

PROCESSO - A. I. Nº 247068.0026/20-1
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0134-04/21-VD
ORIGEM - DAT METRO/IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0071-11/22-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. **a)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS ATRAVÉS DE CUPOM FISCAL. 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 0134-04/21-VD proferido pela 4ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/09/2020 no valor histórico de R\$176.647,00, abordando as seguintes infrações:

***Infração 01 – 03.02.02** – Recolheu a menor ICMS no valor de R\$21.841,01, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

O contribuinte efetuou a saída das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação através de notas fiscais relacionadas nos anexos 1 e 2.

Tudo conforme ANEXO 1 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NF – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2017 E ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NF – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2018, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em meio magnético.

***Infração 02 – 03.02.02** – Recolheu a menor ICMS no valor de R\$154.805,99, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96.*

O contribuinte efetuou a saída das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação através de Notas Fiscais do consumidor Eletrônica – NFC-e relacionadas nos anexos 3 e 4.

Tudo conforme ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NFC-e – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2017 E ANEXO 4 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NFC-e – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2018.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

As acusações objeto do presente lançamento dizem respeito ao recolhimento a menos do ICMS em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo que na infração 01 as saídas foram realizadas através de notas fiscais (anexos 1 e 2) e na infração 02 através de Notas Fiscais do Consumidor Eletrônica (anexos 3 e 4).

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração 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 se encontram 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 usada, alíquota correta, diferença do ICMS devido ao uso da alíquota divergente e todas as informações necessárias para a demonstração das infrações. As mesmas foram entregues

ao autuado, conforme atesta o Aviso de Recebimento – AR, assinado pelo preposto da empresa, fl. 2.

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, que não foram oferecidas à tributação, caracterizando assim, o recolhimento a menos do imposto, conforme demonstrativos que anexou 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 fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, verifico que as mercadorias objeto da autuação constam no “ANEXO 1 -DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR- NF- ALIQUOTA DIVERGENTE- 2017 E ANEXO 2 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NF – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2018” (infração 01) e ANEXO 3 - -DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR- - NFC-e - ALIQUOTA DIVERGENTE- 2017 E ANEXO4 – DEMONSTRATIVO DE DEBITO A MENOR – NFC-e – ALIQUOTA DIVERGENTE – 2018(Infração 02).

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 parte das operações deveriam ser canceladas em virtude da existência de itens não tributáveis, e a não consideração da redução da base de cálculo a que fazia jus alguns produtos, o que pode ser constatado e corroborado pela documentação fiscal que informa estar anexando (doc. 03).

A autuante ao prestar a Informação Fiscal não acata o argumento defensivo afirmando que ao examinar o citado documento verificou que o mesmo não aponta os itens contestados pois se trata de uma listagem de notas fiscais de entrada relativa apenas ao exercício de 2017, indicando apenas o ICMS que estariam destacados nos referidos documentos fiscais.

Assevera não haver lógica a arguição defensiva pois não é o tratamento que supostamente a recorrente deu na entrada que define a forma de tributação na saída. O que define a tributação na saída é a legislação e esta foi obedecida na elaboração dos anexos 1 a 4.

Como restou comprovado através dos papéis de trabalho (anexo 1 a 4) a exigência recai sobre às operações de saídas que acobertavam mercadorias tributadas normalmente enquanto que o sujeito passivo não as tributou.

Neste caso 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 apresentar um levantamento de notas fiscais de entradas com a justificativa de que não foram aproveitados os créditos ali destacados e que os mesmos deveriam ser cotejados no resumo de apuração do ICMS.

O art. 314 do RICMS/BA, determina, obedecendo a toda uma norma legal constituída, que a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria. E o art. 315 do mesmo RICMS dispõe que 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.

Portanto, os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, devem se submeter ao regramento estabelecido nos mencionados dispositivos legais.

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 comercializam mercadorias beneficiadas com redução da base de cálculo e com produtos submetidos à outras tributações, como bem esclareceu 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 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, a teor do 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, este 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 aplicação de alíquota diversa, contudo, cobra o valor cheio da alíquota no percentual de 18%.

Apona que se aplicou alíquota diversa 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 documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento, tampouco solicitou esclarecimentos, preferindo lavrar a 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 contemplados por redução de base de cálculo. 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 pode 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 não são tributadas ou são beneficiadas com redução de base de cálculo e que, portanto, não se sujeitam à alíquota de 18%.

No mérito, alega que juntou aos autos documento comprobatório com a impugnação visando corroborar suas alegações acerca da existência de itens não tributáveis que foram desconsiderados na análise do autuante, sendo devidamente demonstrada a relação dos referidos itens em que não houve aproveitamento dos créditos quando da entrada, motivo pelo qual entende que ao menos parte das operações autuadas deve ser cancelada, diante da comprovação da existência de itens não tributáveis, uma vez que não se pode falar em recolhimento a menor do imposto.

Subsidiariamente, indica a indispensabilidade da conversão do feito em diligência para analisar e confirmar a presença de itens não tributáveis em razão do precário relato do fiscal.

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. 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 que prosperar, pois a recorrente alega a insubsistência do Auto de Infração com base em documento que nada comprova em relação aos fatos que motivaram o lançamento de ofício. Como já mencionado na informação fiscal e na Decisão recorrida, trata-se de relação de notas fiscais de entrada, inservíveis para afastar a exigência em discussão, que tem como fundamento as **operações de saída**.

Ademais, insiste na defesa da 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, como já mencionado, de modo que não há como acolher sua pretensão.

Outrossim, as multas aplicadas possuem previsão legal 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 **247068.0026/20-1**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.647,00**, acrescido da multa de 60%, prevista Art. 42, VII, “a” da Lei nº 014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões CONSEF, 09 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS