

PROCESSO - A. I. N° 274068.0005/20-4
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0024-05/21-VD
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 1º/10/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0236-12/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. USO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. **a)** NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR (NFC-e). **b)** CUPONS FISCAIS. Apuradas diferenças do imposto, exigido em decorrência de aplicação de alíquotas ou redução de base de cálculo em desconformidade com a legislação tributária. Afastadas as nulidades suscitadas sob alegação de falta de clareza no lançamento. Descrição das infrações caracterizam a ilicitude e atendem a regras processuais. Imposto exigido mediante levantamento fiscal, com base em dados dos documentos fiscais emitidos e lançados na escrituração fiscal do contribuinte. Inexistência de presunções. Infrações procedentes. Rejeitadas as preliminares. 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 5^a Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 15/06/2020, exigindo ICMS totalizando R\$382.115,46, relativo ao cometimento de três infrações, sendo objeto do recurso as infrações 2 e 3, que acusam:

2. *Recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação tributária, operações com emissão de notas fiscais de consumidor eletrônicas - NFC-e (Anexo 2 - 2016) - R\$265.188,85, acrescido da multa de 60%.*
3. *Recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação tributária, operações com emissão de cupons fiscais (Anexo 3 – 2016) - R\$115.565,69, acrescido da multa de 60%.*

Na Decisão proferida (fls. 86 a 91) inicialmente apreciou que com relação ao pedido de extinção da infração 1 pela sua quitação, fica prejudicado e deve ser objeto do setor de homologação.

Em seguida apreciou que com relação as infrações 2 e 3:

Em segundo lugar, pede-se o cancelamento para as demais infrações, porque detectado o cometimento de vício material, haja vista a formalização equivocada da exigência do imposto, visto que as irregularidades foram perfiladas com imprecisão.

No que tange ao vício material, sustenta que a auditoria formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, além da descrição das irregularidades se mostrar como imprecisa.

Não é isto que se extrai do descriptivo das infrações e dos demonstrativos analíticos elaborados pela fiscalização, recebidos pelo sujeito passivo e anexados ao processo. Associando-se o teor das infrações com o conteúdo dos citados demonstrativos, percebe-se claramente do que trata a postulação do fisco: recolhimento a menor de ICMS em virtude do seu cálculo não ter sido efetivado corretamente pela empresa, gerando diferenças ainda pendentes, conforme planilhas analíticas que produziu.

Destarte, a autoridade fiscal averiguou sim a ocorrência do fato concreto, qual seja, a incidência do imposto estadual sobre operações mercantis, tributadas com base de cálculo reduzida, adequando-as às previsões normativas de regência da Lei 7.014/96. Fez-se, portanto, a subsunção correta do fato à norma, disponibilizando-se para o contribuinte todas as informações necessárias à compreensão do ilícito praticado. As demonstrações elaboradas pela fiscalização pautaram-se em documentos fiscais emitidas pela autuada e foram

lançadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD) também por ela própria confeccionada. Logo, não há que se invocar qualquer vício material, tampouco desatenção ao exercício pleno do direito de defesa.

De outra sorte, inexiste qualquer paradoxo em face de constar no corpo do auto de infração a alíquota cheia de 17%, e a cobrança aludir a diferenças de ICMS em face da adoção de alíquota errada. O demonstrativo de débito construído em campo apropriado do auto de infração, decorre de imputações feitas dentro do sistema fazendário que prepara e oficializa o lançamento de ofício, através da alimentação das diferenças de imposto encontradas no curso da ação fiscal. O que interessa nesta discussão é saber se os valores de ICMS registrados no corpo do auto de infração **correspondem** às diferenças quantificadas nas planilhas analíticas.

Isto está muito bem evidenciado nos Anexos 2 e 3, cujas diferenças de ICMS ora reclamadas, estão configuradas na coluna “L=K-F”, onde “K” é o imposto computado pela alíquota correta e “F” é o imposto computado pela alíquota errada.

Portanto, não houve exercício de adivinhação do contribuinte. Os elementos fático-probatórios exibidos pela auditoria bem asseveram a evasão tributária, dos quais teve ciência a defendant, sem fazer uma contraposição objetiva das cifras encontradas. **Preliminar afastada.**

Em terceiro lugar, com argumentos muito parecidos com os utilizados na preliminar anteriormente apreciada, pede-se que sejam canceladas as infrações, porque suportadas apenas em presunções, meio de prova insuficiente para sustentar a postulação fiscal.

Como se viu anteriormente, ao contrário do sustentado pela empresa, o auto de infração está robustecido com os elementos levantados nos demonstrativos elaborados pela autuante, em riqueza de detalhes suficiente para o contribuinte apreender o que está sendo cobrado e, em vista disto, exercer amplamente o seu direito de defesa.

Por seu turno, inexiste disposição de lei que vincule o lançamento de ofício a procedimento prévio de fiscalização, a partir do qual haja a participação intensa do sujeito passivo. De fato, como as informações relacionadas às operações mercantis já são transmitidas com antecedência para a base de dados da Secretaria da Fazenda, o trabalho de detecção de eventuais diferenças de imposto, já pode ser desenvolvido sem a necessidade de intimação anterior do contribuinte. Mesmo assim, antes da lavratura do auto de infração, cuidou a auditoria de comunicar-lhe das diferenças encontradas, apontando-se os montantes das bases de cálculo reduzidas, inclusive advertindo que entrasse ele em contato em caso de dúvida ou divergência, tudo conforme enuncia o documento juntado à fl. 08.

Em geral, não pode vingar o argumento da cobrança estar pautada em meras presunções. Ao contrário: verifica-se nos autos fundamentação suficiente para compreender-se o que está sendo exigido e detecta-se a presença de elementos instrutórios que dão suporte à postulação fiscal, pelo menos suficientes para atestarem que não se cobra o tributo apenas calcado em signos presuntivos.

Assim, possui o lançamento de ofício sob julgamento, os elementos de prova necessários para caracterização do ilícito tributário, visto que os demonstrativos analíticos partiram das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado e lançadas na EFD, repita-se, que não contaram com questionamentos de qualquer natureza por parte da defendant.

De outro modo, conforme já analisado, os demonstrativos expressados pela auditoria contemplaram as reduções de base de cálculo pertinentes, inexistindo qualquer atividade de “arbitramento” por parte da autuante. Nele estão individualizadas cada operação, com o fito de quantificar o ICMS sobre a base de cálculo com alíquota respectiva, nos quais constam as operações consideradas tributadas pela própria recorrente e com análise da redução da base de cálculo, conforme apontado nas colunas “G”, “H” e “I”, dos Anexos 2 e 3. **Preliminar afastada por igual.**

Ultrapassadas as preliminares aventadas, vale ressaltar, que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua lavratura, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui anormalidades temporais. Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário. Dito isto, vamos à análise de mérito.

A infração 01 não comporta discussão, eis que a autuada tomou iniciativa de proceder ao seu recolhimento, conforme extrato de pagamento acostado aos autos pelo órgão de preparo fazendário. Deste modo, é de considerar a irregularidade procedente, devendo o setor competente homologar os valores recolhidos.

A infração 02 alude a recolhimento a menor de ICMS, em face de diversidade na adoção da alíquota, cujas diferenças foram anotadas no Anexo 2. Neste demonstrativo, os dados que serviram para a quantificação foram colhidos das notas fiscais de consumidor eletrônicas emitidas e registradas na EFD, dados estes que não sofreram contradita da autuada. Ali foram apontados data, número do documento fiscal, código do produto, sua

descrição, preço, alíquota e redução da base de cálculo, comparando-se o valor recolhido com o valor devido, após o que foram encontradas as diferenças.

Constatadas as diferenças, deve no mérito ser considerada procedente a infração 02.

Segue o mesmo trilho o apurado na infração 03, também alusiva a pagamento insuficiente de imposto, em virtude de equívocos na adoção da alíquota, cujas diferenças foram apontadas no Anexo 3. Já neste demonstrativo os dados que serviram para a quantificação foram colhidos dos cupons fiscais expedidos e regularmente lançados na EFD, dados estes que não sofreram contradita da autuada. Ali foram apontados igualmente data, número do documento fiscal, código do produto, sua descrição, preço, alíquota e redução da base de cálculo, comparando-se o valor recolhido com o valor devido, após o que foram encontradas as diferenças. Portanto, configuradas as diferenças, deve no mérito ser considerada procedente a infração 03.

Por último, resta examinar se cabe a multa de 60% proposta pela fiscalização.

Em realidade, falece competência a este Colegiado, para examinar se o dispositivo de lei estadual está de acordo ou não com a Constituição Federal em vigor, ao fixar percentual que acabe por traduzir confisco ou se mostre desproporcional ou fora da razoabilidade, mesmo havendo tese acolhida no âmbito do STF. Há vedação expressa no art. 167, I do RPAF-BA.

Sanções mantidas nos percentuais de 60% proposto, conforme prescreve o art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

Destarte, considero o auto de infração PROCEDENTE, equivalente ao histórico de R\$382.115,46, afora os consectários, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos para a infração 01.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 102/122), por meio dos advogados Pedro Guilherme Accors Lunardelli OAB/SP 106.769 e Otávio de Abreu Caiafa OAB/SP 400.056 inicialmente indicou à fl. 102, o endereço para onde deve ser encaminhado intimações, ressalta a tempestividade do recurso, descreve as infrações e ressalta que efetuou o pagamento dos valores exigidos na infração 1.

No que tange às infrações 2 e 3, afirma serem ilegítimas e improcedentes, tendo apresentado e demonstrado na impugnação que: i) há nulidade do lançamento pela sua precariedade e cerceamento do direito de defesa; ii) utilização de presunção como meio de prova e iii) abusividade da multa imposta.

Comenta a fundamentação expendida no voto do julgamento ora recorrido, e reafirma que os demonstrativos que dão suportes a autuação não indicam que itens são tributados pela alíquota de 17% o que conduz a presunção/adivinhação e dificuldade de exercer o direito de defesa.

Manifesta entendimento de que o auto de infração é nulo, nos termos do art. 142, do CTN e 129 do COTEB, por não indicar os elementos essenciais ali previstos, com averiguação dos fatos concretos, de forma individualizada, que subsumem se à norma, acompanhados dos motivos e provas que ensejaram o lançamento, conforme preconiza doutrinadores (Di Pietro e Roque Carrazza), não podendo basear-se em suposição de recolhimento a menor do imposto.

Questiona, que se aplicou alíquota diversa, a fiscalização deveria cobrar a “suposta diferença” e não com aplicação da alíquota cheia de 17%, incorrendo na nulidade prevista no inciso II e III, do art. 18 do RPAF-BA, preterindo o direito de defesa e decisões não fundamentadas, afrontando o privilégio do direito do contraditório previsto no art. 5º, LV da CF e decisão do STJ conforme ementa transcrita à fl. 112 (REsp 48.516/SP).

Transcreve decisões proferidas pelo CONSEF pertinentes a nulidades (JJF 0200-05/14; CJF 0345-12/060) e requer que o lançamento seja declarado nulo por imputar acusação de suposto pagamento de imposto a menor, sem descrever com clareza os elementos que ensejaram a autuação, cerceando o direito de defesa.

Suscitou ainda à nulidade pela impossibilidade do uso da presunção como meio de prova, afirmando que são imprecisos a descrição dos fatos, o que levou a adivinhar quais condutas que lhe foram imputadas, contrariando o disposto no art. 142 do CTN.

Manifesta entendimento de que o procedimento de fiscalização requer análise dos documentos, com intimação prévia da empresa para prestar esclarecimentos sobre indícios de irregularidades, mas não se admite lançamento com base em mera presunção, desincumbindo-se de provar a acusação, transferindo para o contribuinte o ônus da prova nos termos do art. 113, §1º do CTN.

Argumenta que o procedimento fiscal não comprova tipicidade de conduta que culminou em falta

de recolhimento de qualquer valor do imposto relativo as infrações que lhe foram imputadas, motivo pelo qual a exigência fiscal deve ser cancelada.

Por fim, alega que a técnica de apuração tributária usada pelo fisco é ilegal, por aplicar um “arbitramento” com tributação pela alíquota de 17% “sobre a base de cálculo do valor da operação de saída de mercadorias”, presumindo que houve saída de mercadorias submetidas ao regime de tributação normal, incidindo alíquota de 17% indiscriminadamente, sem considerar saídas beneficiadas com redução de base de cálculo.

Com relação a multa aplicada com porcentual de 60%, afirma que está em descompasso com a realidade fática, visto que o imposto foi recolhido integralmente no momento das saídas e o porcentual da multa equivale a mais da metade do imposto cobrado, configurando confisco, que é vedado pela CF (art. 150, IV) e manifestamente contrário a decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, a exemplo da ADI 1.075/MC que o STF limitou a um porcentual de 30% (RE 523.471-AgR). Requer redução da multa para este patamar.

Por fim, requer reforma da decisão pela declaração de sua nulidade e caso assim não seja entendido, que seja afastada ou reduzida a multa aplicada.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Otávio de abreu Caiafa - OAB/MG nº 400.056 e a autuante Sra. Crystiane Menezes Bezerra.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo se insurgiu contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, em relação as infrações 2 e 3, entretanto, não apresentou qualquer fato novo ou argumento de direito, limitando-se a reapresentar os mesmos argumentos da defesa, em síntese:

- 1) Declaração de nulidade por vício material;
- 2) Declaração de nulidade por impossibilidade de utilizar a presunção como meio de prova;
- 3) Abusividade da multa aplicada de 60%;

Com relação à primeira nulidade suscitada, sob alegação de dificuldade de compreender as infrações e ausência de requisitos, com relação às infrações 2 e 3, observo que conforme fundamentado na Decisão recorrida, foi descrito que o estabelecimento autuado aplicou alíquota diversa da prevista na legislação do ICMS, tendo como suporte os Anexos 2 e 3 gravados na mídia juntada à fl. 15, com juntada impressa da primeira e última folha (fls. 11 a 14) indicando:

INFRAÇÃO 2, tem como suporte o Anexo 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NFC-e – ALÍQUOTA DIVERGENTE (fls. 11 e 12): Foi descrito o produto, a base de cálculo, a alíquota aplicada pela empresa, o valor tributado e a alíquota aplicada pela fiscalização, o valor apurado e a diferença devida que foi exigida. Tomando por exemplo o produto AMAC SONHO LAVANDA 2L (30/06/2016) foi indicado valor de R\$7,19, que o autuado aplicou alíquota de 12% resultando em valor de R\$0,86 (A) e a fiscalização aplicou alíquota de 18%, resultando em valor de R\$1,29 (B), o que resultou na diferença exigida de R\$0,43 (B-A). Trata-se de operações com emissão de Notas Fiscais Eletrônicas (NFe), cujos dados foram coletados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento autuado.

INFRAÇÃO 3, tem como suporte o Anexo 3 (fls. 13 e 14 – gravado na mídia de fl. 15), adota o mesmo procedimento relativo às operações com emissão de cupons fiscais.

Pelo exposto, a fiscalização apurou mensalmente o montante do ICMS devido, deduziu os valores que foram apurados pelo estabelecimento autuado e exigiu a diferença devida.

Portanto, a descrição da infração, os demonstrativos elaborados com base em dados coletados na EFD do estabelecimento autuado possibilitam com clareza compreender a descrição da infração de que foi aplicada alíquota diversa da prevista na legislação, cujos artigos da Lei nº 7.014/96, foram indicados no enquadramento das infrações (art. 15, 16 e 16-A), em conformidade com o art. 39 do RPAF/BA, inexistindo preterição do direito de defesa, bem como a decisão ora recorrida fundamentou que a exigência fiscal decorre da aplicação de alíquota diversa e consequentemente não se enquadra na nulidade suscitada prevista no art. 18, II e IV do RPAF/BA.

Com relação à nulidade suscitada, sob alegação de que foi exigido imposto com base em presunção, não procede tal argumento, visto que conforme anteriormente apreciado, foi indicado o produto, a alíquota, o valor devido e o dispositivo previsto em lei, que não trata de presunção legal, e possibilitou ao recorrente exercer o seu direito de defesa, podendo indicar quais alíquotas foram aplicadas incorretamente pela fiscalização, fato que não ocorreu.

No que se refere ao questionamento de que foi aplicada a alíquota integral de 17% sobre o valor de operações que já tinha sido recolhido o ICMS, observo que conforme acima explicitado, os Anexos 2 e 3 indicam exigência da diferença do valor entre a alíquota aplicada pela empresa, sobre a mesma base de cálculo que a fiscalização aplicou alíquota prevista na Lei nº 7.014/96.

Por sua vez, o valor que foi transportado para o auto de infração corresponde a essa diferença, tomando por exemplo, o total apurado das diferenças relativas ao mês 06/2016, do Anexo 2, de R\$12.119,41 (fl. 14), é o mesmo que foi indicado no demonstrativo de débito da fl. 2, e a base de cálculo indicada de R\$71.290,65, não corresponde ao valor das operações de comercialização e sim da divisão pela alíquota de 17% [(R\$12.119,41/17) x 100].

Pelo exposto, ficam rejeitadas as nulidades suscitadas.

Como o sujeito passivo reapresentou as alegações de nulidade da impugnação inicial, e diante da fundamentação contida na Decisão recorrida não apresentou nenhuma prova do que foi alegado, 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.

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 constitucionalidade da legislação tributária.

No que se refere 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 (fls. 3 a 5), 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% x 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 274068.0005/20-4, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$382.115,46, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS