

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0020/19-0  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0116-04/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/04/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F Nº 0026-12/21-VD

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. OPERAÇÕES REALIZADAS ATRAVÉS DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. Fato não impugnado em relação ao item “b”. Acusação mantida. Quanto à imputação indicada no item “a”, apesar de idêntica a seguinte, item “b”, o autuado não apresentou fatos, argumentos ou elementos capazes de desconstituir a acusação. A exigência tributária está devidamente demonstrada e corretamente caracterizada, não sendo apurada por meio de presunção ou arbitramento de alíquota. Não acolhidas as arguições de nulidade. Indeferido o pedido de diligência e/ou de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente a exigência de ICMS no montante de R\$564.359,78, através do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/12/2019, sendo objeto tão somente a infração 1, em decorrência da seguinte acusação:

**Infração 1** – “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. (03.02.02)

*O contribuinte efetuou a saída das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação, através de cupons fiscais relacionados no anexo 1.*

*Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – ECF – ALÍQUOTA DIVERGENTE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor lançado: R\$559.103,36, referente ao período de janeiro/15 a dezembro/15, com multa no percentual de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “a, da Lei nº 7.014/96.*

O autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com Impugnação conforme fls. 17 a 32. A autuante apresentou Informação Fiscal conforme fls. 53 a 58. A JJF decidiu pela Procedente nos seguintes termos:

### VOTO

*Através do Auto de Infração em análise foram imputados ao autuado o cometimento de duas infrações à legislação tributária do ICMS, as quais estão assim postas:*

**Infração 01:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

*O contribuinte efetuou a saída das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação, através de cupons fiscais relacionados no anexo 1.*

*Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – ECF – ALÍQUOTA DIVERGENTE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor lançado: R\$559.103,36, referente ao período de janeiro/15 a dezembro/15, com multa no percentual de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea*

“a, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 2** – “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte efetuou a saída das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação, através de notas fiscais relacionados no anexo 2.

Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e. Tudo conforme ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – ECF – ALÍQUOTA DIVERGENTE, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$5.256,42 com penalidade indicada no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Em relação a segunda infração, apesar do autuado pugnar pela nulidade do Auto de Infração, não houve insurgência deste em relação à mesma, tanto que efetuou o respectivo pagamento de forma integral de acordo com os documentos de fls. 61 e 62, razão pela qual fica extinto o crédito tributário a ela relacionado, devendo ser homologado o valor pago. Infração 02 mantida.

Apesar do autuado ter apresentado argumento suscitando a nulidade do Auto de Infração por existência de vício material, tendo em vista que as infrações, ao seu entender, estão descritas de forma imprecisa, o seu reconhecimento expresso da infração 02, cujo pagamento foi efetuado de forma integral, conduz que os argumentos defensivos serão analisados doravante em relação apenas a infração 01, única que resta em discussão.

Assim é que, não vejo como acolher tal argumento de nulidade, porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN e ao art. 129, § 1º, inciso III do COTEB para sustentar sua irrisignação, vejo que todos os itens elencados estão contemplados pelo lançamento, ou seja, 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.

De acordo com o que consta dos autos vê-se, sem qualquer dúvida, que a acusação está posta de forma clara, e corretamente fundamentada, sendo plenamente possível a identificação dos fatos narrados pela autuante, que indicam através das planilhas elaboradas e entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, com indicação individual de cada documento fiscal, contendo a data da emissão, o CFOP 5102 referente a todas as operações, a alíquota aplicada pelo autuado de 12% e a alíquota interna de 17%, recaindo a exigência sobre a diferença debitada e recolhida a menos.

Portanto, à luz do quanto acima descrito, além do correto enquadramento da infração e da penalidade aplicada, e pelo fato de se encontrar atendido o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não há como ser acolhido o pedido de nulidade pois não se caracterizou o aludido cerceamento ao direito de defesa. Portanto, por não se confirmar a existência do alegado vício material no lançamento, afasto todos os argumentos de nulidade trazidos pelo autuado.

Quanto ao mérito, com base no art. 147 do RPAF/BA, não acolho o pedido para realização de perícia ou diligência, em razão do autuado não apresentar argumentos ou indicar de forma concreta fatos que deem margem a sua realização, e em razão de considerar presentes nos autos todos os elementos suficientes a formação do meu convencimento como julgador.

Adentrando ao exame dos argumentos apresentados em relação ao mérito da autuação, vejo que o autuado alegou a inoccorrência da infração apontada no Auto de Infração, e que pelo fato do mesmo estar posto de forma lacônica o levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta utilização indevida de créditos fiscais, restando-lhe valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração 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.

Conforme já pontuado linhas acima, a infração não está posta na forma mencionada pelo autuado e se encontra indicada de maneira perfeitamente compreensível e detalhada. Aliás, a autuação em momento algum se refere a utilização indevida de créditos fiscais conforme mencionado pela defesa, portanto, não se sustenta tal argumento. Aliás, convém destacar, que em mais de uma oportunidade o autuado se referiu a questões que não estão envolvidas na presente autuação, quando, por exemplo, assim se referiu: “... ao fazer incidir a alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias em que ocorreu a suposta omissão de recolhimento, ao tempo em que 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 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 pela autuante”.

*Por oportuno, destaco que o autuado apesar de mencionar que conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da autuante, nada apresentou em seu benefício. As planilhas elaboradas pela autuante, mais precisamente a relacionada ao demonstrativo do débito lançado a menos, fl. 08, indica de forma clara as operações, todas internas, ou seja, realizadas dentro Estado, CFOP 5102, porém com utilização da alíquota de 12% aplicada nas operações interestaduais, o que não é permitido. Convém também esclarecer que o argumento defensivo de que algumas das operações tiveram o imposto integralmente pago, nada foi comprovado.*

*No que diz respeito a alegação de que a autuação ocorreu através de utilização de presunção como meio de prova, não é o que se apresenta nestes autos. A ação fiscal foi precedida da respectiva cientificação ao autuado, conforme se constata através do doc. fl. 06, que lhe foi encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência e leitura pelo mesmo ocorreu no dia 21/10/19.*

*Ainda no curso da ação fiscal, foi encaminhada mensagem ao autuado através do e-mail constante à fl. 07, onde foram apresentadas as inconsistências colhidas para efeito de análise pelo mesmo, porém não consta resposta do mesmo a este respeito. Apesar disto, tem razão a autuante quando menciona 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 e acima já explicitado, entendeu a autuante não haver necessidade de buscar maiores explicações ao autuado, além daquelas acima já mencionadas.*

*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, pois, os fatos apurados se encontram devidamente comprovados e documentados.*

*No que diz respeito ao argumento de que a técnica utilizada pela autuante para efeito de apuração do imposto é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento da tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada, se trata de outro argumento que não prospera na medida em que se encontra analiticamente demonstrado de forma correta, a maneira de como foi apurado o imposto exigido, não havendo porque se falar em arbitramento.*

*No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa aplicada no percentual de 60%, saliento que esta se encontra prevista pelo Art. 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, de acordo com o disposto no Art. 167, I do RPAF-BA. Também, pelo fato da multa aplicada se referir a descumprimento de obrigação principal, esta Junta de Julgamento não possui competência para sua redução.*

*Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, no valor de R\$564.359,78, devendo ser homologado o valor já recolhido em relação à infração 02.*

O advogado da empresa apresentada Recurso Voluntário, tão somente em relação à infração 1, fls. 89 a 107. Inicialmente, relata quanto à decisão de Primeira Instância que julgou pela manutenção da autuação.

Alega **preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício material**, sob o argumento de que a acusação deve estar clara e precisa quanto às infrações. Afirmar ser equivocada a autuação por não ser precisa, tendo um vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Esclarece que 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; (iv) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e, (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 se encontra recepcionada pela legislação estadual através do art. 129 do COTEB, 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.

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

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

Evidencia que o Auto de Infração é manifestamente genérico e não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, não se mencionando ou indicando as operações que ensejaram em irregularidade. Em outras palavras, à MAKRO restou a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela D. Fiscalização Estadual como causas da autuação.

Lembra que a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o autuado possa se defender adequadamente. A aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, LV da CF/88. Cita jurisprudência com entendimento de nulidade por estar despido das formalidades legais e materiais necessárias, do STJ (STJ, RESp nº 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13.10.1997).

Afirma que a autuação tem descrição dos fatos deficiente a ponto de abalar a sua subsunção à norma jurídica, comprometendo a adequada aplicação do direito, não se está diante de erro formal, mas sim material, de direito. Assim, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa – e, portanto, incorreta – apuração da própria infração tributária. Junta decisão do CARF (PA nº 19515.003943/2007-05, Acórdão nº 1402-001.367, 2ª T.O. da 4ª Câmara – 1ª Seção, Cons. Frederico Augusto Gomes de Alencar; PA nº 18471.000626/200639, Acórdão nº 1202-001.078, 2ª T.O. da 2ª Câmara da 1ª Seção, Cons. Viviane Vidal Wagner), nas quais se apreciou a pretensão da Procuradoria da Fazenda Nacional acerca da natureza da declaração de nulidade do lançamento em hipóteses semelhantes, concluindo-se que se trata de mácula de critério essencial da regra matriz de incidência tributária.

Assevera que em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência citadas, há de ser reconhecida a 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, cerceando o direito de defesa da MAKRO e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada. Entretanto, caso não seja aceita a preliminar aduzida acima, o que se admite apenas para fins de argumentação, confirmam-se a seguir as demais razões que, no mérito, ensejam o cancelamento integral do objeto do Auto de Infração.

No mérito, pede a improcedência da infração 1, primeiro, por ser o Auto de Infração lacônico e impreciso o que levou a Recorrente a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto recolhimento indevido, que não foram sanadas com a decisão de 1ª Instância. Diante disso, resta para a Recorrente valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração 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.*

Diz 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 D. Fiscalização Estadual.

Aduz que a acusação imputada - falta de recolhimento de ICMS por terem sido praticadas operações tributáveis como não tributáveis, por haver desconhecimento entre os valores recolhidos e escriturados ou, ainda, por erro na apuração do imposto, de sua base de cálculo ou alíquota – em grande parte as 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.

Notou que a **falta de tipicidade das condutas consideradas**, ou seja, a Recorrente não cometeu as infrações das quais foi acusada porque apurou e recolheu todo o ICMS devido nas operações indicadas pela D. Fiscalização Estadual. E, exatamente por isso, não há de se falar em qualquer omissão de recolhimento de ICMS no referido período, tampouco em multa devida, na medida em que resta suficientemente 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.

Disse que, de modo a comprovar da tributação integral das operações indicadas, em observância ao princípio da verdade material que rege o Direito Tributário e, ainda, o dever de comprovar as acusações seja da D. Fiscalização Estadual, nos termos do art. 333, I do CPC, como forma de demonstrar a boa-fé e com o objetivo de efetivamente garantir seu direito pleno ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal. A MAKRO postula, alternativamente, **seja determinada a realização de diligência e produção de prova pericial**, por meio da qual, 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.

Alega **impossibilidade em utilizar presunção como meio de prova**. Esclarece que a constituição do crédito tributário é nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos. Discorre que a lavratura de Auto de Infração contra contribuinte tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a D. Fiscalização Estadual possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação, tendo assim, 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.

Explica que a fiscalização 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. Entretanto, após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do tributo incidente sobre operações realizadas entre janeiro e dezembro de 2014, ao invés de intimar a Recorrente para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a D. Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Inferre 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. Afirma que caberia à D. Fiscalização Estadual o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir as infrações apontadas. Há que se considerar também que a presunção de inocência até prova em contrário é uma garantia constitucionalmente assegurada, que restaria desprezada caso se admitisse como legítima a presunção como meio de prova de acusação válida.

Postula que em entendimento contrário constitui verdadeira inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, *in casu*, é manifestamente da D. Fiscalização Estadual. Ora, para penalizar o contribuinte, a D. Fiscalização Estadual tem necessariamente de se pautar na realidade concreta dos fatos ocorridos, que têm de ser provados e devem ser apurados no procedimento de fiscalização prévio, no qual seja permitido ao contribuinte esclarecer eventuais indícios de irregularidades encontrados antes da efetiva cobrança fiscal.

Afirma que tal situação, afronta ao disposto nos arts. 113, §1, e 142, ambos do Código Tributário Nacional – CTN. Cita lições de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Do Lançamento, Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume 12, Editora Resenha Tributária, página 168), Ives Gandra Da Silva Martins (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Caderno de Pesquisas Tributárias, número 9, “Presunções em Direito Tributário”, Editora Resenha Tributária, 1984) e Celso Antonio Bandeira de Mello.

Acrescenta que em casos de dúvida quanto aos fatos e à prática de supostas infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favorável mente ao contribuinte. Essa regra está consagrada no artigo 112 do Código Tributário. Resta-se incontestado a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em objeto, em razão de sua absoluta e irremediável nulidade. Entretanto, caso não seja reconhecida a manifesta nulidade do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente passa demonstrar as razões da insubsistência da autuação e da consequente exigência fiscal.

Pontua ser preciso considerar que o **princípio do contraditório e a presunção de inocência** até prova em contrário seriam desprezados caso fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. O Fisco, para poder penalizar o contribuinte, deve basear-se na realidade concreta para verificar a regularidade ou não da conduta dos contribuintes (In “Da prova pericial”, vol. 1, 1ª edição, Edições Aduaneiras, out/1995, p. 217).

Reitera que os Tribunais Administrativos brasileiros possuem o entendimento de que não se pode admitir autuações e imposição de penalidades com base em presunção, como pode ser observado pelo seguinte precedente do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (Processo DRT nº 12-3095/9 1, Quinta Câmara, Relator Raphael Moraes Latorre, publicado no Boletim TIT nº 266, de 5.9.1992; TRF-5, Apelação Cível nº 0512194, Rel. Des. Nereu Santos, DJ de 20.8.1993, pág. 33065).

Frisa que o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, a Fiscalização tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, o que não foi o caso destes autos. Assim, resta comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência das infrações pela Fiscalização, ou seja, a Recorrente não cometeu as infrações pelas quais 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.

Destaca, ainda, 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.

Acrescenta que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a D. Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% a base de cálculo do valor da operação. 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 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 pela D. Fiscalização Estadual na presente autuação.

Pede pela **nulidade da autuação ou determinar realização de diligência e produção de prova pericial**, por meio das quais, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará demonstrado que as mercadorias referidas pela D. Fiscalização Estadual tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido.

Alega caráter abusivo da multa aplicada no patamar descrito no Auto de Infração, 60%. Afirma que não cometeu infração alguma que justificasse a imposição dessa multa, o que desde já se configura a inconstitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV da Constituição Federal. Assim, não havendo motivos para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida pela Recorrente, por consequência deve ser também afastada a multa aplicada.

Lembra que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Ressalta que não houve má-fé, dolo, fraude ou simulação, muito menos falta de pagamento do imposto. Se houve alguma infração teria decorrido de mero lapso da Recorrente, pelo que a multa merece ser cancelada. Nos termos do referido dispositivo, o referencial utilizado para a composição da multa é o valor do crédito supostamente aproveitado de forma indevida ou não estornado, o que já demonstra que a referida multa é absolutamente desproporcional.

Frisa que a extensão do **princípio constitucional do não-confisco** às penalidades é absolutamente cabível. Cita jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal (“STF”) que se manifestou positivamente, conforme voto do Ministro Ilmar Galvão no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5511/RJ (RE nº. 81.550/MG, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, julgamento em 20.5.1975, RE nº. 91.707/MG, Relator Ministro Moreira Alves, 2ª Turma, julgamento em 22.12.1979 e ADI nº 551- 1/RJ, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgamento em 24.10.2002). Destaca que decisão não isolada e harmonizada com a orientação predominante da Suprema Corte de definir que as multas aplicadas acima de 30% do valor do imposto não recolhido devem ser tidas como confiscatórias.

Junta outra decisão do STF que demonstra reconhecimento em decisão monocrática, a inconstitucionalidade do dispositivo legal que aplicava multa ao contribuinte no percentual de 25% sobre o valor da operação por ofensa ao princípio do não confisco, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV da Constituição Federal – CF.

Por fim, pede pelo cancelamento ou redução da multa aplicada.

Volta a alegar **necessidade de conversão dos autos em diligência, roga pelo princípio da verdade real** e que tem direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, nos termos consagrados no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal – CF. Requer o deferimento da conversão do julgamento em diligência.

Finaliza, reiterando todos os pontos de sua Impugnação apresentada, pede e espera a Recorrente seja conhecido e provido o presente Recurso para julgar Improcedente o Auto de Infração integralmente, tendo em vista a improcedência da autuação, cancelando-se as exigências do imposto e demais consectários legais nele contidos. Alternativamente, caso o Auto de Infração não seja cancelado integralmente, requer, no mínimo, a redução da multa punitiva aplicada.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração supra, devido ao *“recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*, através de cupons fiscais relacionados no anexo 1, para exigência de R\$564.359,78 de ICMS, sendo que a ora

recorrente tece as mesmas razões de defesa, sendo conhecido com previsão legal no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, no qual fora na 4ª JJF pela Procedência do Auto de Infração e lavrado em 17/12/2019.

Com vista a averiguar as principais alegações da recorrente que percebo ser necessária para análise:

- O autuado arguiu nulidade da autuação ou determinar realização de diligência e produção de prova pericial, por meio das quais, a partir da análise do seu rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais, restará demonstrado que as mercadorias referidas pela D. Fiscalização Estadual tiveram a totalidade do tributo incidente devidamente recolhido.
- Alega que a acusação imputada - falta de recolhimento de ICMS por terem sido praticadas operações tributáveis como não tributáveis, por haver desconcreto entre os valores recolhidos e escriturados ou, ainda, por erro na apuração do imposto, de sua base de cálculo ou alíquota – em grande parte as operações apontadas, tiveram a totalidade dos tributos incidentes recolhidos.
- Defende quanto à proporcionalidade da penalidade aplicada, e solicita o cancelamento ou redução manifestando inconstitucionalidade por ofensas aos arts. 37 e 150, inciso IV da Constituição Federal.

Para alegação da nulidade suscitada, me alinho ao entendimento da JJF, sendo que o recorrente apresentou “...suscitando a nulidade do Auto de Infração por existência de vício material, tendo em vista que as infrações, ao seu entender, estão descritas de forma imprecisa, o seu reconhecimento expresse da infração 02, cujo pagamento foi efetuado de forma integral, conduz que os argumentos defensivos serão analisados doravante em relação apenas a infração 01, única que resta em discussão”, discordo desta alegação, pois não encontro no presente processo motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99 para se determinar nulidade do Auto de Infração, no qual aqui rejeito por completo.

Quanto à solicitação de diligência ou perícia, também não vejo como acolher, pois, na instância de piso foi indeferido tal pedido sob argumentos de que continha elementos suficientes para análise e conclusão da lide, com base no art. 147 do RPAF/BA.

O patrono da recorrente deveria, nesta oportunidade recursal, apontar os erros da autuação com tabela dos cálculos dos impostos, pagamentos realizados e que não foram considerados, ou mesmo destacar a correta apuração do imposto, não apresentou nenhuma informação concreta para realização de perícia por parte do fisco, como não fez uso oportuno, não acolho tal solicitação. Destaco também, que não encontrei nos papeis de trabalho nenhum erro na elaboração dos demonstrativos acostados aos autos, que neste caso, quem deveria apontar tal situação, seria o recorrente.

Para resumir, o recorrente não apresenta contraprova em seu benefício, e as planilhas elaboradas pelo autuante, em especial o demonstrativo lançado, conforme fls. 08, indica de forma clara as operações internas, dentro desta Unidade Federativa CFOP 5.100 - VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS, 5.102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, utilizando a alíquota de 7 e 12%, operações estas atribuídas e aplicadas em operações interestaduais.

Ainda não pode prosperar o argumento do autuado, que contraria a técnica utilizada pela autuante, onde a apuração do imposto está devidamente legal, na medida que se deu por arbitramento da tributação a alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada. Portanto, a autuação procede.

Quanto à solicitação de redução ou cancelamento da multa aplicada por desproporcionalidade - o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 – ressalto que este colegiado não tem mais competência para este fato da redução ou cancelamento, conforme legislação editada em dezembro de 2019 - Art. 167, inciso I do RPAF/BA, que determina não se



incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Voto assim, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntario apresentado.

### **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 **274068.0020/19-0**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$564.369,78**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor já pago referente à infração 02.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS