

**A. I. Nº** - 274068.0029/20-0  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/07/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0103-02/-21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS. IMPOSIÇÃO DE MULTA. O contribuinte não conseguiu elidir a acusação, diante de não ter trazido qualquer elemento probatório em contraposição à acusação fiscal. Infrações mantidas. Não acolhida a arguição preliminar. Negada a redução da multa por impossibilidade legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 22 de junho de 2020 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$1.626.327,79, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, no valor de R\$533.770,08, multa de 60%, para fatos ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, maio, a outubro de 2017. Consta a informação da autuante de “a base de cálculo das mercadorias constantes no Protocolo ICMS 50/05 e 53/17 está de acordo com a Cláusula Segunda dos respectivos protocolos.

*Tudo conforme anexos 4 a 8, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético.*

*Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.*

Infração 02. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, no montante de R\$587.924,83, multa de 60%, para fatos apurados nos meses de janeiro de 2017, janeiro a dezembro de 2018.

Informa a autuante: “a empresa foi descredenciada por ter restrição de crédito-Dívida Ativa. O contribuinte foi notificado através de e-mail sobre a inconsistência levantada. Em resposta, através do e-mail de 28/08/2020, a empresa apresentou diversas autuações realizadas nos postos fiscais. Os valores pagos através de autuações anteriores foram considerados no levantamento após análise dos dados. A base de cálculo das mercadorias constantes no Protocolo ICMS 50/05 e 53/17 está de acordo com a Cláusula Segunda dos respectivos protocolos. Tudo conforme anexos 04 a 08 e 12 a 16, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético.

*Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.*

Infração 03. **07.15.05.** 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 para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no total de R\$182.100,29, ocorrências em janeiro, maio, junho, setembro e outubro de 2017.

Informa a autuante estar *“Tudo conforme anexos 1 a 3, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.*

Infração 04. **07.15.05.** 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 para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente

Indica a autuante: *“A empresa foi descredenciada por ter restrição de crédito-Dívida Ativa. O contribuinte foi notificado através de e-mail sobre a inconsistência levantada. Em resposta, através do e-mail de 28/08/2020, a empresa apresentou diversas autuações realizadas nos postos fiscais. Os valores pagos através de autuações anteriores foram considerados no levantamento após análise dos dados. Tudo conforme anexos 1 a 3 e 9 a 11, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e”.*

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 66 a 81, onde, após resumir os termos da autuação, esclarece ser empresa que se dedica, entre outras atividades, a comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo em geral, estando sujeita à diversos tributos federais, estaduais e municipais, inclusive, o ICMS, bem como ao cumprimento das obrigações acessórias,

Contudo, não pode concordar com as acusações fiscais, seja pelo fato de sua conduta estar amparada na legislação específica, da qual não resultou qualquer prejuízo ao erário, seja, ainda, pelo fato de que o Auto de Infração padece de fundamentos legais.

Assim, considerando que a referida exigência é manifestamente ilegítima e improcedente, passa a expor suas razões, de modo a evidenciar a impossibilidade de exigência de qualquer valor pretendido com base no presente, a partir das quais se verá que não há como o lançamento prosperar, devendo ser integralmente cancelado.

Entende ser o Auto de Infração nulo, tendo em vista que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa, se tratando de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Justifica tal posição, tendo em vista que, de acordo com o artigo 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterà obrigatoriamente: a qualificação do autuado; o local, a data e a hora da lavratura; a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Aponta estar tal regra recepcionada pela legislação estadual por meio do artigo 129 do Código Tributário do Estado, 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.

Fala sobressair desses dispositivos legais a imposição à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o, competindo à Fiscalização a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, sob pena de nulidade.

A respeito da motivação dos atos administrativos, traz lição doutrinária de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, bem como ensinamento de Roque Antônio Carraza em trechos copiados.

Diante destas lições, infere ser dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão que a autoridade administrativa, assim ele poderá entender o motivo que levou à lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa, contudo, a descrição do fato gerador contida no mencionado Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a lhe demandar tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente os artigos 142 do CTN e 129, §1º, III do COTEB.

Assegura bastar uma simples leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito para verificar que a acusação trata da suposição de que *“efetuiu o recolhimento a menor do ICMS”*, enquanto é cobrado o valor cheio da alíquota no percentual de 18%.

Aponta confusão por parte da Fiscalização Estadual, sobretudo em definir a infração cometida, diante da incoerência da fundamentação legal, e considerando que a Autoridade Fiscal não cumpriu com os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem, a teor do que dispõe o artigo 18 do RPAF/99 reproduzido.

No presente caso, tem como inegável que, além do sintético fundamento apresentado como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar o suposto crédito indevido, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência, estando nítido ser o Auto de Infração 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.

Em outras palavras, lhe restou a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados como causas da autuação.

Diz ser 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 e a aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no artigo 5º, LV da Constituição Federal de 88.

Ressalta estar por isso, demonstrado que o Auto de Infração em comento deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias, entendimento corroborado pela jurisprudência, conforme se depreende do seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na apreciação do REsp 48.516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13/10/1997.

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, pois não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa e, portanto, incorreta apuração da própria infração tributária.

Invoca a jurisprudência do CONSEF ser pacífica em reconhecer a insubsistência fiscal do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método em conformidade com a lei, conforme se depreende das ementas transcritas do Auto de Infração 278987.0005/14-3, Relatora Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, julgado em 03/08/2018, Acórdão JJF 0200-05/14 e Acórdão CJF 0345-12/06, reproduzidas.

Ressalta que da leitura dos aludidos trechos, é possível perceber que não basta uma mera presunção para imputar acusação de que houve suposto pagamento a menor, e, portanto, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência acima transcritas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa da Impugnante e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Na remota hipótese de não serem acatadas tais preliminares, em prol da eventualidade, demonstrará que, no mérito, o Auto de Infração também deve ser cancelado, uma vez que, como mencionado acima, o mesmo é lacônico e impreciso, o que a levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto recolhimento a menor.

Diante disso, fala-lhe restar valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, à eventual tipificação destas condutas; e ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Garante que, de início, constatou que as mercadorias deveriam ter sido tributadas, sendo certo que houve o devido recolhimento do imposto nas respectivas operações de saídas, conforme se pode notar dos documentos ora anexados por amostragem, referente aos valores recolhidos a título de antecipação (doc. 03), adiantando que está levantando a documentação pertinente para comprovar o alegado, mas que, desde já, acosta à presente os seguintes documentos: a) Notas Fiscais referentes ao período autuado; b) Cartão de contabilização; c) Comprovantes de pagamento do ICMS-ST e ICMS por antecipação; e d) GUIA de ICMS-ST.

Tal fato demonstrará a inconsistência da infração lavrada, na medida em que parte da premissa equivocada de que houve suposto recolhimento a menor, conquanto, de fato, não houve e, exatamente por ter havido o devido recolhimento, não há de se falar em falta de pagamento para cobrar a alíquota cheia de 18%, tampouco em multa devida, na medida em que resta suficientemente demonstrado que a presente autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente, arremata.

Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.

Em razão do acima exposto, observa não poder ser outra a conclusão senão pelo afastamento das multas impostas, entendendo deva ser reconhecida a insubsistência da autuação, tendo em vista que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, diante da constatação da empresa de que grande parte das notas fiscais autuadas encontram-se com o destaque do ICMS antecipado, sendo certo que houve o devido recolhimento dos valores, como demonstram os documentos anexados à presente.

Isso, no seu modo de ver, reflete, portanto, a falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, não cometeu a infração da qual foi acusada, sobretudo em razão da apuração e recolhimento de

todo o ICMS devido nas operações indicadas e, exatamente por isso, não há de se falar em qualquer multa devida. Por mais tais razões, restará demonstrada a insubsistência do Auto de Infração ora combatido, devendo ser provida a presente impugnação.

Subsidiariamente, pugna, mais uma vez pela conversão do julgamento em diligência, em prol da verdade material.

Pleiteia, caso sejam superadas as aludidas preliminares de nulidades, o que admite para fins de argumentação, que 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, uma vez que, como já exposto, a penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas.

Explicita que a aludida penalidade imposta, nos termos do artigo 42, II, “d” da Lei 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.

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

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

Frisa 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, e a 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 artigo 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.

Sublinha que nesse contexto, é inegável que a multa aplicada é abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, representando flagrante desrespeito ao artigo 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, e por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não é o caso, já que demonstrou que não cometeu qualquer infração, não se justifica a fixação de uma penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração.

A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos. No entanto, no presente caso, não houve falta de recolhimento integral de imposto ou qualquer outra infração cometida que tivesse causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão grave, pontua.

Menciona que nesse sentido, o STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1.075-MC), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas. Indo além, é importante destacar que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual da multa imposta deva, necessariamente, ser fixada nesse percentual.

Seguindo essa orientação, mais recentemente, rememora ter se firmado entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido, conforme se depreende do excerto de voto na EDcl no AI 805.745/PR, Relatora Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 27/06/2012.

Pode 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. A título exemplificativo, frisa que a Ministra Carmen Lúcia, monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 100% sobre o valor do imposto para 15% (RE 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 844.527/BA), o que reforça o caráter confiscatório do percentual ora exigido.

Vislumbra que a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias é medida que se impõe e, ainda, justifica-se pela necessidade de observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode admitir que as penalidades sejam tão gravosas a ponto de expropriar os bens do sujeito passivo e, ainda, estejam dissociadas da infração cometida.

Portanto tem como demonstrada a abusividade da penalidade imposta, que viola o artigo 150, inciso IV, da CF/88, sendo absolutamente desproporcional à infração imputada à Impugnante, que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da Fiscalização Estadual que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

Diante de todo o exposto, requer, preliminarmente, que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova.

Outrossim, em relação ao mérito, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, para que seja reconhecida a improcedência da suposta infração fiscal em questão e, consequentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências consubstanciadas no presente Auto de Infração, com o decorrente arquivamento do processo administrativo. Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.

Entretanto, caso este não seja o entendimento, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

Por fim, protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 127 a 132, após resumir os termos da autuação e da impugnação apresentada, analisando a preliminar de nulidade, diz que as alegações não procedem, pois nas fls. 01 a 03 tem a descrição da infração, inclusive com a respectiva descrição complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada, atendendo o que determina o artigo 18 do PRAF/99, e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 23 a 33, sendo as planilhas claras e objetivas, descrevendo as operações com seus respectivos dados. Nas planilhas contém diversas informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, redução da base de cálculo, alíquota, DAE e todas as informações necessárias para a demonstração da infração.

Diz constarem no Auto os documentos e provas necessárias. A escrita fiscal, NF-e, relatório das NFC-e e e-mail com resposta do contribuinte constam no arquivo magnético, fis. 17 e 18. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na EFD, documento gerado pela própria autuada, e em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Quanto a menção defensiva de terem sido desrespeitados os artigos 129, § 1º, III COTEB, Lei 3.956/81, artigo 142 do CTN e artigo 5º, LV da CF/88, diz que tal citação da defendente não prospera, pois o Auto de Infração seguiu o que estabelece nestes dispositivos legais, e quanto a ilegalidade na medida que utilizou a alíquota de 18% sobre a base de cálculo, tal alegação não prospera, pois na descrição da infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada de cada operação para calcular o imposto sobre a base de cálculo com alíquota respectiva e redução da base cálculo.

Em relação a arguição de que as mercadorias deveriam ter sido tributadas, sendo certo que houve o devido recolhimento do imposto nas respectivas operações de saídas, conforme se pode notar nos documentos, segundo a defendente, anexados por amostragem, referente aos valores recolhido a título de antecipação (doc. 03) e que, estaria acostando documentos como notas fiscais referente ao período autuado, cartão de contabilização, comprovantes de pagamentos do ICMS-ST e ICMS por antecipação e guia de ICMS-ST, na realidade a referida documentação não foi anexada.

Relata terem sido os documentos como os citados sido entregues através do e-mail de 28/08/2020, tendo sido analisados e os valores dos DAE considerados nos anexos e de acordo com o § 1º, do artigo 123, do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.

Registra que o inciso IV do artigo 8º e artigo 143 do RPAF/99, determina que as petições devem conter os meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a veracidade das suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal. Se há alguma prova a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos.

Quanto ao argumento de que grande parte das notas fiscais autuadas se encontram com destaque do ICMS antecipado, sendo certo que houve o devido recolhimento, também não procede a seu entender, porque nos anexos 06, 07, 14 e 15 na coluna “E” e nos anexos 05 e 13, na coluna “G” contam os dados ICMS ST NF-e ENTRADA, que foram abatidos no cálculo do ICMS-ST a pagar por nota.

Em relação a abusividade da multa aplicada, diante da consideração da autuada de não haver motivos para a manutenção da obrigação principal, rebate tal requerimento, já que os demonstrativos comprovam as infrações, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa para o cancelamento das multas.

Diante da alegação de ser a multa de 60% inconstitucional e que caso a multa não seja afastada ao menos seja reduzida, pois considera a multa de 60% desproporcional, importando em confisco e solicitando a redução para percentuais condizentes com a Constituição Federal, e quanto a suscitada inconstitucionalidade das multas aplicadas não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional.

Relembra que a fiscalização não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA combinado com o artigo 125, I da Lei 3.956/81 (COTEB), não cabendo, portanto, a análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada nas infrações, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor, não sendo devido o pedido de afastamento ou redução das multas, por falta de previsão legal.

Tem como desnecessária a diligência, pois constam no feito todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações, e por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos

membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente Auto de Infração.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 25/03/2021 (fl. 134), e distribuídos a este relator em 03/05/2021 (fl. 134-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Pedro Ernesto de Albuquerque, OAB/SP 362.553, o qual abriu mão da realização de sustentação oral.

## VOTO

O lançamento em apreço, constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de encaminhamento eletrônico pelo DTE, de Ciência de Início de Ação Fiscal em 13/07/2020, mensagem 166.088, lida e cientificada em 15/07/2020 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 10 a 47, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 48.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o sujeito passivo compareceu ao processo exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Antes de apreciar as questões preliminares postas pela defesa, constato existir questão prejudicial de requerimento de conversão do feito em diligência, o qual indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

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

*c) a verificação for impraticável.*

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

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



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

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

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

*“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.*

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

*“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.*

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

*“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exhaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.*

*Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.*

*Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.*

Em sede de impugnação, a empresa alega, a título de preliminar, a nulidade do lançamento tributário, em levantamento fiscal sem consistência, em sintético fundamento apresentado como descrição da infração, não havendo qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar o suposto crédito indevido, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência, estando nítido ser o Auto de Infração 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, arguição que não posso acolher.

A esse respeito, esclareço inicialmente, a bem da verdade, não ter a fiscalização qualquer obrigação ou norma impositiva que determine ser necessário apresentar ao contribuinte quais seriam as premissas adotadas para a autuação, e sim, apenas e tão somente aquele dever de aplicar a legislação vigente relativa à matéria objeto do lançamento tributário, com as devidas indicações legais, de forma objetiva, o que ocorreu no caso concreto

E justifico: em primeiro lugar, pelo fato de que o lançamento foi feito em atenção não somente à legislação do ICMS (Código Tributário Nacional, Lei Complementar 87/96, COTEB, Lei 7.014/96 e RICMS/12), como, igualmente, em atenção a todo o arcabouço normativo, tendo os demonstrativos sido explícitos o suficiente para que o acusado compreendesse com exatidão, qual o teor da acusação que lhe foi imposta, valores, base de cálculo, data das ocorrências, multa aplicada, enfim, possibilitasse de forma ampla e plena o exercício do direito de defesa e do contencioso.

Segundo, por motivo de que ao longo da tramitação processual o sujeito passivo teve ciência plena da autuação, dos documentos autuados, com suas respectivas chaves de acesso, datas de emissão, emissores, mercadorias, valores, e demais dados essenciais para identificação de cada um dos documentos fiscais arrolados na empresa, na forma dos demonstrativos elaborados.

Também foi franqueada, ao contribuinte, a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive, e sobretudo, a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo conhecimento.

Concorre, igualmente, para a rejeição da preliminar, o fato de, contrariamente ao entendimento da empresa autuada, de ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova, o fato de a mídia de fl. 48 conter dois CD com todos os elementos que serviram para suportar a acusação fiscal, com as notas fiscais eletrônicas, inclusive emitidas a consumidor, a EFD do contribuinte, conhecimentos de transporte, dentre outros, no período autuado, o que comprova que a autuação não foi feita por presunção, e sim, baseada em dados fornecidos e em poder do sujeito passivo.

Assim, o lançamento foi realizado após trabalho acurado, onde a empresa teve prévio conhecimento dos fatos e elementos levantados pela fiscalização, à vista, inclusive, dos e-mails trocados entre a autuante e a empresa (fls. 08 e 09), podendo apresentar suas justificativas para os procedimentos adotados, antes mesmo do lançamento, além de visita *in loco* ao estabelecimento, a fim de melhor entender os procedimentos adotados pela empresa.

A propósito, esclareça-se ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal (*“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que: *“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.*

*Exige:*

- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”.

O processo administrativo tem, pois, como objetivo de proteger a verdade material, garantir que os conflitos entre a Administração e o Administrado tenham soluções com total imparcialidade, representando e garantindo que os atos praticados pela Administração e seus prepostos serão revisados e poderão ser ratificados ou não a depender das provas acostadas nos autos.

Dessa forma, estão arraigados ao processo administrativo os princípios constitucionais dentre eles o da ampla defesa, do devido processo legal, além dos princípios processuais específicos, quais sejam: oficialidade; formalismo moderado; pluralismo de instâncias e o da verdade material.

Este último, de importância vital, tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, o qual traz a seguinte previsão, como já visto acima.

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39ª Ed., 2013): “*O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco*”.

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

O que se busca no Processo Administrativo Fiscal é a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas. O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato de que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, diante das provas produzidas e trazidas eventualmente ao feito pela autuante e autuado, cabe a análise das mesmas pelo julgador, conforme visto acima.

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos

elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: *“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”*.

Da mesma maneira, não se pode avaliar ter sido violado o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, o qual possui a sua gênese no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que reza: *“ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Em complemento a tal comando, de forma específica, ao abordar o sistema tributário, a Carta Magna, no seu artigo 150, inciso I, veda os entes federados: *“sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*, o que torna tal princípio um dos mais importantes de nosso sistema tributário.

O fato de a empresa autuada discordar da motivação do lançamento, não implica, necessariamente, em falta de base legal ou fática, eis que o lançamento decorreu do entendimento da fiscalização frente à legislação posta, não se podendo falar em dissociação sob o aspecto fático.

Quanto ao pleito para realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa, esclareço que se trata de um direito, garantido pelo artigo 64, inciso III do Decreto 7.592/99, que vem a ser o Regimento Interno do CONSEF:

*“Art. 64. Cada processo será julgado de acordo com o seguinte rito:*

*(...)*

*III - sustentação oral do autuado ou seu representante e do autuante, se estiverem presentes e se desejarem fazer uso da palavra, pelo prazo de 15 (quinze) minutos”*.

De igual forma, o artigo 64-A do mesmo dispositivo, ao tratar do tema, especialmente quando se realizar sessão por videoconferência, como no caso em tela, assim determina:

*“Art. 64-A. A sessão de julgamento poderá ser realizada através de videoconferência pela internet quando expressamente prevista em edital.*

*§ 1º Para sustentação oral por videoconferência, o sujeito passivo deverá requerer a sua participação até às 17 (dezessete) horas do dia útil imediatamente anterior ao da realização da sessão”*.

Logo, a participação na sessão depende apenas e tão somente da manifestação do patrono da empresa, atendidas as determinações regulamentares acima mencionadas.

Adentrando na análise do mérito, constato, que em verdade, se tratam de duas infrações que foram desdobradas: a primeira, referente a recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior (infrações 01 e 02), e a imposição de 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 para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (infrações 03 e 04).

O contribuinte autuado se encontrava inscrito na época dos fatos geradores no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “comércio atacadista de mercadorias em geral”

Em sua impugnação, apenas argumenta *“seja reconhecida a improcedência da suposta infração fiscal em questão e, conseqüentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências*

*consubstanciadas no presente Auto de Infração, com o decorrente arquivamento do processo administrativo. Subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material”.*

Todavia, como anexo a peça apresentada, não foi trazido qualquer documento que comprovasse a arguição defensiva, apontasse erro ou equívoco da autuação, sendo vago, abrangente e impreciso quanto a motivação que desembocaria na requerida improcedência.

Pelo mesmo, o qual se encontra insculpido no artigo 93, inciso IX da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional 45, se prevê como direito das partes que todas as decisões sejam fundamentadas, sob pena de nulidade, sendo, pois, a motivação das decisões uma obrigação do julgador e direito das partes que esperam uma decisão justa, evitando que as mesmas sejam arbitrárias e sem fundamentação legal e constitucional, ou seja, a fundamentação das decisões judiciais é direito fundamental das partes, cabendo ao juiz, em observâncias aos princípios do contraditório e ampla defesa analisar as razões apresentadas pelas partes, para daí decidir.

Daí que não tendo a autuada apresentado provas, ainda que prometidas na peça de impugnação, não há como as mesmas serem apreciadas.

As infrações 01 e 02 se reportam, pois, a recolhimento a menor de imposto devido a título de substituição tributária, diante do fato apurado de que a empresa não recolheu na integralidade e em conformidade com a legislação os valores sob tal rubrica, tendo sido apurado pela autuante a aplicação de MVA diversa da prevista, nominando item a item dos documentos fiscais quais seriam os valores corretos, os quais compõem o lançamento, constando ali todos os dados necessários para o perfeito entendimento daquilo que está sendo considerado como devido.

A empresa não trouxe qualquer argumento contrário a autuação, sequer contestou qualquer produto que eventualmente não estaria na substituição tributária no período autuado, ou qualquer outra razão que determinasse e conduzisse a improcedência da autuação quanto a tal item.

As infrações 03 e 04 dizem respeito a cobrança de 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, tendo sido constatada, de acordo com informação da autuante, a partir do confronto entre as notas fiscais de mercadorias destinadas a comercialização cujas entradas foram interestaduais, e os recolhimentos feitos relativamente a antecipação tributária parcial efetuados pelo sujeito passivo.

Antes de qualquer outra consideração, necessário se esclarecer em relação a antecipação parcial alguns fatos relativamente a tal instituto, para o qual a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias destinadas a comercialização no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS.

Esta regra está insculpida no artigo 12-A da Lei 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, além de descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Note-se que não se está aqui cobrando imposto, e sim, a multa pela não tempestividade do recolhimento de parte dos valores devidos a título de antecipação parcial, razão pela qual as notas fiscais apuradas são aquelas recebidas pelo contribuinte, e escrituradas em seus livros fiscais (EFD).

O deslinde da matéria, estaria, como visto, circunscrito a apreciação das provas trazidas aos autos, para o julgador sedimentar o seu convencimento. De acordo com entendimento esposado pelo STF *“Vige em nosso sistema o princípio do livre convencimento motivado ou da persuasão racional, segundo o qual compete ao Juiz da causa valorar com ampla liberdade os elementos de prova constantes dos autos, desde que o faça motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados nessa operação intelectual. Não vigora mais entre nós o sistema das provas tarifadas, segundo o qual o legislador estabelecia previamente o valor, a força probante de cada meio de prova”* (RHC 91.161, na ótica do Relator Ministro Menezes Direito, DJe 25/04/2008).

Já a doutrina, conforme nos ensina Freddie Didier Junior (Curso de Direito Processual Civil. Introdução ao direito Processual Civil de Conhecimento. 13ª ed. Salvador, BA, Editora Jus Podivm, 2011. Vol. 1, p. 40), entende que o juiz, não obstante aprecie as provas livremente, não segue as suas impressões pessoais, mas **tira a sua convicção das provas produzidas**, ponderando sobre a qualidade e a força probante destas; a convicção está na consciência formada pelas provas, destacando ainda, que a liberdade na apreciação das provas está sujeita a certas regras quanto à convicção, que fica condicionada: a) aos fatos nos quais se funda a relação jurídica; b) às provas destes fatos colhidas no processo; c) às regras legais de prova e às máximas de experiência; d) e aos critérios da racionalidade (não podendo decidir com base em questões de fé, por exemplo).

Assim, não havendo prova defensiva apresentada, sequer argumento sólido para apreciação pelo julgador, nada há de ser feito por este, senão considerar e avaliar os elementos probantes trazidos pela autuante, quando da lavratura do Auto de Infração, e tendo em vista a precisão, abundância e robustez destas, emitir seu juízo de valor, pela via da decisão.

Por outro lado, assim prevê o artigo 123 do RPAF/99:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação:*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.*

Logo, frente a falta de elementos objetivos de prova apresentados pelo contribuinte quando lhe foi oportunizada tal possibilidade, e frente a autuação se apresentar em consonância com a legislação tributária vigente, o Auto de Infração é procedente.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo da multa sugerida na autuação (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou *“jus imperium”*.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias,

sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

A Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir, como feito, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“*TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“*A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

*7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

*8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’.* (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

*II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

*III Agravo regimental improvido’.* (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96, devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0029/20-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.121.694,89**, acrescido da multa de 60%, e dos acréscimos legais, além da multa de percentual no valor de **R\$504.632,90**, previstas no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de maio de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR