

**PROCESSO** - A. I. Nº 278936.0003/18-1  
**RECORRENTE** - REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0066-03/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/01/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0296-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE CRÉDITO NÃO EFETUADO. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NOVA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. Mesmo não havendo por parte da defesa, indicação de erros materiais a serem apreciados, uma vez superada a nulidade pleiteada, deve o Relator, de ofício, analisar o lançamento, item por item, para proclamar seu juízo de valor, não podendo haver omissões. A procedência da infração 1, por ausência de contestação de ordem material, não obriga automaticamente à procedência das infrações 2 e 3, porque são fatos geradores independentes e distintos. Retorna-se os autos à Primeira Instância para novo julgamento devido a omissão dos argumentos em relação às duas últimas infrações. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida do Auto de Infração que foi lavrado em 26/06/2018, onde se refere à exigência de R\$100.953,94 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

*Infração 01 – 01.05.01: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$21.345,35. Multa de 60%.*

*Infração 02 – 03.02.06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do imposto. O contribuinte utilizou redução indevida na saída interna de leite em pó não industrializado na Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$39.453,43. Multa de 60%.*

*Infração 03 – 03.02.06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do imposto. O Contribuinte utilizou redução da base de cálculo após a data de revogação de benefício, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$40.155,16. Multa de 60%.*

Após o autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 95 a 114. O autuante presta informação fiscal à fl. 125 dos autos. A Junta julgadora decidiu pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

### VOTO

*O defendente alegou que o autuante agiu com insegurança na determinação das infrações e que houve cerceamento ao direito de defesa do Contribuinte.*

*Observe que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 10 a 83 dos autos), e o defendente foi cientificado quanto à lavratura do Auto de Infração, inclusive do levantamento fiscal,*

conforme fl. 90/93 do PAF. Intimação via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, constando data de Ciência/Leitura em 16/07/2018.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões levantadas na autuação fiscal.

O autuado afirmou que o processo administrativo é figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. A atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte, desta feita, é garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais.

Vale salientar, que uma vez lavrado o Auto de Infração, é assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento na esfera administrativa, e o autuado poderá intervir no processo administrativo fiscal pessoalmente, através do titular, sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente. Também pode ser representado por advogado, preposto, ou por quem estiver na administração de seus bens.

O CONSEF tem competência para a solução de litígios em face de defesa apresentada pelo contribuinte, impugnando o lançamento tributário de competência do Estado da Bahia. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, cabe a este Órgão Julgador julgar o litígio decorrente do lançamento efetuado e em razão de impugnação apresentada, obedecendo aos princípios do contraditório, verdade material, informalismo e da garantia de ampla defesa, conforme previsto no Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto 7.592/99.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O presente Auto de Infração foi lavrado contra o autuado, e não foi apresentada qualquer contestação quanto aos dados numéricos dos levantamentos fiscais.

Em relação ao questionamento do autuado quanto ao enquadramento legal, entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96, citados no Auto de Infração, guardam relação com o imposto apurado pelo autuante, e sobre o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, também citado no enquadramento legal, observo que a partir de abril de 2012, entrou em vigor o RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780, de 16/03/2012, publicado no Diário Oficial do Estado de 17 e 18/03/2012, estando a legislação citada em pleno vigor na data da autuação fiscal.

Vale ressaltar, que não implicaria nulidade da autuação se houvesse equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos e dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração, são compreensíveis e não foi constatado o alegado equívoco no enquadramento legal.

No Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, à descrição do cometimento, ao enunciado principal, determinando fulcro da autuação. São especificadas as circunstâncias que envolvem os fatos apurados, sendo informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que devem apresentar convergência com aquele que constitui o enunciado principal da “infração”. Tais elementos, foram indicados no presente lançamento.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente, às irregularidades apuradas; não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida crédito fiscal em razão do estorno de crédito não efetuado, em relação às saídas subsequentes efetuadas com isenção do imposto, considerando que só é permitida a utilização do crédito na proporção das saídas tributadas. Também foi exigido imposto na infração 02, em razão de erro na determinação da base de cálculo, implicando recolhimento do ICMS efetuado a menos.

O defendente alegou que o autuante desconsiderou a especificidade de cada produto, sua alíquota, se isento na época ou não, se gozava do benefício ou não. Também, desconsiderou qualquer devolução, cancelamento. Apresentou o entendimento de que, somente em diligência ampla e específica o Fisco teria condições de provar

*que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária.*

*Não acato à alegação defensiva, considerando que o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.*

*Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA, compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.*

*Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.*

*Caso exista algum fato que deva ser apreciado pelo órgão julgador, independente de provocação pelo autuado, de acordo com o princípio da legalidade a que estão vinculados os membros da Administração, o julgador administrativo avalia e decide se o processo atende às condições de validade e legalidade e eficácia, determinando as necessárias providências.*

*Por outro lado, o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência acontece quando essa providência for necessária à convicção dos julgadores, independente de outras provas produzidas nos autos.*

*Portanto, com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, fica indeferido o pedido de diligência, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.*

*Como os elementos contidos nos autos são compreensíveis, cabe ao defendente comprovar suas alegações, sendo inadmissível a realização de diligência quando destinada a verificar fatos e documentos que estejam na posse do Contribuinte, cuja prova ou sua cópia poderia ter sido juntada ao presente processo, e a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos.*

*No caso em exame, chega-se à conclusão de que a autuação foi efetuada com observância da legislação tributária, o Auto de Infração não deve ser anulado, porque a defesa foi apresentada a contento, e o contribuinte tomou conhecimento das imputações tratadas na autuação fiscal e das matérias em questão, mas não apresentou qualquer elemento ou documento para contrapor o levantamento fiscal e comprovar as alegações defensivas.*

*Quanto à multa aplicada, o autuado alegou que é confiscatória, ofende a razoabilidade e proporcionalidade. Caso o julgador não entenda pelo cancelamento total da exigência fiscal, o que o defendente coloca como suposição e afastada hipótese, requer que seja retirada da cobrança da multa, ou sua redução para 20% do valor do tributo exigido.*

*Observe que as multas e acréscimos tributários são decorrentes da autuação, e conforme estabelece o art. 39, V, "c" do RPAF/BA, o Auto de Infração deve conter a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente. Portanto, considerando que o lançamento foi efetuado por falta de pagamento tempestivo do imposto, tal fato implica exigência dos valores devidos com os acréscimos tributários e multas, e como já mencionado, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA, prevê a indicação do percentual de multa cabível.*

*Ou seja, quanto às multas decorrentes da autuação, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, incisos II, "a" e VII, "b" da Lei 7.014/96.*

*Em relação ao argumento do autuado de que a referida multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Sobre o pedido de redução para 20%, não pode ser acatado, tendo em vista que se trata de falta de recolhimento de imposto e esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.*

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

O representante do autuado apresenta o Recurso Voluntário às fls. 153/66 e na peça recursal, de início, reproduz a ementa do decisório de Primeira Instância e a infração imputada. **Alega preliminar de nulidade** por insegurança na determinação da infração e do cerceamento do direito de defesa. Explica que a empresa possui uma série de produtos que comercializa na região.

Assinala que no levantamento efetuado, desconsiderou o Auditor a especificidade de cada um, sua alíquota, se isento na época ou não, se gozava do benefício ou não e, que também, desconsiderou qualquer devolução, cancelamento, embora tais fatos levam à conclusão de que os auditores agiram com insegurança na determinação da infração e houve cerceamento do direito de defesa do recorrente.

Roga pelo princípio da Verdade Material, pois a fiscalização presumidamente criou a autuação de forma amostral mínima, não podendo ser considerado o todo. Pede pela conversão de diligência ampla e específica ao fisco, pois só assim, teria condições de provar que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, especificá-la na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN.

Salienta que o intuito é de se resguardar não só os interesses do Fisco como também da recorrente, sendo que se deixou de atender ao Princípio da Verdade Material, uma vez que a prova ocupa lugar importante na garantia dos interesses tutelados, interferindo de forma direta no convencimento do juízo sobre os fatos colacionados nos processos.

Aponta que a demonstração cabal dos fatos trazidos pelas partes permite que o julgador determine a prestação jurisdicional que seja mais adequada a cada caso concreto. A finalidade do julgamento é ter sua decisão embasada em fundamentos legítimos perante a sociedade, satisfazendo a tutela jurisdicional perquirida e restaurando o equilíbrio social perdido com o surgimento de determinada lide.

Lembra que o processo administrativo é figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. A atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte, desta feita, é garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais. Este processo tem por finalidade garantir soluções para conflitos entre Administração e Administrados, praticando a revisão da legalidade de seus atos, no sentido de discutir uma possível ilegalidade no ato administrativo e de minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, por ventura, os agentes da administração possam ter cometido, durante a execução das atividades de sua competência, sem que para isso, tenha que recorrer ao judiciário.

Disse que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

E que o processo administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. O princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade e, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais próxima da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Essa verdade é apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos. Neste sentido, deve a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa. Cita Celso Antônio Bandeira De Mello sobre a verdade material (2011, p. 306), Hely Lopes Meirelles que ratifica o pensamento de

Bandeira de Mello (2011, p. 581).

Discorre sobre a definição do princípio da verdade material, junta jurisprudência do CAT goiano (Processo: 3013409560187). Conclui rogando pelos princípios da Verdade Material e da boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade, motivo pelo qual pugna pela nulidade da presente autuação.

Afirma ser ilegal esta aplicação de multa de 60%, por ter caráter confiscatório. Cita Sacha Calmon (Infrações Tributárias e Suas Sanções, Ed. Resenha Tributária). Discorre que a proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Faz comparação das disposições legais que os tribunais pátrios aplicam com o acórdão ora recorrido em decisão de piso. Disse que o entendimento do STF já manifestou ser inconstitucional a multa que supera em 30% o valor do tributo, conforme a decisão do Ministro Joaquim Barbosa no RE 492842-RN, publicada em 22.11.2006. Junta ainda posicionamento do TRF da 1ª Região que é no sentido de considerar multas superiores a 20% desproporcionais e confiscatórias (8ª Turma, AC 199901000145140/MG, Relatora Desembargador Federal Maria do Carmo Cardoso, unânime, DJ 7.7.2006, p. 109).

Pede pelo cancelamento ou redução da multa para o patamar de 20% do valor do tributo.

Finaliza requerendo que seja julgada Improcedente a autuação, declarando nulo o Auto de Infração e, na remota hipótese de não ser acatada tal pedido, que seja a multa reduzida para 20%.

## VOTO

O Recorrente mais uma vez arguiu nulidade por insegurança na determinação da infração e cerceamento de defesa. Pede ainda por uma diligência, para que o fisco provasse a ocorrência do fato gerador e que se deixou de atender ao princípio da verdade material.

Contudo, após longa explanação doutrinária, não apresentou os fatos concretos que poderiam levar a uma nulidade, nem tampouco a justificar uma diligência, nem logrou apresentar qualquer cerceamento de defesa, ou seja, apresentou argumentos genéricos, sem apresentar fatos concretos. Denegou o pedido de diligência, assim como de nulidade.

Quanto à primeira infração, o voto recorrido justifica a sua procedência, pelos argumentos do Relator: *não acato à alegação defensiva, considerando que o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.*

Contudo, ao analisar o restante do voto recorrido, é forçoso admitir, que se inicialmente o Relator *a quo* fez longa e bem detalhada ponderação sobre as preliminares de nulidade, refutando o alegado cerceamento do direito de defesa, ao adentrar as razões de mérito, fez apenas a análise da infração 1, e em seguida se reportou ao pedido de redução de multa, sem tomar conhecimento da existência, ou ao menos citar sobre a eventual nulidade, procedência ou improcedência das infrações 2 e 3.

A decisão pela procedência total do lançamento pode levar ao entendimento de que a Junta manteve as outras 2 infrações, com os mesmos argumentos que levou à manutenção da primeira infração, mas é fato que não o fez explicitamente, omitindo-se.

Por parte deste Relator, foi inclusive alertado, durante a sessão, que efetivamente o Recorrente não aborda quaisquer falhas de ordem material no lançamento, mas tão somente repete os

mesmos argumentos da impugnação inicial, o que provavelmente tirou do foco do Relator *a quo*, as questões que envolvem as outras 2 infrações, que deveriam ser objeto da sua verificação, de ofício.

Obviamente, tal lacuna poderia ser preenchida neste julgamento, já que poderia ser prontamente verificada a nulidade, procedência ou improcedência, além da primeira, também das outras 2 infrações, nesta Segunda Instância, evitando-se o atraso do andamento do processo, por conta de retorno à Primeira Instância para novo julgamento.

Contudo, mediante parecer em mesa do Representante da PGE/PROFIS, chegou-se à conclusão, por unanimidade, que em instância judicial, o Recorrente pode alegar que não teve direito à dupla instância, já que a Primeira Instância só apreciou claramente a primeira infração, deixando de fazê-lo quanto às demais, expondo a Fazenda Pública a riscos desnecessários.

Concluo que, mesmo não havendo por parte da defesa, indicação de erros materiais a serem apreciados, uma vez superada a nulidade pleiteada, deve o Relator, de ofício, analisar o lançamento, item por item, para proclamar seu juízo de valor, não podendo haver omissões. A procedência da infração 1, por ausência de contestação de ordem material, não obriga automaticamente à procedência das infrações 2 e 3, porque são fatos geradores independentes e distintos.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, declarando NULA, de ofício, a Decisão recorrida, devendo os autos retornarem à Primeira Instância para novo julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar NULA a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 278936.0003/18-1, lavrado contra **REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo os autos retornarem à Primeira Instância para novo julgamento.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS