

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0023/20-2
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0143-04/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0066-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE VALOR RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS. **a)** NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS; **b)** NOTAS FISCAIS AO CONSUMIDOR ELETRÔNICAS. **c)** NOTAS FISCAIS AUTORIZADAS COMO CANCELADAS; **d)** ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. **a)** BENS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO. **b)** MERCADORIAS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. A simples negativa de cometimento das infrações não exime o contribuinte de comprovar os fatos que alega em sua defesa, conforme art. 143 do RPAF/BA. Preliminares rejeitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0143-04/21-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/09/2020 no valor histórico de R\$136.634,26, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 03.01.04 – Recolheu a menor ICMS no valor de R\$896,95, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O contribuinte lançou ICMS nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, referente a notas fiscais – NF-e dos anexos 1 e 2, valor inferior ao destacado no documento fiscal, implicando em lançamento a menor no REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS e consequentemente recolhimento a menor.

Infração 02 – 03.01.04 – Recolheu a menor ICMS no valor de R\$79.918,08, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O contribuinte lançou ICMS nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, referente a notas fiscais – NFC-e dos anexos 4 e 5, valor inferior ao destacado no documento fiscal, implicando em lançamento a menor no REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS e consequentemente recolhimento a menor.

Infração 03 – 03.01.04 – Recolheu a menor ICMS no valor de R\$543,20, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O contribuinte lançou ICMS nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, notas fiscais autorizadas como canceladas, sendo assim, a tributação das respectivas NF-e não foram incluídas na apuração do imposto.

Infração 04 – 03.02.04 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no valor de R\$1.536,39.

O valor lançado na EFD a débito referente a Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica -NFC-e é inferior ao valor do imposto correspondente a aplicação da alíquota prevista para as operações com as respectivas mercadorias

sobre a base de cálculo.

Infração 05 – 06.01.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$22.113,81.

Infração 06 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento, no valor de R\$31.625,83.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O presente Auto de Infração, diz respeito ao cometimento de (06) seis infrações, sendo que o autuado, na apresentação da defesa, reconheceu como devidas as imputações relacionadas às infrações 03 e 04, razão pela qual, julgo-as procedentes.

Quanto às demais infrações que foram impugnadas, ou sejam, as infrações 01, 02, 05 e 06, 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; 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 individualmente em cada documento fiscal, objeto da presente exigência, o imposto lançado pelo recorrente no seu livro fiscal, e o calculado pela fiscalização, estabelecendo as diferenças, as quais não foram oferecidas à tributação, caracterizando assim, o recolhimento a menos do imposto, conforme demonstrativos anexados aos autos.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual, tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I do RPAF/99, que assim dispõe:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.

É preciso ainda se observar que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

No mérito, observo que as infrações questionadas, 01, 02 e 04, tratam de recolhimento a menos do imposto, em decorrência de divergência entre o valor recolhido e o informado nos livros fiscais (infração 02), e erro na aplicação de alíquota em saídas acobertadas por Nota Fiscal do Consumidor Eletrônica – NFC-e (infração 04).

Já as infrações 05 e 06, dizem respeito à falta de recolhimento do ICMS, referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (infração 05), e ao consumo do estabelecimento (infração 06).

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.

Quanto à alegação de que foi aplicada indiscriminadamente a alíquota de 18 % sobre a base de cálculo do valor das operações de saídas, observo que apesar do sujeito passivo não mencionar a que infração estava se referindo, verifico que tal argumento diz respeito às infrações 05 e 06, e como bem esclareceu a autuante nos demonstrativos analíticos, está evidenciada de forma individualizada cada operação, 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.

Quanto ao pedido do defendente, referente à posterior juntada dos documentos que tratariam do levantamento dos itens não tributáveis em que não houve o aproveitamento dos créditos, a fim de comprovar as alegações quanto à inexistência de falta de recolhimento, tal pleito não pode ser acatado, pois caberia ao mesmo apontar objetivamente os itens que estariam incluídos indevidamente nos mencionados demonstrativos elaborados pela fiscalização, com as devidas justificativas e comprovações necessárias, e não apenas asseverar que não foram aproveitados suposto créditos fiscais.

Até porque, caso existissem os supostos créditos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, os mesmos deveriam se submeter ao regramento estabelecido nos art.314 e 315 do RICMS/BA, que assim estabelecem:

Art. 314 A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

- I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;*
- II - o direito à utilização do crédito.*

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

Dessa forma, como o autuado não apontou qualquer equívoco porventura existente nos levantamentos elaborados pela autuante, as infrações 02, 04, 05 e 06 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, conforme 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.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente sustenta a nulidade da autuação por vício material, afirmando existir precariedade no trabalho fiscal que implica em cerceamento do direito de defesa. Acusa a fiscalização de formalizar de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, indicando infração sem descrição precisa, diante das normas que estabelecem os requisitos dos Autos de Infração na legislação federal e estadual.

Relata que tais normas impõem à fiscalização a averiguação da ocorrência do fato concreto, a fim de promover sua individualização e tipificação, sendo também sua competência a devida subsunção dos fatos à norma, com a devida motivação e provas que fundamentam, sob pena de nulidade, citando trechos de doutrina.

Insiste que as acusações não foram apresentadas de forma clara, não lhe permitindo identificar a razão que teria motivado a fiscalização a lançar tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente o recolhimento a menor, o que seria ilegal. Sustenta assim que a leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito revela contradição ao partir da suposição de que houve recolhimento a menor do ICMS em razão de divergência entre o valor do imposto recolhido e o informado em documentos fiscais, contudo, cobra o valor cheio da alíquota no percentual de 18%.

Aponta que se houve recolhimento a menor somente caberia cobrança da suposta diferença, caso devida. Diz haver confusão da fiscalização em definir a infração cometida, por força da

incoerência na fundamentação legal e insiste que houve descumprimento dos requisitos pela autoridade fiscal, de modo a justificar a declaração de nulidade e consequente cancelamento das autuações fiscais, com base no art. 18 do RPAF.

Ressalta ser inegável que, além do sintético fundamento apresentado, não há indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela fiscalização para confirmar o recolhimento a menor do imposto ou a comprovação desta ocorrência, ficando nítido que a autuação é genérica e não indica as corretas circunstâncias que culminaram nas alegadas ilegalidades, deixando à recorrente o ônus de adivinhar as causas da autuação.

Reitera a necessidade da autuação ser clara e precisa a fim de privilegiar o contraditório e a ampla defesa, reproduzindo ementa de julgados do STJ (*REsp nº 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, DJ 13/10/1997*) e deste CONSEF (*Acórdão CJF nº 0247-12/18, Rel. Cons. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, 2ª CJF, j. 03/08/2018; Acórdão JJF nº 0200-05/14, Rel. Tolstoi Seara Nolasco, 5ª JJF, j. 09/10/2014 e Acórdão CJF nº 0345-12/06, Rel. Álvaro Barreto Vieira, 2ª CJF, j. 28/08/2006*) para reforçar a insubsistência do lançamento quando não há elementos suficientes para determinar a infração, observando que não basta uma mera presunção para imputar acusação de que houve pagamento a menor de imposto.

Ainda em sede de preliminar, sustenta a nulidade pela impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, acusando o Auto de Infração de ser lacônico e impreciso, tendo que se valer da imprecisa descrição dos fatos para compreender as condutas que lhe foram imputadas, sua eventual tipificação e desenvolver a defesa contra a exigência fiscal imposta.

Explica que a fiscalização possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos para lavrar o Auto de Infração, existindo o procedimento de fiscalização prévia que teria como parte imprescindível à constituição do crédito tributário, no Estado da Bahia, a intimação do contribuinte para prestar esclarecimento a respeito de eventuais indícios de irregularidades, evitando-se a constituição de créditos pautados em mera presunção.

Observa que neste caso a fiscalização não solicitou a apresentação de uma autuação mesmo após identificar supostas inconsistências referentes às operações de saída, postergando a análise dos documentos para quando da apresentação da impugnação.

Diz não haver dúvidas de que o lançamento se pautou apenas em indícios e que a fiscalização se valeu de mera presunção para sua formalização, ocorrendo apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de saída, sem o devido aprofundamento para saber se há produtos isentos ou não tributáveis. Insiste que não se admite lançamento pautado apenas em presunção, haja vista que o ônus da prova cabe a quem acusa, de maneira que caberia à fiscalização reunir provas necessárias para provar o alegado, caso contrário, transferirá ao contribuinte um ônus que seu, afrontando a legislação vigente.

Ensina que a fiscalização deveria verificar os registros de entradas e saídas diante do resumo de apuração do ICMS, porém, sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da recorrente ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo, simplesmente presumindo haver pagamento a menor.

Afirma estar comprovada a falta de tipicidade da conduta considerada diante da ausência de efetiva demonstração da ocorrência da infração, porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido, motivo pelo qual a penalidade não possui mínimo fundamento.

Pontua ainda que a técnica de apuração tributária utilizada pela fiscalização seria manifestamente ilegal, porque promoveu o arbitramento da tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor das operações de saída de mercadorias, presumindo que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, além de imputar a infração de pagamento a menor sem comprovação fática.

Defende não se poder presumir que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de

tributação normal como procedeu a fiscalização ao fazer incidir a alíquota de 18% sobre o valor da operação em que ocorreu o suposto recolhimento a menor, sendo tal presunção evidente porque a autuação aborda especificamente operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução de base de cálculo ou submetidos a outras tributações e que, portanto, não se sujeitam à alíquota de 18%.

Acusa a abusividade da multa imposta, caso superadas as preliminares de nulidade, por entender evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações formuladas, de modo que a sanção aplicada pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS, o que não teria ocorrido, já que demonstrado o integral recolhimento no momento das saídas.

Argumenta ainda que a multa é desproporcional e caracteriza confisco por equivaler a mais da metade do imposto exigido, o que seria vedado pela CF/88. Registra o conceito de tributo contido no CTN para lembrar que não constitui sanção por ato ilícito e aponta que multa tão exorbitante não é compatível com princípios constitucionais reconhecidos pela doutrina e jurisprudência, citando precedentes do STF (*ADI nº 1.075-MC; EDcl no AI nº 805.745/PR; RE nº 801.734/RN e ARE nº 844.527/BA*) para defender a abusividade da penalidade imposta.

Encerra requerendo a insubsistência da exigência fiscal em função da nulidade da autuação ou pela comprovação de ter recaído sobre itens não tributáveis. Subsidiariamente, requer o afastamento ou redução da multa aplicada.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

VOTO

Antecipo que a decisão de primeiro grau deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

O Recurso Voluntário reproduz as preliminares da impugnação, que em nada inovam em relação aos argumentos já apresentados e rechaçados pela Junta de Julgamento Fiscal. Além disso, não há demonstração de qualquer situação concreta que as refletiria, ainda que por amostragem. O Auto de Infração foi lavrado atendendo os requisitos legais, não se vislumbrando qualquer obstáculo ao exercício da ampla defesa.

A acusação de aplicação indiscriminada da alíquota do imposto, por exemplo, embora genérica, foi devidamente esclarecida em sede de informação fiscal e no acórdão recorrido. A recorrente é que não aponta qualquer equívoco no demonstrativo analítico que acompanha a autuação para subsidiar sua afirmação.

Da mesma forma, não se sustenta a arguição de nulidade pelo uso da presunção, seja porque se trata de meio de prova admitido no direito tributário, seja porque, como pontuado pela JJF, não foi o caso dos presentes autos, que se baseou na escrituração fiscal digital entregue pela própria recorrente.

Rejeito, portanto, as preliminares.

Quanto ao mérito, nada há como prosperar, pois, a recorrente se limita a apontar a abusividade da multa imposta, sob a alegação de que já teria demonstrado o integral recolhimento do ICMS no momento das saídas. Contudo, não há nos autos qualquer comprovação de adimplemento do tributo lançado de ofício. Tanto a impugnação como o Recurso Voluntário foram protocolados desacompanhados de qualquer documento impresso ou eletrônico, de modo que a recorrente nada apresentou que fosse capaz de ilidir a autuação.

Outrossim, as multas aplicadas possuem previsão na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-las por eventual inconstitucionalidade, conforme art. 167, I do RPAF/BA.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 **274068.0023/20-2**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$136.634,26**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, alíneas “a”, “b” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões CONSEF, 07 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS