

A. I. Nº - 274068.0027/20-8
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S.A.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/07/2021

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0114-02/21-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. Por indicar destaque de imposto, o documento apresentado pelo Impugnante para corroborar alegação de indevida inclusão de mercadorias não tributáveis, ao contrário do pretendido, prova contra o sujeito passivo. Afastado o pleito pela nulidade, e indeferido o pedido de diligência. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 17/09/2020, o presente Auto de Infração exige ICMS no valor de **R\$1.035.532,87**, acusando cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 – 03.02.05 – Recolheu ICMS a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias tributáveis regularmente escrituradas. Valor: R\$142.368,88. Período: Janeiro, Fevereiro, Maio a Dezembro 2017, Janeiro a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 17 a 21 e 23 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

Consta na descrição que o contribuinte utilizou redução de base de cálculo divergente da estabelecida na legislação nas saídas através de NF-e. Tudo conforme ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO – 2017 e ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO 2018, integrantes do AI, cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, EFD em meio magnético e NF-e.

Infração 02 – 03.02.05 – Recolheu ICMS a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias tributáveis regularmente escrituradas. Valor: R\$ 893.163,99. Período: Janeiro 2017 a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 17 a 21 e 23 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

Consta na descrição que o contribuinte utilizou redução de base de cálculo divergente da estabelecida na legislação nas saídas através de NF-e. Tudo conforme ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO – 2017 e ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR – NF – REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO 2018, integrantes do AI, cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, EFD em meio magnético e NF-e.

Devidamente representado o sujeito passivo impugnou o AI (fls. 36-44-verso). Após relatar os fatos e reproduzir as infrações arguiu preliminar de nulidade alegando formalização equivocada e indevida da exigência de tributo, além do fato de que as infrações descritas nas peças infracionais não são precisas, inquinando o lançamento de inequívoco vínculo material porque entende contrariar o art. 142 do CTN, dispositivo recepcionado na legislação estadual com o art. 129 do CTE.

Fala que dos artigos citados sobressai a imposição de o fisco averiguar a ocorrência do fato

concreto consoante aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e o tipificando com a devida subsunção dos fatos à norma, acompanhados dos motivos que ensejaram o lançamento com os elementos de prova, conforme excertos de doutrina que reproduz.

Contudo, diz, a descrição do fato gerador contida no AI não deixa clara a razão e o motivo do fisco demandar da Impugnante a 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, pois o enquadramento legal do AI se fundamenta em diversos dispositivos – arts. 17 a 21 e 23 da Lei 7014/96 -, de modo que a Impugnante não conhece sobre qual é a subsunção do fato à norma tributária, pois a teor do art. 22 não sabe se ocorreu o eventual arbitramento da base de cálculo, razão pela qual entende que o lançamento seja passível de nulidade a teor do que dispõe o art. 18, II e III do RPAF, reproduzidos.

Diz que além do sintético 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, restando à Impugnante adivinhar os elementos suscitados como causa da autuação, prejudicando o contraditório e sua ampla defesa, como, inclusive é a jurisprudência do STJ e do próprio CONSEF, conforme ementas de decisões reproduzidas.

Passando ao tópico “*III.2.2 - 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, afirma não restar dúvida que o lançamento foi pautado apenas em indícios e que a Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização, pois apenas ocorreu 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.

Destaca que a técnica utilizada pelo fisco é ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação sob alíquota de 18% que, além de imputar a infração de pagamento a menor sem comprovação fática, presumiu saídas de mercadorias tributáveis submetidas ao regime normal de tributação, indiscriminadamente, sem considerar operações com produtos cujas saídas não são tributadas ou são beneficiadas com redução da base de cálculo ou sob outras alíquotas.

Aduz que na hipótese de não se entender pela nulidade, pugna pela juntada de documentos comprobatórios, sobretudo quanto à conversão do PAF em diligência, a fim de analisar e confirmar os itens não tributáveis para os quais junta o documento comprobatório Doc. 03 relacionando os itens, em que não houve aproveitamento dos créditos quando da entrada, em razão do precário relato fiscal.

No item “*IV - DA ABUSIVIDADE DA MULTA IMPOSTA*”, diz que caso sejam superadas as preliminares de nulidades, ressalta que outra questão a macular a exigência fiscal é a abusividade da multa proposta. Nesse sentido, reproduzindo ementa de decisão do STF acerca de intuito confiscatório de multa acima de 30%, argumenta sobre a desproporção, falta de razoabilidade e caráter de confisco da multa proposta que entende afrontar o art. 150, IV, da CF/88, especialmente porque a Impugnante “agiu

de boa-fé e não pode ser responsabilizada por falha do fisco que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática”.

Concluindo, requer: a) decretação de nulidade da autuação, diante da ausência de clara e precisa descrição da infração e da utilização de mera presunção como prova; b) a insubsistência da autuação, diante do documento que confirma a relação de itens não tributáveis, em razão do precário relato fiscal; c) subsidiariamente, caso não se entenda pela nulidade ou insubsistência da autuação, requer o afastamento ou redução da multa proposta.

A Autoridade Fiscal autuante presta Informação Fiscal às fls. 85-90. Após reproduzir as infrações passa a contrastar a Impugnação da seguinte forma:

1 – NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL

Diz que as alegações defensivas não procedem, pois nas fls. 1 a 3 constam a completa descrição da infração, de forma clara e com o devido enquadramento e tipificação da multa proposta, atendendo a disciplina do RPAF. Conforme documentos de fls. 23 a 33, cópias dos demonstrativos suportes da autuação foram entregues ao contribuinte; as planilhas são claras, objetivas e contêm detalhadas informações das operações objeto da exação, tais como data, número do documento, código do produto e sua descrição, preço, redução da base de cálculo, alíquota e demais informações necessárias para demonstrar a infração.

Também constam do AI os documentos e provas do cometimento da infração, bem como a EFD, NF-es e relatório das NFC-e, documentos gerados pelo próprio contribuinte autuado (CD, fl. 18).

Fala que os valores reclamados se basearam nas NF-es e EFD, cujos dados não foram questionados pelo Impugnante e que, ao contrário do alegado, o procedimento fiscal respeitou as disposições dos arts. 129, § 1º, III do COTEB, 142, do CTN e 5º, LV da CF/88.

Informa que na descrição complementar consta que o contribuinte utilizou uma redução de base de cálculo divergente da estabelecida na legislação para as saídas de mercadorias e no demonstrativo suporte consta o valor de cada operação, com a base de cálculo e o respectivo imposto indevidamente lançado, bem como a base de cálculo correta, o imposto correto e a diferença entre o imposto lançado e o devido.

Cita como exemplo a primeira linha do ANEXO 1: a recorrente lançou R\$ 10,38 como valor da operação, com base de cálculo de R\$4,04 o que implicou num imposto de R\$0,73, mas não há redução de base de cálculo para ACETO BALSAMICO OLITALIA 500ML, NCM 2209.00.00, de modo que a base de cálculo correta é R\$10,30 e o imposto devido é R\$1,87, cobrando-se, nesse caso, a diferença de R\$1,14, de modo claro e preciso.

2 – NULIDADE DA PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA

Diz que não há que prosperar a alegada falta de intimações prévia para esclarecimento dos fatos verificados na auditoria, pois não há obrigatoriedade para tanto e que não houve presunção. O fisco tem acesso aos arquivos da NF-e e EFD do contribuinte para analisar a conformidade legal dos mesmos. Informa que as irregularidades foram constatadas sem presunção e que, mesmo sem que estivesse obrigada, ao contrário do alegado, as informou ao contribuinte antes da lavratura do AI, conforme prova o documento de fl. 08.

Quanto ao alegado uso da alíquota de 18% sobre a base de cálculo, fala não ser verdade, pois na descrição da infração se informa a existência de demonstrativo sintético, sendo que os anexos citados são os demonstrativos analíticos que evidenciam os cálculos individualizados da exação das operações objeto de

autuação, com a respectiva alíquota e redução da base de cálculo e que em tais demonstrativos só constam mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal e a respectiva redução da base de cálculo. Ademais, observa que o Impugnante não cita qualquer mercadoria não sujeita à tributação normal ou que não a tenha sido considerada a redução da base de cálculo ou, ainda, sob alíquota divergente de 18%.

Portanto, não houve cerceamento ao direito de defesa e nas fls. 1 a 3 consta detalhada descrição da infração, o enquadramento legal, tipificação da multa e indicação dos demonstrativos suportes citados.

3 – INSUBSTÂNCIA FISCAL

Diz que a alegação defensiva se relaciona ao Doc. 03 anexado pelo Impugnante, mas que consiste em uma relação de notas fiscais de entrada do exercício 2017, sem especificação de mercadoria e que apesar da alegação de não ter havido aproveitamento de crédito quando da entrada na citada relação constam valores de ICMS destacados. Ademais, informa não ser o tratamento supostamente dado na entrada pelo Impugnante que define a tributação e base de cálculo na saída, mas a legislação da espécie, como observada no procedimento fiscal, oportunidade em que ratifica que as mercadorias relacionadas nos anexos 1 a 4 se sujeitam à tributação normal e diz que simplesmente negando os fatos o Impugnante não aponta inconsistências nas infrações.

4 – A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA

Entende sem pertinência a arguição defensiva pois, constatada que foi, é a penalidade prevista para a infração e não lhe cabe discutir sobre a sua constitucionalidade.

5 – DILIGÊNCIA

Entende não ser necessária pois constam autuados todos os elementos necessários para o julgamento do AI.

Conclui mantendo o lançamento e pede que o AI seja julgado procedente.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Dr. Pedro Ernesto de Albuquerque, OBA/SP 362553 registrou opção pelo simples acompanhamento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 18, 19, 21 e 22, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis ao esclarecimento dos fatos narrados no seu corpo foram entregues ao contribuinte; b) na sua lavratura foi cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF); c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão clara e exaustivamente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-16, e mídia CD de fl. 17); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Com suporte no demonstrativo de fls. 09-16 em que se vêm relacionadas e amplamente identificadas as operações objeto do Auto de Infração, com nº, data de emissão, Chave de Acesso, UF, CFOP,

Código, descrição da mercadoria, NCM, Valor Item, Desc., Vlr Liq., Base Cálc., Alíq., ICMS, Base Cálc. Ajustada, Alíq. Ajustada, ICMS Calc. e Diferença auuada, compreendendo o período janeiro 2017 a dezembro 2018, a acusação fiscal é de recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Como retro relatado, o Impugnante argui: a) nulidade: a.1) por vício material frente a “equivocada e indevida exigência de tributo, além do fato de que a infração descrita” não é precisa; a.2) por impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova; por falta de intimação prévia para esclarecimento das irregularidades constatadas na auditoria; por falta de tipicidade da conduta considerada irregular e por não se demonstrar a ocorrência da infração; b) caso superadas as nulidades, que ao menos parte das operações deve ser cancelada em face de existência de itens não tributáveis, conforme Doc. 03 anexado à Impugnação (fls. 55-81), assunto para o qual pede seja o PAF convertido em diligência; c) subsidiariamente, caso superadas as questões anteriores, afastamento da multa proposta por ser abusiva, ter caráter confiscatório e o Autuado ter agido de boa-fé.

Pois bem. De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Analizando os autos e ponderando as razões de acusação e defesa, constato o seguinte:

a) PRELIMINARES DE NULIDADE

Como já insinuado nas considerações introdutórias do voto, ao contrário do alegado pelo Impugnante, todas suas pontuações foram observadas no procedimento fiscal em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, senão vejamos: a.1) como corretamente apontadas no Auto de Infração, tanto na forma regularmente estatuída pelo código 03.02.05 destinado à acusação de recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias tributáveis (este, por aplicar redução de base de cálculo não prevista legalmente para as mercadorias arroladas na autuação), como nos seus complementos informativos, as descrições das infrações não permitem dúvidas quanto à clareza e precisão das irregularidades constatadas a partir da auditória homologatória dos registros previamente efetuados pelo próprio contribuinte, de modo a cumprir suas obrigações tributárias tempestivamente, essas, derivadas dos documentos fiscais de entrada e saída identificadores da sua movimentação empresarial com repercussão tributária relativa ao ICMS.

No caso, analiticamente individualizando as operações objeto de exação, os demonstrativos expõem de modo claro e inequívoco a memória de cálculo das diferenças do imposto devido sob a alíquota de 18%, em face do sujeito passivo tê-lo apurado e o recolhido a menos que a específica legislação corretamente tipificada estabelece (Lei 7014/96: Arts. 17 a 21 e 23).

De igual modo, contemplando fatos objetivos e determinados vastamente comprovados na escrituração e com documentos fiscais do contribuinte auulado, ao contrário do também alegado, o lançamento fiscal em apreço não deriva de presunção, nem de meros indícios, até porque, ao contrário da alegação defensiva, o dispositivo que prevê a possibilidade de arbitramento de base de cálculo (Art. 22 da Lei 7014/96), o que, repiso, não é o caso desses autos, não consta indicado no enquadramento legal.

Também é de se observar que, regido pelo princípio da inquisitoriedade em que a participação do contribuinte é prescindível, ainda que desnecessário fosse, por cautela e também contrariando

afirmação do Impugnante, o documento de fl. 08, datado de 07/08/2020, denota que 40 (quarenta) dias antes da lavratura do AI o contribuinte foi informado das irregularidades constatadas na auditoria homologatória do prévio cumprimentos das suas obrigações tributárias, sem que nos autos conste qualquer resposta ou providência a respeito.

Portanto, por ter atendido todo preceito do art. 39 do RPAF, tenho por sem sentido lógico nem jurídico as alegadas razões de nulidade. Afasto-as, então.

Superadas as preliminares de nulidade, por considerar: a) suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; b) ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que caso existam estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido juntada aos autos, com fundamento no art. 147 do RPAF, indefiro o pedido de diligência suscitado.

No que diz respeito ao mérito da autuação, a alegação defensiva se restringe a pedir que caso superadas as nulidades, ao menos parte das operações deve ser cancelada em face de existência de itens não tributáveis, conforme Doc. 03 anexado à Impugnação (fls. 55-81).

Ocorre que, sem ao menos identificar a quais mercadorias dentre as que foram objetos de autuação se refere, ao contrário do pretendido, além de ser insuficiente para justificar a diligência nele fundamentada, sendo apenas uma relação de notas fiscais indicando destaque de ICMS, o elemento de prova Doc. 03 aportado pelo Impugnante aos autos (fls. 55-81) prova contra o interesse do Impugnante, reafirmando, portanto, o acerto da acusação fiscal, até porque, em último e subsidiário apelo, o Impugnante se limita a pedir o afastamento da penalidade proposta, o que também não cabe ao caso, por ser a legalmente prevista para as constatadas infrações.

Por fim, observo que por envolver jurisdição específica, questão de constitucionalidade ou ilegalidade de norma vigente não pode ser apreciada no âmbito de órgão de juízo administrativo.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0027/20-8**, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.035.532,87**, acrescido da multa prevista no Artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais. Devendo ser reconhecido e homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR