

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0021/19-6  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0111-04/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/04/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0004-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação prevê a exigência do imposto por solidariedade, em decorrência da falta de comprovação do recolhimento do imposto devido por substituição tributária, quando não retido ou retido a menos, em operação de aquisição de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária. Não comprovado a ocorrência do pagamento do imposto. Rejeitada preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/12/2019, exigindo ICMS em decorrência da falta de recolhimento do ICMS devido por responsabilidade solidária, nas entradas decorrentes de operações interestaduais, junto à contribuinte substituto, por força do Protocolo ICMS 50/05 (Cláusula Segunda), conforme Anexo 1 a 5, elaborado de acordo com a EFD, totalizando R\$1.293.304,90 (2015) acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida inicialmente foi ressaltado que os Anexos de nº 01 a 05, contêm demonstrativos que tratam de: falta de recolhimento do ICMS por solidariedade de mercadorias sujeitas a MVA; mercadorias sujeitas a MVA ou pauta; mercadorias relacionadas pela Port. 50/05 e arrecadação substituição tributária por operação—contribuinte inscrito, tudo do exercício de 2015.

Não acolheu o pedido de suspensão do processo até o julgamento final da matéria que envolve e encontra gravada pela sistemática da Repercussão Geral perante o STF, através do RE 628.075/RS, apreciando que:

*Não acolho tal argumento na medida em que a situação apontada pelo autuado é no sentido de que o Estado da Bahia considera ilegal ou inconstitucional o incentivo fiscal concedido por outros Estados, porém tal argumento não se adéqua aos fatos narrados pela autuação, enquanto que o argumento defensivo transita no sentido do quanto estabelecido pelo então Decreto nº 14.213/12, o qual dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975 cuja normas por ele editadas não estão inseridas na presente autuação. Superada, portanto, esta argumentação defensiva.*

Afastou a nulidade suscitada sob alegação de existência de vício material, por entender que a infração indica a 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, tudo em conformidade com o disposto no Art. 39 do RPAF/BA, inclusive fazendo se acompanhar de demonstrativos analíticos e sintéticos, que possibilitou os meios para exercício da defesa.

Indeferiu o pedido para realização de perícia ou diligência, com base no art. 147 do RPAF/BA, por

entender que os elementos eram suficientes para formação do seu convencimento.

No mérito apreciou que:

*No que diz respeito ao argumento de que a autuação ocorreu através de utilização de presunção como meio de prova, não é o que se apresenta nestes autos. Vejo que a ação fiscal foi precedida da respectiva cientificação ao autuado, e, também, ainda no curso da ação fiscal, foi encaminhada mensagem ao autuado através do e-mail constante à fl. 06, onde foram apresentadas as inconsistências colhidas para efeito de análise pelo mesmo, porém não houve resposta a este respeito, além de que não existe previsão para intimação prévia ao contribuinte acerca das ocorrências apuradas no curso da ação fiscal.*

*De fato, vejo que não houve a alegada presunção, na medida em que, conforme está demonstrado analiticamente nos autos, a fiscalização foi efetuada com base nas notas fiscais eletrônicas e na escrita fiscal digital do autuado sendo que, à luz do quanto apurado nestes autos, entendeu a autuante não haver necessidade de buscar maiores explicações ao autuado, além daquelas acima já mencionadas.*

*Portanto, repito, a autuação não ocorreu por meio de presunção, e sim com base em fatos plenamente apurados e demonstrados, razão pela qual fica afastado o argumento de que foi utilizado, como meio prova, simples presunção.*

*Com relação às decisões mencionadas pelo autuado em sua defesa, elas não lhe socorrem, já que se referem a lançamento com ausência de provas, diferentemente com o que ora se aprecia que se encontra devidamente comprovado e documentado.*

*Convém aqui registrar que a presente autuação em momento algum se refere a utilização irregular de créditos fiscais, portanto, os argumentos colacionados pelo autuado nesse sentido, não merecem prosperar.*

*No que diz respeito à alegação de que a técnica de apuração é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento com aplicação de alíquota de 17%, isto não se confirma, já que os demonstrativos elaborados pela autuante e entregues ao autuado atestam que a exigência fiscal considerou para cada documento fiscal a alíquota do estado de origem, apenas no demonstrativo do débito do Auto de Infração foi consignada a alíquota de 17%, apenas para efeito de adequação à base de cálculo, porém não houve qualquer repercussão no valor da exigência do tributo, que foi feito com base no valor original indicado no documento fiscal.*

*Por outro lado, destaco que a exigência fiscal se relaciona a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, listadas no Anexo 1 do Regulamento do ICMS, Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, e adquiridas sem a retenção do imposto substituído.*

*Nesta condição, conforme previsto no art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96, “são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra Unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”. Neste contexto, caberia ao contribuinte trazer a comprovação de que o fornecedor possuía inscrição ativa neste Estado, o que não ocorreu. Também, não há qualquer comprovação de que ocorreu o pagamento integral do imposto em relação às mercadorias autuadas, apesar da afirmativa do autuado neste sentido.*

*De maneira que entendo que as exigências tributárias estão devidamente comprovadas e caracterizadas nos autos deste PAF visto que foram levadas a efeito considerando as regras constantes na legislação tributária pertinente.*

*No tocante ao argumento de abusividade da multa aplicada e seu alegado caráter confiscatório destaco que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, ex vi do art. 167, I do RPAF/BA. Da mesma forma, falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal para reduzir ou cancelar multa por descumprimento de obrigação principal, as quais foram aplicadas corretamente e com base legal.*

*Do exposto concluo votando pela Procedência do presente Auto de Infração.*

No recurso voluntário interposto (fls. 91 a 109), por meio da advogada Maria Fernanda de Azevedo Costa, OAB SP nº 185.033, inicialmente descreve a infração, os argumentos apresentados com a defesa e diz que a decisão deve ser reformada conforme passou a expor.

Constato que as razões apresentadas são as mesmas da defesa inicial (fls. 18 a 37), em síntese: i) a nulidade da autuação em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração; ii) a inoccorrência da infração baseada em mera presunção; iii) a ilegalidade da presunção como meio de prova; iv) a abusividade das penalidades aplicadas.

Preliminarmente suscitou a nulidade do Auto de Infração por existência de vício material, dado a imprecisão da descrição da infração, nos termos do Art. 142 do CTN, que prevê conter no lançamento: (i) qualificação do autuado; (ii) o local, data e a hora da lavratura; (iii) a descrição clara e precisa do fato; e (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (v) a intimação para pagamento do débito, com indicação do prazo, conforme recepcionada pelo Art. 129 do CTE, além de outras informações relativas a demonstração do débito tributário (base de cálculo, parcelas por período, acréscimos, multas, dispositivos infringidos, além de outras informações).

Afirma que diante da descrição do fato gerador e exigência de quantia tão vultosa “*limitando-se a indicar sinteticamente a suposta omissão de recolhimento de ICMS*”, viola frontalmente os Arts. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE. E que diante do sintético fundamento, ausência de indicação ou demonstração das premissas que demonstrem “*a ausência no recolhimento do ICMS*” só lhe restou adivinhar os elementos suscitados das causas da autuação.

Discorre sobre o direito de defesa, princípios do contraditório e da ampla defesa, previsto no art. 5º, LV da CF 88, cita decisão do STJ neste sentido (REsp 48.516/SP/1997), deficiência na descrição dos fatos e sua subsunção a norma, imprecisão da infração, conforme manifestado pelo CARF (Acórdão 1.202-001.078, 2ª T.O), motivo suficiente para declarar nula a infração.

Aduz que se superada a nulidade suscitada, apenas para fins de argumentação, passa a apresentar as razões de mérito para ensejar a reforma da decisão recorrida e cancelamento da autuação.

Quanto a “*inocorrência da infração*”, afirma que diante da imprecisão que levou a adivinhar as irregularidades supostamente de omissão de recolhimento do ICMS, vale se das da descrição dos fatos como recurso:

- i) compreensão das condutas que lhe foi imputada;
- ii) eventual tipificação das condutas; e desenvolvimento da defesa que lhe foi imposta.

No que se refere a acusação equivocada de que não recolheu o ICMS, na qualidade de devedor solidário, afirma 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.

Com relação a “*tipicidade das condutas*” diz que apurou e recolheu o ICMS relativo as operações indicadas pela fiscalização, inexistindo a omissão apontada e multa consequente.

Pondera que embora tenha sido negado o pedido referente a produção de prova e realização de diligência fiscal, justificando que os documentos constantes do processo eram suficientes para a formação da sua convicção, insiste na realização de diligência/perícia do sistema de controle de estoques, livros e documentos fiscais para ficar provado inexistir os valores exigidos, nos termos do art. 333, I do CPC e art. 150, I e II do RPAF/BA.

Em seguida, argumenta a “*A impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova*”, nos termos do art. 142 do CTN, para exigir o débito lançado, sem análise prévia dos documentos necessários a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, como é o caso.

Nesse contexto, ressalta que não foi lhe solicitado apresentação de documentos fiscais e contábeis, nem esclarecimentos quanto às operações e sim a análise simples dos livros fiscais (2014), o que resultou na lavratura do Auto de Infração, pautado em indícios e mera presunção, invertendo o ônus da prova, em afronta ao disposto nos arts. 113, §1º, e 142, ambos do CTN.

Transcreve texto de doutrinadores acerca da presunção (Ives Gandra, Celso Antônio Bandeira de Melo, Marco Aurélio Greco) e decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (DRT nº 12-3095/91) do TRF-5 (AC nº 0512164) para reforçar o seu posicionamento de que a doutrina e a jurisprudência manifestação ser ilegal a exigência de tributos com base em presunção, invertendo o ônus da prova, por meio de lançamento sem comprovação da ocorrência da infração.

Por fim, destacou que a técnica de apuração tributária utilizada pela autuante é manifestamente ilegal, com “*arbitramento*” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias, sem comprovar ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis no mesmo período submetidas ao regime de tributação normal com alíquota de 17%.

Argumenta que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de tributação normal e com alíquota de 17%, visto que praticava operações submetidas ao regime de substituição tributária, com saídas isentas ou são beneficiadas com redução da base de cálculo e produtos que compõem a cesta básica, não submetidas à alíquota de 17%.

Conclui afirmando que caso não se declare a nulidade da autuação, reitera que seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial, para análise do seu sistema de controle de estoques, livros fiscais, para demonstrar que as mercadorias objeto da autuação tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido.

Argumentou que a multa imposta com percentual de 60% é abusiva, desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, correspondendo a mais da metade do valor do imposto exigido, o que é vedado pelo Art. 37 e 150, IV, da CF/88. Discorre sobre a finalidade das multas, e declaração de do STF quanto a abusividade de multa tributária que ultrapasse percentual de 100% (ADI nº 551-1/RJ), firmando entendimento que a multa com porcentual acima de 30% tem efeito confiscatório e afastamento do STJ a aplicação da multa de 100% (782.999-PR).

Reitera o pedido de realização de diligência fiscal, invocando o princípio da verdade material e o direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal previsto no art. 5º, LIV e LV da CF.

Conclui reiterando a impugnação, conhecimento e provimento do recurso para julgar improcedente o auto de infração e demais consectários legais, e caso não cancelado integralmente que seja reduzida a multa punitiva aplicada.

Registra-se a presença na sessão de julgamento, via videoconferência, a Autuante, Sra. Crystiane Menezes Bezerra.

## VOTO

O presente auto de infração, exige ICMS em decorrência da falta de recolhimento do imposto devido por responsabilidade solidária nas entradas decorrentes de operações interestaduais (Protocolo ICMS 50/05).

No recurso voluntário interposto, o sujeito passivo se insurgiu contra a Decisão proferida pela 4ª JJE, porém não apresentou qualquer fato novo ou argumento de direito, limitando-se a reapresentar os mesmos argumentos da defesa, requerendo a nulidade da autuação, realização de diligência/perícia; inexistência da infração e cancelamento ou redução da multa aplicada.

Com relação ao pedido de realização de diligência para “análise do sistema de controle de estoque e dos livros fiscais”, observo que de acordo com o art. 150, I do RPAF/BA, a diligência deve ser realizada para investigar questões de mérito que requeiram exame, vistoria, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. Entretanto, na situação presente a fiscalização elaborou demonstrativos com base nas notas fiscais e documentos escriturados pela própria empresa e na defesa e no recurso interposto não foram apresentados qualquer prova para contrapor o levantamento fiscal. Por isso fica indeferido, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

Quanto à nulidade suscitada sob alegação de existência de vício material, falta de clareza da infração requisitos formais previstos no art. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE, constato que ao contrário do que foi alegado, a infração é descrita de forma clara (não ter recolhido o ICMS por responsabilidade solidária, Protocolo ICMS 50/05) cujos Anexos 2, 3 e 4 (fls. 7 a 11, gravado na

mídia de fl. 13), relacionam as mercadorias adquiridas consignadas no mencionado Protocolo, o Anexo 5 (fl. 12), relaciona os valores recolhidos (constante no sistema da SEFAZ/BA) e no Anexo 1 (fl. 6), foi consolidado os valores apurados por mês, deduzido os valores recolhidos e transportado para o demonstrativo de débito as diferenças apuradas indicadas como devidas.

Da mesma forma, quanto aos requisitos formais, o Auto de Infração indica a qualificação do autuado, local, data e hora do lançamento, descrição da infração, indica os dispositivos infringidos e multa tipificada, intimação para pagamento do débito, tudo em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA, inclusive fazendo se acompanhar de demonstrativos analíticos e sintéticos, que possibilitou os meios para exercício da defesa. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, quanto ao argumento de que o ICMS foi exigido por meio de presunção, observo que conforme apreciado na decisão ora recorrida, o levantamento fiscal foi efetuado com base nas notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias (Anexos 2, 3 e 4), devidamente registradas na escrita fiscal digital (EFD), apurada a base de cálculo e o ICMS-ST devido, com dedução dos valores recolhidos (Anexo 5). Portanto, o lançamento não foi feito por meio de presunção, e sim com base em levantamento fiscal de operações de aquisição de mercadorias, apuração da base de cálculo e exigência dos valores devidos e não recolhidos. Por isso, fica afastado o argumento de que foi utilizado presunção como meio prova.

Quanto aos argumentos de que foi i) arbitrado uma alíquota de 17%; ii) não considerou as saídas isentas, contempladas com redução de base de cálculo e da cesta básica, observo que:

- A) Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, não houve aplicação do arbitramento com aplicação de alíquota de 17%, visto que os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 7 a 11) e entregues ao autuado, considerou o crédito a alíquota do estado de origem (4%, 7% e 12%). E da mesma forma, a alíquota interna aplicável, a exemplo da NFe nº 80, relativo à massa (cesta básica), com alíquota de 7% (fl. 10); NFe nº 271460 (fl. 7), relativo a AP BIC, com alíquota de 17% e na NFe nº 337634 (fl. 8) relativo a Vodka, com aplicação da alíquota de 27%. Portanto, correta a apreciação da Decisão de que *“Apenas no demonstrativo do débito do Auto de Infração foi consignada a alíquota de 17%, apenas para efeito de adequação à base de cálculo, porém não houve qualquer repercussão no valor da exigência do tributo, que foi feito com base no valor original indicado no documento fiscal”*.
- B) Não foi apresentado qualquer prova com relação a operações subsequentes isentas ou contempladas com redução de base de cálculo, motivo pelo qual fica prejudicada a sua análise.

Quanto ao argumento de que os valores exigidos já tinham sido recolhidos, constato que o levantamento fiscal tem como suporte os Anexos 1, 2, 3, 4 e 5 gravados na mídia juntada à fl. 13, foi indicado no:

Anexo 2 - DEMONSTRATIVO DE MERCADORIAS SUJEITAS A MVA – ANTECIPAÇÃO POR SOLIDARIEDADE - 2015, apurado por nota fiscal a quantificação da base de cálculo, com MVA e valor devido por mês, transportado para a coluna A do Anexo 1.

Anexo 3 - DEMONSTRATIVO DE MERCADORIAS SUJEITAS A MVA OU PAUTA - 2015, apurado por nota fiscal o valor devido do ICMS-ST, transportado para a coluna B do Anexo 1 (fl. 6).

Anexo 4 - DEMONSTRATIVO DE MERCADORIAS RELACIONADOS NA PORT. Nº 50/05 – ANTECIPAÇÃO POR SOLIDARIEDADE - 2015, no qual foi relacionado o ICMS-ST devido que foi transportado a coluna C do Anexo 1.

Anexo 5 - DEMONSTRATIVO DE ARRECADAÇÃO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR OPERAÇÃO CONTRIBUINTE INSCRITO - 2015, no qual foram relacionados os valores recolhidos do ICMS-ST com código 1145, totalizadas mensalmente e transportado para a coluna E do Anexo 1.

Anexo 1 - DEMONSTRATIVO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR SOLIDARIEDADE –

2015, no qual foi totalizado a soma dos valores apurados nos Anexos 2, 3 e 4 e deduzido os valores constantes do Anexo 5, o que resultou nos valores exigidos pertinentes a mercadorias alcançadas pelo Protocolo ICMS 50/05.

Pelo exposto, a fiscalização apurou mensalmente o montante do ICMS-ST devido, deduziu os valores recolhidos, (Coluna E do Anexo 1), e exigiu as diferenças devidas apuradas mensalmente.

Como o sujeito passivo reapresentou a alegação da defesa, e diante da fundamentação contida na Decisão recorrida não apresentou nenhuma prova do que foi alegado, a exemplo das notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, implica em simples negativa do cometimento da infração o que não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação, nos termos do art. 143 do RPAF/BA.

Ressalte-se, que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, as mercadorias objeto da autuação são enquadradas no regime de substituição tributária (Anexo 1 do RICMS/2012), e tendo sido adquiridas sem a retenção do imposto substituído, cabe a exigência do ICMS-ST na condição de responsável solidário, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário no Estado da Bahia (Convênio ICMS 81/1993), conforme previsto no art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96.

Por sua vez, o recorrente não comprovou que o fornecedor possuía inscrição ativa neste Estado, nem comprovou que ocorreu o pagamento integral do imposto em relação às mercadorias autuadas, “apesar da afirmativa do autuado neste sentido”.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal e de acordo com o artigo 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Quanto ao pedido de redução da multa para um patamar de 30%, observo que este órgão julgador não tem competência para promover redução ou cancelamento de multa. Todavia, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito e intimação (fl. 3), se atendido as condições estabelecidas no art. 45 da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada poderá ter redução de até 70%, o que de certa forma pode resultar em ônus efetivo de 18% ( $70\% \times 60\% = 42\%$ ), podendo resultar em ônus menor do que o percentual de 60% grafado no auto de infração.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0021/19-6**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.293.304,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS