

A. I. N º - 274068.0002/18-3  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
AUTUANTES - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.12.2018

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0178-05/18**

**EMENTA: ICMS.** 1. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Modificação da multa sugerida para o percentual de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7014/96. Infração procedente em parte. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração procedente. 3. RECOLHIMENTO A MENOR. a) DESENCONTRO ENTRE O VALOR RECOLHIDO E O ESCRITURADO NO RAICMS. Infrações 03 e 04 procedentes. b) DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O VALOR INFORMADO NOS LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Infração procedente. c) ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Infração 6 e 7 procedentes. 4. RECOLHIMENTO A MENOR. a) ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Infrações 8 e 9 procedentes. b) ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NAS SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Infração 10 procedente. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. DIFAL. ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS PARA O ATIVO FIXO E CONSUMO. Infrações 11 e 12 procedentes. Negado o pedido de diligência. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime com relação à infração 01.

**RELATORIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, traz a exigência do ICMS, no valor de R\$247.128,85, em decorrência das seguintes irregularidades:

1 – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Conforme Anexo 1 – Demonstrativo de Notas Fiscais de Saídas sem Lançamento, que faz parte do auto, cuja cópia foi entregue ao contribuinte. ICMS no valor de R\$1.941,53 e multa de 100%.

2 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$35.718,41 e multa de 60%.

3 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Conforme demonstrativo de débito a menor- divergência EFD x NF-e que faz parte deste auto cuja cópia foi entregue ao contribuinte. ICMS no valor de R\$72.983,53 e multa de 60%

4 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Anexos: Escrituração Fiscal Digital – EFD Livros Fiscais (gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital) ICMS no valor de R\$5,67 e multa de 60%

5 – O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. ICMS no valor de R\$40.165,61 e multa de 60%.

6 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$348,55 e multa de 60%.

7 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$52.862,19 e multa de 60%.

08 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Tudo conforme Anexo 8 – Demonstrativo de Débito a Menor – ECF – Erro no cálculo, que faz parte deste Auto cuja cópia foi entregue ao contribuinte. ICMS no valor de R\$41.973,63 e multa de 60%.

09 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Tudo conforme Anexo 9 – Demonstrativo de Débito a Menor – ECF – Erro no cálculo, que faz parte deste Auto cuja cópia foi entregue ao contribuinte. ICMS no valor de R\$406,20 e multa de 60%.

10 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Transferência de mercadorias abaixo do custo – Anexo 10. ICMS no valor de R\$40,83 e multa de 60%.

11 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Anexo 11. ICMS no valor de R\$567,46 e multa de 60%.

12 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Anexo 12. ICMS no valor de R\$115,24 e multa de 60%.

O autuado, por meio de patronos legalmente constituídos, ingressa com defesa, fls. 131 a 149, na qual de inicio ressalta a sua tempestividade. Explana que no contexto de suas atividades a empresa tem por objeto social, entre outros, a comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo, em geral, e está sujeita à incidência de diversos tributos federais, estaduais e municipais, inclusive ICMS.

Contudo, apesar de cumprir com suas obrigações fiscais, teve contra si lavrado o presente Auto e passa a descrever as infrações que lhe são imputadas, com as quais não concorda. Aduz que demonstrará e comprovará, em síntese: 1 – nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; 2 - a inocorrência das infrações tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada em mera presunção e que, ao contrário das alegações todo o imposto foi efetivamente recolhido ao erário; 3 – a ilegalidade da presunção como meio de prova, uma vez que o contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé e; 4 – a abusividade das penalidades aplicadas.

No mérito, em preliminar aduz a nulidade do AI lavrado por vício material, vez que as infrações descritas não são precisas, o que viola o art. 142 do CTN, recepcionado pela legislação estadual através do art. 129, e seu § 1º, III do CTE. Ocorre que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a fiscalização a demandar da MAKRO tão vultosa quantia, limitando-se a indicar, sinteticamente, a suposta omissão de recolhimento de ICMS, o que viola os dispositivos citados.

Sustenta que, além de sintético, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas, pela fiscalização estadual, para infirmar a utilização indevida de crédito de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência.

Nesse caso argumenta que houve violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

Quanto á infração 01, tem-se que as notas fiscais apontadas pela fiscalização decorrem de troca de cupom fiscal, isto é, efetivamente o ICMS foi recolhido e, portanto, não houve qualquer prejuízo ao Fisco. Requer que a penalidade imposta seja adequada à cominação legal que determina o patamar de 70% do imposto em questão.

Sustenta com relação às infrações 02 a 10, que grande parte das operações apontadas tiveram a totalidade dos tributos incidentes recolhidos, de modo que não há de se falar em omissão de recolhimento de ICMS ou em qualquer prejuízo ao erário. Em relação ao restante, parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST, pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte final, refere-se às operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos.

No que tange às infrações 11 e 12, argui que a exigência fiscal é descabida. Isto porque as operações que envolvem bens para o uso, consumo ou destinados ao ativo fixo não podem ser tributadas pelo ICMS, pois tais operações não configuram “operações relativas à circulação de mercadorias”. Nesse sentido reproduz lição de Roque Carazza.

Ademais, não bastasse isso, tem-se que as notas fiscais apontadas pela fiscalização em referência às infrações 11 e 12, foram escrituradas em meses posteriores aos indicados na autuação e, assim sendo, ainda que indevido nos termos da argumentação acima, o diferencial de alíquota foi integralmente recolhido, na entrada dos bens indicados no estabelecimento, que, de fato, ocorreu em mês posterior.

Postula seja realizada diligencia e produção de prova pericial, por meio da qual, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoque e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

Discorre sobre a impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, e que faz parte do procedimento prévio de fiscalização a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se assim a constituição de créditos tributário pautados em mera presunção, como é o caso destes autos.

Reclama que a fiscalização não solicitou da MAKRO qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Assegura que não restam duvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formalização, o que não se admite, pelo princípio basilar do Direito de que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação.

Cita a doutrina, inclusive com decisão no âmbito administrativo fiscal do Estado de São Paulo, (E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo) e aduz que houve manifesta afronta ao disposto nos arts 113, § 1º e 142, ambos do CTN.

Conclui que resta comprovada a integral falta de tipicidade da conduta considerada, ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência das infrações, pela D.Fiscalização Estadual.

Por fim, destaca ainda que a técnica de apuração tributária utilizada pela fiscalização estadual é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento de tributação à alíquota de 17%, sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias. Isto é, além de imputar a infração de omissão de recolhimento de tributo sem qualquer comprovação fática, a fiscalização, simplesmente, presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis, no referido período, submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Ademais, não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela MAKRO se submetem ao regime de tributação normal, e isto equipara à tributação mais onerosa, operações submetidas ao regime de substituição tributária, ou operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto ou são beneficiadas com redução de base de cálculo, como os produtos que compõem a cesta

básica, e que, portanto, não estão submetidos à alíquota de 17%, como imputado pela fiscalização na presente autuação.

Reclama das multas aplicadas, de 60% e de 100% por considerá-las abusivas. Requer que ao menos, a multa da infração 01 seja adequada para o patamar de 70%, do imposto.

Ademais, sustenta que as penalidades impostas são manifestamente inaplicáveis ao presente caso, pois estão em evidente descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Além disso, tais multas são absolutamente desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que oscilam entre mais da metade e a totalidade do valor do imposto exigido.

Traz o entendimento do STF, inclusive o mais recentemente firmado no sentido de que resta concretizado o intuito confiscatório, de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido. Nesse sentido, o RE 523.471-AgR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 23.4.2010. Ademais, pode-se citar inúmeros precedentes nos quais os Ministros do STF têm mantido decisões em instâncias inferiores que reduzem o percentual da multa de ofício a patamares ainda menores.

A final pede integral provimento à presente impugnação, para que seja reconhecida a improcedência das supostas infrações.

A autuante presta a informação fiscal, fls. 180 a 189, destaca que nas fls. 01 a 07 existem descrições complementares, inclusive com referência a demonstrativos e documentos que deram origem e identificam as irregularidades, no que atende ao disposto no art. 18 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99. Os anexos foram entregues ao contribuinte, conforme fls. 23 a 96 e arquivos de fls. 124 e 125. As planilhas são claras e objetivas, contém diversas informações com data, numero do documento, código do produto, descrição, preço alíquota e outras informações necessárias para a demonstração das infrações. Também constam nos autos os documentos e provas, a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, fls. 124. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD, documento gerado pela própria autuada. Destaca que, em momento algum, a impugnante questionou as informações da EFD.

Na infração 01 a defendant alega que as notas são referentes à troca de cupom fiscal, mas não procede este argumento, pois no Anexo 1 consta os CFOP 5.102; 5.202 e 6.202, e portanto o débito do ICMS deveria ser escriturado. Não consta no Anexo 1 o CFOP 5.929.

Quanto à multa de 100%, decorreu da Alteração do inciso II do Art. 42 da Lei 7.014/96.

As infrações 2 a 10, decorrem de que todos os produtos relacionados nos Anexos 2 a 10 são tributáveis, porém a empresa não destacou o débito do ICMS. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal. Ficam ratificadas.

Infrações 11 e 12 – Apesar de alegar que a operação de ativo fixo não corresponde a operação de circulação de mercadoria, a empresa faz uso do crédito do CIAP. Além do mais nas operações relacionadas nos Anexos 11 e 12, houve a transferência de propriedade, portanto existe a circulação de mercadorias.

Quanto à alegação que as notas fiscais foram escrituradas em meses posteriores aos indicados na autuação, não procede, pois os meses da autuação estão de acordo com a Escrituração Fiscal Digital. Ratifica as infrações.

Aduz que não houve presunção para exigir o ICMS, pois a fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal –EFD e fez a análise da documentação. Não há dúvida quanto ao ilícito praticado, e por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Mesmo assim enviou ao contribuinte 5 e-mails solicitando informações, conforme fls. 14 a 22, antes da lavratura das infrações, sendo que o autuado não se manifestou.

Ressalta que os demonstrativos anexos, analíticos, evidenciam a alíquota de forma individualizada para calcular o imposto sobre a base de cálculo, e na descrição da infração, o demonstrativo é sintético, daí a alíquota de 17% sobre a base de cálculo.

Outrossim, os demonstrativos foram entregues ao contribuinte, no momento da ciência do Auto de Infração, fls. 23 a 96, e arquivos, conforme fls. 124 e 125.

Aduz que não cabe se manifestar acerca da alegação da multa aplicada ser abusiva.

Refuta a necessidade de realização de diligencia. Mantém a ação fiscal.

## VOTO

Nego o pedido de diligência formulado pelo defendant, eis que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca das infrações postas neste Auto de Infração, consoante a previsão do art. 147, I do RPAF/99, Decreto. 7.629/99.

Destaco inicialmente que o Auto de Infração em análise obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Aprovado pelo Decreto 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, “Do Auto de Infração”, Arts. 38 a 47, que contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário, com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento de cada imputação que está sendo feita ao contribuinte, pois foi feita de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma, não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa do contraditório e da segurança jurídica, pelas razões que analiso.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório foram estritamente observados, consoante dispõe a Constituição Federal de 1988, em que os litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes. (CF, Art. 5º, inciso LV). Assim, a resolução deste conflito de interesses está tendo a participação dos interessados para legitimar o seu resultado final. Em todos os atos processuais desta lide houve a participação e o conhecimento dos interessados, os quais articularam as suas pretensões, com vistas à comprovação dos fatos sobre os quais, ao final, querem ver asseguradas a manutenção ou a reforma do Auto de Infração.

Deste modo, o princípio do contraditório, embora não se confunda com a ampla defesa, pode ser considerado um desdobramento desta, segundo o qual deve ser dado ciência às partes do que se faz ou que se pretende que seja feito no processo, abrindo-se então a possibilidade de cooperar e de contrariar. Tudo visando ao máximo equilíbrio da decisão final, ou da sentença.

A ação fiscal foi iniciada em 1/02/2018, conforme doc. 13, sendo que o sujeito passivo recebeu a 3ª via deste Auto de Infração em 02/04/2018, apresentou a sua impugnação, em tempo hábil e pode se defender das acusações que lhe foram imputadas, vez que teve conhecimento de todo o teor das acusações, com o recebimento dos demonstrativos que compõem o Auto de Infração, com recibo de Arquivos Eletrônicos, entregues na mesma data adrede mencionada.

Outrossim, o contribuinte foi cientificado do teor das acusações, que estão descritas de forma clara e objetiva, recebeu demonstrativos que contêm diversas informações, tais como data, número do documento, código e descrição do produto, base de cálculo, e tudo o necessário para a demonstração das infrações. Ademais, os valores reclamados na autuação estão baseados nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD, documentos gerados pelo próprio autuado.

Desse modo, rejeito as preliminares de nulidade trazidas pelo defendant e passo à análise do mérito da autuação.

Cabe destacar que o sujeito passivo apresentou uma defesa genérica, não trouxe sequer uma prova de que teriam ocorrido equívocos na base de cálculo das infrações. Não contestou os valores que recolheu de ICMS nos exercícios fiscalizados.

Com relação à infração 01, reclama da penalidade de 100%, e no mérito, aduz que as notas fiscais apontadas pela fiscalização decorrem de troca de cupom fiscal, ou seja, que efetivamente o ICMS foi recolhido, e não houve prejuízo ao fisco.

Quanto às infrações 02 a 10, a defendant sustenta que em verdade, grande parte das operações apontadas teve a totalidade dos tributos incidentes recolhidos, de modo que não há que se falar em omissão de recolhimento de ICMS, ou em qualquer prejuízo ao erário.

Em relação ao restante, parte das operações apontadas teve a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST, pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte final refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto, portanto, não houve recolhimento do ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos.

No que tange às infrações nºs 11 e 12, relativas à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e ao consumo do próprio estabelecimento, são descabidas. Isto porque tais operações não podem ser tributadas pelo ICMS, pois tais operações não configuram “operações relativas à circulação de mercadorias”, nos termos do previsto no Art. 155, II da CF.88.

Alega também que as notas fiscais apontadas nas infrações 11 e 12 foram escrituradas em meses posteriores aos indicados na autuação, e assim sendo, ainda que indevido, o diferencial de alíquota foi recolhido na entrada dos bens indicados no estabelecimento, que de fato ocorreu em mês posterior.

Sustenta ainda o sujeito passivo, a impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, sendo que a fiscalização possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. Aduz que o presente lançamento foi pautado em indícios, e que a fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formalização, transferindo o ônus da prova para o contribuinte.

Alega também que a técnica de apuração tributária utilizada, se deu por arbitramento de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias, bem como sobre as saídas, sendo que nem todos os produtos estão submetidos a esta alíquota.

Diante dos argumentos trazidos pelo defendant, que de forma genérica formulou a sua defesa, sem trazer qualquer documento, comprovante de recolhimento de ICMS, nem apontar especificamente qualquer equívoco cometido pela fiscalização, passo a apreciar as infrações de per si, como segue.

A infração 01 – Deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares, referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. No Anexo I – Demonstrativo de Notas Fiscais de Saída sem lançamento, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, fls. 23 a 25, consta a discriminação das notas fiscais, com as respectivas chaves de acesso.

Destaca o autuante, que intimou por 5 vezes o contribuinte para comprovar os lançamentos das notas fiscais mas este não se manifestou. A infração corresponde aos meses de fevereiro a dezembro de 2014.

Nesta infração o sujeito passivo reclama da penalidade de 100%, e no mérito, aduz que as notas fiscais apontadas pela fiscalização decorrem de troca de cupom fiscal, ou seja, que efetivamente o ICMS foi recolhido, e não houve prejuízo ao fisco.

Apesar de o impugnante alegar que as notas são referentes à troca de cupom fiscal, o autuante ratifica a autuação, pois no Anexo I, constam os CFOP 5.102; 5.202 e 6.202, portanto, o débito do

ICMS deveria ser escriturado na Escrituração Fiscal Digital. Não consta no Anexo 1 o CFOP 5.929, relativo aos cupons fiscais.

Quanto à multa de 100% sugerida pelo autuante e prevista no inciso III, do Art. 42 da Lei 7.014/96, que alterou o percentual anteriormente previsto em 70%, conforme redação dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, verifico que na infração está sendo exigido ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, e nesse caso, aplica a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, pois os documentos foram emitidos, embora não tenham sido escriturados. Logo, não se trata de presunção legal, ou em levantamento fiscal que implicasse em omissão total nas operações de saídas de mercadorias, tal como tipificada no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Infração procedente em parte com adequação da multa aplicada para 60%, conforme art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

A infração 02 decorreu de falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, por meio das Notas Fiscais relacionadas no Anexo 2, fls. 26 a 38, referente ao exercício de 2014.

Verifico que dentre os produtos ali listados, encontram-se algodão, brócolis Aro congelado, soda cáustica, amendoim YOKI, bala Butter, pão de queijo, saco lixo etc, produtos efetivamente tributados.

O sujeito passivo não trouxe em sua defesa qualquer elemento capaz de desconstituir o lançamento fiscal.

Infração procedente.

A infração 03 decorre do recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de desencontro entre o imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, tudo conforme Anexo 3 – Demonstrativo de Débito a Menor, Divergência EFD x NF-e, que é parte integrante deste AI, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, fls. 39 a 48. Exercício de 2014.

Verifico que no DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR, DIVERGÊNCIA EFD X NF-E, estão pormenorizadamente descritas as notas fiscais, com respectivas chaves de acesso, produtos, e foram constatadas as diferenças por meio da divergência entre a Escrituração Fiscal Digital, EFD, e o constante nas Notas Fiscais Eletrônicas.

Outrossim, o defensor não apontou que tenha ocorrido equívocos na fiscalização, nem trouxe documentos fiscais que apontassem que estaria correta a sua EFD, com consequente recolhimento do ICMS correspondente às operações de saídas de mercadorias.

Infração procedente.

Infração 04- No mês de setembro de 2014, o contribuinte escriturou nos Registros Fiscais da Apuração do ICMS – Operações Próprias, o valor a recolher de R\$198.886,30, porém, o DAE de 09/10/2014, foi no valor de R\$198.880,63, daí a diferença de ICMS que está sendo exigida de R\$5,67. Nada foi dito pelo defensor que pudesse elidir a infração.

Infração procedente.

Infração 05 – Refere-se aos meses de fevereiro, abril, agosto e outubro de 2014, nos quais houve o recolhimento a menor de ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O contribuinte escriturou na Escrituração Fiscal Digital – EFD, consequentemente nos REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS – operações próprias, no DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A CRÉDITO, com a descrição OUTROS CRÉDITOS - OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS antecipação parcial, Decreto 8.969/04, valor superior ao recolhido referente à antecipação parcial, causando assim, recolhimento a menor do ICMS.

Tudo conforme o Anexo 4, e Demonstrativo 5, que correspondem ao Demonstrativo de Conta Corrente e Demonstrativo de Arrecadação, fls. 49 e 50 do PAF.

Os valores se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital, documentos gerados pelo próprio contribuinte, que não trouxe qualquer comprovação de que teriam ocorrido equívocos na autuação.

Infração procedente.

Infração 06 – Recolhimento a menor de ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta no Anexo 6, fls. 51 a 55.

O sujeito passivo não trouxe elementos capazes de desconstituir a infração, que fica mantida em sua íntegra.

Infração 07 – Recolhimento a menor em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou saídas das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação através de cupons fiscais relacionados no Anexo 7, demonstrativo que é parte integrante deste Auto de Infração, fls. 56 a 66.

Não houve por parte do defensor, a demonstração efetiva de que a infração não teria ocorrido.

Infração procedente.

Infração 08 - Recolheu a menor ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

O valor lançado a débito nas notas fiscais é inferior ao valor do imposto correspondente à aplicação da alíquota prevista para as operações com as respectivas mercadorias sobre as bases de cálculo.

Tudo conforme o Demonstrativo 08, de fls. 67 a 79, entregue em mídia digital, e composto de 221 folhas, sendo que o contribuinte não formulou em sua defesa elementos capazes de elidir a infração, cujos dados foram transferidos da sua Escrituração Fiscal Digital.

Infração procedente.

Infração 09 – Recolheu a menor ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Também nesta infração, o valor lançado a débito referente aos cupons fiscais, é inferior ao valor do imposto correspondente à aplicação da alíquota prevista para as operações com as respectivas mercadorias sobre a base de cálculo.

Houve erro no cálculo dos valores do imposto, como demonstrado no Anexo 09 de fls. 80 a 92, cópia entregue ao contribuinte.

A simples negativa do cometimento da infração não possui o condão de elidir a autuação.

Infração procedente.

Infração 10 – O contribuinte efetuou transferência de mercadoria para fora do Estado com o preço abaixo do custo, o que resultou em recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Consta a discriminação da infração no demonstrativo de fls. 93/94, sendo que o sujeito passivo nada refutou objetivamente, que pudesse desconstituir o lançamento fiscal.

Infração procedente.

Infração 11 e Infração 12 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ao consumo do estabelecimento.

As infrações estão discriminadas nos demonstrativos de fls. 95, 96, os quais trazem as respectivas chaves dos documentos fiscais objeto da autuação.

Não cabe a alegação de que o diferencial de alíquotas não pode ser exigido por não ter correspondido a uma efetiva circulação de mercadorias, mormente quando houve a transferência de propriedade e o contribuinte fez uso do crédito do CIAP.

Quanto ao argumento relativo à escrituração das notas fiscais em meses posteriores aos indicados na autuação, não procede, pois os meses autuados estão de acordo com a Escrituração Fiscal Digital. Ademais, não foram trazidas provas, pelo deficiente, capazes de modificar ou extinguir a autuação.

Infrações procedentes.

Ressalto que “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.” (Art. 143 do RPAF/99); bem como “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.” (Art. 142 do RPAF/99).

Também não houve arbitramento da base de cálculo de qualquer das infrações apontadas neste Auto de Infração, sendo que todas foram constatadas com base nas notas Fiscais Eletrônicas, e na EFD- Escrituração Fiscal Digital, documentos cujo teor resultou do próprio contribuinte, ao escriturar os competentes documentos fiscais de suas operações de circulação de mercadorias.

Não há que se falar, portanto, em presunção, mas em fatos decorrentes da Escrituração Fiscal Digital, e dos competentes documentos fiscais escriturados pelo próprio contribuinte.

No que concerne à alegação de que todas as alíquotas foram consideradas à 17%, quando há saídas de mercadorias com alíquotas diferenciadas, tal fato não existiu, pois no demonstrativo analítico, as alíquotas de cada infração estão discriminadas, sendo que no sintético, parte-se do valor do ICMS anteriormente discriminado no analítico, para se chegar à base de cálculo e aplicar-se a alíquota de 17%. Portanto, o valor do ICMS exigido corresponde, exatamente, aos valores encontrados com as alíquotas diferenciadas.

Quanto às multas aplicadas, estão tipificadas no art. 42 da Lei 7.014/96, sua base legal, e destaco que este órgão julgador não tem competência para apreciar questões de ilegalidade ou de constitucionalidade de lei e de atos normativos.

Ressalto que o art. 45 da Lei 7.014/96, prevê as reduções das multas que podem chegar aos patamares que o contribuinte reclama.

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à adequação da multa da infração 1)**

Em que pese a boa fundamentação expendida pela N. Relatora, divirjo do seu posicionamento quanto à adequação da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, ao invés da multa de 100% sugerida pelo autuante, prevista no art. 42, III da citada Lei.

Observo que a infração 1 acusa que a empresa “*Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios*”, conforme demonstrativo de notas fiscais de saídas não lançadas pelo estabelecimento autuado.

Neste caso, a multa aplicável decorre de apuração feita por meio de levantamento fiscal. Ou seja, se no período decadencial o agente fiscal não tivesse desenvolvido o roteiro de auditoria, confrontando as notas fiscais emitidas pelo contribuinte com as que foram escrituradas, não teria sido identificado o imposto devido relativo aos fatos geradores ocorridos consignado nas notas fiscais não registradas, e consequentemente, a obrigação tributária não foi adimplida pelo contribuinte.

Portanto, entendo estar correta a multa sugerida pelo autuante, com previsão no inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96, em especial a alínea “g”, que indica o levantamento fiscal:

**III** - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

**g)** outras omissões de receitas tributáveis constatadas **por meio de levantamento fiscal**, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque (grifo nosso).

Verifico que a n. Relatora adequou a multa ao disposto no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96 que prevê:

**f)** quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei, que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Constato que a tipificação disposta no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96, prevendo multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, indica como natureza, infrações decorrentes de:

**a)** em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;

**b)** em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado na apuração do imposto;

Constata-se que as infrações correlatas previstas no inciso II, das alíneas “a” e “b”, do art. 42 da Lei 7.014/96, referem-se a operações “registradas” e “escrituradas regularmente”, bem como outras operações em que houve destaque do imposto em “operação ou prestação não tributada”, “quando o imposto não for recolhido”, que não se coadunam com a situação em questão neste processo, em que os documentos fiscais não foram escriturados.

Pelo exposto, entendo que as multas previstas no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, se adequam à natureza das infrações, que no caso da multa de 100%, é prevista para operações não escrituradas, que foi o fato constatado na infração em discussão. E não pode ser adequada às multas tipificadas no art. 42, II da Lei 7.014/96, tendo em vista que são correlatas a operações regularmente escrituradas.

Em conclusão, voto com a n. Relatora pela procedência da infração 1, e de forma divergente em relação à adequação da multa aplicada para 60%, mantendo a proposta pela fiscalização de 100% prevista no art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0002/18-3**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$247.128,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, “b” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões CONSEF, 04 de outubro de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE