

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0017/20-2  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0034-03/21-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/05/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/21-VD

**EMENTA:** MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS TRIBUTADAS PELAS SAÍDAS. Acusação fiscal devidamente apurada e comprovada nos autos. Não houve cômputo de notas fiscais, objeto de recolhimento do ICMS por substituição tributária. Infração subsistente. Deduzidos os recolhimentos realizados. Indeferido o pedido de perícia/diligência. Afastada a arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 15/06/2020, para exigir multa percentual de 60%, no valor de R\$ 180.163,48, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01 - 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 com fins de comercialização e devidamente registradas na escritura fiscal, com saída posterior tributada normalmente". Referente ao período de abril, junho e agosto a dezembro/2016.*

A Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 35 a 43. A Autuante apresentou a sua informação fiscal às fls. 74 a 77. Às fls. 81 a 86 a defesa acostou nova manifestação. A JJF decidiu o seguinte:

## VOTO

*Preliminarmente, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração, a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo. Afasto a arguição de nulidade haja vista que o objeto da acusação fiscal foi devidamente delineado e demonstrado através de planilhas de memória do cálculo, e por conseguinte entendido de forma eficaz pela defesa que apresentou argumentos pertinentes.*

*Preliminarmente também, pelo exposto, verifico não haver nos autos elementos que denotem a necessidade de diligência ou perícia, haja vista que todos os subsídios necessários à perfeita cognição quanto ao feito, constam minudentemente dos autos.*

*Trata-se de lançamento de crédito tributário de ofício, em vista da apuração pela Autuante, de que deixou de ser pago pela Impugnante o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, tendo em função disso aplicado a multa respectiva, referente ao percentual previsto na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96.*

*A acusação fiscal tem alicerce em minucioso relatório constante dos autos, à fl. 10, em arquivo "Excel" contido em "CD", no arquivo denominado "ANEXO 1 a 3 - ANTECIPAÇÃO PARCIAL - MAKRO - TANCREDO - 2016", no qual, se observa com riqueza de informações, todas as notas fiscais que foram objeto da apuração realizada pela Autuante, inclusive demonstrando o cálculo realizado item a item de cada nota fiscal.*

*Portanto, o que se denota da apuração fiscal em tela, foi que a Autuante apurou o montante mensal devido à título de ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, demonstrou o valor apurado em função de cada item de mercadoria constante da respectiva nota fiscal e ao final, deduziu do valor mensal por ela apurado a título de ANTECIPAÇÃO PARCIAL, o valor mensal recolhido pela Impugnante sob a mesma exigência tributária.*

*Constatei também, que toda a apuração fiscal foi realizada a partir das informações colhidas nas notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documentos gerados pela própria autuada. Cabendo ressaltar que em momento algum a Impugnante questionou as informações da EFD, ou que os dados utilizados na apuração fiscal estivessem em dissonância com sua escrituração.*

*De maneira que, a alegação da Impugnante de que entre as notas fiscais, objeto da autuação e constante da*

*planilha elaborada pela Autuante, conteriam diversas notas fiscais que foram objeto da antecipação em tela, em nada compromete o levantamento fiscal, pois foram abatidos os valores recolhidos a título de ANTECIPAÇÃO PARCIAL e como ao final restaram excedentes que não foram objeto de recolhimento, foram objeto da autuação sob demanda.*

*Cabe ressaltar, que não observei constar da apuração fiscal nenhuma nota fiscal que tivesse sido objeto de destaque do ICMS antecipado, em função do regime de substituição tributária, de modo, que presumo que a defesa, quando alegou conter no levantamento fiscal mercadorias que foram objeto de ANTECIPAÇÃO, se referiu ao ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL que recolhera espontaneamente, e que, conforme já explicado, fora objeto de dedução ao valor apurado pela Autuante. Resta, portanto, desmontada a alegação.*

*Pelo mesmo motivo, se afasta a alegação quanto à suposta falta de tipicidade da conduta considerada, pois o exame dos autos denota que, ao revés, a Impugnante cometeu a infração da qual foi acusada, sobretudo em razão de que da apuração fiscal se observa que o recolhimento do ICMS devido nas operações indicadas pela Fiscalização Estadual não foi realizado em sua integralidade.*

*Registro, que a despeito da Impugnante não haver apresentado todos os elementos que supôs probatórios de suas alegações defensivas, no prazo regulamentar estabelecido para a impugnação, em contrariedade ao que dispõe o § 1º, do art. 123, c/c inciso IV do artigo 8º e art. 143 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com supedâneo nos princípios da verdade material, da informalidade que deve viger no contencioso administrativo, da ampla defesa e do contraditório, todos os elementos probatórios e arguições ofertados pela defesa foram objeto de apreciação por este Relator. Inclusive todos os anexos relacionados em sua defesa, tais como:*

- i. 04/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, cartão contabilização, guia e comprovante (Doe. 02);*
- ii. 06/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à NF 1384 (carta contabilização, guias e comprovantes, além das NFs 1139898 e 1139899) e 1468 (cartão contabilização, guia e comprovante) (Doe. 03);*
- iii. 08/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à 1597 (carta contabilização, guias e comprovantes, além da NF 82633) e 1686 (cartão contabilização, guia e comprovante) (Doe. 04);*
- iv. 09/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à 1672 (carta contabilização, guias e comprovantes, além da NF 25504) e 1802 (cartão contabilização, guia e comprovante) (Doe. 05);*
- v. 10/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à 1917 (carta contabilização, guia e comprovante) (Doe. 06);*
- vi. 11/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à 1934 (carta contabilização, guia e comprovante, além da NF 27902) e 2035 (cartão contabilização, guia e comprovante) (Doe. 07); e*
- vii. 12/2016: planilha com o demonstrativo da antecipação, e documentos referentes à 2170 (carta contabilização, guia e comprovante) (Doe. 08)."*

*De modo que, posso afiançar que todas as notas fiscais e recolhimentos apontados pela defesa, conforme discriminado acima, foram objeto de computo por parte da Autuante em seu levantamento fiscal, conforme discriminou detalhadamente em suas planilhas de memória de cálculo, porém, tiveram os respectivos recolhimentos efetuados deduzidos dos valores mensais apurados pela Autuante.*

*Destarte, voto pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.*

Os advogados (Drs. Pedro Guilherme Accorsi Lunardi – OAB/SP nº 106.769 e Otávio de Abreu Caiafa – OAB/SP nº 400.056) inconformados com a decisão de piso apresenta a mesma tese esposadas na impugnação, nesta fase recursal, que reproduzo aqui as principais razões:

Entende que deve ser reconhecida a **insubsistência da autuação**, tendo em vista que a Fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo. Contata-se que grande parte das notas fiscais autuadas se encontram com o destaque do ICMS antecipado, sendo certo que houve o devido recolhimento dos valores.

Informa que para ilustrar o devido recolhimento, a Recorrente adianta que está levantando a documentação pertinente para comprovar o alegado, sendo que comprovará a inconsistência da infração lavrada, na medida em que parte a premissa equivocada de que houve falta de recolhimento de ICMS, quando, na verdade, não houve.

Chama atenção pela falta de tipicidade da conduta considerada, ou seja, o não cometimento da infração da qual foi acusada, sobretudo em razão da apuração e recolhimento de todo o ICMS

devido nas operações indicadas pela D. Fiscalização Estadual.

Sustenta que não há de se falar em qualquer multa devida.

Reforça em sua peça recursal a **abusividade da multa imposta no percentual de 60%**. Infere que a penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas.

Salienta que a imposição da multa aplicada, nos termos do art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS que, houve o devido pagamento nas operações em questão por parte da Recorrente, e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Admiti 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. Nota-se 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. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. 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.

Assevera que, 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. Impende que 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 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.

Afirma ser 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. Acrescenta 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.

Diz que as sanções visam proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos. No entanto, sustenta que não houve falta de recolhimento integral de imposto por parte da Recorrente ou qualquer outra infração cometida que tivesse causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão grave. Cita jurisprudência do STF (ADI nº 1.075-MC), no qual reiteradamente aplica entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas, destacando que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual da multa imposta deva, necessariamente, ser fixado nesse percentual.

Reproduz orientação recente que firmou entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido. Cita outros exemplos da 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.

Roga pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo que 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.

Disse que demonstrou a abusividade da penalidade imposta, que viola o art. 150, IV da CF/88, sendo absolutamente desproporcional, na qual a recorrente 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 requerendo que:

- Pugna pela nulidade e conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.
- Seja dado integral provimento ao presente recurso, para que seja reconhecida a improcedência da suposta infração fiscal em questão, sobretudo em razão de que foi demonstrado o efetivo recolhimento integral, e, consequentemente, seja determinado o cancelamento integral das exigências consubstanciadas no presente Auto de Infração, com o decorrente arquivamento do presente processo administrativo, tendo em vista que foi demonstrada a inequívoca da ausência de ocorrência da conduta imputada.
- 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.
- As intimações sejam feitas exclusivamente em nome de PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI (OAB/SP 106.769), sob pena de nulidade.
- Protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Otávio de Abreu Caiafa - OAB/SP nº 400.056.

É o relatório.

## VOTO

O contribuinte veio novamente, através de Recurso Voluntário, visando modificar a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado por multa pecuniária sobre o ICMS por antecipação parcial, referente a mercadorias de outra Unidade Federada para comercialização. Pontuo que o recurso tempestivo é cabível e conhecido nos termos do RPAF.

A Junta julgadora manteve a autuação, após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e verificou que os autos estão revestidos das formalidades legais exigidas pelo RPAF. No mérito, o relator destacou todo o andamento do procedimento para elaboração da autuação, discorreu que a acusação fiscal está alicerçada de informações minuciosas, com riquezas de dados que calcam para apuração do montante do ICMS por antecipação parcial. Explicou todo o método do valor apurado em função de cada item da mercadoria com a respectiva nota fiscal, sendo deduzido do valor mensal apurado, o valor mensal recolhido sob a mesma exigência tributária, tendo constatado também, que toda a apuração foi realizada através de informações colhidas das notas fiscais de aquisição de mercadorias e a EFD da recorrente, sendo observado que o contribuinte ou patrono do autuado não se insurgiu sobre a EFD (autuada), ou os dados utilizados para apuração fiscal.

O patrono do recorrente atravessa a mesma peça recursal, de forma idêntica, a da impugnação: **a)** pugnou pela nulidade e conversão de diligência; **b)** requer a improcedência da infração em razão de que foi demonstrado o efetivo recolhimento integral; e **c)** alega ser confiscatória a multa aplicada, onde pede cancelamento ou redução.

Logo, de início, rejeito a preliminar de nulidade, pois não há razão ao contribuinte novamente, sendo que a infração está descrita de forma compreensível, com indicação dos demonstrativos (Anexos), cujas cópias foram entregues, com indicação dos dispositivos infringidos e multa aplicada.

A demonstração da riqueza das informações juntadas aos autos é vasta, pois o autuante, através dos demonstrativos mostra como se chegou ao cálculo do ICMS por antecipação parcial, a forma

do cálculo que a decisão recorrida já explicara no sentido de que no “*relatório constante dos autos, à fl. 10, ... todas as notas fiscais que foram objeto da apuração realizada pela Autuante, inclusive demonstrando o cálculo realizado item a item de cada nota fiscal*”, como também denota que a “*apurou o montante mensal devido à título de ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, demonstrou o valor apurado em função de cada item de mercadoria constante da respectiva nota fiscal e ao final, deduziu do valor mensal por ela apurado a título de ANTECIPAÇÃO PARCIAL, o valor mensal recolhido pela Impugnante sob a mesma exigência tributária*”, e que as informações foram colhidas pelas notas fiscais e a EFD, não contestado pelo recorrente.

Quanto ao pedido de diligência e perícia, também não vejo com acatar, pois as informações estão todas expostas nos autos e o contribuinte não contestou a forma do cálculo da multa pecuniária, e nem apontou e acostou documentos que pudessem elidir a autuação, portanto, indeferido tal pedido, pois os documentos dos autos não precisam de perícia técnica especializada para deferir argumento introvertido.

Quanto ao requerimento da improcedência do Auto de Infração, sob a alegação de que demonstrou o pagamento do referido imposto, fui analisar se o recorrente acostou algum documento de que a JJF não tenha analisado, e pontuei que na peça impugnatória consta cópia: do estatuto social da empresa, do Auto de Infração de que fora autuado, além dos demonstrativos que deram azo a autuação, como também está visto na fl. 69v, os pagamento realizados pelo contribuinte por antecipação, no qual foram deduzidos para apuração fiscal ora discutida. Assim, mantenho a infração.

No que se refere ao argumento de que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, observo que conforme fundamentado na decisão ora recorrida, o percentual de 60% é previsto no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96. Portanto, é legal, e este órgão julgador não possui competência para apreciar constitucionalidade da legislação tributária, nem negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167 do RPAF/BA. E por se tratar de multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória sobre a obrigação principal, observe que o art. 159 do RPAF/BA, que previa a apreciação de pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, ao apelo de equidade por parte da Câmara Superior deste Conselho, foi revogado pelo Decreto nº 16.032/2015. Portanto, não acolho o pedido de afastamento ou redução das multas, por falta de previsão legal.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter inalterada a Decisão de piso e o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 274068.0017/20-2, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de R\$ 180.163,48, prevista no Art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios, previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS