

A. I. Nº - 298620.0005/24-9  
AUTUADO - NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ CLAÚDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/10/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0217-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DO ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. A legislação prevê que na base de cálculo do ICMS, quando do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importado do exterior, devem ser incluídas as despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente e o imposto calculado sobre sua própria base de cálculo. Os documentos trazidos pelo próprio sujeito passivo confirmam a acusação fiscal, quanto ao cálculo equivocado realizado para apuração do ICMS devido quando da importação. Infração mantida. Não acolhidas as questões aventadas como preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de setembro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 2.623.532,78, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01. 012.001.001.** Recolheu a menor o ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, para ocorrências nos meses de janeiro, março, abril, junho, agosto a outubro de 2020, janeiro, junho a dezembro de 2022, janeiro a maio, agosto a dezembro de 2023.

Informa o autuante: *“Deixou de incluir o ICMS na base de cálculo”*.

A autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do documento de fls. 79 a 82, 98 a 101, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 24 a 53, onde, após resumir a autuação, argui não poder concordar com o lançamento, pois existem vícios materiais que maculam a validade do Auto de Infração por não especificar o suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto e por possuir deficiência na indicação da fundamentação legal, violando o seu direito de defesa.

Aduz, ainda, não haver que se falar em recolhimento a menor do ICMS incidente na importação de mercadorias do exterior, visto que a base de cálculo foi apurada considerando a correta taxa cambial, bem como todas as despesas aduaneiras incidentes na operação, inclusive com a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

Fala que em que pese a ausência de clareza sobre o fato que a Fiscalização pretendeu autuar, numa nítida tentativa de trazer a maior quantidade de fatos e atos passíveis de autuação, por não estar certo da existência de uma infração específica, é possível constatar, pela análise atenta do demonstrativo que acompanhou o Auto de Infração, que a sua insurgência seria apenas pela dedução de que não houve a inclusão do ICMS em sua própria base.

Sustenta ter havido, no máximo, um equívoco na escrituração do campo “outras despesas acessórias” nas Notas Fiscais, fato que não pode resultar na exigência de ICMS, conforme será demonstrado nestes autos sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Estado da Bahia.

Frisa que o mero equívoco no preenchimento de uma obrigação acessória não pode ser fato suficiente para a exigência do tributo tempestiva e suficientemente recolhido, com base inclusive no princípio da busca pela verdade material, o qual deve nortear as decisões administrativas.

Por tais razões que serão adiante melhor delineadas é que requer o reconhecimento da nulidade da presente autuação, em razão dos vícios que maculam sua validade, ou quando menos a improcedência total do presente Auto de Infração.

Por primeiro, ressalta que o presente Auto de Infração é flagrantemente nulo, na medida em que os fatos narrados não são claros e extremamente genéricos, além de que o fundamento legal utilizado é de todo divergente da reapuração do ICMS realizado pela fiscalização, observando-se verdadeira ausência de capitulação legal para o crédito fazendário lavrado.

Garante que a fiscalização não cumpriu com as suas obrigações legais de expor ao contribuinte de forma satisfatória as motivações que a levaram a efetuar o lançamento ora combatido, não permitindo que a Impugnante proceda à sua defesa de forma plena e convicta, em frontal violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Salienta que a Legislação Estadual é clara ao estabelecer como se dará a composição do Auto de Infração, reproduzindo o teor do artigo 39 do RPAF/BA.

Nota que o dispositivo acima determina que além da descrição dos fatos que constituem a infração, o Auto de Infração deve indicar expressamente a disposição legal infringida e que a descrição dos fatos e o relato da infração servem justamente para que o contribuinte autuado possa entender de maneira plena a motivação por trás do lançamento fiscal e assim, caso entenda pertinente, possa rechaçar de forma mais precisa a imposição fiscal que entende indevida.

Contudo, no caso em referência, a fundamentação legal não condiz com os fatos da autuação (matéria supostamente tributável). A descrição dos fatos e o relato da infração cometida que embasam e procuram dar sustento à autuação fiscal, definitivamente, não cumprem o seu papel, mas ao revés, relatam ocorrência distinta daquela constante na capitulação legal da infração, arremata.

Reforça que conforme adrede mencionado, a autuação traz na descrição da infração cometida a informação de que houve suposto recolhimento a menor de ICMS-Importação, em decorrência da não inclusão de despesas aduaneiras na base de cálculo do ICMS-Importação, de sua própria não inclusão em sua base de cálculo e/ou da utilização incorreta da taxa cambial devida.

Em que pese a variedade de atos que supostamente violou na apuração da base de cálculo do imposto, no demonstrativo de apuração do ICMS recolhido a menor constante do Auto de Infração ora impugnado não há nenhuma correção dos valores lançados em seus documentos fiscais, como alteração dos valores em razão do câmbio incorreto ou incremento de valores e despesas em seu lançamento, mas apenas a inclusão do próprio ICMS sobre a base de cálculo de ICMS indicada em suas notas fiscais, como será bem demonstrado no tópico do mérito.

Consigna que tal fato demonstra que a Fiscalização pretendeu alcançar fatos que não foram realizados pela autuada, o que não pode ser permitido, por resultar em ausência de clareza da autuação e erro na determinação da suposta infração cometida, dificultando o direito de defesa por sua parte.

Diz que a necessidade de indicação expressa e clara do fato cometido é exigência prevista no inciso III, do artigo 39 do RPAF/99, reproduzido.

Além disso, como alegado acima, o Auto de Infração, apesar de citar diversos atos tidos como contrários à legislação tributária na determinação do ICMS-Importação procede com um único ato na reapuração do imposto, qual seja o da inclusão do ICMS próprio sobre a base de cálculo que já havia sido apurado pela Impugnante como devido.

Apresenta exemplo.

Considera fácil de se constatar assim que a reapuração do imposto considerado como recolhido a menor pela fiscalização se pautou apenas na suposta ausência de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, visto que sobre o valor considerado como total em sua planilha de apuração, que é o mesmo da base de cálculo do ICMS utilizada pela Impugnante, aplicou o ICMS sobre sua própria base e a alíquota.

Ou seja, não havia necessidade alguma, além de dificultar o exercício da plena defesa, para que se considerassem tantas infrações no Auto de Infração, visto que a única insurgência da fiscalização foi sobre a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

Ressalta que na indicação dos dispositivos legais do Auto de Infração não há menção alguma ao dispositivo que determina a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, apenas das outras infrações supostamente cometidas.

Indica que tal ausência resulta em vício insanável da autuação e em sua nulidade, visto que cerceia o direito de defesa do contribuinte nos termos dos artigos 5º, inciso LV da Constituição Federal, 10, inciso IV do Decreto Nº 72.235/2010, art. 129, § 1º, V da Lei nº 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia), e artigo 39, V, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia), copiados.

Neste mesmo sentido invoca jurisprudência do STJ, conforme decisão recentíssima de relatoria do Ministro Herman Benjamin, no julgamento do AgInt no REsp 2090769/SP, Segunda Turma, DJe 20/08/2024, copiado em sua Ementa.

Conclui no sentido de que, em que pese tratar do lançamento de CDA, os fundamentos da decisão são plenamente aplicáveis ao presente caso, visto que o Auto de Infração lança crédito fazendário que deve ser plenamente fundamentado para sua criação, restando claro que a fiscalização concluiu por uma coisa e lançou por outra, sem ao menos indicar o dispositivo legal da infração que considerou como realizada pela Impugnante.

Reputa não ter a Fiscalização cumprido com o dever precípua assinalado no artigo 142 do CTN, que é o de identificar a matéria tributável, não tendo havido a devida motivação do lançamento, em absoluta contrariedade ao supramencionado artigo, bem como o artigo 37, *caput* da Constituição Federal, transcritos.

Menciona que no caso em tela, entretanto, a Fiscalização não cumpriu com o dever imprescindível de identificar a matéria tributável. A ser dessa forma, a “conclusão” adotada é desprovida de fundamentação legal, o que implica na nulidade do Auto de Infração ora combatido, eis que não cumpre com a condição preconizada pelo artigo 39 do Decreto nº 7.629/99.

Registra que não se pode admitir a procedência de uma autuação que simplesmente ignora os requisitos legais para a constituição do crédito tributário. Quando se trata de processo administrativo tributário, nunca é demais lembrar que o interesse visado é o interesse primário da Administração Pública, de modo que se faz necessária a aferição plena e efetiva dos acontecimentos, para apurar a ocorrência ou não do fato jurídico tributável, em respeito à legalidade tributária.

Somente dessa forma se consegue dar fiel cumprimento ao artigo 142 do CTN, particularmente no que diz respeito à “identificação da matéria tributável”, que não se trata de mera retórica, mas de determinação ao Fisco de que se atenha estritamente ao que remanesce sujeito à tributação, finaliza.

Por isso, considera evidente que se encontra impedida de exercer com plenitude seu direito e garantia constitucional à ampla defesa em âmbito administrativo, consagrado no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, na exata medida em que não é possível identificar com segurança qual a infração que ensejou a lavratura do Auto de Infração ora combatido.

Sobre o princípio da ampla defesa, colaciona ensinamento de Odete Medauar.

Argumenta que ao não disponibilizar elementos suficientes para a determinação da

caracterização da infração que é imputada, a Administração Pública dá causa à mais absoluta e completa nulidade do trabalho fiscal e neste sentido, transcreve o artigo 18 do Decreto nº 7.629/99.

Assim, nos termos do dispositivo supracitado, registra que será nulo o Auto de Infração quando dele não constem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. No caso em tela, é justamente esse requisito que o lançamento carece.

Corroborando a nulidade do presente Auto de Infração por vício insanável, lembra entendimento do CONSEF/BA, proferido no julgamento de casos nos quais também houve incongruência entre os fatos e a descrição das infrações, tomando como exemplo as decisões da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão 0146-12/17; julgamento em 26/04/2017 e 2ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0299-02/12; julgado em 14/12/2012.

Ante o exposto, tratando-se de nulidade de Auto de Infração com base no RPAF/99, tem que o lançamento não é suscetível de confirmação. Assim, ainda em sede de preliminar, o presente Auto de Infração reputa dever ser declarado completamente nulo, cancelando-o integralmente.

Conforme esclarecido no item anterior, o presente Auto de Infração seria absolutamente nulo, na medida em que a Fiscalização não cumpriu com o dever imprescindível de identificar a matéria tributável, diante de ter constatado a ocorrência de suposto recolhimento a menor do ICMS incidente na importação de mercadorias, em razão de, segundo a descrição dos fatos do Auto de infração, não ter considerado incluído em sua base de cálculo despesas aduaneiras, o próprio montante do ICMS devido, ou pela utilização de taxa cambial incorreta, mas lavrou o Auto de Infração por itens que, têm apenas parcial conexão com a descrição, quais sejam os artigos 4º, inciso IX e 17, inciso VI da Lei nº 7.014/76 c/c artigo 332, inciso IV do RICMS/BA.

Justifica tal assertiva com base no demonstrativo da reapuração do ICMS devido que demonstrou claramente ter a autuação se pautado apenas em suposta ausência de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, fato que não conteve o dispositivo legal que o fundamenta no Auto de Infração.

De todo modo, caso não se aceite a causa de nulidade absoluta do Auto de Infração, conforme dicção do artigo 18 do Decreto nº 7.629/99, o que admite apenas a título de argumentação, passa a expor as razões de direito pelas quais é totalmente descabida a exação pretendida pela Fiscalização.

Reforça que o lançamento efetuado não acresceu nenhum valor as demais despesas consideradas pela Impugnante, como já demonstrado acima, bem como não alterou nenhum dos valores lançados, que demonstrem ter havido equívoco na taxa cambial utilizada na apuração de seus tributos.

Neste sentido, indica que o artigo 4º, inciso IX da Lei nº 7.014 de 1996 considera como ocorrido o fato gerador do imposto incidente sobre a importação o momento do desembaraço aduaneiro.

Recorda, por sua vez, que o artigo 18, incisos I e II do mesmo diploma legal prevê que quando a operação estiver expressa em moeda estrangeira será necessário realizar a sua conversão em moeda nacional no dia da ocorrência do fato gerador (desembaraço aduaneiro), e pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do imposto sobre a importação, tendo assim procedido.

Observa que o primeiro ponto que seria apurado pela Fiscalização caso a empresa houvesse utilizado taxa cambial diversa, inferior, da devida no momento de seu desembaraço aduaneiro seria a atualização da moeda em sua reapuração do lançamento, visto que caso assim não fizesse deixaria de lançar o valor devido para pagamento. Entretanto, todos os valores lançados em sua escrituração fiscal foram mantidos pela Fiscalização, conforme passa a demonstrar.

A título de exemplo, novamente traz como referência a Nota Fiscal nº 5 (plotada), considerada pelo Fisco Baiano como lançada de forma incorreta, registrando o fato de que o autuante manteve todos os valores declarados pela empresa como devidos, o mesmo valor CIF, mesmo imposto de importação, despesas aduaneiras, IPI, frete e seguro, como pode ser constatado.

Assevera que para fins de visualização do valor do Imposto de Importação é necessária a análise da Declaração de importação (DI) 22/0153546-8, sendo o fato de fácil constatação, visto que tal número também está indicado na planilha de reapuração elaborado pelo autuante.

Percebe que o Imposto de Importação declarado como devido na DI é de exatamente R\$ 141.475,23, o mesmo montante considerado pela Fiscalização. Assim, tendo sido confirmado o valor do Imposto de Importação devido por parte da fiscalização, resta claro ter a autuada agido nos estritos termos do artigo 18, II da Lei nº 7.014/1996, utilizando a mesma taxa de câmbio para apuração deste imposto e do ICMS.

Ou seja, não há que se falar em utilização de taxa de câmbio incorreta, garante.

Apenas a título de reforço, demonstra ter o mesmo fato ocorrido com a Nota Fiscal nº 84, vinculada a DI nº 22/1712248-6, conforme se pode observar da reapuração fiscal.

Todas as despesas consideradas pela fiscalização são exatamente no mesmo valor lançado pela Impugnante, arremata.

Diz restar nítido que não houve divergências entre o valor da taxa cambial considerado pela Impugnante, visto que estes valores não foram lançados de forma diferente pela Fiscalização.

Aponta que os mesmos documentos acima também rechaçam a alegação de que houve a Fiscalização lançamento a menor das despesas aduaneiras lançadas pela Impugnante, visto que é possível observar que estes documentos também consideram o mesmo valor de despesas aduaneiras do que o declarado no campo "Outras Despesas Acessórias" das Notas Fiscais.

Para que não restem dúvidas a Impugnante também anexa aos autos a relação com todas as Notas Fiscais e DI relacionadas à autuação combatida (Doc. 04).

Ante o exposto, considera claro que não merece prosperar a cobrança em tela, haja vista que a taxa cambial utilizada para conversão da moeda foi a do dia do despacho aduaneiro, bem como que as despesas aduaneiras consideradas estão no mesmo valor das despesas aduaneiras consideradas pela fiscalização em seu documento de reapuração de ICMS.

Acrescenta que a Lei de ICMS do Estado da Bahia de nº 7.014/96 (copiada), traz nos incisos de seu artigo 17 as despesas que devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS em operações de importação.

Acrescenta que a ausência de disposição expressa deste dispositivo legal no Auto de Infração combatido resulta em sua nulidade, conforme já defendido acima. Porém, este fato não está sendo alegado em razão da não inclusão da base do ICMS em sua própria base de cálculo quando da apuração do imposto devido pela Impugnante.

Esclarece que quando da apuração do ICMS-Importação acrescentou em sua base de cálculo todas as despesas constantes dos incisos, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, além de seu próprio montante, conforme se pode observar de reapuração efetuada (Doc. 05).

A título de exemplo, coleciona a reapuração das Notas Fiscais nºs 5 e 84, constantes da presente Impugnação para facilitar a análise, pontuando que a base do ICMS apurada é de R\$ 1.892.277,65, após a inclusão de seu montante no valor total da base que incluía apenas as despesas de R\$ 1.551.667,67. Este valor resulta da soma do valor total dos produtos, frete, seguro, IPI e outras despesas acessórias.

Entretanto, frisa haver uma despesa que realmente foi declarada na Nota Fiscal com um valor diferente do efetivamente incorrido, mas que não resultou em nenhum prejuízo, visto que não alterou a base de cálculo do ICMS referente ao valor total das despesas, conforme passa a demonstrar.

A princípio, cita os itens que compõem a base de cálculo do ICMS-Importação, nos termos dos incisos do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Quais sejam: o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos; o imposto sobre a importação; o imposto sobre operações de câmbio; e quaisquer

despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente.

Neste sentido, ressalta que para a Nota Fiscal nº 5 foram considerados os valores: da mercadoria de R\$ 1.048.543,54; do IPI de R\$ 126.429,46; frete de R\$ 73.985,36; seguro de R\$ 290,45; e as demais despesas acessórias de R\$ 302.418,86, resultando no total para apuração do ICMS antes de incluí-lo em sua própria base de cálculo, no montante de R\$ 1.551.667,67.

Demonstra que a inclusão do ICMS em sua própria base é realizada através da fórmula  $\text{total}/(1 - \text{alíquota})$ , que para este exemplo seria  $R\$ 1.551.667,67/0,82$ , resultando na base de cálculo do ICMS considerada na Nota Fiscal de R\$ 1.892.377,65 e no ICMS-Importação apurado e recolhido de R\$ 340.609,98.

Adiante ter havido o lançamento equivocado na Nota Fiscal no campo “outras despesas acessórias” no montante de R\$ 501.553,57, mas este lançamento a maior ocorreu, pois a Impugnante considerou dentro deste campo o valor do ICMS apurado.

Na planilha de reapuração elaborada (Doc. 05), foi demonstrado também o valor de outras despesas acessórias que devem ser incluídas neste campo, bem como comprovado que estas despesas estão sendo consideradas, quais sejam: taxa SISCOMEX; AFRMM; Imposto de Importação; outras despesas; PIS e COFINS, conforme se pode observar a título de exemplo, a da Nota Fiscal nº 5, cujo recorte apresenta.

Garante que o valor destas despesas pode ser confirmado com base na DI vinculada, observando que para o caso da DI nº 22/0153546-8 foram dispendidas as seguintes despesas que deviam ser inseridas no campo “outras despesas acessórias”: taxa SISCOMEX de R\$ 154,23; AFRMM de R\$ 19.851,33; Imposto de Importação de R\$ 141.475,23; outras despesas de  $R\$ 8.985,60 + 21,20 = R\$ 9.006,80$ ; PIS de R\$ 53.579,21 e COFINS de R\$ 108.352,06.

Estas seis despesas são as que devem constar no campo de “outras despesas acessórias”, visto que não possuem campo específico na Nota Fiscal, e somadas resultam no montante de R\$ 302.418,86, conclui.

Frisa que o valor do ICMS não deveria ter sido incluído neste campo, visto que para esta despesa há campo específico na Nota Fiscal. Assim, resta claro que todas as despesas incorridas quando da aquisição da mercadoria desembaraçada por meio da DI nº 22/0153546-8 foram consideradas antes da apuração do ICMS-Importação e de sua inclusão em sua própria base, resultando no ICMS recolhido de R\$ 340.609,97.

Menciona ser o caso para todas as outras DI e Notas Fiscais constantes do Auto de Infração, conforme se pode constatar da simples análise destes documentos (Doc. 04) se confrontado com a planilha de reapuração do ICMS elaborada. Por este motivo, o Auto de Infração em comento deve ser rechaçado, por tentar incluir pela segunda vez o ICMS em sua própria base de cálculo.

Em que pese o erro no preenchimento do campo “outras despesas acessórias” nas Notas Fiscais, pela inclusão incorreta do valor apurado de ICMS neste campo, confirma ter ficado comprovado que esta inclusão não gerou prejuízos à apuração do ICMS-Importação, visto que nesta oportunidade foram considerados os valores que efetivamente compunham a base de cálculo do imposto.

Salienta, que o referido erro não pode resultar na desconsideração das alegações trazidas, em razão do princípio da verdade material que norteia o julgamento dos processos administrativos.

Analisando o Decreto Federal nº 70.235/72, mais precisamente de seus artigos 18 e 29, assegura ficar claro que o processo administrativo tributário é regido pelo princípio da verdade real/material, o qual deve nortear as decisões administrativas, sendo sobremaneira importante para o caso dos autos, devendo ser enaltecido para o julgamento da presente impugnação, caso se questione o pequeno erro no campo da Nota Fiscal da Impugnante.

Sobre a questão, traz ensinamentos de Leandro Paulsen e Aurélio Pitanga Seixas Filho, em trechos reproduzidos.

Ressalta que a busca pela verdade material, princípio de ordem máxima no âmbito do processo administrativo, sobrepuja-se ao formalismo processual, sobretudo quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento, caso em que tornará cabível a revisão do lançamento pela própria autoridade administrativa.

Além disso, entende ser dever do Fisco observar o princípio da verdade material que rege o lançamento, tendo ainda a obrigação de investigar a veracidade dos elementos constitutivos da obrigação tributária, sejam elas a favor ou contra os interesses da Fazenda Pública, sem o que, prestigiar o mero formalismo em face da verdade material existente é impedir que o contribuinte usufrua do direito que realmente possui, de modo que, a verdade material em relação à situação fiscal do contribuinte deve ser buscada pela autoridade fiscal, nos termos do artigo 147, §§ 1º e 2º do CTN (transcrito), cujo dispositivo permite ao Fisco corrigir de ofício meros erros formais nas declarações entregues pelo contribuinte e terceiro.

Menciona que eventual erro não deve configurar motivos para a glosas e lançamentos de tributos, sob pena de afronta ao princípio da verdade material no âmbito de decisões em processos administrativos fiscais, tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235/72, artigos 29 e 32, copiados.

Do cotejo entre os documentos acima indicados e colacionados aos presentes autos (docs. 04 e 05), verifica, de forma cristalina, não existir nenhuma razão para que o erro de preenchimento afaste a demonstração de que o ICMS-Importação devido foi totalmente apurado e recolhido, considerando todas as despesas incidentes em sua base de cálculo, inclusive o acréscimo de seu próprio montante, motivo pelo qual o presente Auto de Infração deve ser cancelado.

No mais, ainda que cabível fosse o recolhimento do montante relativo ao suposto crédito indevido objeto da presente ação fiscal, descabida restaria a cobrança de multa no percentual de 60% sobre o suposto crédito fiscal utilizado, na medida em que tem nítida natureza confiscatória, não sendo razoável que a multa seja equivalente a mais do que a metade do valor do imposto exigido.

Assim, considera a referida exigência da multa arbitrária incorrendo em verdadeiro locupletamento sem causa do Fisco, o que causa repulsa em nosso ordenamento jurídico, nos termos estabelecidos pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal.

Afinal, a intenção do legislador constituinte ao vedar o emprego do confisco tributário é impedir que os entes políticos venham impor a cobrança de tributos ou penalidades (multas) com nítido propósito de confiscar a propriedade privada (artigos 5º, incisos XXII e XXIII; 170, incisos II e III da CF/88, reproduzidos, justifica.

Dessa forma, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, não mereceria subsistir a cobrança da multa em virtude de seu caráter confiscatório, por não guardar nenhuma proporcionalidade e razoabilidade com a realidade dos fatos.

Corroborando esse entendimento, vale dizer que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça sempre repudiaram qualquer tipo de cobrança que tivesse cunho ou caráter confiscatório, conforme se verifica nas decisões como a do STJ no REsp 728999, Ministro Relator Luiz Fux, data do julgamento: 26/10/2006 e STF na ADI-MC 1075, Relator Ministro Celso de Mello, publicado em 24/11/2006, trechos reproduzidos.

Menciona que para a aplicação da penalidade absurda, o Fisco baseia-se no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.014/96 (transcrito), não tendo observado os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, ao aplicar a penalidade que representa valor correspondente à mais do que a metade do imposto.

Lembra que a Constituição Federal, no seu artigo 150, versa sobre as limitações do poder de tributar do Estado, contendo no inciso IV, expressamente, a regra que proíbe a utilização do tributo com finalidade confiscatória, consoante reprodução.

Destarte, multas excessivas, que ultrapassam o razoável para punir os transgressores e prevenir para que o ilícito não volte a acontecer, caracterizam o confisco, sendo vedado pela Constituição da República, diz, e a esse respeito, o STF vem se posicionando reiteradamente na vedação do caráter confiscatório de exigências fiscais, mesmo quando se trata de penalidade, como no julgamento do RE 771.921/GO, com relatoria do Ministro Celso de Melo, trecho do voto copiado, como, igualmente sua posição no julgamento pelo Pleno da ADI 1075-MC/DF.

Refuta argumento no sentido de que o referido princípio teria a sua aplicabilidade restrita aos tributos, não envolvendo as penalidades, pois, é entendimento pacífico da jurisprudência que o princípio da vedação ao confisco é aplicável às sanções tributárias, inclusive. Nesse sentido, a decisão do STJ quando da apreciação do RMS 29.302/GO, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16/06/2009, DJe 25/06/2009, reproduzido em sua Ementa.

Reputa cabalmente demonstrada a necessidade do cancelamento da aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto, uma vez que se mostra inconstitucional por confrontar o princípio da vedação ao confisco.

Diante do exposto acima, requer seja acolhida e integralmente provida a presente Impugnação, a fim de que em caráter preliminar, seja imediatamente cancelado o Auto de Infração, em razão do seu vício de formação por conta do incontestável erro quanto à identificação da matéria tributável, em absoluta violação aos artigos 142 do CTN, 5º, inciso LV da Constituição Federal, 10, inciso IV do Decreto nº 72.235/2010, 129, § 1º, V da Lei nº 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia) e 39, inciso V, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia).

No mérito, caso superados os argumentos preliminares, requer a desconstituição total do crédito tributário, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração e arquivamento dos respectivos autos.

Protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos, bem como pela produção de qualquer instrumento de prova que se façam necessários para a comprovação de seu direito.

Informação Fiscal prestada pelo autuante (fls. 109 e 110), em oposição aos argumentos defensivos apresentados de que não teria cumprido com as suas obrigações legais de expor ao contribuinte de forma satisfatória as motivações que o levaram a efetuar o lançamento ora combatido, não permitindo que a Impugnante procedesse à sua defesa de forma plena e convicta, em frontal violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, aduz que solicitou via intimação 3 (DTE com leitura em 15/08/2024), que a empresa enviasse as Declarações de Importação, a memória de cálculo e detalhamento do campo outras despesas, constante nas Notas de Importação referentes ao período de 06/2021 a 12/2023, no prazo de 48 horas, tendo a mesma solicitado dilação de prazo de trinta dias e não entregou o que foi pedido na intimação até o encerramento da fiscalização.

Garante ter enviado a planilha elaborada para análise com base nas informações das Notas Fiscais e alguns dados gerados pelo SISCOMEX, não tendo a empresa se pronunciado até o fim da fiscalização.

Declara que os extratos da Declaração de Importação foram apresentados anexos a este processo, enquanto da fl. 07 até 42, a autuada demonstra como foi feita a apuração, que coincide com o que foi feito nesta fiscalização. A diferença ficou por conta do campo “outras despesas acessórias”, cujo detalhamento não chegou a esta fiscalização para análise, em tempo hábil.

Em relação a arguição defensiva de ter havido o lançamento equivocado na Nota Fiscal no campo “outras despesas acessórias” no montante de R\$ 501.553,57, mas este lançamento a maior ocorreu, pois a Impugnante considerou dentro deste campo o valor do ICMS apurado, sustenta que ao analisar tal afirmação, esta diferença não corresponde a inclusão do valor do ICMS apurado (ver divergências entre coluna soma e a última coluna de algumas notas).

Além do mais, sugere que a empresa deveria ter cancelado estas notas e emitido outras com as devidas correções, apresentando quadro demonstrativo, concluindo no sentido de manter os valores encontrados, baseado nas Notas Fiscais usadas para elaborar este Auto de Infração, devendo o feito ser julgado procedente.

Foi feito o encaminhamento ao CONSEF pelo órgão preparador em 20/01/2025, para instrução e julgamento (fl. 111), recebido no CONSEF em 23/01/2025 (fl. 111-v) e encaminhado a este relator em 31/05/2025 (fl. 113-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa Dr. Máx Sânder Andrade de Souza, OAB/SP 453.813, para fins de sustentação oral, na qual reiterando os argumentos defensivos postos, em especial aos argumentos quanto a nulidade apontada do Auto de Infração, especialmente quanto a correta e precisa descrição dos fatos.

Quanto ao mérito, reafirma ter utilizado a taxa cambial correta, a mesma mantida pelo autuante no seu levantamento, e quanto a inclusão do ICMS na sua base de cálculo, diz ter assim agido.

Quanto as “outras despesas acessórias”, ele constou junto com outras despesas aduaneiras, de forma equivocada, mas em nome do princípio da verdade material, tal fato não trouxe qualquer prejuízo ao Erário.

Reafirma o caráter confiscatório da multa aplicada, pedindo pelo acolhimento integral da impugnação, com o cancelamento do Auto de Infração.

Igualmente presente na sessão o autuante, que em sua sustentação arguiu ter se baseado nas Notas Fiscais emitidas pela empresa, especialmente no campo “despesas acessórias”, tendo sido intimada a empresa, argumentado que os valores não coincidem, razão para a autuação.

Na assentada do julgamento, o julgador Luiz Alberto Amaral de Oliveira pediu e teve vistas dos autos, para melhor esclarecer a matéria discutida.

Retomado o julgamento nesta data, o referido julgador esclareceu ter sanado as dúvidas que ensejaram o pedido de vistas, estando em condições de proferir seu voto.

## **VOTO**

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão de Termo de Início de Fiscalização, lido pelo sujeito passivo em 12/07/2024, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de acordo com o documento de fl. 11, com ciência expressa pelo contribuinte autuado.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 06 a 10 dos autos, e reproduzidos na mídia de fl. 14.

Já a ciência da autuação se deu também através do Domicílio Tributário Eletrônico, em 01/10/2024, frente a transmissão de cientificação da lavratura do Auto de Infração, de acordo com o documento de fls. 19 e 20, oportunidade na qual foram juntados, sob a forma de anexos, os demonstrativos e elementos que serviram de base para a autuação, com ciência expressa do contribuinte, pela sua leitura.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração apurada, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, 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, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito ao

contraditório, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercido sem qualquer restrição, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Tendo sido postas questões preliminares, que na visão da defesa comprometeriam a higidez do lançamento tributário, passo a analisá-las, a começar pela arguição de deficiência de motivação, pelo fato de o autuante não especificar o suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto e por possuir deficiência na indicação da fundamentação legal, violando o seu direito de defesa.

Em sentido contrário ao esposado pela defesa, atendeu o lançamento ao princípio da motivação, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei nº 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

Registro que a falta de motivação adequada, em consonância com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tende a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão nº 2301-003.426, firmou que “Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão nº 9303-005.461, “Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput* da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55 da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

O autuante, quando do lançamento, constatou o que considerou como prática de ato pelo contribuinte, em sentido contrário ao da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura da infração imputada, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelos demonstrativos elaborados pela autuante.

Esclareço que ainda que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte do autuante, se fosse o caso, tal fato não vem a se constituir em vício insanável, sequer traz qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como efetivamente ocorrido, oportunizado em todas as fases da instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

O fato de o contribuinte autuado divergir dos termos da acusação formulada, não vem necessariamente acarretar a nulidade do lançamento tributário.

Pelas expostas razões, afasto tais argumentos apresentados, não os acolhendo.

Adentrando na análise de mérito, como já firmado, se reporta a recolhimento do ICMS a menor nas importações realizadas pela empresa, uma vez que, segundo o autuante, teria deixado de incluir o valor do ICMS na base de cálculo.

A defesa assevera ter calculado corretamente o imposto, e por esta razão, pugna pela improcedência da autuação.

Analiso, inicialmente, o arcabouço legal para se chegar aos valores de ICMS devidos na importação de produtos, não sem antes conceituar importação de um bem ou produto, como o ato de um país comprar mercadorias ou produtos originados de outro país. Ou seja, os produtos são fabricados em outros países e comprados pelo Brasil ou qualquer outro país, por exemplo.

A importação cuida, pois, de trazer produto, bem ou serviço do exterior para dentro do Brasil, no caso, o mercado interno.

A chegada desse novo produto, bem ou serviço pode ser realizada tanto de forma temporária quanto definitiva ao mercado.

Porém, ela não abrange só esse processo, engloba outras variedades de operações, além de agentes e uma outra série de definições importantes e que precisam ser consideradas.

Dito isso, para calcular o ICMS na importação, é fundamental entender sua base de cálculo a partir do valor aduaneiro da mercadoria, sendo de fundamental importância se entender os seus componentes:

- **Valor da Mercadoria:** Valor pago ao fornecedor no país de origem da mercadoria.
- **Frete Internacional:** Custo do transporte internacional da carga até o destino.

- **Seguro Internacional:** Valor do seguro contratado para proteger a mercadoria.
- **Despesas Aduaneiras:** Custos relacionados ao desembaraço aduaneiro (taxas e impostos como o Fundo de Marinha Mercante, Capatazia, Arqueação, SISCOMEX, etc.).
- **Imposto de Importação:** incide sobre o próprio valor aduaneiro da mercadoria.
- **PIS/COFINS Importação:** cobrados sobre o valor aduaneiro da mercadoria.

É comum que a tributação sobre a importação seja complexa, envolvendo não apenas o ICMS, mas também os demais impostos e taxas, como o Imposto de Importação, o PIS (Programa de Integração Social), a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), entre outros.

Nesse contexto, é de fundamental importância que as empresas se mantenham sempre atualizadas em relação à legislação vigente e garantir o correto cumprimento das obrigações fiscais.

Por outro lado, o processo de globalização e a dinâmica do comércio internacional destacam a importância de se manter informado sobre as mudanças nas regulamentações aduaneiras e tributárias, sendo a adaptação a essas transformações essencial para que as empresas possam se manter competitivas no mercado global, evitando surpresas desagradáveis no que diz respeito à carga tributária na importação ou aos cálculos corretos dos tributos nela incidentes.

O arcabouço legal relativo a importação se encontra mencionada no artigo 155, II e § 2º, IX da Constituição Federal que estabelece que o imposto incidirá sobre a entrada de bens ou mercadorias importadas do exterior, independentemente de ser pessoa física ou jurídica.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, § 1º, inciso I, também deixa esse fato claro, bem como, em relação a qual, com poucas modificações, a legislação estadual, como não poderia deixar de ser, reproduziu na Lei nº 7.014/96, como em seu artigo 17, inciso VI:

*“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração”.*

O inciso IX, do artigo 4º da mencionada Lei, diz respeito a ocorrência do fato gerador do imposto:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*IX - do desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior”.*

Registro que se tratando de ICMS devido na importação de bens ou mercadorias, o recolhimento é feito de forma distinta da apuração normal, conforme disposição contida no artigo 332, III do RICMS/BA/12:

*“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo”.*

Por outro lado, é indiscutível a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

E aqui, cabe mencionar ter o Plenário do STF ratificado, por maioria de votos, em 18/05/2011, jurisprudência firmada em 1999, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 212209/SP, que teve

como Relator o Ministro Gilmar Mendes, no sentido de ser constitucional a inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo.

A decisão foi tomada no sentido de que a inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo do tributo, também denominado “cálculo por dentro”, não configura dupla tributação nem afronta o princípio constitucional da não cumulatividade.

E mais: a mencionada decisão lembra “*que a Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar ‘fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço’. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado ‘por dentro’ em ambos os casos*”.

Friso que em 23/09/2009, o Plenário da Corte já havia reconhecido a repercussão geral à matéria suscitada, tendo após tal decisão, sido proposta a edição de súmula vinculante para orientar as demais Cortes nas futuras decisões de matéria análoga.

Por tal razão, foi publicado o Tema 214, de seguinte redação: “*É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na sua própria base de cálculo*”.

Tal decisão afastou a alegação da empresa de que o artigo 13, parágrafo 1º da Lei Complementar nº 87/96 (que prevê a inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo) se conflitaria com a Constituição Federal no que diz caber a lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos, refutando o entendimento defensivo de que a inclusão do montante do imposto na própria base de cálculo configura *bis in idem* vedado pela Constituição Federal.

Nenhuma dúvida persiste, logo, quanto a pertinência da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

O deslinde da matéria, pois, está centrado unicamente nos cálculos a serem realizados de acordo com a determinação legal, ou seja, depende apenas da apuração da prova material, na busca da verdade material, e esta somente poderá ser alcançada, se comprovada ou a acusação ou os fatos arguidos na impugnação trazida.

Entendo pertinente e oportuno mencionar que o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) em vigor estabelece a incumbência das partes com relação ao ônus da prova, cabendo ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II).

Ônus da prova seria, pois, responsabilidade que alguém possui em provar suas alegações em juízo, ou seja, comprovar que determinado fato ocorreu, correspondendo ao encargo atribuído pela lei para que as partes comprovem suas alegações, de um lado ao autor (no caso o Fisco) cabe comprovação do fato que constitui o seu direito, e do outro (autuado) a existência de fato impeditivo extintivo do que alega o autor, regra definida no artigo 373 do CPC, visto acima.

Na doutrina, posso invocar o ensinamento de Manuel Maria Antunes Melo (Manual de Direito Processual Civil. 2ª edição, São Paulo: CL Edijur, 2016, página 216), para quem “*O ônus da prova consiste na conduta processual exigida da parte para que a verdade dos fatos por ela aduzidos seja reconhecida pelo magistrado*”.

Adentrando no processo administrativo tributário, se observa que os atos administrativos têm como uma de suas características a presunção de validade, ou seja, a indicação de que surgiram

em conformidade com as devidas normas legais. De igual forma, tendo em vista sua natureza jurídica, afirma-se que o lançamento goza dessa mesma presunção, a qual, entretanto, não se apresenta como absoluta, como, aliás, já vista quando da apreciação do princípio da motivação.

A hipótese é de presunção relativa, podendo ceder à prova em contrário, no sentido de que o ato não nasceu em conformidade com as regras, daí podendo se concluir, então, que a presunção de validade do ato administrativo tem como efeito a inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade.

Considerando que a presunção de validade do ato administrativo traz em si a possibilidade de ser afastada pela parte contrária, tem-se que o ato administrativo que gera a presunção de validade é somente aquele que permite que o administrado tenha condições de se defender, ou seja, conhecer os fatos que lhe são imputados e as normas que estão sendo aplicadas, sem qualquer limite ou restrição, o que, diga-se de passagem, ocorreu no presente caso.

De acordo com Raquel Cavalcanti Ramos Machado, (A prova no processo tributário: presunção de validade do ato administrativo e ônus da prova. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 96, p. 77-88, set. 2003), *“Para que se possa sentir com mais facilidade a importância dessas condições que deve ter o ato administrativo, basta imaginar um auto de infração no qual se exige um tributo qualquer e não se aponta sequer o fato gerador praticado. É evidente que esse ato não pode gerar presunção alguma, sob pena de se exigir do contribuinte não só a prova negativa de um fato, mas o poder de adivinhar qual fato lhe teria sido imputado. Além disso, admitir que esse tributo é válido, seria o mesmo que admitir que o ato administrativo goza da presunção absoluta de validade. Seria como dizer ‘se existe uma exigência tributária, existe uma exigência válida’. Na verdade, para que o ato administrativo goze da presunção de validade, o mesmo deve, pelo menos formalmente, ser válido. E, para tanto, é necessário que o ato seja fundamentado, ainda que as afirmações contidas nessa fundamentação não sejam verdadeiras”*.

Da mesma maneira, para Paulo Celso Bonilha (Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 1997, p. 75), *“a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”*.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: *“TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”*.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Marco Aurelio Greco em Do lançamento. São Paulo: Resenha Tributária, 1987, p. 170/171, assevera que o ônus do contribuinte: *“não é o de produzir prova negativa ou prova impossível, mas sim o de demonstrar que a exigência feita padece de vícios, dentre os quais pode se encontrar o de não ter a Administração realizado a prova suficiente da ocorrência do fato gerador do tributo*.

(...)

*Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe ao fisco, isto sim, demonstrar sua ocorrência”*.

Da análise dos fólios processuais, constato que, inclusive externado pelo autuante, a verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal, foi respeitada e atendida, ante a

consistência dos elementos que serviram de base, ou seja, a prova do cometimento da infração.

Tal fato, vai ao encontro não somente a doutrina, bem como a jurisprudência dominante.

Neste sentido, qual seja, em perseguição da verdade material, tomemos os próprios documentos fiscais trazidos na impugnação apresentada.

São duas Notas Fiscais e respectiva documentação complementar, que servem de parâmetro e amostragem, ante a comparação realizada entre o autuante e o autuado, inclusive ante a afirmativa deste de ter incluído o ICMS em sua própria base de cálculo.

Assim, tomando por base as Notas Fiscais de número 10 (fl. 30) e número 84 (fl. 39), se constata que o sujeito passivo apurou a base de cálculo, ainda que não incluindo o valor da taxa SISCOMEX de R\$ 154,23, somou os demais itens, apurou o total das parcelas componentes da base de cálculo (R\$ 934.677,58) e (R\$ 442.835,570), respectivamente, aplicando as alíquotas correspondentes aos períodos, 18% (vigente até 21/03/2023) e 19% (vigente de 22/03/2023 até 06/02/2024), tendo considerado os valores apurados, sem a inclusão do ICMS na base de cálculo como aqueles devidos, a título de ICMS Importação, o que bem demonstra o cometimento da infração e a confirmação da acusação posta.

Digno de registro é o fato de ter o sujeito passivo reconhecido a ocorrência de equívoco na escrituração do campo “outras despesas acessórias” nas Notas Fiscais, ainda que ressalvando que o ocorrido não poderia resultar na exigência de ICMS, mesmo não indicasse quais seriam as despesas acessórias objeto do erro assumido.

Fato é que, ainda assim, com lastro no mesmo princípio (verdade material), a autuada não conseguiu trazer aos autos comprovação suficiente para demonstrar que a acusação era totalmente infundada, ou seja, provas robustas quanto ao alegado não cometimento da infração, e à vista do exposto, tenho a autuação como procedente em sua totalidade.

Assim não restou caracterizada, sob o aspecto material, a sustentação defensiva, e mais do que isso, ficou devidamente comprovada a acusação formulada, o que encaminha o feito para a sua subsistência.

Pelos expostos motivos, em atenção aos fatos narrados e os cálculos realizados em atenção ao comando normativo vigente para o cálculo do ICMS Importação, julgo o presente Auto de Infração como PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298620.0005/24-9** lavrado contra **NOURYON PULP AND PERFORMANCE INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.623.532,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR