclaro Procurador José Augusto Martins Jr, entendendo que não cabe tal suspensão, uma vez que os efeitos da ADI 4.171-DF não se aplicam ao caso guerreado, pelo fato de que a modulação dos seus efeitos da “*declaração de inconstitucionalidade*” teve sua eficácia deferida por 06 meses após a publicação do Acórdão.

No que se refere a multa de 60% aplicada sobre o valor autuado por descumprimento de obrigação principal, nos termos do voto exarado pela 2<sup>a</sup> JJF, entendo que a recorrente está correta ao pleitear a redução para 50%, haja vista que a infração decorre de imposto que não foi recolhido, porém informado no SCAN do contribuinte. Neste caso, a penalidade está respaldada no art. 42, inciso I da Lei nº 7.014/96, a saber:

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

*I - 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, na falta do seu recolhimento nos prazos regulamentares se o valor do imposto apurado tiver sido informado em declaração eletrônica estabelecida na legislação tributária;*

Assim sendo, a e. 2<sup>a</sup> JJF enquadrou a multa de forma equivocada na alínea “a”, inciso II, do referido art. 42 da Lei nº 7.014/96 que trata de caso diverso ao da infração em lide.

Por tudo quanto exposto, à luz dos fatos, documentos e legislação aplicável, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, destacando o reenquadramento da multa de 60% para 50% incidente sobre o valor histórico da autuação, nos termos requeridos na peça recursal, ainda que, ao meu ver, esteja num patamar elevado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206949.0001/17-1, lavrado contra **FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$186.485,09**, acrescido da multa de 50% prevista no art. 42, I da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS