

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0003/18-0  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0232-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/04/2021

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0006-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Fato comprovado nos autos. Quanto ao alegado recolhimento do ICMS ST, os autos foram revisados através de diligência e da análise dos produtos lançados verifica-se que, de fato, constam lançados itens tributados, com exceção do produto YAKISOBA SADIA, por se tratar de um tipo de macarrão instantâneo inserido na modalidade da substituição tributária, conforme item 33.1, do anexo I do RICMS/Ba, à época dos fatos geradores. Exclui-se o referido item. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 3ª JJF Nº 0232-03/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, para exigir ICMS no total de R\$285.859,84, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a falta de recolhimento de ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Infração 01 - **02.01.03**.

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe por unanimidade:

### **VOTO**

*Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do lançamento de ofício sob a alegação de que o Auto de Infração foi formalizado de maneira equivocada e a infração descrita não é clara, elaborado, desconsiderando o princípio da verdade material, por ser manifestamente genérico e dificultando o exercício do seu direito de defesa. Diz que não foi observado o disposto no art. 142 do CTN, e o art. 129 do Código COTEB, e que há divergência entre a descrição dos fatos e o enquadramento legal.*

*Da análise das peças processuais, depreende-se que a infração imputada ao autuado foi descrita de forma clara e precisa, tendo a Autuante acostado aos autos os demonstrativos que embasaram o lançamento - fls. 06 a 18 e CD à fl. 19, dos quais o sujeito passivo recebeu cópia conforme recibo à fl. 20. Verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado com a observância dos requisitos elencados no art. 39 do RPAF-BA/99, bem como se encontra revestido das formalidades legais previstas, não ensejando qualquer violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal.*

*Também não deve prosperar a alegação do Impugnante de que fora utilizada presunção como meio de prova, haja vista que a apuração da exigência fiscal foi efetuada por operação indicando o documento fiscal, e todos os elementos que identificam a origem dos montantes de cada débito coligidos na escrita fiscal do estabelecimento autuado.*

*Verifico que na lavratura do Auto de Infração e em todo o correspondente processo administrativo fiscal que foi respeitado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizado pelos diversos aspectos abordados na impugnação.*

*A fundamentação legal utilizada pela Autuante na infração apurada está correta, não havendo reparo a fazer,*

*É relevante salientar que nos termos do art. 19 do RPAF-BA/99, um eventual equívoco no enquadramento legal não é motivo para decretação de nulidade, desde que a descrição dos fatos deixe evidente o enquadramento legal, como ocorre no caso em análise.*

*Em face ao acima exposto, o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal não contêm qualquer vício capaz de maculá-los de nulidade. Afasto, portanto, as preliminares de nulidade suscitadas, ressaltando, porém, que os equívocos apontados pelo Impugnante na arguição de nulidade, são pertinentes ao mérito da lide, e como questões de mérito, serão tratados neste voto.*

*Assim, consigno que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, indica e circunstância pormenorizadamente, a legislação infringida, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo a exigência fiscal e sua base de cálculo apuradas consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.*

*Adentrando ao mérito da lide, no qual o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

*Em suas razões de defesa, o Impugnante alegou que parte das operações arroladas no levantamento fiscal teve a totalidade do tributo recolhido nas entradas das respectivas mercadorias como ICMS-ST, pois submetidas ao regime de substituição tributária, e que a parte restante refere-se a produtos cujas saídas são isentas do imposto, e portanto, não houve recolhimento do ICMS e nem tampouco aproveitamento dos respectivos créditos*

*Ao proceder à informação fiscal, a Autuante manteve a autuação sob o fundamento de que todos os produtos relacionados no levantamento são tributáveis, e o Impugnante não destacou o débito do imposto. Asseverou que a simples negativa não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal*

*Essa 3ª JF, na busca da verdade material, converteu os autos em diligência para que a Autuante excluísse do levantamento fiscal todas as mercadorias sujeitas ao regime de substituição, e esclarecesse a questão da utilização das alíquotas cabíveis nas operações arroladas no levantamento fiscal, questionada pelo Autuado, e elaborasse um novo demonstrativo de débito.*

*A Autuante, ao proceder o atendimento da diligência, revisou o demonstrativo esclarecendo que os itens indicados no pedido de diligência e apontados na defesa, efetivamente não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.*

*Explicou ainda, que somente os itens 592050 - BLOODY MARY JAMAICAN 947ML e 592106 - BLOODY MARY ZESTY GARL 947ML, NCM 2106.90.10, item 6 do Anexo 1, do RICMS-BA/99, merecem reparo e foram retirados no ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - CF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO - DILIGÊNCIA, acostado às fls. 151 a 153.*

*Em relação à alegação da defesa de que foi aplicada indistintamente a alíquota de 17%, observou que tal argumento não está correto, pois conforme o demonstrativo analítico ANEXO 1 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - CF - TRIBUTADADO COMO NÃO TRIBUTADO existe alíquota por operação. Apenas os itens 592050 - BLOODY MARY JAMAICAN 947ML e 592106 - BLOODY MARY ZESTY GARL 947ML - NCM 2106.90.10 tinham a alíquota de 27%, mas estes itens foram excluídos. Informou que os demais produtos estão sujeitos à alíquota de 17%, conforme art. 15, inciso I, alínea "a" da Lei 7.014/96.*

*Esclareceu também a Autuante, em relação à Redução de base de cálculo, que quando um produto tem redução de base de cálculo, a alíquota permanece a mesma, e é a base de cálculo que sofre redução correspondente, para que a carga tributária seja menor.*

*Concluiu pugnando pela procedência parcial da autuação, conforme novo demonstrativo que acostou às fls. 151 e 152 e CD, à fl. 153, que resultou na redução do valor de débito para R\$285.511,36.*

*Ao ser notificado acerca do resultado da diligência, fls. 156 e 157, o Autuado não se manifestou.*

*Depois de examinar os ajustes elaborados pela Autuante, verifico que se afiguram respaldado na legislação de regência, portanto, refletem a devida configuração da irregularidade apurada pela fiscalização.*

*Assim, acolho o resultado da diligência fiscal, uma vez que foi realizada pela própria Autuante que lavrou o Auto de Infração, e que teve acesso aos livros e documentos fiscais do autuado. Desse modo, a autuação subsiste em parte no valor de R\$285.511,65, conforme novo demonstrativo de débito colacionado às fls. 151 a 153.*

*Em sua defesa, o autuado solicita o afastamento da multa de 60%, por ser desproporcional e confiscatória, solicitando redução ou dispensa de multa. Quanto às multas por descumprimento de obrigação principal, a apreciação de tal pedido ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda. Eis que, sobre essa matéria, não cabe a este foro administrativo a discussão, nos termos do art. 167 do RPAF-BA/99, além do que, a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente na alínea "a", do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e no art. 102, § 2º, inciso II da Lei*

Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

Multa por descumprimento de obrigação principal prevista no dispositivo legal supra transcrito, aplicada no presente Lançamento de Ofício, está sujeita à redução de valor estabelecida no art. 45 da mesma Lei, desde que o Contribuinte efetue o recolhimento ou parcele o débito apurado, nos prazos previstos na referida norma legal.

Em face ao acima exposto, a Infração 01 é parcialmente subsistente, conforme discriminado no demonstrativo abaixo.

<b>DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 01</b>			
<b>Data de Ocorr.</b>	<b>A. I.</b>	<b>JULGAMENTO</b>	<b>MULTA</b>
31/01/14	24.737,74	24.723,11	60%
28/02/14	24.761,51	24.732,24	60%
31/03/14	21.672,61	21.653,10	60%
30/04/14	21.357,89	21.339,43	60%
31/05/14	22.865,02	22.847,61	60%
30/06/14	21.072,63	21.063,93	60%
31/07/14	22.371,32	22.331,69	60%
31/08/14	23.970,50	23.961,70	60%
30/09/14	24.489,89	24.458,57	60%
31/10/14	24.086,13	24.066,02	60%
30/11/14	22.738,65	22.686,65	60%
31/12/14	31.735,95	31.647,30	60%
<b>TOTAIS</b>	<b>285.859,84</b>	<b>285.511,35</b>	

Pelo acima exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, no valor de R\$285.511,35.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário contra a decisão recorrida em razão das seguintes razões de defesa.

Recorrente pugna pelo acolhimento da preliminar de nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação.

Caso não seja acolhida a preliminar de nulidade do Auto de Infração, o que se admite apenas a título de argumentação, a Recorrente passa a demonstrar as razões pelas quais também, no mérito, o seu pleito merece acolhimento por este E. Conselho Fiscal.

No mérito diz que foi preciso adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento.

Aduz que 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, conforme demonstra os documentos já acostados pela Recorrente em sua defesa inicial (doc. nº 04 da Impugnação).

Contesta que no Estado da Bahia, faz parte o procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, como é o caso destes autos.

Salienta que no presente caso, todavia, a D. Fiscalização Estadual não solicitou da Recorrente 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.

Conclui que não restam dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a D. 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. Isto porque resta comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela D. Fiscalização Estadual, ou seja, a Recorrente não

cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Por fim, cabe destaca que a técnica de apuração tributária utilizada pela D. 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 D. Fiscalização Estadual também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

No tocante à abusividade da multa aplicada no percentual de 60%, o v. acórdão recorrido se limitou a afirmar que a apreciação do pedido de redução ou dispensa ultrapassaria a competência das Juntas de Julgamento Fiscal. Ademais alegou que a multa só estaria sujeita à redução no caso de o contribuinte ter efetuado o recolhimento ou parcelamento do débito apurado.

Salienta, contudo, que a Recorrente busca tão somente a redução para um patamar razoável e proporcional. Cita decisão do STF.

Pleiteia que lhe seja assegurado o direito à produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial a realização de diligência, bem como a posterior juntada de novos documentos.

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

Este é o relatório.

## VOTO

De início, e no tocante à análise do Recurso Voluntário, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, sob o fundamento de que houve a inobservância do devido processo legal e do suposto cerceamento do seu direito de ampla defesa, em razão de suposta ausência de descritivo claro e preciso dos elementos que teriam ensejado a autuação.

Em relação à alegação de cerceamento do seu direito de defesa, entendo que os documentos e planilhas acostados aos autos permitem a total compreensão das infrações imputadas, não sendo pertinente a razão de defesa em comento.

Assim, não assiste razão à recorrente, ao alegar que o lançamento foi elaborado sem trazer em sua autuação demonstração precisa de seus cálculos. Entendo, portanto, e ao contrário do quanto sinalizado pela recorrente, que a autuação está alicerçada com elementos que possibilitam a certificação do valor cobrado.

Registre-se, que consta dos autos Demonstrativo de Débito a Menor- CF- Tributado como Não Tributado, sendo ali demonstrado o ano, mês, número do documento, CFOP, COD, descritivo, NCM e os dados do Cupom Fiscal, sendo demonstrado a exigência da diferença do valor destacado de ICMS (0%) para o percentual supostamente devido de 17%.

Isto posto, entendo que o PAF está, pois, revestido das formalidades legais, e não se encontram nele quaisquer motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF.

Concluo, que não há como prosperar as alegações defensivas que buscam a nulidade da infração.

Dessa forma, não há que se falar em falta de cumprimento do roteiro regular. O fiscal autuante sinalizou para as mercadorias tributáveis e que não foram submetidas à tributação quando de sua saída, listando os cupons fiscais decorrentes das vendas respectivas.

Aduz a recorrente, que 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. Indicou, portanto, que não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos, conforme demonstra os documentos já acostados pela Recorrente em sua defesa inicial (doc. nº 04 da Impugnação).

Quanto ao alegado recolhimento do ICMS ST, sinalizo que a 3ª JF deliberou por converter o PAF em diligência e a fiscal autuante, ao proceder o atendimento da diligência, revisou o demonstrativo esclarecendo que os itens indicados no pedido de diligência e apontados na defesa, efetivamente não estão sujeitos ao regime de substituição tributária:

*Os itens 592050 - BLOODY MARY JAMAICAN 947ML e 592106 - BLOODY MARY ZESTY GARL 947ML, NCM 2106.90.10, item 6 do Anexo 1, do RICMS-BA/99, merecem reparo e foram retirados no ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - CF - TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO - DILIGÊNCIA, acostado às fls. 151 a 153. Além do KIT PEDALEIRA ESPOR 3UN RACIN+, NCM '87089990' – Está no Protocolo ICMS 41/08.*

Da análise dos produtos lançados, verifico que, de fato, constam lançados itens tributados, com exceção do produto YAKISOBA SADIA, por se tratar de um tipo de macarrão instantâneo inserido na modalidade da substituição tributária, conforme item 33.1, do anexo I do RICMS/Ba há época dos fatos geradores. Excluindo o referido item da infração os novos valores exigíveis passam a ser:

01/2014- 24.661,60  
02/2014- 24.647,47  
03/2014- 21.579,74  
04/2014- 21.266,04

Por fim, destacou a recorrente que a técnica de apuração tributária utilizada pela D. 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.

Não merece guarida a alegação posta. Se observada a planilha anexa aos autos, é possível constatar que o lançamento realizado pelo fiscal autuante foi respaldado nos cupons fiscais (CF) emitidos pela recorrente, quando da saída (venda) dos seus produtos, sem destaque do ICMS, não obstante se tratar de vendas tributadas.

Não há, portanto, como prosperar a alegação recursal, pois a exigência fiscal está devidamente amparada nos documentos fiscais emitidos pelo próprio contribuinte, não sendo aferido qualquer meio de arbitramento como quis fazer crer em sua peça de defesa.

Rejeito o pedido de diligência, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do meu convencimento.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Presente Recurso Voluntário, assim o montante do Auto de Infração no valor de R\$285.218,32, conforme abaixo:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 01				
Data de Ocorr.	A. I.	JULG.-JJF	JULG.-CJF	MULTA
31/01/14	24.737,74	24.723,11	24.661,60	60%
28/02/14	24.761,51	24.732,24	24.647,47	60%
31/03/14	21.672,61	21.653,10	21.579,74	60%
30/04/14	21.357,89	21.339,43	21.266,04	60%
31/05/14	22.865,02	22.847,61	22.847,61	60%
30/06/14	21.072,63	21.063,93	21.063,93	60%
31/07/14	22.371,32	22.331,69	22.331,69	60%
31/08/14	23.970,50	23.961,70	23.961,70	60%
30/09/14	24.489,89	24.458,57	24.458,57	60%
31/10/14	24.086,13	24.066,02	24.066,02	60%
30/11/14	22.738,65	22.686,65	22.686,65	60%

31/12/14	31.735,95	31.647,30	31.647,30	60%
<b>TOTAIS</b>	<b>285.859,84</b>	<b>285.511,35</b>	<b>285.218,32</b>	

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário, apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0003/18-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$285.218,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS