

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0019/19-1  
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0133-04/20-VD  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08/09/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0191-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS COMO SENDO NÃO TRIBUTÁVEIS. APURAÇÃO VIA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD. **a)** MEDIANTE CUPONS FISCAIS. **b)** ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. A simples negativa do cometimento da infração não exime o contribuinte de produzir as provas necessárias para afastar a presunção de legitimidade da ação fiscal, principalmente quando os eventuais elementos comprobatórios da regularidade da sua conduta necessariamente devem estar em seu poder, mas não os apresenta, conforme arts. 142 e 143 do RPAF/BA. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0133-04/20-VD da 4ª JJF deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 17/12/2019, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

1 – “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributada 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 – CF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$287.805,39, referente ao período de janeiro/2015 a dezembro/2015, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

2 – “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributada 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 – NF – TRIBUTADO COMO NÃO TRIBUTADO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético”. Valor lançado R\$55.779,07, referente ao período de janeiro/2015 a dezembro/2015, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

Concluída a instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

*Através do Auto de Infração em análise foram imputados ao autuado o cometimento de 02 (duas) infrações com repercussão no ICMS, nos valores respectivos de R\$287.805,39 e R\$55.779,07, ambas relacionadas a prática de operações tributáveis como sendo não tributáveis, sendo a primeira apuradas através de cupons fiscais emitidos e escriturados regularmente, consoante demonstrado no Anexo 01, enquanto que a segunda foi apurada através de notas fiscais eletrônicas, também regularmente escrituradas, conforme Anexo 02, tudo de pleno conhecimento do autuado.*

*Em sua defesa o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por existência de vício material, tendo em vista que as infrações que lhe foram imputadas, ao seu entender, estão descritas de forma imprecisa.*

*Não vejo como acolher tal argumento defensivo, porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN e ao art. 129, § 1º, inciso III do COTEB para sustentar sua irresignação, vejo que todos os itens ali 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 toto 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 conforme recibo de fl. 13, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação.*

*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, e tendo sido o lançamento levado a efeito por servidor com competência para tal fim, não há como ser acolhido o pedido de nulidade pois não se caracterizou o aludido cerceamento ao direito de defesa. Assim, 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 inocorrência das infrações questionadas, e que pelo fato das mesmas estarem postas 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 contidos 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, de fácil assimilação, na medida que as planilhas elaboradas pela autuante, de posse do autuado, lhe possibilitam esta condição, a tipificação se apresenta de forma correta enquanto que a defesa teve todas as possibilidades possíveis ao seu desenvolvimento de forma objetiva e criteriosa, entretanto, não é isto que vejo nos autos.*

*As infrações aqui impugnadas, conforme já dito linhas acima, se referem a prática de operações tributáveis como sendo não tributáveis, ambas apuradas através de cupons fiscais emitidos e escriturados regularmente, consoante demonstrado no Anexo 01 em relação a infração 01, enquanto que a segunda foi apurada através de notas fiscais eletrônicas, também regularmente escrituradas, conforme Anexo 02 e de pleno conhecimento do autuado.*

*Da análise levada a efeito nos argumentos defensivos relacionados ao mérito da autuação, sem qualquer dificuldade, se constata que, a rigor, o autuado, apesar de haver recebido todos os demonstrativos que deram causa à autuação, não enfrenta, objetivamente, as acusações que lhe foram impostas.*

*Sua tese defensiva se limitou a citar que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da autuante, entretanto, não os apontou e sequer citou algum, mesmo por amostragem, limitando-se a dizer, simplesmente, que houve falta de tipicidade das condutas consideradas, o que não concordo, pois não apresentou qualquer justificativa ou respaldo legal para tal afirmação, e, o que é mais grave, apenas citou que não cometeu as infrações, sem apresentar qualquer prova que justificasse seu argumento. Utilizou tal argumento, apenas, para pugnar pela realização de diligência ou perícia fiscal, as quais, por falta de elementos que as justifiquem, já foram acima indeferidas.*

*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 nos cupons fiscais e nas notas fiscais eletrônicas emitidos pelo autuado e, também, dos dados extraídos da sua escrita fiscal digital, 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. De igual maneira, a doutrina trazida aos autos está desassociada aos fatos aqui analisados.*

*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.*

*Desta maneira, pelo fato da autuante ter apurado e demonstrado de forma comprehensível e detalhada as infrações questionadas pelo autuado, cujos respectivos demonstrativos analíticos elaborados lhe foram entregues ao autuado consoante recibo de fl. 13, e não tendo o mesmo apontado qualquer equívoco por parte da autuante, julgo subsistentes ambas as infrações.*

*No que tange à arguição de abusividade da multa imposta, no percentual de 60%, por considerá-la desproporcional, de caráter confiscatório e constitucional, saliento que esta se encontra prevista pelo Art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a declaração de constitucionalidade na legislação tributária posta, de acordo com o disposto no Art. 167, I do RPAF-BA. Também, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, falece competência a este órgão julgador administrativo para promover sua redução. Desta maneira, em face da existência de previsão legal para aplicação no percentual posto no Auto de Infração, mantendo a penalidade aplicada no percentual de 60%.*

*Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, no valor de R\$343.584,46.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau da forma a seguir indicada.

Em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por vício material, entendendo que a fiscalização formalizou a exigência de maneira equivocada e imprecisa. Citando o art. 142 do CTN e o art. 129 do COTEB, sustenta que a descrição do fato gerador contida no Auto de Infração não esclarece a razão de exigir tão vultosa quantia da recorrente, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta omissão de recolhimento do ICMS.

Afirma não haver qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela fiscalização, muito menos a comprovação cabal dessa ocorrência, classificando o auto como genérico, por não indicar as circunstâncias que culminaram nas ilegalidades, mencionar ou indicar as operações que ensejaram a irregularidade.

Salienta que a autuação deve ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de permitir o exercício da ampla defesa. Cita ementa de acórdão do STJ para reafirmar a nulidade, em razão da deficiência que entende existir e caracterizar o erro material do lançamento. Reforça com acórdãos do CARF que teria reconhecido a nulidade do lançamento em hipóteses semelhantes.

No mérito, diz que buscou localizar hipóteses para comprovar a inexistência da omissão de recolhimento do ICMS, diante das deficiências do auto. Alega que, em grande parte, as operações apontadas tiveram a totalidade dos tributos incidentes recolhidos, não havendo omissão de recolhimento ou qualquer prejuízo ao erário.

Insiste que não ocorreram irregularidades, de modo que a autuação não possui fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática. Renova o pedido de diligência e produção de prova pericial, com o intuito de comprovar a tributação integral das operações indicadas a partir da análise do rigoroso sistema de controle de estoques e livros fiscais.

Em seguida, critica a constituição do crédito tributário com base em mera presunção. Diz que a fiscalização não solicitou qualquer documento fiscal e contábil necessário ao procedimento fiscalizatório ou esclarecimento quanto às operações que poderiam ser sanadas com análise dos seus livros fiscais. Diz que, após identificar supostas inconsistências no recolhimento do tributo incidente sobre operações realizadas no ano de 2014, ao invés de lhe solicitar esclarecimentos, a

fiscalização preferiu lavar o auto, deixando o exame dos documentos para após a apresentação de impugnação, de maneira a não restar dúvida de que o lançamento foi pautado apenas em indícios e que a fiscalização o formalizou com base em mera presunção.

Afirma, assim, que caberia à fiscalização o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado, até porque se deve considerar a presunção de inocência, garantia constitucional que restaria desprezada se a presunção for admitida como meio de prova de acusação válido, o que representaria verdadeira inversão das relações jurídicas.

Cita doutrina de Marco Aurélio Greco, Ives Gandra da Silva Martins, Celso Antônio Bandeira de Mello e Samuel Monteiro para afirmar a impossibilidade de inverter o ônus da prova ao contribuinte, entendimento que seria verificado nos Tribunais Administrativos brasileiros, reproduzindo julgado do TIT/SP e do TRF da 5ª Região.

Assevera que o lançamento deve ser fundamentado, com o oferecimento de prova concludente de que o evento ocorreu, pela fiscalização, o que não teria sido o caso dos autos.

Ataca a técnica de apuração utilizada, que considera manifestamente ilegal, por ter arbitrado a tributação a alíquota de 17% sobre o valor da operação de entrada das mercadorias, pois, além de imputar a infração de omissão de recolhimento de tributo sem comprovação fática, a fiscalização presumiu a ocorrência de saídas tributáveis no referido período, submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a mencionada alíquota de forma indiscriminada.

Observa que não se pode presumir que todas as mercadorias que vende se submetem ao regime de tributação normal porque equipara à tributação mais gravosa operações sujeitas à substituição tributária ou com produtos cujas saídas são isentas ou beneficiadas com redução de base de cálculo, como aqueles da cesta básica. Reitera, por isso, o pedido de diligência e de perícia fiscal.

Subsidiariamente, questiona o caráter abusivo da multa de 60% do valor do imposto apurado, entendendo manifestamente inaplicável, pelo descompasso entre os fatos e as acusações, tendo em vista que o ICMS teria sido recolhido integralmente no momento devido. Ademais, alega ainda que a multa é desproporcional, caracterizando confisco, por corresponder a mais da metade do valor do imposto exigido.

Cita dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional para sustentar a vedação à utilização de multa com efeito e confisco, a impossibilidade de utilização do tributo para punir, dada a sua natureza e conceito. Afirma que a multa é desproporcional, irrazoável, abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, representando desrespeito à Constituição e expropriando o contribuinte de parcela considerável do seu patrimônio sem que tenha ocorrido qualquer infração.

Relata que o STF reiteradamente tem aplicado o entendimento manifestado na ADI 1075-MC de que são abusivas as multas que ultrapassem o percentual de 100%, destacando que este patamar é um limite máximo que não deve necessariamente ser a base para fixação. Aponta decisão que recentemente teria reconhecido o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto (voto da relatora no EDCL no AI 805.745/PR), destacando ainda outros precedentes do Excelso Pretório (RE 801.734/RN e ARE 844.527/BA).

Afirma ainda que o TRF da 1ª Região atualmente entende que a multa de ofício aplicada pela omissão de recolhimento de tributos deve ser obrigatoriamente reduzida, adotando o patamar de 20% como razoável em casos análogos.

Ao final, pede o provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração ou, pelo menos, a redução da multa punitiva.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade. A recorrente, em verdade, não aponta, concretamente, qualquer vício insanável do Auto de Infração, se limitando a arguir sua nulidade

de forma genérica.

O lançamento atendeu às formalidades legais (art. 129 do COTEB c/c art. 39 do RPAF), logo, não vislumbra violação dos princípios constitucionais da legalidade, ampla defesa e contraditório, devido processo legal e/ou segurança jurídica. Também não vejo motivos para suscitar de ofício questões preliminares e/ou prejudiciais de mérito (art. 30, inciso XIII do RICONSEF/BA).

Indefiro o pedido de diligência e o de perícia por considerar os elementos contidos nos autos suficientes (art. 147, I do RPAF) e desnecessário conhecimento técnico especial para solução da controvérsia (art. 147, II do RPAF).

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente.

Diferentemente do quanto alegado no Recurso Voluntário, consta nos autos e-mail encaminhado pela autuante em 24/10/2019, apontando as inconsistências identificadas e solicitando que entrasse em contato em caso de dúvidas ou divergência (fls. 7). Não há, no entanto, qualquer indício de que a recorrente sequer tentou esclarecer as irregularidades encontradas, o que motivou a lavratura do Auto de Infração em 17/12/2019.

Também não prospera as alegações de que o lançamento foi pautado por uma presunção, pois, trata-se de falta de recolhimento de ICMS identificada a partir da análise de sua escrita fiscal, onde se verificou a saída de mercadorias tributáveis como não tributáveis através de cupons fiscais (infração 01) e notas fiscais (infração 02) ocorridas durante o exercício de 2015.

Ressalte-se que a simples negativa do cometimento da infração não exime o contribuinte de produzir as provas necessárias para afastar a presunção de legitimidade da ação fiscal, principalmente quando os eventuais elementos comprobatórios da regularidade da sua conduta necessariamente devem estar em seu poder, mas não os apresenta, conforme arts. 142 e 143 do RPAF/BA.

Por fim, rejeito o pedido de redução da sanção aplicada, por não se enquadrar no âmbito de competência deste Conselho a declaração de sua constitucionalidade (art. 167, I do RPAF) ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (art. 167, III do RPAF), salvo quanto à multa por infração, na restrita hipótese do art. 176, III, “c” do RPAF, o que não é o caso, já que o processo não se encontra sob apreciação da Câmara Superior e também porque a multa aplicada possui previsão expressa na Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 274068.0019/19-1, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S. A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$343.584,46, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II “a” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS