

**A. I. Nº** - 274068.0018/17-9  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**AUTUANTE** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 23. 04. 2018

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0036-01/18**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Excluídos do levantamento os valores atinentes às mercadorias cujas saídas, de fato, já deveriam ocorrer sem destaque do imposto, conforme corretamente procedido pelo autuado. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/10/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$95.322,93, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2013.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração: *O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de cupons fiscais relacionados no anexo 2.3.*

*Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético.*

*Tudo conforme ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte. Valor histórico R\$ 95.322,93 (noventa e cinco mil trezentos e vinte e dois reais e noventa e três centavos).*

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 25 a 34). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre a exigência fiscal. Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração, por ausência de descrição dos fatos que embasaram a autuação e falta de documentos que instruem a acusação fiscal.

Alega que, além disso, apesar de na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração constar que a intimação da lavratura foi acompanhada de Anexos que comprovariam o cometimento da suposta infração, tais documentos não lhe foram entregues, nem disponibilizados.

Afirma que as referidas condutas da Fiscalização desrespeitaram o disposto nos artigos 129, incisos III e IV, e 130, ambos do Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956/81, assim como o art. 142 do CTN.

Sustenta que a inobservância das exigências formais previstas na legislação acarreta a nulidade absoluta do Auto de Infração, pois, sem essas informações, não pode exercer o seu direito de defesa. Acrescenta que, dessa forma, restou a insólita missão de “adivinhar” os fundamentos e os fatos suscitados pela Fiscalização como causas da autuação. Invoca e reproduz entendimento do STJ sobre o tema.

Argui, ainda, a nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova.

Salienta que no procedimento de fiscalização as Autoridades Fiscais têm amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. Observa que no Estado da Bahia, faz parte desse procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, segundo diz, como é o caso destes autos.

Consigna que, no presente caso, a autuante solicitou a apresentação de diversos documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, sem, contudo, solicitar esclarecimentos quanto ao método de recolhimento de créditos utilizados pela empresa.

Alega que após a autuante ter identificado supostas inconsistências, em vez de lhe intimar para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da Defesa. Diz que, dessa forma, não restam dúvidas de que o lançamento foi pautado apenas em indícios e que a autuante se valeu de presunção à sua formalização.

Afirma que admitir a presunção como meio de prova de acusação é violar os princípios constitucionais do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário.

Alega que para apenar o contribuinte, o Fisco tem necessariamente de se pautar na realidade concreta dos fatos ocorridos, que têm de ser provados e devem ser apurados no procedimento de fiscalização prévio, no qual seja permitido esclarecer eventuais indícios de irregularidades encontrados antes da efetiva cobrança fiscal.

Registra, a título ilustrativo, que outros Tribunais Administrativos brasileiros possuem o entendimento de que não se pode admitir autuações e imposição de penalidades com base em presunção, como pode ser observado das ementas de julgamentos que transcreve proferidos pelo E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP.

Conclusivamente, diz que resta patente a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração, por nulidade, uma vez que a exigência fiscal foi constituída com base em meras presunções desvinculadas da realidade.

Prosseguindo, consigna que, caso não seja acolhida a nulidade arguida, o que diz admitir apenas para fins de argumentação, as demais razões de mérito, ensejam o cancelamento integral dos débitos de ICMS objeto do Auto de Infração em questão.

Apresenta os motivos determinantes para o cancelamento da autuação.

Alega que muito embora os equívocos incorridos pela Fiscalização, na lavratura do Auto de Infração, sejam suficientes para levar à nulidade da exigência fiscal, como demonstrado acima, caso sejam superadas essas nulidades, é necessária a apresentação dos anexos mencionados no Auto de Infração, os quais supostamente comprovariam a validade da exigência fiscal ou, ao menos, seja dado vista do processo administrativo a empresa e, por conseguinte, seja reaberta a oportunidade de apresentar sua defesa.

Afirma o impugnante que os valores em discussão foram devidamente quitados com base no recolhimento do ICMS-ST (doc. 9), no momento da entrada das mercadorias, conforme pode ser constatado nas planilhas que apresenta (docs. nºs 10 e 11).

No intuito de embasar a documentação apresentada, pleiteia o impugnante que seja deferida a realização de diligência ou de perícia técnica, nos termos do artigo 145 do Decreto 7.629/99 [RPAF/99], por meio da qual serão examinados os seus documentos contábeis e fiscais, referentes ao exercício fiscalizado, comprovando-se a regularidade dos procedimentos adotados pelo estabelecimento autuado.

Observa que a realização de diligência ou de perícia técnica é medida que requer, haja vista que

o processo administrativo fiscal é movido pelo princípio da verdade real, e na condição de contribuinte, tem direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, nos termos do artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF.

Salienta que, nesse sentido, na hipótese de ser determinada a realização de perícia técnica, formula os seguintes quesitos, com fundamento no parágrafo único, do artigo 145, do Decreto 7.629/99 [RPAF/99]:

*(i) queiram os Srs. Perito e o Assistente Técnico responder quais são as atividades desenvolvidas pela Requerente em seu estabelecimento autuado e o tipo de mercadorias comercializadas;*

*(ii) queiram os Srs. Perito e o Assistente Técnico confirmar se a Requerente praticou operações tributáveis como não tributáveis; e*

*(iii) queiram os Srs. Perito e o Assistente Técnico confirmar se há diferença entre o valor do imposto recolhido pela Requerente e o valor informado em seus documentos e livros fiscais.*

Continuando, argui o caráter abusivo da multa imposta.

Afirma que a multa aplicada no presente caso é totalmente desproporcional, importando em verdadeiro confisco. Frisa que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União (Fazenda Nacional) no RE 523.471, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade de multa de 60%, que ultrapassa e muito o valor declarado inconstitucional pelo STF. Reproduz trecho da decisão.

Conclusivamente consigna que, comprovado o descabimento da penalidade imposta, em caráter absolutamente desproporcional à infração inexistente que lhe foi imputada, pleiteia seja afastada a multa aplicada de 60% do valor do suposto imposto devido, sob pena de violação ao artigo 150, inciso IV, da CF, ou, ao menos seja ela reduzida a percentuais condizentes com o entendimento exarado pelo STF.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência. Requer, ainda, subsidiariamente, caso este não seja o entendimento, o que admite a título meramente argumentativo, seja relevada a penalidade ou, ao menos, reduzida, tendo em vista que não houve falta de pagamento de imposto, tampouco dolo, fraude ou simulação. Requer, também, seja o presente processo convertido em diligência, bem como que lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelido a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

Pede que todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos advogados Sergio Farina filho (OAB/SP nº 75.410) e João Alberto Pereira Lopes Junior (OAB/BA nº 11.972) sob pena de nulidade.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 85 a 91). Contesta a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração. Sustenta que as alegações não procedem. Diz que às fls. 1 e 2 consta a descrição da infração com o devido enquadramento e multa aplicada, consoante determina o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Acrescenta que o anexo foi entregue ao contribuinte, conforme fls. 6 a 18, assim como os arquivos, conforme fls. 19/20.

Afirma que a planilha é clara e objetiva. Registra que a planilha contém diversas informações como data, código do produto, descrição do produto, preço e todas as informações necessárias

para a demonstração das infrações. Acrescenta que consta nos autos os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e arquivo magnético, fls. 19/20. Observa que os valores reclamados na autuação se basearam na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pelo próprio autuado. Salienta que em momento algum o impugnante questionou as informações da EFD.

Assinala que o impugnante alega que o anexo que comprovaria o cometimento das infrações à legislação tributária não lhe fora entregue, nem disponibilizado.

Rechaça tal alegação. Afirma que a planilha foi entregue, conforme fls. 6 a 20 dos autos. Diz, também, que foi entregue ao senhor Humberto Dias, CPF: 013.982.855-95, RG 0871684802, preposto da empresa, conforme procuração de fl. 22, mediante recibo, um DVD contendo os anexos, EFD, livros, intimação e *e-mail*, fls. 19/ 20, no momento da ciência.

Assevera que a alegação defensiva de que foram desrespeitados os artigos 129, incisos III e IV e 130 do COTEB, Lei nº 3.956/81, art. 142 do CTN e art. 5º, LV, da CF, não prospera, pois, o Auto de Infração seguiu o que estabelece os dispositivos legais. Registra que acredita que o impugnante quis se referir aos incisos III e IV do § 1º do art. 129 do COTEB, Lei nº 3.956/81.

Ressalta que a prova de que o Auto de Infração é claro está na própria Defesa, na qual o impugnante entra no mérito da infração, inclusive anexando uma mídia (fl. 82, doc. 11), com os produtos do “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO,” demonstrativo que alega indevidamente não ter recebido. Diz que se o impugnante tem consciência para entrar no mérito, é porque o Auto de Infração é preciso.

Reporta-se sobre a alegação defensiva atinente à ilegalidade da presunção como meio de prova.

Assevera que tal alegação não procede, já que os anexos demonstram que houve escrituração indevida de crédito.

Afirma que não houve cerceamento de defesa. Observa que no Auto de Infração, às fls. 1 e 2, constam a transcrição detalhada da infração, enquadramento da infração, tipificação das multas e o indicativo do demonstrativo utilizado para quantificar o valor da infração de forma detalhada. Acrescenta que nesse relatório está a informação como data, código do produto, descrição do produto, preço e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Diz que tudo foi entregue ao contribuinte no momento da ciência, conforme constam às fls. 6 a 18 e arquivos, fls. 19 e 20.

Salienta que inexistente exigência legal para intimação prévia ao contribuinte. Reafirma que não houve presunção, porque a Fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal Digital – EFD e fez a análise da documentação, conforme descrito acima. Acrescenta que não há dúvida quanto ao ilícito praticado, razão pela qual não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Diz que não houve presunção, já que a infração está comprovada.

Assinala que o impugnante requer a apresentação dos anexos ou, ao menos, seja dada vista do PAF.

Afirma que a defesa é divergente, pois, diz que não recebeu o anexo e na própria defesa junta o doc. 11, com os produtos do “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO.” Acrescenta que isto é mais uma prova de que o impugnante recebeu os demonstrativos.

Quanto à alegação defensiva de que as mercadorias estão sujeitas a substituição tributária e o ICMS foi recolhido na entrada, diz que, na tentativa de comprovar o alegado, o impugnante anexou os documentos 10 e 11, em mídia, fl. 82.

Observa que no doc. 10 consta a memória de cálculo da antecipação tributária dos meses de março a agosto de 2013. Diz que, da análise destas planilhas, constata-se que a maioria das mercadorias relacionadas no “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO” não consta no doc. 10. Acrescenta que as poucas

mercadorias em comum, como massa de pastel, pão de queijo e pizza, não estão sujeitas à antecipação tributária. Ressalta que, além disso, os valores pagos através dos DAEs, acostados às fls. 55 a 81, tiveram o crédito concedido no Auto de Infração 274.068.0019/17-5, referente às mercadorias consideradas pela fiscalização como sujeitas a antecipação tributária, portanto, estes DAEs não podem ser usados para abater valor do presente Auto de Infração (274.068.0018/17-9).

Salienta que, no doc. 11, consta uma relação de mercadorias sem vinculação com os DAEs pagos. Destaca que as mercadorias do “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO” não estão sujeitas a antecipação tributária.

Conclusivamente, ratifica a autuação.

No que tange à alegação defensiva, relativa à abusividade da multa imposta, afirma que os demonstrativos comprovam as infrações, portanto, a obrigação principal persiste e não tem justificativa o cancelamento das multas.

Quanto à alegação defensiva de que a multa de 60% é desproporcional, ressalta que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Registra que considera pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, fl. 519. Observa que a ilustre professora, didaticamente, diz que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Acrescenta que, não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissos que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Sustenta que, desse modo, não há porque se falar em violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias apuradas.

Observa que a multa está devidamente aplicada, conforme o artigo 42, II, “a”, da Lei 7.014/96, que define a multa de 60%, para a situação de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, descabendo falar-se em confisco, haja vista que prevista em lei.

Ressalta que a dispensa ou redução da multa tem previsão no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, porém, exige do sujeito passivo a comprovação de que a infração não implicou em falta de recolhimento do ICMS. Acrescenta que inexistente comprovação de falta de pagamento de imposto ao erário, no presente caso, motivo pelo qual a multa deve ser mantida.

No que tange à diligência requerida pelo impugnante, afirma que não se faz necessária, pois, consta nos autos os elementos necessários para conclusão da procedência da autuação.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe consignar que não acolho a nulidade arguida. Inexiste qualquer vício ou falha capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração. O devido processo legal foi observado, inclusive o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, já que a infração se encontra descrita claramente, sendo possível se identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, contrariamente ao alegado pelo impugnante, os elementos que constituem o presente processo, elaborados pela autuante, foram fornecidos ao autuado, conforme comprovante acostado aos autos. Verifica-se que o preposto do contribuinte, no caso o senhor Humberto Dias, CPF: 013.982.855-95, RG 0871684802, acusou o recebimento de um DVD contendo os anexos, EFD,

livros, intimação e *e-mail*, fls. 19/ 20, no momento da ciência.

No presente caso, não ocorreu qualquer ofensa ou inobservância das disposições dos artigos 129, § 1º, incisos III e IV, 130 do COTEB - Lei nº 3.956/81 -, 142 do CTN e 5º, LV, da CF, conforme sustentado pelo impugnante.

Quanto à arguição de nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova, também não há como prosperar. Não se trata de presunção. A Fiscalização embasada na legislação do ICMS e nos documentos fiscais emitidos pela empresa, materialmente, apontou a realização de operações de saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, por meio de cupons fiscais que relacionou no demonstrativo que colacionou aos autos.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas.

No que concerne ao pedido de realização de perícia formulado pelo impugnante, considero que os elementos que compõem o presente processo tornam desnecessária a realização da perícia requerida. Isto porque, a matéria objeto da autuação não depende da análise e participação de um perito para solução da lide, haja vista que se trata de matéria de pleno conhecimento dos Julgadores. A intervenção de um perito se torna necessária e, invariavelmente, indispensável, quando a matéria exige conhecimento especial de um técnico, o que, certamente, não é o caso do Auto de Infração em lide.

Assim sendo, com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia.

No mérito, verifico que as mercadorias arroladas na autuação constam no “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO”, elaborado pela autuante.

Observo que o impugnante não se reportou, especificamente, sobre qualquer item de mercadoria arrolada na autuação, haja vista que, de forma genérica, apenas sustentou que os valores em discussão foram devidamente quitados com base no recolhimento do ICMS-ST (doc. 9), no momento da entrada das mercadorias, conforme planilhas que colacionou (fls. 10 e 11).

Na realidade, conforme muito bem observado pela autuante, no doc. 10 aduzido pelo impugnante, consta a memória de cálculo da antecipação tributária dos meses de março a agosto de 2013. Constato que assiste razão a autuante, quando diz que a maioria das mercadorias relacionadas no “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO” não consta no doc. 10 colacionado pelo impugnante. Do mesmo modo, coaduno com o entendimento da autuante no sentido de que, os valores pagos através dos DAEs, acostados às fls. 55 a 81, tiveram o crédito concedido no Auto de Infração 274.068.0019/17-5, referente às mercadorias consideradas pela Fiscalização como sujeitas a antecipação tributária, portanto, estes DAEs não podem ser usados para abater valor do Auto de Infração em tela.

Entretanto, independentemente de o impugnante não haver especificado qualquer mercadoria, a análise do “ANEXO 2.3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - ECF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO” permite constatar que entre as mercadorias arroladas na autuação, de fato, as mercadorias açúcar, costela suína e roupa íntima, estão sujeitas à antecipação tributária aduzida pelo impugnante, portanto, sendo incabível a exigência fiscal no tocante a estas mercadorias.

Assim sendo, cabível a exclusão dos valores atinentes às mercadorias açúcar, costela suína e roupa íntima, conforme demonstrativo elaborado pela autuante acostado em CD às fls. 97, dos autos, passando valor do ICMS devido para R\$90.096,34.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Quanto ao pedido de dispensa da multa de 60%, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, este Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que, todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos advogados Sergio Farina Filho, OAB/SP nº 75.410, e João Alberto Pereira Lopes Junior, OAB/BA nº 11.972, sob pena de nulidade, cumpre consignar que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação, contudo, ressalto, que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de intimação ao contribuinte do ICMS se encontra prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0018/17-9**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$90.096,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR