

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0024/20-9
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0147-04/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0016-12/22-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NA EFD. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS- NF-e. Infração reconhecida. Acusação mantida. **b)** NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS – NFC-e. **c)** DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR LANÇADO NOS LIVROS FISCAIS E OS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. Apesar dos fatos apurados estarem devidamente demonstrados através de planilha analítica do débito, o Recurso não se reportou de forma objetiva aos fatos concernentes à autuação e ao julgamento de piso. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal JJF nº 0147-04/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/09/2020, interposto nos termos no Art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que exige o ICMS no valor histórico de R\$ 398.825,34 tendo em vista a constatação do cometimento das infrações transcritas abaixo:

Infração 01 - 02.01.02 - Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Valor lançado R\$ 125,16, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 02.01.02 - Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Valor lançado R\$ 256.578,82, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 02.01.02 – Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Valor lançado R\$ 142.121,36, mais multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

O sujeito passivo, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa, fls. 42 a 60, e posteriormente a autuante prestou a informação, fls. 83 a 89. A instrução processual foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 4ª JJF, que após análise julgou o lançamento Procedente fls. 98 a 105 nos seguintes termos:

VOTO

O presente Auto de Infração, diz respeito ao cometimento de (03) três infrações, sendo que o autuado, na apresentação da defesa, reconheceu como devida a imputação relacionada a infrações 01, e informa que efetuará o recolhimento integral da mesma. Portanto, em razão da inexistência de lide em relação à referida infração, julgo-a procedente.

Quanto às demais infrações que foram impugnadas, ou sejam, as infrações 02 e 03, as mesmas estão assim descritas:

Infração 02 - Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. O contribuinte realizou operações tributáveis através de Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica – NFC-E e não lançou os referidos documentos da na escrituração fiscal, implicando em não recolhimento do imposto.

Infração 03 – Deixou de recolher, no (s) prazo (s) regulamentar (es) ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Nos meses de março e abril de 2017 o não lançou os documentos fiscais de saída no REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO e lançou valor do REGISTROS FISCAIS DE APURAÇÃO DO ICMS- OPERAÇÕES PRÓPRIAS no campo VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DEBITO DO IMPOSTO.

O autuado arguiu a nulidade das mesmas, por existência de vício material, tendo em vista que estas, ao seu entender, estão descritas de forma imprecisa.

Não acolho tal argumento defensivo, visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação: o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada e o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas, contêm diversas informações, tais como: data, número do documento, código do produto, descrição do produto, preço, alíquota e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, e as mesmas foram entregues ao autuado.

Quanto à arguição de nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova, também não há como prosperar, pois não se trata de presunção. A Fiscalização embasada na legislação do ICMS elaborou demonstrativos analíticos demonstrando:

Na infração 02, o imposto destacado nos documentos fiscais e não lançados pelo recorrente no seu livro fiscal, e consequentemente, os mesmos não foram oferecidos à tributação (Anexos 3 e 4);

Na infração 03, o imposto destacado nos documentos fiscais cujos totais mensais foram comparados com o lançado pelo contribuinte, estabelecendo as diferenças, as quais não foram oferecidas à tributação, conforme demonstrativos anexados aos autos (Anexos 5 a 7).

Alega também o defendente, que teria havido uma confusão por parte da Fiscalização na definição da infração pois na descrição inserida no Auto de Infração consta ao mesmo tempo que a Impugnante teria deixado de “recolher o ICMS referente a operações não escrituradas” e que o “contribuinte realizou operações tributadas “através de nota fiscal, e neste caso entende o autuado que haveria apenas um descumprimento de obrigação acessória.

Tal argumento não pode ser acatado, pois nas infrações sob análise restou esclarecido e demonstrado que o contribuinte emitiu notas fiscais acobertando saídas de mercadorias tributadas, porém, não as escriturou em sua escrita fiscal, consequentemente tais valores não foram oferecidos à tributação, caracterizando um descumprimento de obrigação principal e não obrigação acessória.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa, e passo a análise do mérito.

Inicialmente, em relação ao argumento defensivo de que não houve intimação prévia para esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades, como bem pontuado pela autuante, tal procedimento não foi adotado por inexistência de previsão legal.

O defendente alega que para verificar se o pagamento do imposto foi a menor, caberia à fiscalização cotejar os registros de entradas e saídas diante do resumo de apuração do ICMS, entretanto não foram analisadas as entradas tributadas ou as saídas beneficiadas com redução da base de cálculo, presumindo assim que houve pagamento a menos.

Conforme descrito no Auto de Infração e demonstrado através dos papéis de trabalho anexados aos autos, as infrações 02 e 03 se referem à falta de pagamento do imposto, em face da falta de lançamento na escrita fiscal dos documentos fiscais elencados no Anexo 3 e 4 (infração 02), e diferenças encontradas entre os valores do ICMS lançados no REGISTROS FISCAIS DE APURAÇÃO DO ICMS- OPERAÇÕES PRÓPRIAS no campo VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DEBITO DO IMPOSTO e o destacado nos documentos fiscais listados nos Anexos 6 e 7 (infração 03).

Como bem esclarecido pela autuante, os documentos fiscais listados nos referidos anexos acobertam apenas mercadorias sujeitas ao regime normal e os mesmos estão individualizados, constando a respectiva redução da base de cálculo e alíquotas respectiva para cada operação.

Portanto, não houve qualquer presunção e sim comprovação de que o contribuinte emitiu documentos fiscais com destaque de imposto, e os mesmos não foram lançados na escrita fiscal, resultando em falta de recolhimento do imposto.

Quanto à alegação de que foi aplicada indiscriminadamente a alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor das operações de saídas, sem considerar que a empresa comercializa mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo e com produtos submetidos à outras tributações, como bem pontuou a autuante nos

demonstrativos que embasaram as acusações, somente constam mercadorias tributadas normalmente, e foram consideradas as reduções da base de cálculo e alíquotas compatíveis com as mercadorias comercializadas, razão pela qual, tal argumento não pode ser acolhido.

Dessa forma, como o autuado não apontou qualquer equívoco porventura existente nos levantamentos elaborados pela autuante, as infrações 02 e 03 subsistem em sua totalidade.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, de acordo com o disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Quanto ao pedido de dispensa da multa de 60%, cumpre observar, que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com o resultado do julgamento, a autuada interpôs Recurso Voluntário, fls. 119 a 135, com base no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, requerendo inicialmente que as intimações e comunicações relativas ao feito sejam procedidas exclusivamente na pessoa do sujeito passivo, por meio do DT-e, sob pena de nulidade.

Demonstra ser tempestivo o recurso voluntário, faz um breve relato dos fatos, transcreve as infrações e lembra que optou pelo pagamento integral do débito referente à infração 01, portanto, extinta nos termos do art. 156, inc. I do CTN.

Quanto as demais infrações, por considerar que tais exigências são manifestamente ilegítimas e improcedentes, recorre da decisão da JJF, alegando que *(i)* há nulidade do trabalho fiscal, em razão da precariedade que importou em cerceamento do direito de defesa e exercício do contraditório, além de incorrer em vício material; *(ii)* pela utilização da presunção como meio de prova; e, *(iii)* a abusividade da multa imposta.

Conta que o julgamento procedido pela 4ª JJF, de modo genérico, afastou suas alegações, sem se atentar às imprecisões, limitando-se a argumentar que o demonstrativo e as informações constantes do auto não impossibilitam qualquer compreensão e que apesar dos fatos apurados estarem devidamente demonstrados, através de planilha analítica do débito, a defesa não se reportou de forma objetiva aos fatos concernentes à autuação.

Pontua que além do demonstrativo e os elementos do auto não indicarem expressamente quais itens não teriam sido tributados, ocorrendo o mesmo na decisão, ora recorrida, não restou devidamente esclarecido se a presente autuação decorreu, de fato, da falta de pagamento do imposto ou de mero descumprimento de obrigação acessória.

Acrescenta que a decisão não é precisa quanto ao que está sendo exigido, implicando na dificuldade do exercício da defesa, lhe impondo a tarefa de adivinhar e presumir quais operações supostamente foram tributadas de forma equivocada.

Lembra ser necessária a subsunção dos fatos à norma, cuja competência cabe a fiscalização.

Entende que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a fiscalização o formalizou de maneira equivocada e indevida, além do fato de que a infração descrita não é precisa, portanto, trata-se de inequívoco vício material, que macula irremediavelmente o lançamento.

Justifica seu entendimento com base no art. 142 do CTN, que exige do ato que consubstancia o lançamento tributário, conter *(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; *(iv)* a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e *(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, conforme previsto no art. 129 do CTE.

Destaca ser dever da fiscalização averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o, competido a autoridade fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser

acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa, sob pena de nulidade.

A respeito da motivação dos atos administrativos, transcreve lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e do Professor Roque Antonio Carraza, das quais infere que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão de que a autoridade administrativa, assim, ele poderá entender o motivo que levou à lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa.

Aduz que diferentemente do que entendeu a JJF, as acusações não estão postas de maneira clara, vez que a descrição do fato gerador não permite identificar a razão que teria motivado a fiscalização a lhe demandar 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, inc. III do CTE.

Sinaliza que para isso, basta uma simples leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito para verificar que a acusação é contraditória, pois, parte da suposição de que “*deixou recolher ICMS referente as operações não escrituradas*”, enquanto em outro trecho é afirmado que o “*contribuinte realizou operações tributadas através de nota fiscal*”.

Pondera que, se realizou operações tributadas e deixou apenas de escriturá-las, a fiscalização, então, deveria apenas ter lavrado o Auto de Infração sob a acusação de eventual descumprimento de obrigação acessória.

Aponta haver uma confusão por parte da fiscalização, sobretudo em definir a infração cometida, diante da incoerência da fundamentação legal.

Portanto, se a autoridade fiscal não cumpriu os requisitos previstos na legislação, a declaração de nulidade e o consequente cancelamento das autuações são medidas que se impõem, a teor do que dispõe o artigo 18 do RPAF/99, reproduzido.

Afirma ser inegável que, além do sintético fundamento apresentado pela fiscalização como descrição da infração, não há no restante da notificação qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco, a comprovação cabal dessa ocorrência, restando nítido 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, ou seja, lhe restou a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela fiscalização como causas da autuação.

Lembra que a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara e precisa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o autuado possa se defender adequadamente. A aplicação desse preceito tem um claro contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal.

Conclui restar demonstrado que o Auto de Infração deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias. Esse entendimento diz ser corroborado pela jurisprudência, conforme se depreende de precedente do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que transcreve (*STJ, REsp nº 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13/10/1997*).

Ensina 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. Assim, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa, e, portanto, incorreta apuração da própria infração.

Nesse sentido, refere-se à jurisprudência do CONSEF, que em casos análogos ao presente, é pacífica em reconhecer a insubsistência fiscal do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método, em conformidade com a lei,

conforme ementas transcritas: AI nº 278987.0005/14-3, Rel. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, 1ª CJF; AI 206911.0004/12-2, Acórdão JJF nº 0200-05/14, Rel. Tolstoi Seara Nolasco e AI 206949.0003/04-2, Acórdão CJF nº 0345-12/06, Rel. Álvaro Barreto Vieira.

Conclui que não basta uma mera presunção para considerar que houve operação de circulação de mercadorias, sobretudo para imputar acusação de que houve suposto pagamento a menor. Portanto, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento, ora recorrido pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o seu direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Acrescenta que o Auto de Infração também é lacônico e impreciso, o que lhe levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto recolhimento a menor. Diante disso, resta valer-se da imprecisa descrição dos fatos contida no Auto de Infração como recurso (i) à compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (ii) à eventual tipificação destas condutas; e (iii) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.

Passando a demonstrar os motivos pelos quais o Auto de Infração, na forma como lavrado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 142 do CTN, não poderia ter se pautado em mera presunção para exigir os supostos débitos.

Salienta que a lavratura de Auto de Infração tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a fiscalização possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação, fazendo parte desse procedimento prévio, imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, como é o caso destes autos.

Relata que no presente caso, fiscalização não lhe solicitou qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, requereu esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo.

Continuando, diz que após ter identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto referente às operações de saídas, ao invés de lhe intimar para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a fiscalização preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Conclui que dessa forma, não restam dúvidas de que o lançamento foi pautado apenas em indícios e que a fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formalização, tendo 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.

Repisa que não se admite lançamento baseado em mera presunção, sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação, ou seja, caberia à fiscalização o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a infração apontada.

Aponta ser necessário considerar 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 válida. Caso contrário, haverá inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, *in casu*, é manifestamente da fiscalização, pois, para penalizar o contribuinte, a fiscalização tem necessariamente de se pautar na realidade concreta dos fatos ocorridos, que têm de ser provados e devem ser apurados no procedimento de fiscalização prévio, no qual seja permitido ao contribuinte esclarecer eventuais indícios de irregularidades encontrados antes da efetiva cobrança fiscal.

Ressalta que ao utilizar a presunção, fiscalização transfere ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos artigos 113, § 1º, e 142, ambos do CTN e sobre essa impossibilidade de inverter o ônus da prova ao contribuinte, transcreve lições de Marco Aurélio Greco.

Com efeito, aduz que o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, a fiscalização tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu em conformidade com a previsão genérica da hipótese normativa, o que não ocorreu.

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

Assim, diz restar comprovada a integral falta de tipicidade da conduta, ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela fiscalização. Assevera não ter cometido a infração da qual foi acusada, porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido e por isto, a penalidade aplicada não tem fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada.

Salienta que a técnica de apuração tributária utilizada pela fiscalização é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Isto é, além de imputar a infração de pagamento a menor sem qualquer comprovação fática, a fiscalização também presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no período, submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 18% indiscriminadamente.

Diz que, não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a fiscalização ao fazer incidir a alíquota de 18% a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor e tal presunção é ainda mais evidente, na medida em que a 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 18% como imputado pela fiscalização.

Por tais razões, diz restar demonstrada a nulidade do Auto de Infração ora combatido.

Pondera que caso sejam superadas as preliminares de nulidades, o que se admite para fins de argumentação, acusa ser abusiva a aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado, sendo manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas.

Afirma ser a multa desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale ao próprio valor do imposto exigido e lembra o que estabelece o art. 3º do CTN, motivo pelo qual, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados e a sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso.

Explica que a aplicação de multa tão exorbitante, além de não se coadunar com princípios constitucionais, quais sejam, os da proporcionalidade e da razoabilidade, violam frontalmente o disposto no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal, que consagra o princípio constitucional da vedação do confisco, aplicável não apenas aos tributos, mas também às penalidades por infrações à legislação tributária.

Conclui ser inegável que a multa aplicada é abusiva, extorsiva, expropriatória e confiscatória, representando flagrante desrespeito à Constituição, na medida em que expropria o contribuinte de parcela considerável de seu próprio patrimônio, sem que, para tanto, tenha ocorrido qualquer infração à legislação tributária.

Pondera que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que não é o caso, já que demonstrou

que cometeu apenas eventual descumprimento de obrigação acessória, não se justifica a fixação de uma penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração.

Destaca entendimento do STF, sobre a matéria e conclui que 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.

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, caso este não seja o entendimento, o que se admite apenas para fins de argumentação, a pede 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.

Solicita, também, que as intimações sejam feitas, exclusivamente, em nome do sujeito passivo, via DT-e, conforme determina o RPAF, sob pena de nulidade.

Por fim, protesta pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso pela Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do recorrente, a advogada Dra. Sâmia Ali Salman - OAB/SP Nº 418.584.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivamente interposto pela Recorrente, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que por unanimidade julgou Procedente o Auto de Infração, previsto no art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, portanto, encontra-se apto a ser admitido de forma que preliminarmente o conheço.

A recorrente, se insurge contra a decisão da Junta de Julgamento Fiscal, relacionando vários argumentos que serão analisados à luz da legislação de regência e da jurisprudência.

Trata-se o sujeito passivo de contribuinte do ICMS, inscrito no cadastro estadual na condição Normal, atualmente com sua inscrição Baixada e, quando ativa, exercia a atividade econômica de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios.

Compulsando os autos, verifico que o processo atende às normas legais quanto ao aspecto formal, tendo o mesmo observado todos os princípios contemplados no RPAF/99, especialmente o da ampla defesa e contraditório.

O Acórdão que oficializou o julgamento do Auto de Infração como procedente, preenche todas as exigências legais e regulamentares, contendo o relatório com o histórico de todos os fatos relevantes, a síntese dos pronunciamentos do sujeito passivo, através de seus advogados e da autoridade fiscal autuante, assim como o voto, fundamentado com a exposição do entendimento dos julgadores quanto aos fatos e ao direito aplicável e conclusão pela procedência da autuação.

Preliminarmente cabe analisar as arguições de nulidade suscitada no Recurso. Para tanto, com o propósito de melhor expor as razões postas, as analisarei na mesma ordem trazida na peça recursal.

Antes, porém, registro que a Recorrente ao declarar que *“optou pela realização do pagamento integral do débito referente à infração 01, que foi extinta nos termos do art. 156, inciso I, CTN”*, reconheceu como devida a exigência referente a citada infração, portanto, desde já estará fora da lide.

Contudo, apesar de afirmar ter optado pelo pagamento do débito, não foi juntado aos autos cópia do comprovante de recolhimento, tampouco encontrei nos registros da Arrecadação da SEFAZ, o

referido pagamento, de modo que não se processou a aludida extinção nos termos do art. 156, inciso I, CTN.

Voltando a análise das arguições de nulidade, seguem conforme dito linhas acima.

- 01.** Alega a Recorrente que o demonstrativo e demais elementos do Auto de Infração não indicam expressamente quais itens não teriam sido devidamente tributados, tampouco, o faz a decisão, ora recorrida, não restando devidamente esclarecido se a presente autuação decorre, de fato, de falta de pagamento do imposto ou de mero descumprimento de obrigação acessória.

Compulsando os autos verifico que os demonstrativos analíticos que suportam as infrações, impressos em recorte, apensados às fls. 15 a 24 e integralmente gravados em arquivo eletrônico na mídia - CD, fl. 25, constam todos os elementos necessários a identificação de cada operação arrolada na autuação, como data da emissão, número e chave de acesso do documento fiscal emitido, descrição, CFOP da operação, código e NCM da mercadoria, valores unitários de cada item, total da nota, base de cálculo, alíquota e o ICMS destacado.

Ademais, a autuante de forma absolutamente clara e didática, expos a exaustão as razões de cada infração, sendo desnecessário reproduzi-las, ou seja, na infração 02, o imposto destacado nos documentos fiscais que não foram lançados no seu livro fiscal, resultaram que as operações de saídas de mercadorias não foram oferecidas à tributação, conforme listado nos Anexos 03 e 04.

Já na infração 03, o imposto destacado nos documentos fiscais, cujos totais mensais foram comparados com o escriturado, donde constatou-se a existência das diferenças, que não foram oferecidas à tributação, conforme demonstrativos - Anexos 05 a 07.

Assim, não acato o argumento recursal, por total desconexão com a realidade fática e os documentados constantes no Auto de Infração.

- 02.** Os termos da decisão da 4ª JJF não indicam precisamente o que está sendo exigido, implicando na dificuldade do exercício da defesa e ainda, a necessidade de a Recorrente ter que adivinhar e presumir quais operações supostamente foram tributadas de forma equivocada.

Também refuto tal arguição pelos motivos expostos acima e saliento que o voto condutor, acolhido unanimemente pelos demais membros da Junta de Julgamento, expôs todos os motivos que levaram ao julgamento pela procedência da exação, combatendo todos os argumentos postos na defesa administrativa.

Não há espaços para adivinhações ou presunções, pois, os motivos, repito, foram exaustivamente expostos pela autuante, ou seja: falta de registro de notas fiscais de saídas de mercadorias (infração 02) e omissão de registro de parte das operações de vendas de mercadorias tributáveis na apuração do ICMS, perfeitamente identificado nos ajustes a débito (infração 03).

- 03.** A fiscalização formalizou o Auto de Infração de maneira equivocada e indevida, além do fato de que a infração descrita não é precisa, e, portanto, trata-se de inequívoco vício material, estando em desacordo com o previsto no art. 142 do CTN.

Não é o que se observa ao examinar os autos, senão vejamos.

O crédito tributário foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que aplicando o roteiro de auditoria previsto em Ordem de Serviço emitida pela administração tributária estadual, procedeu ao lançamento, tendo verificado a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, prevista na Lei nº 7.014/96.

Ademais o lançamento observou todas as formalidades e requisitos previstos na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99 aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Assim, inexistem no lançamento vícios de natureza formal, tampouco material, capazes de inquiná-lo de nulidade, consoante arguição competentemente afastada no julgamento de piso.

04. A decisão e as acusações não estão postas de maneira clara, vez que a descrição do fato gerador não permite identificar a razão que teria motivado a fiscalização a demandar da Recorrente *“tão vultosa quantia”*, limitando-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, o que viola os artigos 142 do CTN e 129, § 1º, inc. III do COTEB.

Não é isso que se observa nos documentos e nos fatos narrados, e diga-se, em momento algum as irregularidades apuradas foram justificadas ou negada a sua prática pela Recorrente.

Então, vejamos: na infração 02, o ICMS agora exigido, decorreu do fato da Recorrente ao deixar de proceder ao registro dos documentos que acobertaram saídas de mercadorias tributáveis, não as ofereceu à tributação e consequentemente o imposto correspondente deixou de ser apurado e recolhido.

Na infração 03, a falta de recolhimento decorreu do seguinte fato, descrito pela autuante: *“Nos meses de março e abril de 2017 o contribuinte não lançou os documentos fiscais de saída no REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇO e lançou valor no REGISTROS FISCAIS DE APURAÇÃO DO ICMS- OPERAÇÕES PRÓPRIAS no campo VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO DO IMPOSTO. O ICMS das NF-e e NFC-e foram somadas e foi abatido o valor lançado no ajuste.”*

Ou seja, a falta de recolhimento decorreu de uma manobra, onde os valores correspondentes aos documentos fiscais, NF-e e NFC-e, listados nos demonstrativos Anexos 06 e 07, também não foram lançados. Os valores do ICMS correspondentes a essas operações tributáveis, foram parcialmente somados e lançados na Apuração do ICMS como Ajuste a débito.

O roteiro de auditoria aplicado, identificou claramente que o valor lançado a título de ajuste a débito é inferior ao somatório do ICMS devido nas operações de vendas com notas fiscais não registradas, como muito bem explicado no demonstrativo - Anexo 05, fl. 20.

Portanto, resta demonstrado que em ambas as infrações, as práticas adotadas pelo contribuinte, por óbvio, resultaram na falta de recolhimento do imposto devido.

05. A recorrente indica que na descrição das infrações: *“Deixou de recolher nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros próprios”*, sendo que para a infração 02, essa falta de recolhimento se deu em função da realização de operações tributadas através de nota fiscal do consumidor eletrônica – NFC-e, sem o exigido registro destas notas fiscais no livro de saídas

Não vislumbro qualquer contradição na infração, ao observar o trecho: *“deixou recolher ICMS referente as operações não escrituradas”*, enquanto em outro, é afirmado que o *“contribuinte realizou operações tributadas através de nota fiscal”*, e restando claro que a alegada contradição é aparente, neste caso, ocorre quando as expressões são extraídas isoladamente do contexto.

Logo, como já dito linhas acima, é incontroverso que houve motivos para o lançamento e estes foram devidamente clara e exaustivamente expostos pela autuante.

Pelo exposto, rejeito todas as arguições de nulidade e passo a abordar as questões de mérito, adotando a mesma estratégia anterior.

I. Se a Recorrente realizou operações tributadas e deixou apenas de escriturar, assim, a fiscalização, deveria apenas ter lavrado o Auto de Infração sob a acusação de eventual descumprimento de obrigação acessória.

Trata-se de um argumento verdadeiro, se o descumprimento da obrigação acessória não implicasse no descumprimento de obrigação principal, caso dos autos, vez que ao deixar de registrar saídas de mercadorias tributadas, o contribuinte deixou de pagar o imposto devido.

Efetivamente houve o descumprimento das duas obrigações tributárias, a acessória ao deixar de efetuar os registros das notas fiscais (infração 02) e fazer os registros equivocados (infração 03) e também o descumprimento de obrigação principal, quando deixou de recolher o tributo devido a essas operações.

Por óbvio, cabe a autoridade fiscal, por dever de ofício, cobrar o imposto não recolhido no prazo previsto em lei e ainda aplicar a multa por descumprimento de obrigação principal, sendo oportuno, neste caso, observar o que prescreve o § 5º do *caput* do art. 42, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Sobre a matéria, transcrevo trecho do voto proferido no Superior Tribunal de Justiça, Ministro Humberto Martins no REsp 1.496.354, em que também orientou o Acórdão do AgRg no REsp 1.499.389:

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

II. Não há no restante da notificação fiscal qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela fiscalização para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

As constatações da autoridade fiscal decorreram do exame dos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, assim como das Notas Fiscais Eletrônicas - NF-e, emitidas pelo contribuinte e por ele recebidas, tendo em vista que estes dados e informações estão armazenadas pelos órgãos fiscalizadores e decorrem das informações produzidas e transmitidas pelos contribuintes, através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Este fato, não pode ser ignorado pela Recorrente, pois foi enfaticamente dito pela autuante, que ao aplicar o roteiro de auditoria previsto na Ordem de Serviço, constatou os fatos que, por se tratar de condutas contrárias à legislação, por dever de ofício, foi lavrado o Auto de Infração, que nesse aspecto, não é genérico, pois contém as indicações quanto às circunstâncias tidas como ilegais, sendo precisamente indicado todas as operações irregulares.

Se a Recorrente absorveu a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela fiscalização como causas da autuação, o fez desnecessariamente, pois claro estavam explicitados, não havendo caracterizado ofensa ao princípio constitucional do contraditório e à ampla defesa.

Portanto não há motivos para que o Auto de Infração seja anulado, vez que não vislumbro violação das formalidades legais e materiais.

III. Não basta uma mera presunção para considerar que houve operação de circulação de mercadorias, sobretudo para imputar acusação de que houve suposto pagamento a menor.

Ressalto não ter havido cobrança do ICMS com base em presunção pois, a infração decorreu de constatações na escrita fiscal da Recorrente, portanto, decorrente de constatação fática, com base em documentos e registros fiscais produzidos pelo próprio contribuinte.

IV. No Estado da Bahia, faz parte desse procedimento prévio, absolutamente imprescindível à constituição do crédito tributário, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, como é o caso destes autos.

O processo de fiscalização inicia-se com a intimação do sujeito passivo para tomar conhecimento do início da ação fiscal. Em seguida, a autoridade fiscal, reúne os dados do contribuinte, obtidos,

como já dito linhas acima, da EFD e das NF-e, transmitidas pelo SPED, e, aplicando o roteiro de fiscalização apropriado, colhe os indícios de irregularidades que posteriormente depurados confirmam ou não a prática ilícita do fiscalizado.

Esta fase é baseada no princípio da inquisitorialidade, aplicável ao processo administrativo tributário, prescinde da participação do contribuinte. Trata-se de etapa onde somente a autoridade fiscal desempenha suas tarefas de colher provas e evidências para constituição do crédito tributário.

O que outrora era imprescindível, a intimação ao contribuinte a ser fiscalizado, para apresentação livros e documentos, tornou-se totalmente desnecessária, tendo em vista que todos os registros da movimentação mercantil dos contribuintes é eletrônica de pleno conhecimento do Fisco.

A sistemática atualmente vigente, onde os processos fiscalizatórios se baseiam nas informações fiscais, possibilita ao Fisco ter conhecimento e acesso irrestrito à movimentação empresarial no que diz respeito às obrigações tributárias do contribuinte, portanto, os processos de auditoria fiscal-contábil, podem ser conduzidos unilateralmente pela autoridade fiscal, sem a necessidade das informações ou esclarecimentos por parte do fiscalizado, não sendo vedada, mas não obrigatória.

Após identificadas inconsistências no recolhimento do imposto, não há necessidade, tampouco obrigatoriedade de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos sobre os indícios de irregularidade.

Assim, o argumento não merece acolhimento.

V. Ao utilizar a presunção, fiscalização transferiu ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos artigos 113, § 1º e 142 do CTN.

Cabe preliminarmente ressaltar mais uma vez, que não houve, nas infrações em lide, o emprego de presunção alguma, uma vez que os fatos levantados pela autuante restam fartamente comprovados nos registros fiscais da Recorrente, cabendo-lhe apresentar fatos, provas e argumentos que possam desmontar as acusações, o que não foi feito, tanto na primeira instância, quanto agora na fase recursal.

VI. Para verificar se o pagamento foi efetuado a menor, a fiscalização deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, a fiscalização sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento, ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo, e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor.

O procedimento sugerido pela Recorrente se mostra desnecessário, haja vista que a falta de registro de documentos fiscais emitidos, ou um registro de ajuste feito de forma equivocada, não requer maiores aprofundamentos, bastando para tal, comparar os documentos fiscais emitidos com os registros constantes na EFD de cada período.

Nos autos, restou comprovado que a Recorrente omitiu registro de operações de saídas de mercadorias tributáveis, resultando em falta de recolhimento do ICMS devido.

Portanto, não há que se falar em cotejar as entradas e saídas de mercadorias, diga-se, todas identificadas como tributáveis.

VII. A técnica de apuração utilizada pela fiscalização é ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Além de imputar a infração de pagamento a menor, sem qualquer comprovação fática, a fiscalização presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 18% indiscriminadamente.

Importante pontuar que, como não houve presunção para as duas exações, também não houve arbitramento da base de cálculo, uma vez que os valores de cada operação arrolada nas infrações,

foram perfeitamente quantificadas e cada mercadoria identificada, não havendo dúvidas quanto ao regime de tributação a elas aplicada, tampouco, quanto a alíquota devida, pois, trata-se de operações internas tributadas.

A indicação da alíquota de 18% no demonstrativo de débito, trata-se de mera formalidade a título informativo da base de cálculo do ICMS. A apuração dos valores do imposto exigido decorreu de verificações, onde foram consideradas todas as variáveis que corretamente conduzem ao cálculo de forma escoreita. Portanto, não houve na apuração dos valores, a simples aplicação indiscriminada da alíquota de 18%.

VIII. As operações arroladas tratam 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 18% como imputado pela fiscalização.

Tal argumento não se sustenta, haja vista que a simples alegação da Recorrente sem apresentar provas, tampouco apontar quais mercadorias gozam da redução da base de cálculo do ICMS, não procede.

O argumento é genérico, carente de provas, contrariando com a objetividade e a clareza das infrações de que todas as operações listadas são tributadas normalmente, haja vista que os demonstrativos analíticos além dos dados de todos os documentos fiscais não escriturados, foram indicadas todas as mercadorias, através de código, descrição e NCM.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, informo que este Conselho Administrativo não tem competência para apreciar constitucionalidade, conforme determina o art. 167, incisos I e III do RPAF/99, tampouco, pode-se negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, pois a multa proposta está prevista na Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, inc. III, portanto, legal e aplicável às infrações identificadas.

Por fim, informo que as intimações do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, na forma do art. 108 do RPAF/99.

Diante do 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 **274068.0024/20-9**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o Recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 398.825,34**, acrescido da multa de 100%, prevista pelo art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o setor responsável da SEFAZ providenciar a homologação do valor já recolhido.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS