

PROCESSO	- A. I. Nº 274068.0012/20-0
RECORRENTE	- MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0083-02/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 17/03/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0032-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SAÍDAS TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. **a)** NOTAS FISCAIS; **b)** NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICAS; **c)** CUPONS FISCAIS. A acusação fiscal perfeitamente caracterizada. As arguições defensivas não lograram relativizar a exigência fiscal. Afastado o pleito de nulidade. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0083-02/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 15/06/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$383.469,09, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 01, 02 e 03, descritas da forma a seguir.

**Infração 01 - 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de notas fiscais relacionadas no anexo 1. 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 - MERCADORIA TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. No valor de R\$ 50.895,21, referente ao período de janeiro a dezembro de 2016;

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea "a"; da Lei 7.014/96.

**Infração 02 - 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de Notas Fiscais do Consumidor Eletrônica - NFC-e relacionadas no anexo 2. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital. EFD em meio magnético e relação de NFC-e. Tudo conforme ANEXO 2 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - NFC-e - MERCADORIA TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico R\$ 144.638,21, referente ao período de junho a dezembro de 2016;

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea "a" da Lei 7.014/96

**Infração 03 - 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou a saída das mercadorias tributadas como não tributadas através de cupons fiscais relacionadas no anexo 3. 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 3 - DEMONSTRATIVO DE DÉBITO A MENOR - CF - MERCADORIA TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA, que faz parte deste auto e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em meio magnético. Valor histórico de R\$187.929,47, referente ao período de janeiro a novembro de 2016.

**Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea "a"; da Lei 7.014/96.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 30/04/2021 (fls. 111 a 119) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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 praticou saídas tributadas como se não tributadas fossem. Acusação supostamente apurada através de exames em diversos documentos de saídas de mercadorias.*

*De início devo registrar que não houve resistência com relação à infração 04, que trata da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de ter a Impugnante praticado operações tributáveis como não tributáveis e se referem a saídas por bonificação, regularmente escrituradas. De maneira que esta infração está apartada da presente demanda.*

*Cabe preliminarmente examinar as arguições de nulidade ofertadas pela defesa em face das infrações 01, 02 e 03, únicas resistidas, as quais tratam da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de haver considerado operações tributadas como não tributada nas suas operações de saídas de mercadorias efetuadas através de respectivamente, Notas Fiscais Eletrônicas, Notas Fiscais Eletrônicas de venda a Consumidor - NFC-e e de Cupons Fiscais.*

*Deste modo, passo a enfrentar as arguições de nulidade sob o tópico da peça contestatória “III.2 - DAS NULIDADES - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”, que se subdividiu em “III.2.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL” e “III.2.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”.*

*Antes de adentrar às sub divisões 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 comprehensíveis 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 que não foram objeto de tributação nas saídas realizadas pela Impugnante, quais as alíquotas tidas como corretas pela fiscalização sobre as referidas saídas não tributadas, 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 de ter a Impugnante considerado operações tributadas como não tributada. 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.2.1 - 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 menor de ICMS.*

*Reputo estar essa alegação absolutamente desfocada com os fatos que se observam nos autos. A infração está devidamente caracterizada, motivada e fundamentada, tanto em sua descrição em que aponta ter a Impugnante realizado operações tributadas sem contudo proceder o devido destaque do ICMS, bem como nas respectivas planilhas de memória do cálculo realizado para a exigência do respectivo ICMS. É o que se verifica a prima facie dos autos, especialmente das planilhas constantes do arquivo à fl. 16.*

*Destarte afasto a arguição de nulidade material em questão.*

*Passando à análise do segundo tópico de nulidade: “III.2.2 - 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, não se comprovou nos autos ter a Autuante exigido o ICMS de operações de saídas quando estariam sujeitas ao pagamento do ICMS por ocasião das entradas, por se tratarem de operações submetidas ao regime de substituição tributária. Em primeiro por não ter a Impugnante apontando uma mercadoria sequer que se enquadrasse nesta circunstância, e em segundo por não ter este relator verificado dos autos a ocorrência em questão.

No mesmo sentido, não se comprovou que constam das mercadorias objeto da autuação, aquelas que estariam afastadas de tributação por força de isenção. Nesse aspecto, devo registrar que não se enquadram como isentas as mercadorias, espinafre e vagem, apontadas pela defesa como isentas, pois a isenção para hortifrutícola exige que estejam em estado natural, e as mercadorias objeto da autuação se tratam de produtos congelados e embalados industrialmente, portanto industrializado, com bem apontou a Autuante conforme destaca o RICMS. Veja-se:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

I - as saídas internas e interestaduais:

a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80); “

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, sobretudo considerando referencialmente os julgados deste CONSEF nos Acórdãos JJF nºs. 0097-02/20, JJF Nº 0178-05/18 e 0116-11/20VD, pela procedência integral do Auto de Infração em tela.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 130 a 151, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa, inicialmente, que, na consecução de suas atividades, dedica-se, entre outras atividades, à comercialização, no varejo, de produtos alimentícios e bens de consumo em geral, estando sujeita a diversos tributos federais, estaduais e municipais, inclusive, o ICMS, bem como ao cumprimento das obrigações acessórias.

Explica que, em relação à Infração 4, efetuou o pagamento, tal como mencionado pela decisão recorrida, motivo pelo qual pugna-se pela sua homologação, desde já, nos termos do art. 156, I do Código Tributário Nacional (CTN). Contudo, no que tange aos demais itens, afirma não poder concordar com tais acusações fiscais, seja pelo fato de sua conduta estar amparada na legislação específica, da qual não resultou qualquer prejuízo ao erário, seja, ainda, pelo fato de que o Auto de Infração padece de fundamentos legais.

Assim, considerando que a referida exigência é manifestamente ilegítima e improcedente, apresentou sua impugnação, demonstrando que: (i) há nulidade do trabalho fiscal, em razão da precariedade do trabalho fiscal, que importa em cerceamento do direito de defesa e exercício do contraditório, além de incorrer em vício material; (ii) e em decorrência da utilização da presunção como meio de prova; (iii) além da abusividade da multa imposta.

A despeito das argumentações apresentadas, narra que sobreveio julgamento pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal que, de modo genérico, afastou as alegações trazidas pela Recorrente, sem se atentar às imprecisões constantes do Auto de Infração, limitando-se a argumentar que o demonstrativo e as informações constantes do auto não impossibilitam qualquer compreensão do lançamento.

Destaca que, além do demonstrativo e dos elementos do Auto de Infração não indicarem expressamente quais itens não teriam sido tributados devidamente pela Recorrente, tampouco o

faz a decisão ora recorrida, fazendo-se presumir, portanto, que toda a operação efetuada deveria ser tributada à alíquota de 17%. Além disso, nota que, inclusive, os termos da decisão não passam precisão à Recorrente quanto ao que está sendo exigido, como destacado acima, o que implica na dificuldade do exercício da defesa e ainda, a necessidade de ter de adivinhar e presumir quais operações supostamente foram tributadas de forma equivocada.

Defende que, conforme argumentado em impugnação, e reforçado neste recurso, é necessária a subsunção dos fatos à norma e tal competência não é do contribuinte, mas sim, da fiscalização. Assim, não concordando com a referida decisão colegiada, ora recorrida, entende necessária a interposição do competente Recurso Voluntário, de modo que, considerando que a referida exigência é manifestamente ilegítima.

Preliminamente, alega nulidade por vício material. Entende que o Auto de Infração é nulo, tendo em vista que a D. 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. Trata-se, assim, de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento. Isso porque, argumenta, de acordo com o art. 142 do CTN, o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá 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.

Explica que tal norma encontra-se recepcionada pela legislação estadual por meio do art. 129 do COTEB, segundo o qual, o Auto de Infração deve conter: a identificação do autuado e do funcionário autuante, além do endereço do autuado; o dia, hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência; o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas; a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos, além do dispositivo regulamentar ou legal referente à multa aplicada; as assinaturas do autuante, do autuado ou de seu representante ou preposto, ou a declaração de sua recusa; e, a intimação para pagamento ou defesa, com indicação do prazo.

Destaca que sobressai desses dispositivos legais a imposição, à Fiscalização (atividade vinculada e obrigatória), de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Com efeito, compete à 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. Transcreve a doutrina de Maria Syvia Zanella Di Pietro e Roque Antonio Carrazza, em apoio aos seus argumentos.

Diante destas lições, infere que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão 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. Contudo, a descrição do fato gerador contida no mencionado Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado a D. Fiscalização Estadual a demandar da Recorrente 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, § 1, inciso III, do Coteb.

Assim, conclui 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 Decreto RPAF/99, cujo texto transcreve.

No presente caso, entende ser inegável que, além do sintético fundamento apresentado pela D.

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.

Por isso, sustenta estar 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. Em outras palavras, restou à Recorrente a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela D. Fiscalização Estadual como causas da autuação.

Bem por isso, alega restar demonstrado que o Auto de Infração em comento deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias. Transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em apoio à sua tese.

Argumenta 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 tributária. Transcreve a jurisprudência deste Conselho de Fazenda em apoio aos seus argumentos, concluindo que, pela leitura dos trechos destacados, é possível perceber 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.

Neste sentido, destaca que tampouco a decisão de Primeira Instância adentra ao mérito, pois se limita a dizer que o lançamento foi constituído de forma regular, sem de fato combater os argumentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação, o que evidencia a precariedade do trabalho fiscal.

Conclui, assim, que, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência acima transcritas, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora impugnado 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 direito de defesa da Recorrente e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente já apontada.

Ainda em preliminar, alega nulidade por inocorrência da infração e por impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova. Alega que, como já mencionado, o Auto de Infração é lacônico e impreciso o que levou a Recorrente a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento.

Diante disso, afirma que 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.

Explica que, neste contexto, buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento de ICMS devido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da D. Fiscalização Estadual. No presente caso, narra que o fisco aponta que houve falta de recolhimento de ICMS por terem sido praticadas operações tributáveis como não tributáveis. Alega, todavia, que, em verdade, parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente recolhida na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco aproveitamento dos respectivos créditos. A título exemplificativo, cita o espinafre e a vagem enquadradas na hipótese de isenção, nos termos do artigo 14, inciso I, alínea “a”, itens 4 e 18 do RICMS/BA, e que constam indevidamente no presente Auto de Infração.

Afirma que a Decisão recorrida aduz, ao contrário do que consta da peça impugnatória, que não foram efetivadas ou levantadas quaisquer inconsistências ou produtos que deveriam ser excluídos do demonstrativo pela Recorrente. Pondera, todavia, que, como visto e reiterado, a Recorrente trouxe, por amostragem, que o espinafre e a vagem estariam indevidamente incluídos na exigência fiscal. Ocorre que, sobre isso, nada argumenta a decisão ora recorrida, segundo alega.

Argumenta que tal fato demonstra a inconsistência da infração lavrada, na medida em que parte da premissa equivocada de que houve falta de recolhimento de ICMS referente a produtos que, sequer, possuem hipótese legal de incidência, destacando, portanto, a falta de tipicidade das condutas consideradas.

Reafirma que não cometeu as infrações das quais foi acusada, seja em razão da isenção dos produtos, seja em razão da apuração e recolhimento de todo o ICMS devido nas operações indicadas pela D. Fiscalização Estadual. E, exatamente por isso, entende que não há de se falar em qualquer omissão de recolhimento de ICMS no referido período, tampouco em multa devida, na medida em que resta demonstrado que a presente autuação não tem o mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Feitos tais esclarecimentos, passa a demonstrar os motivos pelos quais o Auto de Infração ora impugnado, 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, já que tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a D. Fiscalização Estadual possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. No Estado da Bahia, explica que 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. Ocorre, todavia, que, no presente caso, a autoridade fiscal não solicitou qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações isenção ou decorrentes de substituição tributária, que poderiam ser facilmente sanadas apenas com a análise simples dos livros fiscais correspondentes.

Não obstante, após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto referente às operações de saídas, ao invés de intimar a Recorrente para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, alega que a Fiscalização preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação. Dessa forma, conclui não restarem dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a autoridade fiscal 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 das operações isentas, por exemplo.

Alega, porém, 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. Sendo assim, entende que caberia à Fiscalização o ônus de munir-se das provas necessárias à comprovação do alegado e não apenas presumir a infração apontada. Há que se 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 válido. Caso contrário, haveria inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que, *in casu*, é manifestamente do fisco. Ao utilizar a presunção, entende que a D. Fiscalização Estadual transfere ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos arts. 113, § 1º e 142, ambos do CTN. Transcreve as lições de Marco Aurélio Greco, em apoio aos seus argumentos.

Como se não bastasse, destaca que, para verificar se não houve pagamento, a autoridade fiscal deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, afirma que sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da Recorrente e simplesmente presumiu que não houve em operações supostamente tributadas.

Assim, conclui restar comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela D. Fiscalização Estadual.

Por fim, destaca, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pelo fisco 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. Isto é, além de imputar a infração de suposta falta de pagamento sem qualquer comprovação fática, a autoridade fiscal também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente.

Argumenta, todavia, que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal, tal como pretendeu a D. Fiscalização Estadual ao fazer incidir a alíquota de 17% sobre a base de cálculo da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor.

Alega que tal presunção é ainda mais evidente, na medida em que a presente autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas pela isenção, como os produtos já citados (espinafre e vagem), ou os demais, eventualmente submetidos a tributação diversa, e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 17% como imputado pela D. Fiscalização Estadual na presente autuação.

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

Por fim, alega abusividade da multa imposta, destacando que, caso sejam superadas as aludidas preliminares de nulidade, o que se admite para fins de argumentação, outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação, argumentando que a referida muita 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, cita o art. 150, IV da CF/88 que veda, à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco. Transcreve a jurisprudência do STF e dos tribunais superiores em apoio aos seus argumentos

Diante de todo o exposto, requer a reforma da decisão ora recorrida, de modo 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.

Entretanto, caso este não seja o entendimento desta Corte, 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, bem como a constatação do pagamento do ICMS, ainda que a menor, demonstrando a boa-fé do contribuinte e o intuito no cumprimento de suas obrigações principais e acessórias

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração por descrição imprecisa e ausência de todos os documentos e dados que comprovem a infração, convém destacar que o presente lançamento fiscal não se limita ao formulário padrão do Auto de Infração, mas se perfaz com o conjunto de demonstrativos de débito acostados ao processo, bem como com o CD anexo,

contendo as mídias com todo detalhamento e informações que permitem identificar analiticamente cada uma das notas fiscais de saídas que documentaram as operações de saída.

De fato, além da descrição da conduta infratora e de sua tipificação, materializados por folhas 01/04 do Auto de Infração, onde se encontra um demonstrativo sintético dos valores mensalmente exigidos, foram acostados demonstrativos analíticos de débitos, impressos em papel (de forma ilustrativa) e em mídia digital (na sua integralidade), nos quais é possível saber-se o número da NF que acoberta a operação, com todos os seus elementos.

Nos demonstrativos citados, há não somente as informações contidas nos documentos fiscais autuados, mas também toda a demonstração de apuração da base de cálculo, com a explicitação do imposto calculado pelo contribuinte e aquele apurado na ação fiscal, com a exigência da respectiva diferença.

Registre-se que tais documentos (notas fiscais eletrônicas e cupons fiscais) foram emitidos pelo próprio Sujeito Passivo e se encontram publicizados no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, de amplo acesso à empresa.

Assim, não prospera a alegação de imprecisão e de ausência de suporte documental do Auto de Infração.

Quanto à alegação que deveria ter sido intimada para esclarecer os fatos objeto da autuação, também não prospera, pois não há normal legal ou regulamentar que condicione o lançamento fiscal à prévia intimação do Sujeito Passivo para prestar esclarecimentos.

Embora ainda alegue nulidade por uso de presunção e de inocorrência da infração, o exame de tal questão perspassa pelo mérito recursal e como tal será tratado no momento oportuno.

No mérito, trata-se de três infrações cujas condutas se subsomem a um mesmo tipo infracional, qual seja, *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ...”*. Diferenciam-se, entre si, apenas por possuírem suporte fáctico diverso, quais sejam, “Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e”, “Notas Fiscais ao Consumidor Eletrônicas – NFC-e”, e “Cupons Fiscais”.

Assim, foram destacadas, pela fiscalização, saídas de mercadorias em relação às quais o Contribuinte deixou de fazer o destaque do ICMS, fatos que se revelaram mediante a emissão dos documentos fiscais acima referidos.

Como são tipo infracionais idênticos, examino-os de forma conjunta, acompanhando a abordagem proposta pela peça recursal. É o que passo a fazer nas linhas que seguem.

O Sujeito Passivo contesta o lançamento, alegando que parte das saídas autuadas se refere a operações em relação às quais já houve o recolhimento antecipado do tributo, nas entradas. Não especifica, todavia, a que itens está a se referir.

Alega, também, que outra parte das saídas autuadas se refere a operações isentas, relativas a produtos hortifrutícolas. Neste caso, cita as mercadorias *“vagem”* e *“espinafre”*.

Quanto às mercadorias isentas, há, de fato, previsão de isenção nas saídas internas de produtos hortifrutícolas, conforme art. 265, inciso I, alínea “a” do RICMS/12

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

*I - as saídas internas e interestaduais:*

*a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80);  
...”*

Tal regra, todavia, somente contempla os produtos em seu estado natural, conforme estabelecido na Cláusula Primeira, inciso I do Convênio ICM 44/75 (fonte da regra regulamentar e expressamente por ela referida), conforme abaixo

“CONVÊNIO ICM 44/75

*Dispõe sobre a isenção de produtos hortifrutigranjeiros*

*Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:*

*I - hortifrutícolas em estado natural (grifo acrescido):*

...

O espinafre autuado foi descrito como “ESPINAFRE DAUCY CONG 1KG”. Possui o NCM “0710.3000”. Já a vagem foi descrita como “VAGEM DAUCY 1KG”. Possui a NCM “0710.2900”. A consulta à tabela NCM revela que não se trata de produtos em estado natural, mas congelados, conforme se pode ler nas descrições abaixo, enquadradas nas posições “0710”.

Capítulo 7	
Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis	
07.10	Produtos hortícolas, não cozidos ou cozidos em água ou vapor, congelados.
...	
0710.2	- Legumes de vagem, com ou sem vagem:
...	
0710.29.00	-- Outros
0710.30.00	- Espinafres, espinafres-da-nova-zelândia e espinafres gigantes

A consulta ao site do fornecedor confirma tratar-se, efetivamente, de produtos industrializados.

Assim, entendo não assistir razão ao Sujeito Passivo neste ponto.

Quanto aos itens em relação aos quais a empresa alega ter recolhido o imposto antecipadamente, nas entradas, é importante destacar que tal argumento, por si só, não é capaz de elidir a autuação, pois, caso tenha havido a retenção indevida do imposto na operação de venda para o contribuinte, deve se creditar do imposto normal e do ICMS-ST, conforme prevê o art. 292, § 3º, abaixo transcrito.

*“Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).*

*...  
§ 3º Poderão ser utilizados como crédito fiscal, pelo destinatário, tanto o imposto da operação normal destacado no documento como o imposto pago por antecipação, sempre que o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sido feita a cobrança antecipada do imposto.”*

Assim, a discussão que deve ser travada se relaciona à pertinência ou não da exigência do ICMS-ST nas operações de saída autuadas. Os demonstrativos de débito, relativos às três infrações em exame, contêm mais de trezentas páginas, onde se encontram relacionadas inúmeras mercadorias, devidamente especificadas e relacionadas individualizadamente, em cada um dos documentos fiscais autuados. Faz-se necessário que o Sujeito Passivo especifique a sua insurgência, apontando a identificando a mercadoria e os documentos fiscais respectivos.

Sem tal esforço, não é possível a esse relator apurar-se quem possui razão (o Fisco ou o Contribuinte), já que demandaria fazer uma varredura no levantamento fiscal, à cata de itens de mercadorias que, eventualmente, possam não estar enquadrados no regime de substituição tributária, algo que somente se viabiliza mediante um detido exame da legislação, sem que se tenha os pontos argumentativos para pesquisa.

Como a empresa não especificou a sua divergência em relação ao lançamento, entendo que sucumbiu às provas acostadas pela autoridade fiscal.

O mesmo se dá relativamente à alíquota aplicada, pois as operações autuadas tiveram como destino o Estado da Bahia, o que recomenda a aplicação da alíquota de 17%, que representa a regra comum a essas operações.

Caso haja alguma situação peculiar, cabe ao Sujeito Passivo apontar, o que não aconteceu, sucumbindo às provas acostadas pela fiscalização.

Entendo, por conseguinte, que a infração de encontra caracterizada.

Quanto à abusividade da multa, refoge à competência deste Conselho de Fazenda a apreciação de tal matéria, pois esta sanção decorre da Lei nº 7.014/96, à qual este colegiado não pode negar aplicabilidade.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª 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 **274068.0012/20-0**, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$383.469,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS