

A. I. Nº - 278936.0012/20-2  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA S/A  
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30.11.2021

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0146-05/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NA EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Na peça defensiva não foram apresentados fatos modificativos ou extintos a afastar as cobranças objeto do lançamento de ofício. As alegações empresariais limitaram-se às preliminares de nulidade e ao excesso das multas aplicadas. Rejeitadas as arguições defensivas. Infrações fiscais comprovadas e mantidas sem alterações de valor. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2020, contém a exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor principal de R\$84.544,69, em razão do cometimento das seguintes irregularidades:

***Infração 01 – 03.02.02** –Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro de 2018 e de janeiro, fevereiro, maio, novembro e dezembro de 2019. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

***Infração 02 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Ocorrência verificada nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2019. Multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das entradas, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.*

**Documentos que compõem a peça de lançamento (fls. 07/38):** Termo de Início da ação fiscal; Demonstrativo da Alíquota Incorreta – 12%; Demonstrativos da NF de Entrada não Lançada – Resumo e Analítico; e, mídia digital (CD), contendo os referidos demonstrativos.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), ciência tácita ocorrida em 23/11/2020. Ingressou com a defesa administrativa protocolada em 12/01/2021, peça processual subscrita por advogado, juntada aos autos entre as páginas 41 a 58. Instrumentos de representação e posterior substabelecimento para o subscritor da inicial apensada às fls. 59/61 dos autos.

Após destacar a tempestividade da medida impugnatória o contribuinte passou a discorrer acerca dos fatos que conduziram à lavratura do presente Auto de Infração. Informou, inicialmente, que a empresa se dedica, entre outras atividades, à comercialização no varejo de produtos alimentícios e de bens de consumo em geral, estando sujeita a diversos tributos federais e estaduais, inclusive o ICMS, bem como ao cumprimento de obrigações acessórias relacionadas a esses tributos.

Suscitou em razões preliminares duas nulidades: **a)** por vício material (precariedade do trabalho fiscal implicando em cerceamento do direito de defesa); **b)** por inocorrência da infração e impossibilidade de utilização de presunções como meio de prova.

Em relação ao primeiro vício discorreu que o Auto de Infração é nulo tendo em vista que a fiscalização estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo além da infração descrita não ser precisa.

Entende que houve no caso concreto violação a diversos dispositivos normativos: art. 5º, inc. LV da Constituição de 1988 (direito ao contraditório e ampla defesa); art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia c/c o art. 142 do CTN (falta de indicação dos fatos considerados infração da obrigação tributária com a indicação das respectivas datadas de ocorrências). Destacou que desses dispositivos legais é exigível do fisco a realização da devida subsunção dos fatos à norma tributária, que deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o lançamento e das provas que serviram de fundamento fático-normativo das cobranças.

A respeito dessas questões formais o contribuinte fez transcrição na peça impugnatória de trechos de doutrina extraídos de livros dos professores Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Roque Antônio Carrazza, para ressaltar a necessidade e o dever da autoridade fiscal fundamentar e apresentar as provas que embasaram o lançamento, possibilitando ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

Ao se referir de forma mais específica à Infração 01 a defesa afirmou que nesta ocorrência a acusação trata da suposição de que a impugnante *“recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa”*, enquanto é cobrado o valor cheio da alíquota, no percentual de 18%. Observou que se a empresa aplicou alíquota diversa, a Auditoria deveria apenas ter cobrado a suposta diferença.

Já no que tange à Infração 02, discorreu não houve por parte da fiscalização qualquer informação adicional acerca de qual teria sido a operação objeto do lançamento da multa.

Fez ainda a defendente referência a precedentes judiciais e administrativos relacionados ao primeiro vício processual, originários do STJ e deste CONSEF. Pede que seja aplicada ao caso as disposições do art. 18, incisos II e III do RPAF, por ter incorrido o lançamento fiscal em falhas insanáveis, por ausência de motivação e da correspondente fundamentação, implicando em cerceamento do direito de defesa.

No tocante à segunda nulidade, o contribuinte afirmou fazer parte dos procedimentos de fiscalização adotados no Estado da Bahia a prévia intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatadas, evitando-se assim a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção. Ocorre que no presente caso a Fiscalização Estadual não solicitou da impugnante, através de intimação prévia, documentos fiscais ou contábeis necessários ao desenvolvimento do procedimento fiscal ou mesmo pedido de esclarecimentos quanto às operações de entradas e de saídas ou sobre produtos beneficiados com redução da base imponible. Nessas circunstâncias, sustenta a defesa que o lançamento em lide foi pautado apenas em indícios, tendo a Fiscalização Estadual se valido de mera presunção para a formalização das cobranças lançadas no Auto de Infração.

Discorreu na sequência que o fisco estadual ao utilizar a presunção transferiu ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, § 1º e 142, ambos do CTN. Acerca da impossibilidade de inversão do ônus da prova o contribuinte transcreveu lições doutrinárias do tributarista Marco Aurélio Greco (pág. 53).

Afirmou a defesa que no caso em exame não poderia a autoridade fiscal presumir que todas as mercadorias vendidas pela empresa autuada se submetiam ao regime de tributação normal, ao fazer incidir a alíquota de 18%, sobre a base de cálculo das operações de saídas, resultando na apuração do suposto recolhimento a menor do ICMS. Por tais razões, entende estarem demonstrados os motivos a ensejar a decretação de nulidade do Auto de Infração ora combatido.

Em razões subsidiárias, caso sejam superadas as aludidas preliminares de nulidade, o contribuinte sustenta que a penalidade imposta com fundamento no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, que tem por pressuposto a ausência de recolhimento tempestivo do ICMS, não se

verificou no caso concreto, visto que houve pagamento do tributo, ainda que de forma parcial – recolhimentos ocorridos ainda que eventualmente, por ocasião das saídas dos produtos.

Ademais, ainda que este não seja o entendimento do órgão julgador, a defesa argumenta 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, o art. 150, IV, da CF/88 determina ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Enfatizou, mais à frente, que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito.

Pelos mesmos motivos, pede a defesa a exclusão da multa lançada na Infração 02, decorrente da falta de registro de documentos na escrita fiscal, ao argumento da absoluta desproporção da medida a caracterizar verdadeiro confisco.

Em relação a esse ponto a impugnante destacou ainda 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-MC), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas. Seguindo essa orientação, mais recentemente, a Corte Superior firmou posição de que resta concretizado o **intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto, conforme trecho de voto conduzido pela Min. Rosa Weber, no A.I. nº 805.745/PR, transcrito na inicial defensiva**.

Inúmeros outros precedentes foram citados na peça defensiva nos quais os Ministros do STF têm mantido decisões de instâncias inferiores que reduzem o percentual da multa de ofício a patamares ainda menores. A título exemplificativo, a Ministra Carmen Lúcia, monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 100% sobre o valor do imposto para 15% (RE nº 801.734/RN); o Ministro Celso de Mello, também monocraticamente, manteve decisão de segunda instância que reduziu a multa de 150% sobre o valor do imposto para 15% (ARE nº 844.527/BA), o que reforça o caráter confiscatório do percentual ora exigido.

Portanto, para a defesa, a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas tributárias é medida que se impõe e, ainda, justifica-se pela necessidade de observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Diante do exposto, a Impugnante entende ter plenamente demonstrado que a exigência fiscal em questão deve ser integralmente cancelada. Por fim, protestou também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa.

Prestada a Informação Fiscal, em 20 de março de 2021, através da peça processual juntada às fls. 76 a 79, subscrita pelo autuante.

A Autoridade Fiscal afirmou, inicialmente, não proceder a alegação defensiva de vício processual por cerceamento do direito de defesa, visto que as informações relativas à descrição dos fatos e ao correspondente enquadramento legal, inclusive da multa aplicada, foram detalhados no corpo do Auto de Infração. As operações consideradas irregulares, por sua vez, foram discriminadas no “Demonstrativo da Alíquota Incorreta – 12%” e no “Demonstrativo da Nota Fiscal de Entrada não Lançada”, peças anexadas ao Auto de Infração e entregues ao contribuinte na conclusão da Auditoria Fiscal.

Disse ainda ter previamente enviado ao contribuinte, em 29/02/2020, antes da lavratura do Auto de Infração, a seguinte mensagem, por meio eletrônico: “*Envio para análise arquivo com amostra de possível erro na determinação da base de cálculo do imposto, solicito retorno o mais breve possível*”. Declarou que não obteve qualquer resposta.

Na sequência, a Autoridade Fiscal discorreu que o contribuinte incidiu em equívoco ao apresentar as suas razões para justificar o cancelamento do Auto de Infração, visto que não houve arbitramento. Já a base de cálculo do imposto apurado é relativa às saídas tributadas lançadas pelo próprio sujeito passivo na sua escrita fiscal. Acrescentou mais à frente que as operações de saídas objeto da autuação não se encontravam beneficiadas com redução de base de cálculo, razão pela qual o lançamento não foi formalizado através das presunções apontadas na peça defensiva.

No que se refere à penalidade aplicada, no percentual de 60% do valor do imposto, a Auditoria fez observar na peça informativa que a mesma tem previsão expressa na Lei nº 7.014/96.

Nas considerações finais o autuante destacou que o contribuinte resolveu não discutir o mérito do lançamento fiscal que foi elaborado a partir das operações registradas pelo próprio sujeito passivo na sua escrita fiscal digital (EFD), tendo como prova da infração as notas fiscais recebidas pelo mesmo.

Pedi, ao final, que a autuação seja integralmente mantida.

Em despacho exarado à fl. 83 dos autos, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequência o meu voto.

É o Relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado para a exigência de imposto e de multa por descumprimento obrigação acessória, ocorrências que se encontram detalhadas no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Incumbe a esta relatoria, enfrentar inicialmente as preliminares de nulidade suscitadas na peça defensiva, centradas nos seguintes argumentos: a) ausência de descrição clara e precisa das infrações, implicando em cerceamento do direito de defesa; b) utilização de presunções como meio de prova das acusações fiscais. Nestas circunstâncias, segundo a defesa, o ato de lançamento teria incorrido em violação a diversos dispositivos constitucionais e legais, com destaque para os art. 5º, inc. LV da Constituição de 1988; e art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), c/c o art. 129, § 1º, inc. III do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981).

Não há que se falar em carência de fundamentos ou imprecisão da acusação fiscal. As irregularidades estão bem delimitadas na peça acusatória: trata-se de recolhimento a menor do ICMS por aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas operações de saídas regularmente escrituradas pelo contribuinte (**Infração 01**); e, cobrança de multa em decorrência da falta de registro de notas fiscais de aquisição na EFD (**Infração 02**).

Para respaldar a cobrança que integra o item 01 do Auto de Infração, a Auditoria Fiscal procedeu a juntada aos autos do Demonstrativo em que detalha o cálculo, nota a nota, produto a produto, das operações lançadas na escrita fiscal que indevidamente foram tributadas à alíquota de 12%, quando o correto seria o contribuinte tê-las submetido à incidência do ICMS pela alíquota de 18% (doc. fls. 08/15 – Resumo à fl. 16). Inteiro teor do Demonstrativo encartado na mídia digital anexada à fl. 38, cópia entregue ao sujeito passivo quando da lavratura do Auto de Infração.

De igual forma, o detalhamento dos valores lançados no item 02, foram apresentados nos Demonstrativos inseridos entre as fls. 17 a 36 dos autos, com a indicação de cada nota fiscal que deixou de ser registrada na EFD, contendo a respectiva chave eletrônica dos documentos, informações reproduzidas também em meio magnético, na mídia juntada à fl. 38, cópia também entregue ao contribuinte na finalização da Auditoria.

A fundamentação das cobranças reside exatamente nos Demonstrativos acima referenciados, e nos dispositivos normativos elencados no corpo do Auto de Infração: arts. 15, 16, 16-A, e arts. 217

e 247, todos da Lei 7.014/96, além da previsão de penalidades pecuniárias contidas no art. 42, inciso II, alínea “a” e inciso IX da mesma Lei atrás indicada.

Improcede a primeira preliminar.

Da mesma forma, inexistiu para a autuada prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa. Essa arguição veio como consequência da preliminar examinada anteriormente. Contou a impugnante, com prazo e elementos de fato e de direito, que puderam muito bem balizar a sua contestação. Como se viu, a fundamentação da exigência fiscal resultou bem delineada. Farta documentação comprobatória foi anexada aos autos pelo autuante. A postulação fiscal possui, portanto, motivação e elementos de prova suficientes para que o contribuinte pudesse desenvolver suas linhas defensivas, contraditando o que lhe fosse conveniente.

Enfim, não há que se falar em ofensa aos princípios processuais do contraditório e da ampla defesa. Respeitado, por seu turno, o devido processo legal. Por conseguinte, não acolho igualmente esta preliminar.

A terceira preliminar deverá seguir a mesma sorte das anteriores. Isto porque, a autuação não partiu de presunções para fundamentar as cobranças que compõem a peça de lançamento. Como visto anteriormente as acusações fiscais têm origem nos documentos que foram entregues ao fisco pelo próprio contribuinte, de forma que o cálculo do imposto e das penalidades pecuniárias tiveram por suporte nas informações extraídas da escrita fiscal do sujeito passivo, sem a utilização de meios de prova indiretos.

Por fim, também não merece acolhida o argumento defensivo de que a validade do procedimento fiscal estaria dependente de prévia intimação do sujeito passivo, para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais irregularidades constatadas no curso da fiscalização. Tal medida, apesar de recomendável, no sentido de expurgar do lançamento eventuais excessos, não tem previsão na legislação de regência do ICMS e nas normas que tratam do processo administrativo tributário. Ademais, a defesa não apontou a existência de quaisquer excessos a demandar a revisão dos valores apurados no Auto de Infração. O ICMS lançado na infração 01, por exemplo, resultou da diferença aritmética entre os valores oferecidos à tributação pela empresa, a alíquota de 12% (doze por cento), e valor efetivamente devido, recalculado pela alíquota de 18% (dezoito por cento), conforme evidenciado no Demonstrativo anexado no PAF. O fato de ter constado na peça acusatória a alíquota única de 18% para todas as ocorrências, não invalida o procedimento fiscal, pois se trata de uma mera padronização do sistema de emissão eletrônica do Auto de Infração no Estado da Bahia.

Afastada também esta última preliminar.

O mérito das acusações fiscais não foi enfrentado pela defesa. A respeito dos elementos probatórios inseridos no Auto de Infração, a impugnante não fez qualquer contraposição. Na peça defensiva não foram apresentados fatos modificativos ou extintos a afastar as cobranças, objeto do lançamento. As alegações empresariais limitaram-se às preliminares antes apreciadas e ao percentual das multas.

No tocante às penalidades pecuniárias lançadas no Auto de Infração, o pedido defensivo está centrado no argumento de que essas cobranças afrontam a regra de vedação do confisco, conforme expressamente previsto no art. 150, inc. IV da Constituição Federal, além de contrariar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Trata-se de questão que foge ao campo de competência dos julgadores deste CONSEF, por disposição literal do art. 167, incisos I e III do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 7.629/99), que afasta a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo na esfera do contencioso administrativo. É matéria que somente poderá ser decidida pelo Poder Judiciário, através do manejo, pelo contribuinte, das ações próprias previstas na legislação processual de regência.

Ainda no que se refere a essa questão, ressalto que os precedentes judiciais reproduzidos na peça defensiva não alteram o entendimento aqui exposto, visto que as mesmas não são vinculantes para o Estado da Bahia, além do fato do Erário Estadual não ter figurado como parte nas ações que resultaram nos Acórdãos mencionados pela impugnante.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0012/20-2**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.200,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$41.344,56**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR