

A. I. Nº - 274068.0006/19-7
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S. A.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLCIACÃO - INTERNET - 01/02/2021

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0182-01/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** Descabe o creditamento referente a mercadorias adquiridas com pagamentos do imposto por antecipação tributária. Infrações 1 e 7 subsistente. **b)** MERCADORIA BENEFICIADA COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Afirmativa do autuante no sentido de que as mercadorias têm as saídas amparadas por isenção, procede. Correta a glosa do crédito fiscal utilizado indevidamente. Infração 2 subsistente. **c)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração 3 reconhecida. **c.1)** A admissibilidade do crédito fiscal está restrita à alíquota correta prevista na legislação tributária. Infração 4 subsistente. **c.2)** Infração 5 reconhecida. **d)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL. Infração 6 reconhecida. **e)** ATIVO IMOBILIZADO. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. Infração 8 reconhecida. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE SAÍDAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração 9 reconhecida. 3. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Infração 10 subsistente. 4. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS. Infração 11 reconhecida. 5. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. Infração 12 reconhecida. 6. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Alegação defensiva de inobservância de redução da base de cálculo acatada pela autuante, na Informação Fiscal que refez os cálculos e reduziu o valor do débito. Infração 13 parcialmente subsistente. 7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Infração 14 reconhecida. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração 15 reconhecida. 8. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$189.253,98, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$8.815,23, acrescido da multa de 60%;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$34.591,79, acrescido da multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.676,76, acrescido da multa de 60%;
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, setembro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.419,65, acrescido da multa de 60%;
5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$141,32, acrescido da multa de 60%;
6. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro, março e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$84,91, acrescido da multa de 60%;
7. Utilizou indevidamente como crédito fiscal o valor referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.411,35, acrescido da multa de 60%;
8. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de junho a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.326,43, acrescido da multa de 60%;
9. Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de janeiro, março, maio a julho, outubro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$747,98, acrescido da multa de 100%;
10. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, nos meses de maio, julho e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$11.386,53, acrescido da multa de 60%;
11. O contribuinte recolheu a menor ICMS em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos fiscais e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.053,03, acrescido da multa de 60%;
12. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$148,85, acrescido da multa de 60%;
13. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$15.500,47, acrescido da multa de 60%;
14. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio, junho e outubro de 2015, sendo exigido ICMS no valor

de R\$38,55, acrescido da multa de 60%;

15. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a junho e novembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$584,83, acrescido da multa de 60%;

16. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a março, agosto e dezembro de 2015, sendo exigido o valor de R\$72.326,30, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituído, apresentou Defesa (fls. 97 a 116). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

No tocante às infrações 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15, consigna que irá realizar o recolhimento do montante da exigência fiscal, de modo a promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes a estas infrações.

Quanto às infrações 1, 2, 4, 7, 10, 13 e 16, apresenta impugnação sob os seguintes fundamentos, em síntese: **(i)** a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; **(ii)** a incorrencia das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo imposto foi efetivamente recolhido e todo creditamento realizado na forma da lei, não havendo qualquer prejuízo ao erário; e, **(iii)** a abusividade das penalidades aplicadas.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por vício material.

Alega que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo e a infração descrita nas peças infracionais não é precisa, tratando-se de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento. Diz que isso porque, de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: **(i)** a qualificação do autuado; **(ii)** o local, a data e a hora da lavratura; **(iii)** a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; **(iv)** a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e, **(v)** a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Destaca que referida norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual por meio do art. 129 do CTE, segundo o qual, o Auto de Infração deve conter: a identificação do autuado e do funcionário autuante, além do endereço do autuado; o dia, hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência; o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas; a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada; as assinaturas do autuante, do autuado ou de seu representante ou preposto, ou a declaração de sua recusa; e, a intimação para pagamento ou defesa, com indicação do prazo.

Afirma que ocorre que a descrição do fato gerador contida no Auto de Infração em questão não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização a demandar da empresa tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, o que viola frontalmente os artigos 142 do CTN e 129, § 1º, III, do CTE.

Acrescenta que além do sintético fundamento apresentado pela Fiscalização como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela Fiscalização para infirmar a utilização indevida de

crédito de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência.

Sustenta que assim sendo, resta evidenciado que o Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade. Ou seja, restou a empresa a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela Fiscalização como causas da autuação.

Salienta que é cediço que a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o autuado possa se defender adequadamente. Aduz que a aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, LV, da CF/88.

Assevera que em vista disso, resta demonstrado que o Auto de Infração em lide deve ser declarado nulo, por estar despido das formalidades legais e materiais necessárias. Diz que esse entendimento é corroborado pela jurisprudência, conforme se depreende do precedente do E. STJ, cuja ementa reproduz (STJ, REsp nº 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13.10.1997).

Observa que é certo que, estando a descrição dos fatos deficiente a ponto de abalar a sua subsunção à norma jurídica, comprometendo a adequada aplicação do direito, não se está diante de erro formal, mas sim material, de direito, portanto, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, haja vista que, de fato, imprecisa e, desse modo, incorreta – apuração da própria infração tributária.

Registra que referido entendimento, inclusive, já foi manifestado pelo E. CARF em diversas ocasiões nas quais se apreciou a pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional acerca da natureza da declaração de nulidade do lançamento em hipóteses semelhantes, concluindo-se que se trata de mácula de critério essencial da regra matriz de incidência tributária, conforme decisão que reproduz.

Conclusivamente, diz que desse modo, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência acima referidas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do Auto de Infração.

Contudo, consigna que caso não seja aceita a preliminar aduzida acima, o que admite apenas para fins de argumentação, apresenta a seguir as demais razões que, no mérito, ensejam o cancelamento integral do objeto do Auto de Infração.

Diz que conforme já mencionado acima, o Auto de Infração é lacônico e impreciso o que levou a empresa a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto creditamento indevido.

Alega que diante disso, resta valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Consigna que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de creditamento indevido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da Fiscalização. Aduz que a despeito de omitir tal informação na descrição das infrações, a única conclusão possível para a presente autuação é de que a Fiscalização se pautou na premissa equivocada de que as operações de entrada creditadas não foram proporcionalmente compensadas com posteriores saídas, o que não é verdade.

Salienta que é cediço que o ICMS anteriormente cobrado nas aquisições de mercadorias poderão ser compensados pelo contribuinte em sua escrita fiscal com o imposto devido nas operações subsequentes, desde que estas sejam tributadas pelo ICMS e que aquelas sejam acompanhadas de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o Fisco.

Observa que essa especificidade decorre do princípio da não-cumulatividade do ICMS,

repcionado pela legislação constitucional nos artigos 155, § 2º, I, da CF/88 e 19 da LC nº 87/96. Ou seja, trata-se de mera técnica de tributação constitucionalmente estabelecida, consistindo na compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Diz que desse modo, o imposto é apurado pelo confronto entre aquele creditado na entrada de mercadoria e aquele devido pela saída da mercadoria dentro de determinado período, sendo que a diferença a maior representa o imposto a ser pago nesse período e a diferença a menor constitui crédito a ser transferido para o período seguinte.

Destaca que não há vinculação entre a mercadoria que ingressou no estabelecimento do contribuinte e aquela que saiu do mesmo estabelecimento. Diz que a compensação do imposto ocorre entre o imposto creditado pela entrada de determinada mercadoria e o imposto resultante da saída de outra mercadoria, assim sendo, o crédito do imposto é de natureza financeira e não física.

Assinala que no Estado da Bahia, a sistemática de apuração do crédito de ICMS decorrente do princípio da não-cumulatividade está expressamente prevista nos artigos 28, 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Observa que assim sendo, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, será assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, desde que devidamente destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, em razão de operações regulares e tributadas.

Registra que se o contribuinte souber de antemão que a subsequente operação não será tributada ou de que será beneficiada por isenção ou não incidência sem expressa manutenção de crédito, não deverá escriturar o crédito fiscal relativo à entrada da mercadoria já na escrituração do documento fiscal em sua escrita, mesmo que o ICMS tenha sido destacado no referido documento.

Acrescenta que nesse sentido, a regra geral é de que se as mercadorias que forem objeto de saída não tributada, isenta ou com base de cálculo reduzida não se permite a manutenção de crédito do ICMS, devendo o crédito eventualmente realizado na entrada ser estornado na apuração do contribuinte. Destaca que o presente caso não corresponde à nenhuma destas situações.

Observa que na legislação do ICMS do Estado da Bahia, estas e outras hipóteses em que também não é permitido o crédito fiscal das entradas de mercadorias no estabelecimento estão previstas nos artigos 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96 e dos artigos 290, *caput*, e 310, II, do RICMS, cujo teor reproduz.

Destaca os artigos 290 do RICMS e 29, §4º, II, da Lei nº 7.014/96, alegando que se trata justamente dos fundamentos legais da presente autuação no que tange, respectivamente, às infrações 1, 3 e 4. Acrescenta que no entendimento da Fiscalização, a empresa não poderia ter se creditado, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento, já haviam sido tributadas nas demais fases de comercialização ou que seriam beneficiadas com saídas isentas ou com alíquota reduzida.

Alega, contudo, que não pode concordar com a autuação, haja vista que observa todas as regras previstas na Lei Complementar nº 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS. Destaca ainda neste sentido, em relação especificamente à infração 1, que o direito da empresa ao creditamento integral do ICMS incidente sobre a aquisição de mercadorias destinadas ao consumidor final, decorre do princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, da CF/88.

Frisa que conforme já exposto, o direito de creditamento decorre diretamente do referido princípio constitucional justamente porque somente o consumidor final é o contribuinte de fato do imposto. Acrescenta que neste contexto, o ICMS constitui um valor agregado aos bens de consumo, debitado e creditado à conta dos contribuintes ao longo da cadeia produtiva, até que finalmente é debitado ao contribuinte de fato, ou seja, o consumidor final.

Diz que a cada período de apuração do imposto, a empresa recolhe apenas e tão somente a diferença

entre os créditos e débitos, ou seja, o ICMS incidente sobre as entradas de mercadorias é abatido do ICMS incidente sobre as saídas, sendo o montante efetivamente devido resultante da diferença a maior, em cada período de apuração, entre o imposto relativo às saídas e às entradas.

Salienta que desse modo, o direito ao crédito visa a permitir ao contribuinte a possibilidade de abater o imposto que foi pago, embutido no preço da mercadoria adquirida. Diz que esse direito é próprio da sistemática prevista na legislação tributária, que garante a não-cumulatividade do ICMS nos termos do art. 155, §2º, da CF/88, somente podendo ser restringido nos casos de isenção ou não incidência, que, frisa, não é o caso da hipótese em discussão nestes autos.

Sustenta que no presente caso, o direito ao crédito de ICMS está amparado pelo princípio da não-cumulatividade, não podendo o RICMS ao arreio das normas legais e constitucionais restringir ainda mais esse aproveitamento ao não permitir o direito aos créditos do contribuinte nas hipóteses de operações já tributadas nas demais fases de comercialização.

Observa que a CF/88 não fez qualquer restrição à utilização do crédito do imposto resultante dessa aquisição, como o fez em relação às hipóteses de isenção e de não incidência expressa. Afirma que referida situação acaba por desnaturar o princípio constitucional da não-cumulatividade, impondo uma restrição não prevista na CF/88 e na LC nº 87/96, culminando na própria cumulatividade do imposto pelo “efeito cascata”.

Assevera que desse modo, resta demonstrado que as limitações ao aproveitamento de crédito de ICMS não devem prevalecer, em face à evidente ofensa à não-cumulatividade do referido imposto. Diz que enquanto princípio, a não-cumulatividade deve ser respeitada e observada, não devendo ter seu alcance diminuído ou restringido por normas infraconstitucionais.

Alega que além disso, ainda que assim não fosse, a empresa está amparada pela legislação estadual. Neste sentido, invoca e reproduz as disposições do art. 32, I, do CTE: “*Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização*”.

Afirma que referido dispositivo legal evidencia o descabimento da presente exigência fiscal em relação às infrações 1, 2 e 4, haja vista que demonstra inequivocamente que o creditamento realizado possui expresso amparo legal. Aduz que neste sentido, só se poderia dizer em creditamento indevido na hipótese em que as saídas tributadas fossem em proporção menor que o creditamento das respectivas entradas de mercadorias, o que não é o presente caso.

Alega que dessa forma, nota-se a falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, não cometeu a infração pela qual foi acusado porque apurou e utilizou o crédito fiscal nos exatos termos em que permitido pela lei. Salienta especificamente em relação à infração 2, que os produtos apontados pela Fiscalização como sendo isentos ou com redução na base de cálculo nas saídas subsequentes, na verdade, não são enquadradas dessa forma na legislação.

Nesse sentido, menciona a título exemplificativo, os pescados, que de acordo com o artigo 265, inciso II, alínea “i” do RICMS/BA, a isenção é aplicada apenas na operação realizada por pescador profissional artesanal devidamente classificado no Registro Geral da Pesca da Secretaria Especial de Agricultura e Pesca da Presidência da República, bem como nas operações internas com o mesmo produto.

Ressalta que os produtos comercializados pela empresa são todos congelados e passam por processo de industrialização e que não comercializa pescados *in natura*, comprados deste tipo de fornecedor.

No tocante à infração 1, alega que os produtos apontados pela Fiscalização também não estão enquadrados no rol daqueles classificados para o pagamento do ICMS-ST, tais como, os produtos de NCMS 1704, 0403, 3402. Diz que o mesmo equívoco da Fiscalização também consta na infração 4, em que foram apontados itens como sendo tributados pela sistemática do ICMS-ST, porém, na realidade, não possuem previsão legal para tanto.

Quanto à infração 13, em que a Fiscalização acusa o recolhimento a menor do ICMS por erro na determinação da base de cálculo, diz que identificou que há produtos como a Carne de Charque nos quais há previsão legal para a redução da base de cálculo, consoante o artigo 268, LI, do RICMS/BA.

Consigna que desse modo, no que concerne às demais infrações e, em observância ao princípio da verdade material que rege o Direito Tributário e ainda que o dever de comprovar as acusações seja da Fiscalização, nos termos do art. 333, I, do CPC, como forma de demonstrar sua boa-fé e com o objetivo de efetivamente garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, caso não se entenda pela manifesta nulidade da autuação nos termos da fundamentação acima, postula, alternativamente, seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio da qual, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que não pode ser compelido a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados pois descabe se falar em creditamento indevido.

Alega abusividade da multa imposta.

Consigna que admitindo apenas para fins de argumentação, que hipoteticamente sejam desconsiderados os argumentos acima expostos, outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação de entrada supostamente maculada por creditamento indevido.

Alega que conforme já exposto, a penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Diz que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS por utilização indevida de crédito fiscal que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas subsequentes e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Acrescenta que além disso, é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido nas operações subsequentes. A esse respeito, nota que o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Lembra que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, razão pela qual, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. Observa que a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Aduz que desse modo, embora as sanções às infrações tributárias tenham sempre a mesma finalidade, qual seja, a de forçar o pagamento dos valores devidos ao erário, tais medidas não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade.

Afirma que aplicação de multa tão exorbitante, além de não se coadunar com princípios constitucionais implícitos reconhecidos amplamente pela doutrina e pela jurisprudência pátria, quais sejam, os da proporcionalidade e da razoabilidade, violam frontalmente o disposto no art. 150, IV, da CF/88, que consagra o princípio constitucional da vedação do confisco, aplicável não apenas aos tributos, mas também às penalidades por infrações à legislação tributária.

Diz ser é inegável que a multa aplicada é abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, representando flagrante desrespeito ao art. 150, IV, da CF/88, na medida em que expropria o contribuinte de parcela considerável de seu próprio patrimônio, sem que, para tanto, tenha ocorrido qualquer infração à legislação tributária.

Salienta que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não é o caso, já que demonstrou que não cometeu nenhuma infração, não se justifica a fixação de uma penalidade que

exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração.

Consigna que a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos, contudo, no presente caso, não houve falta de recolhimento de imposto ou qualquer outra infração cometida que tivesse causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão grave. Neste sentido, diz que o E. STF firmou entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido, conforme excerto de voto que reproduz.

Salienta que é possível citar inúmeros precedentes nos quais os Ministros do STF têm mantido decisões de instâncias inferiores que reduzem o percentual da multa de ofício a patamares ainda menores. Acrescenta que a título exemplificativo, a Ministra Carmen Lúcia, monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 100% sobre o valor do imposto para 15% (RE nº 801.734/RN); o Ministro Celso de Mello, também monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 150% sobre o valor do imposto para 15% (ARE nº 844.527/BA), o que reforça o caráter confiscatório do percentual ora exigido. Destaca que tal entendimento tem sido rotineiramente replicado pelos demais Tribunais Pátrios.

Assinala que na esfera federal, o atual entendimento pacífico do E. TRF-1 é de que a multa de ofício aplicada pela omissão de recolhimento de tributos deve ser obrigatoriamente reduzida, seja porque configura caráter confiscatório, seja em respeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, adotando-se o patamar de 20% como percentual razoável em casos análogos. Reproduz decisão neste sentido.

Diz que desse modo, resta demonstrada a abusividade da penalidade imposta, que viola o art. 150, inciso IV, da CF/88, sendo absolutamente desproporcional às infrações imputadas à empresa, que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da Fiscalização que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência das infrações impugnadas ou, caso não seja este o entendimento, a dispensa ou ao menos a redução da multa. Requer, por fim, a conversão do feito em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitido, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelido a recolher os supostos débitos que lhe estão sendo imputados na presente autuação.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 138 a 150). Discorre sobre as alegações defensivas. Registra que o Auto de Infração diz respeito a filial da empresa localizada na BR-324, s/nº, Pirajá, CNPJ 47.427.653/0038-07, IE nº. 27.295.249 e não ao estabelecimento filial localizado na Avenida Tancredo Neves, nº. 3.413, Caminho das Árvores, CEP 41.820-021, inscrito no CNPJ sob nº. 47.427.653/0044-55, IE nº 045.909.472, conforme aduzido pelo impugnante.

Assinala que o impugnante informou que recolherá o débito atinente às infrações 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14 e 15, as quais ratifica.

Contesta a alegação defensiva de que os fatos estão narrados com descrição genérica afirmando que não pode prosperar, haja vista que, conforme se observa às fls. 1 a 9, existem descrições complementares, inclusive fazendo referência a demonstrativos e os documentos que deram origem e identificação da irregularidade. Diz que atendeu as determinações do RPAF/99. Afirma que as planilhas são claras e objetivas, contendo diversas informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para demonstração das infrações.

Assevera que os documentos e as provas necessárias como a escrita fiscal e as notas fiscais constantes no arquivo magnético, fls. 91 a 93, estão nos autos. Acrescenta que os valores exigidos na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD, documento gerado pelo próprio autuado. Ressalta que em nenhum momento o impugnante questionou as informações da EFD.

Sustenta que o Auto de Infração seguiu o que estabelece os dispositivos aduzidos pelo impugnante, no caso os artigos 129, § 1º, III do COTEB, Lei nº. 3.956/81, artigo 142 do CTN e 5º, LV da CF/88.

Aduz que o impugnante discorda da autuação sob a alegação de que observa todas as regras previstas na Lei Complementar n. 87/96 para aproveitamento dos créditos de ICMS.

Rechaça as alegações defensivas afirmando que não cabe no âmbito de suas atividades fiscalizatórias, discussão sobre entendimento constitucional, pois deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional. Acrescenta que todas as infrações estão previstas na legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Afirma que relativamente às infrações 1, 3 e 4, a alegação defensiva não procede, haja vista que a infração 1 se refere a crédito de ICMS indevido de mercadoria sujeita a antecipação tributária lançada no registro de entrada. A infração 2 diz respeito a crédito indevido de mercadoria com saída subsequente com isenção. A infração 3 foi reconhecida pelo impugnante. A infração 4 se refere a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, haja vista que o autuado lançou crédito fiscal utilizando alíquota com percentual divergente ao que estabelece a legislação, implicando em crédito superior ao devido. Ressalta que todas estas situações estão previstas na legislação do Estado da Bahia.

No tocante à infração 1, observa que o impugnante alega que as mercadorias não estão enquadradas no rol daquelas classificadas para pagamento do ICMS-ST, como os produtos de códigos NCMs 1704, 0403 e 3402.

Assevera que essa alegação defensiva não prospera. Diz que no ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – MERCADORIA ST, consta o seguinte:

- com código NCM 1704 chocolate (item 11 do ANEXO 1 do RICMS/BA);
- com código NCM 0403 iogurte (item 21 do ANEXO 1 do RICMS/BA) e não consta produtos com o código NCM 3402.

Afirma que desse modo, os produtos realmente listados estão sujeitos a antecipação tributária conforme ANEXO 1 do RICMS/BA.

Quanto à infração 2, rechaça a alegação defensiva afirmando que o impugnante incorre em equívoco ao descrever a alínea “i” do inciso II do art. 265 do RICMS/BA. Diz que acredita que o impugnante quis se reportar a alínea “j” e não a alínea “i”. Acrescenta que a autuação se baseou na alínea “e” do inciso II do artigo 265 do RICMS/BA, portanto, o crédito fiscal referente a aquisição de pescado, que de acordo com o referido dispositivo regulamentar goza de isenção, é indevido.

No que concerne à infração 4, rechaça a alegação defensiva afirmando que não houve glosa de crédito fiscal referente a mercadoria da ST, mas sim porque o autuado lançou crédito fiscal utilizando alíquota com valor divergente ao que estabelece a legislação, implicando em crédito superior ao devido.

No tocante à infração 13, diz que a redução da base de cálculo para charque foi feita no ANEXO 27 – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - NF- INFORMAÇÃO FISCAL.

Conclusivamente, diz que ratifica as infrações 1, 2, 4, 7, 10, 13 e 16.

No que tange a alegação defensiva atinente a abusividade da multa aplicada, diz que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, haja vista que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

Aduz que as multas aplicadas estão de acordo com o que dispõe o artigo 42 da Lei n. 7.014/96.

Salienta que a dispensa ou redução da multa prevista no § 7º do artigo 42 da Lei n. 7.014/96 foi revogada pela Lei n. 14.183, de 12/12/19, DOE 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19, contudo, ainda assim a norma exigia do sujeito passivo a comprovação de que não implicaria na falta de recolhimento do ICMS, o que não restou comprovado pelo impugnante, motivos pelos quais as

multas devem ser mantidas.

Quanto ao pedido diligência formulado pelo impugnante, afirma que não se faz necessária a diligência, haja vista que consta no PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Finaliza a peça informativa consignando que espera um julgamento exemplar pela procedência parcial do presente Auto de Infração.

Consta às fls. 163 a 167 dos autos extrato do SIGAT - Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, referente ao pagamento efetuado pelo autuado.

Presente na sessão de julgamento virtual o ilustre patrono do autuado Dr. João Paulo Silveira Rossi, OAB/SP Nº. 410805.

VOTO

O Auto de Infração em exame, diz respeito a dezesseis infrações à legislação do ICMS, imputadas ao autuado, sendo que as infrações 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15 foram objeto de pagamento do valor do débito, e as infrações 1, 2, 4, 7, 10, 13 e 16 impugnadas.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade do Auto de Infração arguida pelo impugnante em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração.

O exame das descrições das infrações constantes no Auto de Infração, permite constatar que não assiste razão ao impugnante, haja vista que preservado plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Na realidade, verifica-se que o Auto de Infração em lide contém a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; o dia, a hora e o local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias, de forma clara e precisa; o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato: a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento; a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do crédito tributário exigido; a indicação dos dispositivos da legislação tributária tidos como infringidos, bem como a multa correspondente.

Vale dizer, que a autuação não merece qualquer reparo, haja vista que realizada em conformidade com a legislação do ICMS, notadamente com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, especialmente o seu artigo 39, inocorrendo, no caso, quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18 do mesmo diploma regulamentar processual capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam necessários e suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no artigo 147, I, "a" do RPAF/BA/99, indefiro o pedido.

No mérito, conforme consignado acima, as infrações 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15 foram objeto de pagamento do valor do débito e as infrações 1, 2, 4, 7, 10, 13 e 16, objeto de impugnação.

No tocante às infrações 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15, por certo que o pagamento efetuado pelo autuado confirma o acerto da autuação, sendo referidas infrações subsistentes, cabendo homologação do pagamento, e consequentemente, a extinção do crédito tributário, na forma do artigo 156, I do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto às infrações 1, 2, 4, 7, 10, 13 e 16, cabe apreciá-las separadamente conforme passo a fazer.

Relativamente à infração 1, a alegação defensiva de inobservância do princípio da não cumulatividade insculpido no artigo 155, § 2º da CF/88 não procede, haja vista que no caso de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, cujo pagamento do imposto tenha sido efetuado por antecipação, a fase de tributação fica encerrada, sendo as saídas subsequentes

realizadas sem destaque do imposto descabendo, desse modo, o creditamento do imposto anteriormente destacado no documento fiscal de aquisição, salvo os casos expressamente previstos na legislação do ICMS, o que, registre-se, não é o caso de que cuida este item da autuação.

Quanto à alegação defensiva de que as mercadorias arroladas nesta infração, não estão enquadradas no rol daquelas classificadas para pagamento do ICMS-ST, como os produtos de códigos NCMs 1704, 0403 e 3402, constato que assiste razão à autuante quando contesta este argumento defensivo.

De fato, no ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO INDEVIDO – MERCADORIA ST, elaborado pela autuante, consta os itens que estão enquadrados no regime de substituição tributária, diversamente do alegado pelo impugnante, no caso:

- NCM 1704, chocolate (item 11 do ANEXO 1 do RICMS/BA);
- NCM 0403, iogurte (item 21 do ANEXO 1 do RICMS/BA);

O código NCM 3402 não consta no levantamento.

Assim sendo, a infração 1 é subsistente.

No respeitante à infração 2, cabe consignar o mesmo que foi dito em relação à infração anterior, quanto à alegação defensiva de inobservância do princípio da não cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º da CF/88. Ou seja, tal alegação não procede, haja vista que no caso de mercadorias cujas saídas subsequentes sejam amparadas por isenção ou redução da base de cálculo do imposto, não há destaque do imposto, descabendo, desse modo, o creditamento do imposto anteriormente destacado no documento fiscal de aquisição, salvo os casos de manutenção expressamente previstos na legislação do ICMS, o que, registre-se, não é o caso de que cuida este item da autuação.

Quanto à alegação defensiva de que os produtos pescados que comercializa são todos congelados e passam por processo de industrialização, portanto, não sendo isentos ou com redução da base de cálculo nas saídas subsequentes, observo que a alínea “e” do inciso II do artigo 265 do RICMS/BA, Decreto nº. 13.780/12, vigente à época de ocorrência dos fatos, objeto da autuação, no caso janeiro a dezembro de 2015, apresentava a seguinte redação:

Art. 265. São isentas do ICMS:

[...]

II - as saídas internas de:

[...]

e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;

Verifica-se, da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, que apenas as operações com pescado enlatado, cozido, seco ou salgado não estavam amparadas pelo benefício isencional, significando dizer que as operações de saídas internas do pescado congelado estavam sim amparadas pela isenção, descabendo, desse modo, o creditamento realizado pelo autuado por ser indevido.

Diante disso, a infração 2 é subsistente.

Relativamente à infração 4, o impugnante também alega inobservância do princípio da não cumulatividade, insculpido no artigo 155, § 2º da CF/88, porém, conforme consignado pela autuante e constata-se nos demonstrativos acostados aos autos, este item da autuação não trata de glosa de crédito fiscal referente a mercadoria da ST, como aduzido pelo impugnante, mas, sim, de utilização indevida de crédito fiscal decorrente de lançamento utilizando alíquota em valor divergente ao que estabelece a legislação, implicando em crédito superior ao devido.

Desse modo, considerando que o impugnante apenas alegou que o levantamento diz respeito a produtos tributados pela sistemática do ICMS-ST, o que não é o caso, a infração 4 é subsistente.

No tocante à infração 13, o impugnante alega que identificou a existência de produtos como “Carne de Charque” nos quais há previsão legal para a redução da base de cálculo, consoante o artigo 268, LI do RICMS/BA.

A autuante ao prestar a Informação Fiscal diz que a redução da base de cálculo para charque foi feita no ANEXO 27 – ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - NF- INFORMAÇÃO FISCAL.

Na realidade, no caso deste item da autuação, verifica-se que a autuante no levantamento original não observou a redução da base de cálculo de charque, contudo, quando da Informação Fiscal acatou o argumento defensivo e refez os cálculos considerando a aduzida redução da base de cálculo, o que resultou na redução do valor de R\$15.500,47, originalmente apontado no Auto de Infração, para R\$15.399,74, conforme demonstrativo constante do CD acostado à fl. 153 dos autos.

Cumpre registrar que o valor correto exigível após a correção feita pela autuante acima referida é de R\$15.399,73 e não o valor de R\$1.265,41, haja vista que este valor diz respeito exclusivamente ao mês de dezembro de 2015, enquanto a exigência fiscal abrange os meses de janeiro a dezembro de 2015, cujo total é de R\$15.399,73.

Assim sendo, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$15.399,73.

No que diz respeito às infrações 7, 10 e 16, o impugnante, invocando o princípio da verdade material, e segundo diz, com o objetivo de efetivamente garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, postula pela realização de diligência e produção de prova pericial, alegando que restará comprovado inequivocamente que não pode ser compelido a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados, pois descabe se falar em creditamento indevido.

Nos termos do artigo 145 do RPAF/BA/99, o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, sendo que, no caso de solicitação de perícia fiscal, deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

No presente caso, verifica-se que o impugnante, apenas de forma genérica, solicitou a realização de diligência ou perícia, contudo, sem qualquer fundamentação, sem indicar, ainda que por amostragem, a necessidade de sua realização.

É certo que de acordo com o artigo 147, I, “a” e “b” do RPAF/BA/99, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Assim sendo, indefiro o pedido de diligência.

Quanto ao pedido de perícia, também fica indeferido com fulcro no inciso II, “a” do mesmo artigo 147 do RPAF/BA/99, haja vista que, no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de peritos, tendo em vista que a matéria de cuida estes itens da autuação é de pleno conhecimento técnico dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal.

Diante disso, considerando que o impugnante se limitou a requerer a realização de diligência/perícia, contudo, sem apresentar qualquer elemento que possibilitasse o atendimento do pleito, as infrações 7, 10 e 16 são procedentes.

Quanto à alegação defensiva atinente à abusividade da multa de 60%, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo fiscal, competência para declarar constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, I do RPAF/99.

No tocante ao pedido de dispensa ou redução da multa, resta prejudicado, em face de o artigo 158 do RPAF/BA/99, ter sido revogado pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19.

Vale registrar, que a competência para julgar pedidos de dispensa ou de redução de multa referente à obrigação principal ao apelo da equidade, é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante estabelece o artigo 176 do RPAF, abaixo reproduzido:

Art. 176. Compete ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF):

[...]

III - através da Câmara Superior; julgar:

[...]

c) em instância única, pedidos de dispensa ou de redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equide;

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, ficando o Demonstrativo de Débito na forma abaixo, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado:

INFRAÇÃO	DECISÃO	VALOR LANÇADO (RS)	VALOR JULGADO	MULTA (%)
01	PROCEDENTE	8.815,23	8.815,23	60%
02	PROCEDENTE	34.591,79	34.591,79	60%
03	RECONHECIDA	19.676,76	19.676,76	60%
04	PROCEDENTE	14.419,65	14.419,65	60%
05	RECONHECIDA	141,32	141,32	60%
06	RECONHECIDA	84,91	84,91	60%
07	PROCEDENTE	7.411,35	7.411,35	60%
08	RECONHECIDA	1.326,43	1.326,43	60%
09	RECONHECIDA	747,98	747,98	100%
10	PROCEDENTE	11.386,53	11.386,53	60%
11	RECONHECIDA	2.053,03	2.053,03	60%
12	RECONHECIDA	148,85	148,85	60%
13	PROCEDENTE EM PARTE	15.500,47	15.399,73	60%
14	RECONHECIDA	38,55	38,55	60%
15	RECONHECIDA	584,83	584,83	60%
16	PROCEDENTE	72.326,30	72.326,30	60%
TOTAL		189.253,98	189.153,25	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0006/19-7**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.826,95**, acrescido das multas de 60% sobre R\$116.078,97, e 100% sobre R\$747,98, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b”, “d” e “f”, VII, alínea “a” e III, alínea “g” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além do valor de **R\$72.326,30**, referente à aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei n. 3.956/81, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR