

A. I. Nº - 274068.0026/18-0
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/07/2019

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0075-04/19

EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS ATRAVÉS DE CUPOM FISCAL. **b)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS. Infrações comprovadas. **c)** OPERAÇÕES DE BONIFICAÇÕES. Infração reconhecida. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 18/12/2018, exige crédito tributário no valor de R\$118.227,80, em razão do cometimento das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 02.01.03- Falta de recolhimento do imposto, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Exigido o valor de R\$110.051,18, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

Consta ainda as seguintes informações: “Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EF, NF-e em meio magnético.

Tudo conforme ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – CF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte.”

Infração 02 - 02.01.03. Falta de recolhimento do imposto, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Exigido o valor de R\$8.104,26, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

Consta ainda as seguintes informações: “Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EF, NF-e em meio magnético.

Tudo conforme ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte.”

Infração 03 - 02.01.03. Falta de recolhimento do imposto, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Exigido o valor de R\$72,36, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

Consta ainda as seguintes informações: “Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS as notas fiscais do anexo 3, com CFOP 5.910 (remessa em bonificação, doação ou brinde), mercadoria tributada sem tributação.

Anexos: REGISTRO FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e Escrituração Fiscal Digital – EF, NF-e em meio magnético.

Tudo conforme ANEXO 3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO– NF – BONIFICAÇÃO NÃO TRIBUTADA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte.”

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 26 a 42), inicialmente falando sobre a tempestividade da mesma. Discorre sobre as exigências fiscais e após informa que irá promover a quitação integral dos débitos fiscais referentes à infração 03.

Em relação às demais infrações argui nulidade, por falta de precisão na descrição dos fatos que embasaram a autuação, resultando em inequívoco vínculo material que macula irremediavelmente o lançamento.

Isso porque, de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente: (i) a qualificação do autuado; (ii) o local, a data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato que motivou sua geração; e (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a intimação para o pagamento do débito com multa reduzida ou para a apresentação de impugnação administrativa, com indicação do prazo e seu início.

Destaca que esta norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual através do art. 129 do CTE, segundo o qual, o Auto de Infração deve conter: a identificação do autuado e do funcionário autuante, além do endereço do autuado; o dia, hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência; o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas; a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada; as assinaturas do autuante, do autuado ou de seu representante ou preposto, ou a declaração de sua recusa; e, a intimação para pagamento ou defesa, com indicação do prazo.

Explica que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar da MAKRO tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta omissão parcial de recolhimento de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III, do CTE.

Acrescenta que além do sintético fundamento apresentado pela Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela Fiscalização para infirmar a omissão parcial de recolhimento de ICMS, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência.

Conclui que o Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, portanto, desrido das formalidades legais e materiais necessárias, assim deve ser declarada a sua nulidade.

Explica que em razão dos vícios apontados, e à luz da decisão acima, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do presente lançamento tributário, pois tanto o seu teor, como a sua instrução, carecem da descrição dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando seu direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional já apontada.

Aduz que não sendo aceita a preliminar, o que se admite apenas para fins de argumentação, apresenta razões de mérito, que no seu entender ensejam o cancelamento integral do Auto de Infração.

Após reiterar que o Auto de Infração é lacônico e impreciso, o que levou a empresa a adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido diz que a MAKRO 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 Fiscalização Estadual.

Assevera que apesar da Fiscalização alegar que houve falta de recolhimento de ICMS por terem sido praticadas operações tributáveis como não tributáveis, em verdade, 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

restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos (**doc. nº 03**).

Nota-se, portanto, a falta de tipicidade das condutas consideradas, ou seja, a **MAKRO** não cometeu as infrações das quais foi acusada porque apurou e recolheu todo o ICMS devido nas operações indicadas pela Fiscalização Estadual. Portanto, entende que não há de se falar em qualquer omissão de recolhimento de ICMS no referido período, tampouco em multa devida, na medida em que resta demonstrado que a presente autuação não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Postula a realização de diligência, caso a documentação anexada não seja aceita como suficiente para comprovar o integral recolhimento do ICMS incidente nos termos da fundamentação acima. Assevera que a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará comprovado inequivocamente que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.

Destaca que o Auto de Infração ora impugnado, na forma como lavrado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos.

Assevera que a lavratura de Auto de Infração tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a Fiscalização Estadual possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação, entretanto no caso presente, a Fiscalização Estadual não solicitou 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.

Aduz que a fiscalização após ter identificado supostas inconsistências no recolhimento do tributo incidente sobre operações realizadas entre janeiro e dezembro de 2014, ao invés de intimar a **MAKRO** para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação. Assim, diz não restar dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização. Porém, como mencionado, não se admite lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação.

Externa o entendimento de que caberia à Fiscalização Estadual o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir as infrações apontadas. Ao agir dessa forma, transfere o ônus da prova ao contribuinte, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, §1º, e 142, ambos do CTN. Transcreve lições doutrinárias de juristas renomados acerca da impossibilidade de inverter o ônus da prova ao contribuinte. Reitera que até mesmo os Tribunais Administrativos brasileiros possuem o entendimento de que não se pode admitir autuações e imposição de penalidades com base em presunção, sendo a jurisprudência no âmbito judicial pacífica no sentido de afastar a inversão do ônus da prova.

Destaca, por fim, que a técnica de apuração tributária utilizada pela autuante 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. Assim, além de imputar a infração de omissão de recolhimento de tributo, sem qualquer comprovação fática, também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% de forma indiscriminada.

Tal presunção equipara à tributação mais onerosa, operações submetidas ao regime de substituição tributária ou operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto ou, ainda,

aquelas que são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos que compõem a cesta básica e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17%, como imputado de forma indiscriminada na presente autuação.

Fala sobre a abusividade da aplicação de penalidade combinada em 60% do valor do imposto supostamente não recolhido é outra circunstância que macula a exigência fiscal. A citada multa, de acordo com o autuado, é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que corresponde a mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido tempestivamente. A esse respeito, note-se que o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Conclui afirmando que de todo o exposto, tem como demonstrado que exigência fiscal em questão deve ser integralmente cancelada, em síntese, pela comprovação e demonstração da: (i) nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; (ii) inocorrência de infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo 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.

Pugna pelo acolhimento integral dessa Impugnação para que se reconheça a nulidade do Auto de Infração, e consequentemente seja determinado o cancelamento integral da exigência fiscal. Sucessivamente, caso não se acolha a preliminar arguida, diz esperar seja reconhecida a improcedência da exigência fiscal discutida, com a desconstituição do débito tributário e o arquivamento deste Processo Administrativo.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, pleiteia seja relevada a penalidade ou ao menos reduzida, tendo em vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

A Autuante presta informação fiscal fls. 66 a 71. Inicialmente diz que a defendant informou que irá realizar o recolhimento da infração 3. Em seguida faz um resumo dos argumentos defensivos e passa a prestar os seus esclarecimentos a seguir resumidos:

Em relação ao argumento de que os fatos narrados no referido AI e que fundamentam a imposição fiscal lançada encontram-se genericamente redigidos diz que a mesma não pode prosperar pois como pode ser observado nas folhas 1 a 3 existem descrições complementares, inclusive fazendo referência a demonstrativos e os documentos que deram origem a identificação da irregularidade.

Quanto ao argumento de que o auto de infração não deixa claro a razão que teria motivado a autuação informa que nas folhas 1 a 3 têm as descrições das infrações de forma clara e completa com o devido enquadramento e multas aplicadas, atendendo o que determina o art. 18 do RFAP, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 15 a 20 e arquivos conformes folhas 21 e 22.

Assevera que as planilhas são claras e objetivas, pois as mesmas contêm diversas informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota, redução da base de cálculo e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. Existem no auto os documentos e provas necessárias como a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folhas 21 e 22. Os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Rechaça o argumento defensivo de que parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias com ICMS-ST e a parte restante

refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas e não houve o aproveitamento do crédito, pois os produtos relacionados nas infrações 1 e 2 são tributáveis, porém a empresa não destacou o débito do ICMS. A simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal.

Quanto ao documento anexado pela defendant, doc. 3, folhas 63, para supostamente provar que não deixou de recolher o tributo devido, esclarece que os arquivos constantes na mídia (doc.3) são todos os documentos eletrônicos e sua escrituração fiscal copiados da mídia gravada pela fiscalização, folhas 81 e ratifica as infrações 1 e 2.

Quanto a alegada falta de intimação para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades diz não existir previsão legal e que não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e Escrita Fiscal Digital – EFD e fez a análise da documentação, não existindo dúvidas quanto ao ilícito praticado, por este motivo não há necessidade de solicitar esclarecimento adicional. Mesmo assim foi enviado para o contribuinte e-mail solicitando informações, conforme folha 14.

Quanto a suposta ilegalidade de utilização de alíquota de 17% sobre a base de cálculo afirma que na descrição de infração existe um demonstrativo sintético, enquanto no anexo o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada para calcular o imposto sobre a base de cálculo com alíquota e redução da base cálculo.

Afirma não ter havido cerceamento de defesa, pois no auto de infração, folhas 1 a 3, consta a transcrição detalhada da infração, enquadramento da infração, tipificação da multa e o indicativo do demonstrativo utilizado para quantificar o valor da infração de forma detalhada. Neste relatório estão diversas informações data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota, base de cálculo e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações.

Acrescenta que os demonstrativos são baseados nas NF-e e na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tudo entregue ao contribuinte no momento da ciência conforme folhas 15 a 20 e arquivos conformes folhas 21 e 22.

Quanto à multa aplicada diz que a mesma está de acordo como o que estabelece o art. 42 da Lei 7.014/96, e que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

No que diz respeito a dispensa, ou sua redução, a previsão encontra-se prevista no §7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, e exige do sujeito passivo a comprovação de que não houve falta de recolhimento do ICMS e a impugnante não comprovou tal condição, motivo pelo qual a multa deve ser mantida.

Entende não ser necessária a realização de diligência, pois constam no respectivo PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Finaliza opinando pela Procedência do Auto de Infração.

Às fls. 77/78 foi anexado extrato de Pagamento emitido pelo Sistema SIGAT, referente ao pagamento integral da infração 03.

VOTO

O Auto de Infração apura a falta de recolhimento do ICMS em decorrência do cometimento de irregularidades em três infrações à legislação baiana do imposto, todas elas em decorrência do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, sendo que a infração 03 foi totalmente reconhecida pelo contribuinte inclusive com o pagamento total do débito exigido, conforme se verifica no extrato emitido pelo Sistema Integrado de Gestão da Administração desta Secretaria às fls. 77 e 78. Dessa forma, em razão de inexistir lide nesses lançamentos, a infração 03 subsiste em sua totalidade, com homologação dos valores recolhidos.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível 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, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm diversas informações, tais como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota, redução da base de cálculo e tudo o necessário para a demonstração da infração. As mesmas foram entregues ao autuado, mediante recibo assinado pelo preposto da empresa, conforme atesta o documento de fl. 22.

Quanto à arguição de nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova, também não há como prosperar, pois não se trata de presunção. A Fiscalização embasada na legislação do ICMS e nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD apontou a realização de operações de saídas de mercadorias tributadas como não tributadas, por meio de cupons e notas fiscais que relacionou nos demonstrativos que anexou aos autos.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, verifico que as mercadorias objeto da autuação constam no “ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – CF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO” (infração 01); ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO (infração 02);

Inicialmente, em relação ao argumento defensivo de que não houve intimação prévia para esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades, como bem pontuado pela autuante tal procedimento não foi adotado por inexistência de previsão legal;

Também observo que na apresentação da defesa o contribuinte não se reportou, especificamente, sobre qualquer item de mercadoria arrolada na autuação, pois de forma genérica, apenas asseverou que parte dos valores exigidos foram devidamente quitados com base no recolhimento do ICMS-ST, e as demais dizem respeito a produtos isentos do imposto e não houve aproveitamento de crédito no momento de sua aquisição e informa estar anexado as devidas comprovações através do DOC 3.

Tal argumento não pode ser acatado, pois como bem esclareceu a autuante ao prestar a Informação Fiscal as mercadorias objeto das infrações são todas elas tributadas normalmente, no entanto, as mesmas não foram oferecidas à tributação pelo contribuinte.

Do mesmo modo, coaduno com o entendimento da autuante quando diz que o documento anexado pelo sujeito passivo (DOC 03), na mídia de fl. 63, não comprova a alegação defensiva de que não deixou de recolher o tributo devido, pois os arquivos anexados são na verdade cópias de documentos eletrônicos e Escrituração Fiscal Digital inseridos na mídia gravada pela fiscalização, fl. 81.

Assim, constato que o defendente não se reportou, especificamente, sobre qualquer documento fiscal objeto da autuação, contrariando o disposto no art. 141 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que assim estabelece; “se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação”.

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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do 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 **274068.0026/18-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.227,80**, acrescido da multa de 60%, prevista Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor devidamente recolhido.

Sala das Sessões CONSEF, 05 de junho de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR