

A. I. Nº - 274068.0005/20-4  
AUTUADA - MAKRO ATACADISTA S/A  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19.04.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0024-05/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. RECOLHIMENTO A MENOS. USO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. a) NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS (NF-e). Contribuinte reconhece a exigência tributária, declarando que procedeu a sua quitação. Infração procedente. b) NOTAS FISCAIS DE VENDAS AO CONSUMIDOR (NFC-e). c) CUPONS FISCAIS. A título de nulidade, contribuinte afirma que a cobrança não está devidamente fundamentada, sem descrição clara e precisa da irregularidade. No entanto, o lançamento de ofício exibe os elementos de prova necessários para caracterização do ilícito tributário, posto que os demonstrativos partiram dos documentos fiscais emitidos e lançados na EFD. Infrações inteiramente procedentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Antes de apresentar o relatório propriamente dito, vale inicialmente salientar, que foram adotadas as premissas estipuladas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adotando-se um formato adaptado para as sessões virtuais.

Três irregularidades foram formalizadas pela auditoria em 15.6.2020, num total histórico de R\$382.115,46, afora acréscimos:

***Infração 01 – cód. 03.02.02:** pagamento a menor de imposto de R\$1.360,92, em face de, nas operações regularmente escrituradas de saídas de mercadorias, aplicar-se alíquota diversa da prevista na legislação tributária, tudo conforme notas fiscais relacionadas no Anexo 1.*

*Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei atrás mencionada.*

*Cobrança abrange os fatos geradores ocorridos de fevereiro a dezembro de 2016.*

***Infração 02 – cód. 03.02.02:** pagamento a menor de imposto de R\$265.188,85, em face de, nas operações regularmente escrituradas de saídas de mercadorias, aplicar-se alíquota diversa da prevista na legislação tributária, tudo conforme notas fiscais de consumidor eletrônicas (NFC-e) relacionadas no Anexo 2.*

*Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei atrás mencionada.*

*Cobrança abrange os fatos geradores ocorridos de junho a dezembro de 2016.*

***Infração 03 – cód. 03.02.02:** pagamento a menor de imposto de R\$115.565,69, em face de, nas operações regularmente escrituradas de saídas de mercadorias, aplicar-se alíquota diversa da prevista na legislação tributária, tudo conforme cupons fiscais relacionados no Anexo 3.*

*Deu-se o enquadramento legal pelos arts. 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96, além da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, do mesmo diploma legal.*

*Cobrança abrange os fatos geradores ocorridos de fevereiro a junho de 2016.*

Autuante anexa, dentre outros documentos, cientificação do início da ação fiscal (fl. 06), termo de prorrogação da ação fiscal (fl. 07), e-mail dando conta ao contribuinte de inconsistências de débito (fl. 08), Anexo 1 – em excertos (fls. 09/10), Anexo 2 – em excertos (fls. 11/12), Anexo 3 – em excertos (fls. 13/14) e CD contendo os arquivos eletrônicos completos com recibo respectivo (fls. 15/16).

Após mencionar a tempestividade da sua iniciativa (fls. 39/48, frente e verso), o estabelecimento autuado:

Esclarece que se dedica à atividade de comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo em geral.

Assegura que fará o recolhimento integral da infração 01, de modo que, a título de preliminar, pede a decretação da extinção da obrigação tributária neste particular, nos termos do art. 156, I do CTN. Verifica-se existir extrato de pagamentos apropriados para a citada irregularidade, apenso à fl. 82.

Ainda em sede preliminar e tendo como gênero a precariedade do trabalho fiscal, induzindo a cerceamento do direito de defesa, desdobra pedidos de nulidade das demais infrações com base no cometimento de vício material e na impossibilidade de utilização da presunção como meio de prova.

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, na esteira do art. 142 do CTN e 129 do COTEB. Logo, deve o fisco averiguar a ocorrência do fato concreto, individualizando-o e tipificando-o, num exercício de subsunção do fato à norma, acompanhada dos motivos que suscitaram a autuação e das provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, na linha de ensinamentos doutrinários de Di Pietro e Carraza. Noutras palavras, é de obrigação da autoridade fiscal apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à uma compreensão da postulação fiscal, sob pena de violação do direito de defesa.

Neste sentido, a descrição da irregularidade não deixa claro a razão que motivou a fiscalização a efetuar a cobrança, limitando-se sinteticamente a indicar um suposto recolhimento a menor de ICMS, apesar de estar no corpo do auto de infração a alíquota cheia de 17%. Se o fisco entende que o contribuinte adotou a alíquota diversa, não poderia a cobrança assentar-se numa suposta diferença.

Ademais, não se vê no restante do processo elementos que demonstrem as premissas e provas que consubstanciaram a cobrança, obrigando a impugnante a “advinhar” (sic.) as causas da autuação, com cometimento de vício material, incorrendo-se na nulidade prevista no inciso II, do art. 18 do RPAF-BA e acusando deficiências já repulsadas em decisão do STJ com ementa transcrita na peça processual e em decisões administrativas deste Conselho.

No que tange à nulidade em face da impossibilidade do uso da presunção como meio de prova, pondera que o auto de infração é lacônico e impreciso, sem haver a compreensão das condutas que lhe foram imputadas e da eventual tipificação destas condutas, emperrando o desenvolvimento de sua defesa.

Com efeito, aparece como pressuposto para a autuação o procedimento de fiscalização prévia, o qual inexistiu no caso em apreço, etapa imprescindível à constituição do crédito tributário, dentro da qual são solicitados da empresa apresentação de documentos, fornecimento de informações e prestação de esclarecimentos. O que sucedeu foi a lavratura imediata de auto de infração, com base apenas em mera presunção, sem o devido aprofundamento da questão da redução da base de cálculo.

Logo, não se admite lançamento calcado em mera presunção, sendo princípio basilar do direito o ônus da prova caber a quem formula a acusação. Neste PAF inexistem produção das provas

necessárias para a formalização da exigência tributária, dever que o fisco deixa de exercer a contento, na linha da distribuição dos encargos probatórios indicada por lições do tributarista Greco. Isto faz concluir pela falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência da efetiva demonstração de ocorrência por parte da auditoria estadual.

Por fim, a técnica de apuração tributária usada pelo fisco baiano é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” (sic.) da alíquota de 17% sobre as bases de cálculo quantificadas, presumindo que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de tributação normal, embora muitas delas estejam ancoradas em bases de cálculo reduzidas.

Não se vê no libelo pedido de realização de diligência ou de prova técnica.

Subsidiariamente, pede o cancelamento ou quando nada a diminuição das multas, propostas pela fiscalização no patamar de 60%, equivalente a mais da metade do imposto cobrado, porque confiscatórias, irrazoáveis e desproporcionais, consoante posicionamento sedimentado pelo STF.

Juntam-se na peça impugnatória instrumentos de representação legal (fls. 49/63), dentre outros documentos já existentes nos autos.

Em seu informativo fiscal (fls. 73/78), depois de repercutir as infrações e resumir a linha defensiva, a autuante:

Ante a declaração pelo contribuinte de reconhecimento e quitação da infração 01, ratifica seu trabalho fiscal neste particular.

Quanto à alegação de nulidade por vício material, dada a imprecisão da acusação fiscal, afirma que constam às fls. 01 a 03 o descritivo infracional de forma clara e completa, com enquadramento da multa aplicada e detalhamento complementar indicando-se os demonstrativos que deram suporte à formalização da exigência fiscal. Estes são claros e objetivos, contendo diversas informações, tais como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e redução da base de cálculo. Juntados também documentos e provas, tais como a escrita fiscal e notas fiscais presentes na mídia digital entregue ao contribuinte. Logo, os valores reclamados na autuação tiveram fulcro nos documentos fiscais eletrônicos e na Escrituração Fiscal Digital (EFD) gerados pela própria impugnante, não contestados especificamente.

Por outro lado, ao contrário do que o contribuinte menciona, vale dizer, de ter sido quantificada a alíquota cheia de 17%, cobrou-se exatamente as diferenças devidas. Isto se revela nos Anexos 2 e 3, onde as diferenças cobradas estão na coluna “L=K-F”, onde “K” é o imposto calculado pela alíquota correta e “F” é o imposto calculado com a alíquota errada, inexistindo violação ao art. 5º, LV da CF/88, art. 142 do CTN e art. 129, § 1º, III do COTEB.

Quanto à alegação de nulidade pelo fato da autuação ter fundamento em meras presunções como meio de prova, aduz que não mais é preciso que o fisco solicite do contribuinte os documentos fiscais, visto que com o SPED os dados da empresa já se encontram na base de dados fazendária.

Por outro lado, não há determinação da lei para que haja intimação prévia do contribuinte para a constituição do crédito tributário. Mesmo assim, encaminhou-se para o contribuinte e-mail solicitando informações, conforme se extrai do documento juntado à fl. 08.

Também não prospera a alegação de que a auditoria adotou a alíquota cheia de 17% para todas as mercadorias vendidas, numa presunção de que todas as operações mercantis praticadas foram submetidas à tributação normal. Em verdade, na descrição das infrações existe um demonstrativo sintético, ao passo que nos Anexos os demonstrativos são analíticos, evidenciando o valor de forma individualizada de cada operação, para calcular 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 nas colunas “G”, “H” e “I” dos Anexos 2 e 3.

Assim, inexistiu cerceio ao direito de defesa. No corpo do auto de infração está o descritivo detalhado da irregularidade, enquadramento normativo, tipificação da multa e indicativo dos

demonstrativos usados para quantificar o valor da infração de forma detalhada. Nestes relatórios – entregues ao sujeito passivo – estão diversas informações como data, número do documento, código do produto, sua descrição, preço, alíquota e redução da base de cálculo, informações baseadas nas notas fiscais eletrônicas e na EFD.

Quanto à alegação de abusividade da multa aplicada, argumenta que não há motivos para o cancelamento ou mitigação da penalidade. Incabível pela fiscalização esta análise, pois a pena pecuniária aplicada obedece ao art. 42 da Lei baiana do ICMS. Até mesmo o dispositivo de lei (art. 42, § 7º da Lei 7.014/96) que previa o reexame das multas por descumprimento de obrigações acessórias foi retirado do ordenamento jurídico desde 13.12.2019.

Vale reiterar que o órgão de preparo fazendário fez juntar ao processo documento intitulado “relatório de pagamento do PAF”, no qual se observam lançamentos de recolhimentos feitos para quitar a infração 01, num total de R\$2.275,16, somatório do principal apropriado, acréscimos moratórios e multa (fl. 82).

Sorteado o processo para a minha relatoria.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos. É o relatório.

## VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões preliminares levantadas pela impugnante.

Em primeiro lugar, pede-se que, em virtude de recolhimentos providenciados para quitação da infração 01, seja decretada a extinção da obrigação tributária no particular.

Efetivamente, observa-se no relatório detalhado de pagamento do PAF, apenso à fl. 82, o lançamento de quantias atreladas à primeira infração. Todavia, atribui-se ao setor competente homologar os valores ali registrados após conferência final a ser realizada como medida saneadora, para identificar se ainda existem ou não resíduos a serem cobrados, providência complementar fundamental para se concluir pelo desaparecimento da obrigação tributária principal com o pagamento, nos termos do art. 156, I do CTN. **Apreciação da preliminar prejudicada para a avaliação no momento da homologação.**

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 “T”, 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0005/20-4, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$382.115,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR