

A. I. Nº - 274068.0004/18-6
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/05/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0048-04/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE . a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PÓPRIO SUJEITO PASSIVO. APURAÇÃO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. Fatos demonstrados pela autuante através de planilhas analíticas e sintéticas. Ausência de imprecisão no lançamento. Não configurada existência de vício material. Não acolhidas as arguições de nulidade. No mérito o autuado não apresentou fatos ou argumentos suficientes para elidir a acusação, cuja apuração ocorreu com base no previsto pela Portaria nº 445/98. Mantida a multa aplicada. Incompetência dos órgãos julgadores administrativos para declarar inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Indeferido o pedido de diligência ou de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida o presente Auto de Infração, de exigência de crédito tributário no montante de R\$265.241,78, mais multas e acréscimos tributários, tendo em vista as seguintes acusações:

1 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$165.284,36 relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Tudo conforme demonstrativos 1 a 5 e anexos, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético. Anexos: intimação, e-mail, NF-e, ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD e LIVROS FISCAIS (gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital).

2 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$71.295,66, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Tudo conforme demonstrativos 1 a 6 e anexos, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético. Anexos: intimação, e-mail, NF-e, ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD e LIVROS FISCAIS (gerado pelo Sistema Público de Escrituração Digital).

3 - Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$28.661,76, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento

fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.

O autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 68 a 85, onde preliminarmente suscita a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o mesmo se apresenta de forma lacônica e imprecisa o que o levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido, tendo que se valer da imprecisa descrição dos fatos como recurso (I) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (II) à eventual tipificação destas condutas e (III) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Explica que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento de ICMS devido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da autuante, sendo que, diante da parca descrição contida no Auto de Infração, somente dispõe da informação de que se tratam de infrações decorrentes de estoque negativo.

Cita que em decorrência da sua atividade atacadista adquire produtos em grandes quantidades de forma que nem sempre tais mercadorias podem ser vendidas nas mesmas embalagens em que foram adquiridas. A título de exemplo cita o produto arroz que é adquirido em fardos, embalagens com grande quantidade do produto, contudo, não interessará aos seus clientes adquirir um fardo de arroz, ao tempo em que, grande parcela da clientela, essencialmente comerciantes de pequeno porte, adquirem essa mercadoria em quantidades menores, razão pela qual transforma essa mercadoria em embalagens menores para efeito de disponibilização aos clientes. Menciona, também a título de exemplo, a mercadoria sabonete, onde ocorre procedimento semelhante.

Com este argumento sustenta que resta demonstrado que a infração apontada não ocorreu uma vez que as operações foram efetivamente registradas e apenas foram indicadas por códigos diferentes em razão das características próprias de cada produto, circunstância esta inerente à sua atividade de atacadista.

Nesta linha e com o intuito de comprovar que ocorreu o integral recolhimento do ICMS e em observância ao princípio da verdade material e como também como forma de comprovar sua boa-fé e garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal postula que seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial para que, a partir da análise do seu rigoroso controle de estoque e livros fiscais, reste comprovado que não poderá ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

No tópico seguinte passou a discorrer a respeito da impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, citando que na forma como o Auto de Infração fora lavrado, nos termos do Art. 142 do CTN não poderia ter se pautado em mera presunção para exigência de débitos.

Menciona que a lavratura de Auto de Infração tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio da qual o Fisco possui amplos poderes para requerer o dever de analisar todos os documentos necessários a minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação, sendo que, no presente caso, não lhe foi solicitado qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco lhe foi solicitado esclarecimentos quanto às operações que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise dos livros fiscais correspondentes.

Neste rumo menciona que após a autuante ter identificado supostas inconsistências no recolhimento do tributo, ao invés de lhe intimar para prestar esclarecimentos a respeito de tais indícios preferiu lavrar o Auto de Infração de imediato, deixando a análise dos documentos para o momento da impugnação. Desta forma, sustenta que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios enquanto que a autuante se valeu de mera presunção para sua formalização, o que não é admissível.

Após citar doutrina e decisão de Tribunal Superior, assevera que resta comprovado a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração da ocorrência da infração pela autuante, sustentando que não cometeu a infração que lhe foi imputada.

Assevera, ainda que a técnica de apuração utilizada pela autuante se deu por arbitramento de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada de mercadorias, ou seja, além de imputar a infração de omissão de recolhimento de tributo sem qualquer comprovação fática, simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Passo seguinte pontua que caso não se entenda pela manifesta nulidade da autuação, reitera, alternativamente, que seja determina a realização de diligência e produção de prova pericial, por meio das quais, a partir da análise de seu rigoroso sistema de controle de estoque e livros fiscais, seja demonstrado que as mercadorias referidas pela autuação tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido.

Passou a arguir abusividade das multas aplicadas nos percentuais de 60% e de 100%, as quais consideram inaplicáveis ao presente caso, pois se encontram em evidente descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas. Acrescenta que as referidas multas são absolutamente desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que oscilam entre mais da metade e a totalidade do valor do imposto exigido, citando a este respeito à previsão constante no Art. 150, IV da Constituição Federal, lembrando, ainda, que o Art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito.

Após tecer outras considerações visando consubstanciar seus argumentos, cita decisões do STF definindo em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100%, citando outras decisões que definem o intuito confiscatório de multa aplicada em percentual acima de 30% e outra que aponta o patamar de 20% como percentual razoável para casos análogos.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos: (i) nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; (ii) inoccorrência de infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo o imposto devido no referido período foi efetivamente recolhido; (iii) 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 (iv) manifesta abusividade da penalidade aplicada.

Finalmente requereu que seja dado integral provimento à presente Impugnação para reconhecimento da Improcedência das infrações em questão, com a determinação do cancelamento integral do Auto de Infração e o seu consequente arquivamento, pugnando, ainda, pela redução ou afastamento da multa aplicada.

A autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 112 a 117, destacando que em relação ao argumento defensivo de que os fatos narrados na autuação contêm descrição genérica não prosperam pois para todas as infrações imputadas existem descrições complementares, inclusive fazendo referência a demonstrativos e os documentos que deram origem a identificação da irregularidade.

Sustenta que não pode prosperar o argumento defensivo de que o Auto de Infração foi formalizado de maneira equivocada e indevida visto que as infrações estão descritas com o devido enquadramento e multas aplicadas atendendo ao que determina o Art. 18 do RPAF/BA, sendo entregues ao autuado os anexos respectivos cujas planilhas são claras e objetivas, contendo todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, a exemplo do número do documento fiscal, data, código e descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações.

Cita que consta nos autos os documentos e provas necessárias, a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, fls. 22 e 23, enquanto que os valores reclamados se basearam

nas notas fiscais eletrônicas e na escrituração fiscal digital (EFD), documento este gerado pelo próprio autuado, sendo que, em momento algum, este questionou as informações da EFD.

Pontua que o autuado mencionou que foram desrespeitados os Arts. 129, § 1º, III do COTEB, 142 do CTN e 5º, LV da CF, o que não prospera, já que seguiu o que estabelecem esses dispositivos legais, destacando, ainda, que o autuado ingressou no mérito da autuação, o que significa que não ocorreu cerceamento ao seu direito de defesa.

Quanto a alegação de inocorrência das infrações menciona que o autuado alega que compra mercadorias em embalagens de grande volume as quais são desmembradas nas operações de saídas, para atendimento aos seus clientes, o que cria distorções nos arquivos eletrônicos.

Assevera que tal alegação é infundada, pois utilizou fatores de conversão conforme consta nos Anexos 3 e 4, acrescentando que na EFD existe o Registro 220, que informa os fatores de conversão, destacando que como foram identificadas situações em que não consta o fator de conversão no mencionado registro, o autuado foi intimado (Intimação nº 7 – fls. 06 a 22), para apresenta-los, oportunidade em que o autuado respondeu a referida intimação informando os fatores de conversão que deveriam ser utilizados, conforme consta às fls. 23 a 28 e DVD de fl. 61, razão pela qual utilizou os fatores de conversão informados pelo próprio autuado, além daqueles constantes do Registro 0220 da EFD, exceto para o item 017154 - Papel Hig FD Leblanc 30MLL16P15, que a análise do preço unitário indica que o fator de conversão é 1.

Quanto ao exemplo da mercadoria arroz citado pelo autuado esclarece que este item não consta no levantamento realizado.

Cita que também não prospera o argumento defensivo de que faz parte do procedimento prévio, imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades e que não foram solicitados tais esclarecimentos, pois não existe previsão legal para intimação prévia ao contribuinte nesse sentido.

Sustenta que não houve presunção na exigência tributária, pois o Fisco possui acesso a NF-e e a EFD, tendo sido feita análise na documentação, não havendo dúvida em relação ao ilícito apurado razão pela qual não houve necessidade de se buscar qualquer esclarecimento adicional. Diz que, mesmo assim, foi enviado ao autuado e-mail solicitando informações, fls. 38 e 39, antes da lavratura do Auto de Infração, não obtendo resposta do autuado.

Quanto ao argumento de que houve ilegalidade no lançamento ao utilizar a alíquota de 17% sobre a base de cálculo não prospera pois na descrição da infração existe um demonstrativo sintético enquanto os demonstrativos analíticos refletem a real apuração dos fatos, enquanto que nos Anexos 1, 6 e 7 estão evidenciadas as alíquotas de forma individualizadas para efeito de cálculo do imposto.

Sustenta que não houve cerceamento ao direito de defesa já que nas peças iniciais constam a descrição detalhada das infrações, seu enquadramento, tipificação, multas e o indicativo do demonstrativo utilizado para quantificar o valor da infração de forma detalhada, dados estes entregues ao autuado conforme fls. 40 a 60 e arquivos de fls. 61 e 62.

Com relação à alegação defensiva de abusividade da multa aplicada diz que não cabe no âmbito de suas atribuições discussões acerca de entendimento constitucional posto que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional, mencionando, ainda, que a dispensa ou redução de imposição de penalidade exige que do sujeito passivo a comprovação de que não houve falta de recolhimento do imposto o que não ocorreu no presente caso.

Discorda do pedido de realização de diligência e conclui pugnando pela Procedência do presente Auto de Infração. Isto porque no demonstrativo de estoque, no campo situação tributária, se observa que a exigência tributária recaiu apenas sobre as mercadorias tributáveis, enquanto

aquelas isentas e com imposto antecipado, códigos 2 e 3, respectivamente, não foram objeto de tributação.

VOTO

Analizando as peças que integram os presentes autos, vejo que as acusações versam sobre levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, relacionadas ao exercício de 2014.

Em sua defesa, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, por entender que os fatos narrados e que fundamentam a imposição fiscal encontram-se genericamente redigidos, com imprecisão, resultando na existência de vício material.

Não assiste razão ao autuado em seus argumentos. Isto porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN para sustentar sua irresignação, vejo que todos os itens citados estão contemplados pelo lançamento, ou sejam, qualificação do autuado, local data e hora do lançamento, descrição clara e precisa do fato motivacional, disposição legal infringida e intimação para pagamento do débito, sendo, por conseguinte, também atendido *in totum* o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Especificamente em relação à questão da descrição dos fatos, com indicação das datas de ocorrência, vejo que está contemplada de forma satisfatória na peça inicial na medida em que a acusação versa sobre omissão de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, cuja execução está respaldada nos Anexos 1 a 7 ao Auto de Infração, que se apresentam de forma analítica e foram entregues ao autuado, oferecendo o detalhamento que possibilita todos os meios de defesa. E isto é verdadeiro já que o autuado efetuou sua defesa adentrando a questões de mérito.

Desta maneira, não vislumbro a confirmação da alegação defensiva de que o Auto de Infração se encontra despido das formalidades legais e materiais, já que os fatos estão devidamente demonstrados e o procedimento levou em consideração as regras estabelecidas pelos arts. 13, inciso I, e 10, inciso I, “a” e “b”, todos da Portaria nº 445/98, conforme está citado na descrição dos fatos na peça inicial.

Em vista disto, vejo que as decisões citadas na peça defensiva não socorrem o autuado já que, neste caso, não estão presentes vícios que conduzam à nulidade do Auto de Infração, razão pela qual afasto os argumentos defensivos nesse sentido.

Quanto ao mérito, de início não acolho o pedido para realização de perícia ou diligência, com base no art. 147 do RPAF/BA, já que se encontram nos autos elementos que considero suficientes para formação do meu convencimento.

O autuado suscita a inocorrência das infrações apontadas, por entender que o Auto de Infração se apresenta de forma lacônica e com imprecisão, o que o levou a adivinhar as irregularidades apontadas. Mesmo assim, citou que em sua atividade econômica de comércio atacadista, adquire produtos em grandes quantidades, sendo que, nem sempre as revende nas embalagens em que foram adquiridas, pois, para atender sua clientela, muitas vezes processa nova embalagem desses produtos em quantidades menores.

A este respeito, vejo que este fato não tem repercussão no levantamento quantitativo de estoque, já que a autuante observou esta questão, conforme afirmado através da sua informação fiscal *“que utilizou fatores de conversão conforme consta nos Anexos 3 e 4, acrescentando que na EFD existe o Registro 220, que informa os fatores de conversão, destacando que como foram identificadas situações em que não consta o fator de conversão no mencionado registro, o autuado foi intimado (Intimação nº 7 – fls. 06 a 22), para apresenta-los, oportunidade em que o autuado respondeu a referida intimação informando os fatores de conversão que deveriam ser utilizados, conforme consta às fls. 23 a 28 e DVD de fl. 61, razão pela qual utilizou os fatores de*

conversão informados pelo própria autuado, além daqueles constantes do Registro 0220 da EFD, exceto para o item 017154 - Papel Hig FD Leblanc 30MLL16P15, que a análise do preço unitário indica que o fator de conversão é 1”.

Convém registrar, que o único artigo mencionado pela defesa, no caso, a mercadoria arroz, não faz parte da autuação. Desta maneira, ultrapasso este argumento defensivo.

No que diz respeito ao outro argumento de que o lançamento foi efetuado baseado em mera presunção, não é o que vejo nestes autos. O demonstrativo de estoque de fl. 40, base para o lançamento, contém o código do produto, NCM, descrição, situação tributária individualizada, os estoques iniciais, as quantidades de entradas e de saídas, o estoque final, as quantidades omitidas, cálculo do preço unitário, alíquota, dentre outras informações, situação esta que afasta o argumento de que a exigência se baseou em mera presunção. Na prática foi oferecido ao autuado todos os meios para se defender entretanto não foi apontado pelo mesmo equívoco, de qualquer ordem, no levantamento.

Quanto à alegação de que a apuração tributária ocorreu por arbitramento, à alíquota de 17% sobre a base de cálculo da operação de entrada, olvidando de considerar as operações cujas saídas são isentas ou são integrantes da cesta básica, também não se sustenta. Isto porque, no Anexo 1, onde se apurou imposto no valor de R\$165.284,36, fls. 40 a 43, se exige imposto com a alíquota de 17% sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Já através do Anexo 6, onde se demonstra a exigência do imposto no valor de R\$71.295,66, incidente sobre omissão de saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária por solidariedade com a alíquota de 17%, enquanto através do Anexo 7, fls. 59 e 60, foi apurado imposto devido no valor de R\$28.661,76, referente a mercadorias sujeitas à antecipação tributária, saídas sem tributação. Portanto, não houve arbitramento de alíquota por parte da autuante, tampouco o autuado apontou saídas omitidas de mercadorias integrantes da cesta básica, e que estão sendo tributadas pela alíquota de 17%.

No tocante à alegada abusividade das multas aplicadas e seu alegado caráter confiscatório, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, *ex vi* do art. 169, I do RPAF/BA. Da mesma forma, falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal, reduzir ou cancelar multa por descumprimento de obrigação principal, a qual foi aplicada com base legal.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0004/18-6** lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.241,78**, acrescido das multas de 100% sobre R\$236.580,02, e de 60% sobre R\$28.661,76, previstas pelo art. 42, incisos III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR