

A. I. Nº - 274068.0006/20-0
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S. A.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/05/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0076-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. a) NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Imputação perfeitamente caracterizada. As arguições defensivas não lograram relativizar a exigência fiscal. Afastado o pleito de nulidade. Infração subsistente. **b) NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE CONSUMIDOR.** Imputação fiscal perfeitamente caracterizada. As arguições defensivas não lograram relativizar a exigência fiscal. Afastado o pleito de nulidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 15/06/2020, e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$263.245,08, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 03.02.05 – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. - “O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido na legislação nas saídas através de notas fiscais”. - “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 - NF - REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. No valor de **R\$ 63.533,30**, referente ao período de fevereiro a dezembro de 2016;

Infração 02 - 03.02.05 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. - O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido na legislação nas saídas através de Notas Fiscais do Contribuinte Eletrônica - NFC-e. - Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital - EFD em meio magnético e NF-e e relação de NFC-e. - Tudo conforme ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR- NFC-e - REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico **R\$199.711,78**, referente ao período de outubro a dezembro de 2016;

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 37 a 54, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre a sua tempestividade, descreve os fatos e as infrações imputadas.

Prosseguindo, sob o tópico “III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL”, arguiu nulidade, tendo em vista considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa. Fato que afirmou se tratar de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Fundamentou evocando o art. 142 do CTN e art. 129 do CTE, dizendo que o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e contera 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; e (IV) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; (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. Trouxe doutrina e jurisprudências.

Explicou que a descrição do fato gerador contida no mencionado auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar da Impugnante tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola frontalmente os arts. 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE.

Asseverou que o enquadramento legal da autuação está fundamentado em diversos dispositivos - artigos 17 a 21 e 23 da Lei nº 7.014/96 -, e que, deste modo, a Impugnante não teve conhecimento e certeza sobre qual é a subsunção do fato à norma tributária. Tanto assim é que, a teor do que dispõe o respectivo artigo 22, a Impugnante não sabe se ocorreu o eventual arbitramento da base de cálculo.

Pontuou que, caso a Autoridade Fiscal não cumpra os requisitos previstos na legislação de regência (incluindo a motivação/fundamentação do ato administrativo), a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações fiscais são medidas que se impõem, a teor do que dispõe o artigo 18 do RPAF.

Asseverou ser inegável que, além do sintético o fundamento apresentado pela Fiscalização Estadual como descrição da infração, não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

Pontua 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.

Rematou que, estando a 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. Trouxe jurisprudência.

Passando ao tópico “*III.1.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA*”, disse que a Fiscalização Estadual não solicitou da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo. E que após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto referente às operações de saídas, ao invés de intimar a Impugnante para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Dessa forma, afirmou não restam dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização.

Asseverou ter ocorrido apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de saídas, sem o devido aprofundamento da questão da redução da base de cálculo.

Ressaltou não ser admissível lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação. Sendo assim, caberia à Fiscalização Estadual o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a infração apontada.

Considerou 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 válido. Caso contrário, haverá inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, in casu, é manifestamente da Fiscalização Estadual. Trouxe doutrina.

Pontuou que a Fiscalização Estadual tem que oferecer prova concludente de que o evento não ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, o que não foi o caso destes autos.

Destacou que, para verificar se o pagamento foi a menor, a Fiscalização Estadual deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, afirmou que a Fiscalização Estadual sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da Impugnante ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor.

Disse restar comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela Fiscalização Estadual, ou seja, explicou que a Impugnante não cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Por fim, destacou, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela 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 saídas das mercadorias, e imputou a infração de pagamento a menor sem qualquer comprovação fática, por isso entende que simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Reiterou não ser possível presumir que todas as mercadorias vendidas pela Impugnante se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% na base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor.

Salientou que a presunção é ainda mais evidente, na medida em que a presente autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos submetido a outras tributações e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela Fiscalização Estadual na presente autuação.

Rematou que por tais razões, restou demonstrada a nulidade do auto de infração ora combatido.

Passando ao tópico “IV - DA ABUSIVIDADE DA MULTA IMPOSTA”, asseverou se tratar de abusividade a aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação.

Afirmou que a penalidade imposta, nos termos do art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Lembrou que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. E por esse motivo, defende que o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. Afirmou que 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.

Acrescentou também que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido. A esse respeito, evocou o art. 150, IV, da CF/88 que determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Salientou que no presente caso, não houve falta de recolhimento integral de imposto por parte da Impugnante ou qualquer outra infração cometida que tivesse causado danos ao Erário Público e que justificasse a aplicação de penalidade tão grave.

Nesse sentido, pontuou que o E. STF, após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI nº 1.075-MG), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas.

Destaca que o patamar de 100% é um limite máximo, o que não implica que a redução do percentual

da multa imposta deva, necessariamente, ser fixado nesse percentual.

No tópico “V - *DOS PEDIDOS*” requer que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova.

E alternativamente requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na presente autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

Por fim, protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta De Julgamento Fiscal Do Conselho Da Fazenda Do Estado Da Bahia.

A Autuante apresentou a sua informação fiscal às fls. 85 a 89. Reproduziu o teor das acusações fiscais asseverou que as alegações quanto a nulidade por falta de clareza da acusação fiscal não procede, pois nas folhas 1 a 2 especificou a descrição da infração, inclusive com descrição complementar, de forma clara e completa com o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada.

Disse ainda que atendeu o que determina o art. 18 do RFAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 90 a 94 (cópias anexadas pela própria defendente) e arquivos conformes folhas 12 e 13. As planilhas são claras e objetivas, descrevendo as operações com seus respectivos dados.

Pontuou que nas planilhas entregues à Impugnante contém diversas informações das operações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração da infração.

E que constam no auto os documentos e provas necessárias, bem como a escrita fiscal e notas fiscais constantes no arquivo magnético, folhas 12 e 13. Afirmou que os valores reclamados na autuação se basearam nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital - EFD, documento gerado pela própria autuada. Rematou que em momento algum a impugnante questionou as informações da EFD.

Registrou também que não foram desrespeitados os arts. 129, §1, III, do CTE e 142 do CTN.

No tópico “3 - *NULIDADE DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA*” disse que tal alegação não prospera, pois não existe exigência legal para intimação previa ao contribuinte. E que não houve presunção, porque a fiscalização tem acesso a NF-e e Escritura Fiscal Digital –EFD e fez a análise da documentação.

Assegurou não haver dúvida quanto ao ilícito praticado pela Impugnante, e por este motivo não houve necessidade de solicitar esclarecimento adicional. E apesar disso, foi enviado para o contribuinte e-mail solicitando informações, conforme folhas 7 e 76, esta última anexada pelo próprio contribuinte.

Quanto à alegação de que houve ilegalidade na medida que utilizou a alíquota de 17% sobre a base de cálculo, afirmou que tal alegação não prospera, pois na descrição da infração existe um demonstrativo sintético, enquanto nos anexos o demonstrativo é analítico, evidenciando o valor de forma individualizada de cada operação para calcular o imposto sobre a base de cálculo com alíquota respectiva e redução da base cálculo.

Entende também que não houve cerceamento de defesa. Pois disse ter no auto de infração, folhas 1 a 2, a transcrição detalhada da infração, enquadramento da infração, tipificação da multa e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor da infração de forma detalhada.

Salientou que nestes relatórios constam diversas informações como data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota, base de cálculo e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. E que os demonstrativos são baseados nas NF-e e na Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tendo sido tudo entregue ao contribuinte.

Ao tratar do tópico “4 - *A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA*”, repisou que a impugnante solicitou o afastamento das multas aplicadas, por considerar que não há motivos para a manutenção da obrigatoriedade principal.

Disse que o requerimento da defendente não procede, já que os demonstrativos comprovam a infração, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa para o cancelamento das multas.

Quanto ao pedido alternativo de que caso a multa não fosse afastada ao menos seja reduzida, pois considera a multa de 60% desproporcional, importando em confisco, explicou que não cabe, no âmbito de suas atribuições, a discussão sobre entendimento constitucional, posto que deve obediência ao RICMS/BA, por responsabilidade funcional.

Acrescentou que a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no §7º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19 e mesmo assim se referia as multas por descumprimento de obrigações acessórias e exigia do sujeito passivo a comprovação de que não houvesse implicado falta de recolhimento do ICMS, o que não foi comprovado pelo impugnante, além de se tratar de multa do descumprimento de obrigação principal. Por estes motivos afirmou que a multa deve ser mantida.

Por tudo quanto expôs, rematou pela manutenção da ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

Presente na sessão apenas como ouvinte o adv. Dr. Pedro Ernesto de Albuquerque - OAB SP 362.553. É o relatório.

VOTO

Este Processo Administrativo Fiscal tem por peça vestibular o lançamento de crédito tributário para exigência de ICMS em função da suposta apuração de que a Impugnante recolheu a menos o ICMS devido, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, afirmando o Autuante que o contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido pela legislação, nas saídas através de notas fiscais". Acusação supostamente apurada através de exames em diversos documentos de saídas de mercadorias, ou seja, conforme NF-e exigido pela infração 01, e conforme NFC-e exigido pela infração 02.

Cabe preliminarmente examinar as arguições de nulidade ofertadas pela defesa, em face das infrações 01 e 02, as quais, tratam da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo nas suas operações de saídas de mercadorias regularmente tributadas efetuadas através de respectivamente, Notas Fiscais Eletrônicas, e de Notas Fiscais Eletrônicas venda a Consumidor - NFC-e.

De maneira que passo a enfrentar as arguições de nulidade sob o tópico da peça contestatória "*III - DAS PRELIMINARES DE NULIDADE - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA*", que se subdividiu em "*III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL*" e "*III.1.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA*".

Antes de adentrar às subdivisões propostas pela tese defensiva, cabe descartar *ab initio*, a alegação de que o trabalho fiscal se apresenta precário de forma a suscitar a possibilidade de cerceamento de defesa.

Neste aspecto, considero que as acusações fiscais foram suficientemente claras, se apresentam absolutamente compreensíveis e devidamente demonstradas a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante e quais as alíquotas tidas como corretas pela fiscalização, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente lançamento que espelha o valor deixado de recolher em função do "*erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de*

mercadorias”, perpetrado pela Impugnante. De maneira que, concluo estar equivocado o pressuposto para as subdivisões do tópico defensivo quanto as nulidades.

Quanto a alegação externada sob o sub tópico “*III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL*”, que teve por espeque considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, haja vista entender não haver restado clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual, por ter alegado a defesa que a Autuante se limitou a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menos de ICMS.

Esclareço que da leitura da descrição das infrações resta absolutamente preciso que tiveram por espeque a acusação de que a Impugnante cometeu “*erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias*”, resultando em adoção de base de cálculo inferior à permitida pela legislação do ICMS, e observei que tudo foi devidamente demonstrado através das memórias de cálculo constante das planilhas do levantamento fiscal acostada à fl. 12 em meio magnético devidamente entregue à Impugnante.

Destarte afasto a arguição de nulidade material em questão.

Passando à análise do segundo tópico de nulidade: “*III.1.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA*”, que teve por base o pressuposto de que a Fiscalização Estadual por não ter solicitado da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, nem esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo, teria realizado o levantamento fiscal por presunção.

Considero que a arguição defensiva acima não tem nenhum suporte fático, e por conseguinte não pode subsumir na norma de nulidade evocada, haja vista que a acusação fiscal não se encontra alicerçada em presunção, pois conforme demonstra a memória de cálculo que suporta os valores exigidos, os dados foram colhidos diretamente da EFD da Impugnante, constando das planilhas conexas todos os esclarecimentos quanto às operações de saídas e sobre os produtos abrangidos pela exigência fiscal, ao revés do que alega a defesa. Afasto, portanto, a alegação em tela e o pleito pela nulidade.

Preliminarmente, destarte, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração, a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.

Quanto ao mérito, cabe pontuar que a defesa não destacou nenhum argumento específico, todavia todas as considerações que fundamentam o voto pela nulidade afastam também possíveis interpretações extensivas ao mérito, haja vista que se mostraram absolutamente equivocadas.

Passando ao tópico quanto à abusividade da multa imposta, é *mister* pontuar que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo, exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa sobretudo considerando que a infração não foi rechaçada e a tipificação da multa se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.

Ademais, a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no §8º, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Voto, portanto, pela procedência integral do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0006/20-0**, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTAS.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto

no valor de **R\$263.245,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2021

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR