

**PROCESSO** - A. I. N° 274068.0029/20-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MAKRO ATACADISTA S/A.  
**RECORRIDOS** - MAKRO ATACADISTA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0282-06/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 18/03/2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0035-11/25-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. RECOLHIMENTO A MENOS. INFRAÇÕES 01/02.** Os elementos probatórios trazidos em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, analisados pela autuante, ajustam para mais os valores devidos pelo contribuinte. Proibição de reforma para pior. **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. INFRAÇÕES 03/04.** Imputação 03 mantida, pois não foram modificados os valores inicialmente lançados. Quanto à infração 04, os elementos de prova trazidos em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, avaliados criteriosamente pela autuante, elidiram em parte a acusação. Ausência dos pressupostos processuais para o conhecimento da remessa necessária. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO CONHECIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0282-06/23-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, apresenta a peça respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 24/09/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.626.327,79, sob a acusação do cometimento das 04 (quatro) irregularidades assim designadas no Acórdão recorrido:

*“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 novembro 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. **Valor:** R\$ 322.532,59.

**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”.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 09/10/2023 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos (fls. 297 a 324):

#### **“VOTO**

Como já relatado, o presente julgamento decorre da decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que anulou a decisão prolatada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão JJF 0103-02/21-VD. Destaco o seguinte trecho do voto condutor da decisão da 1ª CJF, dissonante do teor do inicialmente relatado quanto ao presente lançamento:

“Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário, contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0086-02/21-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado no dia 24/09/2020, para formalizar a constituição de crédito tributário no montante nominal (histórico) de R\$ 1.626.327,29, sob a acusação do cometimento das quatro seguintes irregularidades:

**Infração 01** – Recolhimento a menor do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior. R\$ 533.770,08 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

**Infração 02** – Recolhimento a menor do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior. R\$ 587.924,83 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

**Infração 03** – Percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para revenda, com saídas posteriores normalmente tributadas. Multa de R\$ 182.100,29, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

**Infração 04** - Percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições interestaduais de mercadorias para revenda, com saídas posteriores normalmente tributadas. Multa de R\$ 322.532,59, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96”. (Grifei).

A decisão tomada como objeto do Recurso Voluntário, como acima grifado, foi o Acórdão JJF 0086-02/21-VD,

relatado pelo Julgador Arivaldo Lemos de Santana, julgado em 03/05/2021, do qual, inclusive este relator participou do julgamento, quando o correto deveria ter sido apreciada a decisão contida no Acórdão JJJ 0103-02/21-VD, que efetivamente é aquela relativa ao presente Auto de Infração e se encontra encartada, como anteriormente informado, às fls. 137 a 152.

Com a devida vênia e respeito a aludida decisão do órgão superior e ao nobre Relator, acompanhado à unanimidade por seus pares, o presente lançamento, bem como a decisão anulada, versa sobre o Auto de Infração de número 274068.0029/20-0, lavrado em 24/09/2020, contendo quatro infrações e com crédito tributário reclamado de R\$ 1.626.327,79, e como tal, julgado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, por este Relator como procedente. O relator da Câmara simplesmente se reportou a decisão diversa daquela tomada no presente processo.

Se houve qualquer erro ou equívoco, seguramente não foi dos julgadores da 2ª JJJ, eis que, com a devida vênia, reitero, o julgamento foi perfeito, analisando as quatro infrações arroladas, e atentando para a norma regulamentar quanto a validade do lançamento e do julgamento, especialmente o RPAF/99, contando, inclusive, como registrado acima, com a presença do advogado representante da empresa autuada que, inclusive, abriu mão do uso da palavra em sede de sustentação oral, naquela oportunidade.

Existisse qualquer mácula, seguramente o mesmo, de forma diligente e imediata protestaria para a adoção das devidas correções. Se equívoco existiu, reforço, este ocorreu no julgamento de Segundo Grau, não podendo estas colocações serem tidas ou tomadas como insurgência, eis que neste momento se cumpre a determinação do novo julgamento por ela determinado. Desta forma, e frente ao posicionamento acima exposto, passo a prolatar o teor do voto, em função dos fatos relatados, inclusive em relação à diligência requerida e seus desdobramentos.

O lançamento 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, 129 do COTEB 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, amplamente garantido não somente em razão das inúmeras intervenções, como, igualmente nas sustentações realizadas ao curso deste julgamento.

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 seria 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 se submete 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’”.*

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 exaustivamente 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 clara e 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, Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), 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 pleno e total 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, inseridos 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 arrecadoras 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.*

*Ainda Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros, 39ª Ed., 2013) nos brinda com o ensinamento de que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo”.*

*É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente.*

*Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII, assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo. 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 Nelson 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.*

*Em relação a arguição defensiva de que a indicação da multa aplicada se referia a “uso de crédito fiscal”, não posso acolher, pois o inciso do artigo 42 da Lei 7.014/96 foi corretamente aplicado. Quanto a aplicação da alíquota de 18%, alegada pela defesa, a autuante em sua informação fiscal prestou o devido esclarecimento, o qual ratifico, importando o fato de o valor do imposto tido como devido nos demonstrativos elaborados ser idêntico ao lançado no Auto de Infração.*

*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, somente vindo aos autos os elementos elucidadores da lide em momento posterior.*

*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.*

*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 em sede da diligência requerida em atenção a sua colocação defensiva, quando a mídia que não estaria inserida nos autos, compondo-o, trouxe documentos e argumentos contrário a autuação, contestando-a quanto as infrações analisadas, o que valeu a participação da autuante, que, de forma profissional e diligente as analisou, contrariamente as colocações da defesa, à vista, inclusive, dos elementos contidos às fls. 230 a 256, detidamente analisados, inclusive ante a observação em relação àqueles documentos fiscais não arrolados no lançamento, alterando os valores lançados, em alguns casos, para mais e em outros, para menos.*

*Se por um lado, o exame dos elementos trazidos pela defesa implicou em aumento de valores com relação aos inicialmente apontados na autuação, isto não quer dizer que haja nulidade por incerteza quanto a determinação da base de cálculo ou iliquidez do lançamento, uma vez que, conforme registrado, a autuação baseou-se na EFD e documentos fiscais do contribuinte, ou seja, em elementos fáticos e reais, informados pela própria autuada, não se podendo aventar a possibilidade de autuação por presunção. Dessa maneira, ao contrário do aventado na peça defensiva, inexistente qualquer majoração na autuação, apenas adequação aos valores ajustados quando da informação fiscal, e em função da argumentação defensiva.*

*Portanto, não há por que se falar em qualquer violação normativa, sequer nulidade, vez que o princípio da vedação do “reformatio in pejus” foi devidamente atendido. Isso significa que não pode haver reforma da decisão para pior, ou seja, havendo apenas recurso da defesa, o juízo ad quem não poderá agravar a situação do réu, conforme se verá.*

*Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil. 7ª ed. São Paulo: Forense, 1998.) entende tal*

princípio da seguinte maneira: “a reformatio in pejus ocorre quando o órgão ad quem, no julgamento de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente sob o ponto de vista prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso”.

Ainda que isso ocorresse, poderíamos citar nesta oportunidade, a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), inserida na apreciação do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 641.054 RIO DE JANEIRO, em decisão datada de 22 de maio de 2012, no qual o ministro Luís Fux assim se pronunciou: “A possibilidade da administração pública, em fase de recurso administrativo, anular, modificar ou extinguir os atos administrativos em razão de legalidade, conveniência e oportunidade, é corolário dos princípios da hierarquia e da finalidade, não havendo se falar em reformatio in pejus no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório ao administrado e sejam observados os prazos prescricionais”.

Logo, o entendimento vigente é no sentido de que a Administração Pública ao majorar sansão aplicada, em sede de recurso administrativo não estaria piorando a mesma, mas, apenas, realizando de forma clara e legal, um dever que lhe é imposto diante da observância estrita dos princípios constitucionais.

Não há que se falar em prejuízo aos administrados, uma vez que prevalece sempre a indisponibilidade do interesse público e este deve obedecer a cartilha da lei. Se a redação legal traz em seu bojo a possibilidade de reforma mesmo que para piorar, não há dessa maneira violação ou preterição aos direitos dos administrados, mas, certamente, a utilização prática do princípio maior da Administração Pública, qual seja, o da Legalidade.

Fato concreto, diante das considerações acima tecidas, é que o agravamento da imputação em seus valores, traz como consequência apenas e tão somente a manutenção daqueles inicialmente lançados pela autuante no Auto de Infração, devendo os valores excedentes serem lançados em novo Auto de Infração, como reconhecido pela própria defesa, respeitado o prazo decadencial. Por tais razões, as infrações 01 e 02 ficam mantidas em sua integralidade, nos valores, respectivamente, de R\$ 533.770,08 e R\$ 587.924,83.

Já 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, havendo prova defensiva apresentada e conhecida por todos (autuante e julgadores) a se considerar a diligência requerida, há de se avaliar os elementos probantes trazidos pela autuante, quando da lavratura do Auto de Infração, e tendo em vista a precisão, abundância e robustez destas, bem como daquelas outras colacionadas ao feito pela defesa, 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”.

Em sede de diligência, a autuante de posse dos elementos trazidos pela empresa autuada, acolhendo, via análise da documentação apresentada, argumentos defensivos, refazendo os demonstrativos, apresentando, inclusive os valores para 2017 na fl. 257 e 2018 na fl. 259 e reduzindo o valor do lançamento, sem que, de forma objetiva o sujeito passivo contestasse os números indicados nos novos demonstrativos elaborados, o que me leva a acolhê-los, e julgar a infração 03 procedente em R\$ 182.100,29 e a infração 04 parcialmente subsistente em R\$ 283.829,39, de acordo com os seguintes demonstrativos:

#### Infração 03

2017

Janeiro R\$ 64.221,34

Maio R\$ 23.648,83

Junho R\$ 14.358,20

Setembro R\$ 48.738,57

Outubro R\$ 31.133,36

#### Infração 04

2017

Dezembro R\$ 33.810,47

2018

Março R\$ 4.604,70

Abril R\$ 0,00

Maio R\$ 37.233,34

Junho R\$ 7.559,88

Julho R\$ 6.894,26

Agosto R\$ 19.260,99

Setembro R\$ 8.511,17

Outubro R\$ 62.508,14

Novembro R\$ 51.799,04

Dezembro R\$ 51.647,40

Em contraposição a eventual argumento em contrário aos valores ora apontados, onde se em determinado período a ocorrência foi reduzida, ao passo que em outros aumentada, chamo atenção para o teor da Súmula 11 do CONSEF: “Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração”.

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".*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0282-06/23-VD.

Respalado no art. 169, I, "b" do sobredito Regulamento Processual, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 336 a 359, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

Entende a recorrente, citando doutrina juntamente com precedente deste Conselho, que o Auto de Infração é nulo por falta de precisão e profundidade na indicação e incoerência na fundamentação legal das infrações, o que macula o art. 142 do CTN e o art. 129, § 1º, III do COTEB.

Além disso, teria havido cerceamento de direito de defesa, tendo em vista a falta de apresentação, por parte da autoridade fiscal, de todos os documentos e dados que comprovassem as suas constatações. A auditora fiscal teria afirmado por mais de uma vez que deixou de analisar os documentos juntados pelo contribuinte.

Outro fato que conclui demonstrar a nulidade da autuação é o da suposta contrariedade da Decisão recorrida, na medida em que depois da diligência fiscal as infrações 01/02 restaram majoradas e as infrações 03/04 minoradas, conforme a planilha de fl. 351.

Em verdade, o que este relator verifica é que a auditora se equivocou na revisão da infração 03 de fl. 257, inserindo na mesma a competência de 12/2017 (que não estava no Auto de Infração) e dando a falsa impressão na comparação entre o valor original e o retificado de que houve uma minoração, quando na verdade não houve nenhuma modificação neste item da autuação. O relator corrigiu o erro, realocando na revisão a competência de 12/2017 para a infração 04, assim como estava no lançamento original, e acolhendo a sua respectiva alteração para quantia menor.

No mérito, diz ter comprovado no curso da instrução processual o pagamento dos valores ora exigidos, o que demonstra a inconsistência das infrações lavradas, uma vez que partem da premissa de que houve suposto recolhimento a menor, quando, na realidade, não houve.



Subsidiariamente, pugna pela realização de diligência, em prol da verdade material, de modo a afastar tanto o valor principal quanto a multa. Relativamente a esta última, diz ser abusiva, desproporcional e confiscatória, motivo pelo qual pede redução ou cancelamento.

Encerra requerendo deferimento.

## VOTO

No que concerne à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, a autuante e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram as imputações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra acertado, claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (artigo 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência.

Segundo o art. 169, I, “a” do RPAF/99:

*“Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:*

- a) recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida decisão for superior R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); (...).”*

A Decisão de primeira instância modificou o valor total do Auto de Infração de R\$ 1.626.327,79 para R\$ 1.587.624,60, não tendo sido alcançado o limite estipulado no dispositivo regulamentar acima discriminado.

Uma vez ausentes os requisitos processuais para a sua interposição, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso de Ofício consignado na Resolução do Acórdão de 1ª Instância.

No mérito do Recurso Voluntário, cuida o presente lançamento de ofício, em verdade, de duas infrações, que foram desdobradas: a primeira, referente ao 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*”.

Não foi trazido pelo recorrente qualquer documento que comprovasse as suas alegações, apontasse erro ou equívoco da autuação, sendo vago, abrangente e impreciso quanto à motivação que desembocaria na requerida improcedência.

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 trouxe argumentos contrários à autuação, contestando-a, sendo que a auditora os analisou, contrariamente às argumentações recursais, à vista, inclusive, dos elementos contidos às fls. 230 a 256, alterando os valores lançados, em alguns casos para mais e em outros para menos.

Se, por um lado, o exame dos elementos trazidos pela defesa implicou em aumento de valores com relação aos inicialmente apontados na autuação, isto não quer dizer que haja nulidade por incerteza quanto à determinação da base de cálculo ou iliquidez do lançamento, uma vez que, conforme registrado, a autuação baseou-se na EFD e documentos fiscais do contribuinte, ou seja, em elementos fáticos e reais, informados pela própria autuada, não se podendo aventar a possibilidade de autuação por presunção.

Portanto, não há por que se falar em qualquer violação normativa, sequer nulidade, vez que o princípio da vedação da reforma para pior foi devidamente atendido. Isso significa que não pode haver modificação na Decisão para agravar o montante lançado.

Quanto à mal-entendida e inexistente modificação para menos da infração 03, em verdade, o que este relator verificou é que a auditora se equivocou na sua revisão à fl. 257, inserindo na mesma a competência de 12/2017 (que não estava no Auto de Infração) e dando a falsa impressão na comparação entre o valor original e o retificado de que houve uma minoração, quando na verdade não houve nenhuma modificação neste item da autuação. O relator corrigiu o erro, realocando na revisão a competência de 12/2017 para a infração 04, assim como estava no lançamento original, e acolhendo a sua respectiva alteração para quantia menor.

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

Em sede de diligência, a autuante, de posse dos elementos trazidos pela empresa autuada, acolhendo parcialmente, via análise da documentação, os argumentos defensivos, refazendo os demonstrativos, apresentando:

*“(...) inclusive os valores para 2017 na fl. 257 e 2018 na fl. 259 e reduzindo o valor do lançamento, sem que, de forma objetiva o sujeito passivo contestasse os números indicados nos novos demonstrativos elaborados, o que me leva a acolhê-los, e julgar a infração 03 procedente em R\$ 182.100,29 e a infração 04 parcialmente subsistente em R\$ 283.829,39, de acordo com os seguintes demonstrativos:*

**Infração 03**

2017

Janeiro	R\$ 64.221,34
Maio	R\$ 23.648,83
Junho	R\$ 14.358,20
Setembro	R\$ 48.738,57
Outubro	R\$ 31.133,36

**Infração 04**

2017

Dezembro R\$ 33.810,47

2018

Março	R\$ 4.604,70
Abril	R\$ 0,00
Maio	R\$ 37.233,34
Junho	R\$ 7.559,88
Julho	R\$ 6.894,26

Agosto R\$ 19.260,99  
Setembro R\$ 8.511,17  
Outubro R\$ 62.508,14  
Novembro R\$ 51.799,04  
Dezembro R\$ 51.647,40”.

No que diz respeito ao caráter alegadamente confiscatório da multa, não compete a este Conselho exercer controle de constitucionalidade, tampouco negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Em face do exposto, voto pelo **NÃO CONHECIMENTO** do Recurso de Ofício e pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** do Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0029/20-0, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.121.694,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 465.929,69**, prevista no inciso II, “d” da mesma Lei e Artigo já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS