

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0004/20-8  
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0076-05/21-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/07/2022

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0182-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE O VALOR PAGO E O INFORMADO EM ARQUIVOS ECONÔMICO-FISCAIS E FISCAIS-CONTÁBEIS. **a)** DESTACADO EM NF-e. Contribuinte lançou imposto nos registros de saídas em montante inferior ao destacado nas NF-e, mas não lançou o débito na escrita fiscal. Reconhecimento da infração e recolhimentos a este título. Matéria incontroversa. Infração procedente; **b)** DESTACADO EM NFC-e. Contribuinte lançou imposto nos registros de saídas em montante inferior ao destacado nas NFC-e. Contestada a cobrança no mérito, não apresenta o contribuinte, contudo, provas das suas alegações. Irregularidade procedente. Preliminares afastadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0076-05/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, para exigir o recolhimento do ICMS no valor de R\$125.234,76 acrescidos de multa de 60%, previstas no art. 42, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

***Infração 01 – 03.01.04:** Recolhimento a menor de ICMS em face de divergências entre o valor pago e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. O contribuinte lançou imposto nos registros de saídas em montante inferior ao destacado em NF-e. Demonstração está no Anexo 1. Fatos geradores de fevereiro a dezembro de 2016, exceto outubro. Cifra de R\$ 4.135,33.*

***Infração 02 – 03.01.04:** Recolhimento a menor de ICMS em face de divergências entre o valor pago e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. O contribuinte lançou imposto nos registros de saídas em montante inferior ao destacado em NFC-e. Demonstração está nos Anexos 2, 3 e 4. Fatos geradores de junho, agosto, setembro e novembro de 2016. Cifra de R\$ 121.099,43.*

Na fiscalização, entre outros documentos foram juntados: cientificação de início da ação fiscal e prorrogação (fls. 05/06), e-mail endereçado à empresa dando conta das inconsistências (fl. 07), Anexo 1 – demonstrativo de divergência entre NF-e de saídas e a EFD (fls. 08/09), Anexo 2 – demonstrativo de divergência entre NFC-e e a EFD (fl. 10), Anexo 3 – demonstrativo de NFC-e (fls. 11/12 – excertos), Anexo 4 – demonstrativo do lançamento das NFC-e na EFD (fls. 13/14 – excertos) e planilhas completas insertas em meio magnético, com recibo respectivo (fls. 15/16).

Impugnação (fls. 38/55) veio protocolada em 11.12.2020, conforme registro presente nos autos (fl. 37).

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/06/2021 (fls. 100 a 105) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*Cabe apreciar, inicialmente, as questões preliminares levantadas pela impugnante.*

*Em primeiro lugar, pede-se que, em virtude de recolhimentos providenciados para quitação da infração 01, seja decretada a extinção da obrigação tributária no particular.*

*Efetivamente, observa-se em relatório detalhado de pagamento do PAF, apenso às fls. 95 e 96, o lançamento de quantias associadas à citada irregularidade. Todavia, não é este Colegiado o órgão fazendário competente para homologar os valores ali registrados após conferência final, com o fito de identificar se ainda existem ou não resíduos a serem cobrados, providência complementar fundamental para se atestar o desaparecimento da obrigação tributária principal, com o pagamento, nos termos do art. 156, I do CTN. **Apreciação da preliminar prejudicada, por não ser de competência desta Junta.***

*Em segundo lugar, pede-se o cancelamento para as demais infrações, porque detectado o cometimento de vício material, haja vista a formalização equivocada da exigência do imposto, visto que as irregularidades foram perfiladas com imprecisão.*

*No que tange ao vício material, sustenta que a auditoria formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, além da descrição das irregularidades se mostrar como imprecisa.*

*Não é isto que se extrai do descritivo das infrações e dos demonstrativos analíticos elaborados pela fiscalização, recebidos pelo sujeito passivo e anexados ao processo. Vinculando-se o teor de cada uma das infrações com o conteúdo dos citados demonstrativos, percebe-se claramente do que trata a postulação do fisco.*

*Destarte, a autoridade fiscal averiguou sim a ocorrência do fato concreto, qual seja, a incidência do imposto estadual sobre operações mercantis tributadas, sob diversos fundamentos, especificados no corpo do auto de infração, inclusive com indicação dos demonstrativos analíticos, adequando-os às previsões normativas de regência da Lei 7.014/96. Fez-se, portanto, a subsunção correta do fato à norma, disponibilizando-se para o contribuinte todas as informações necessárias à compreensão do ilícito praticado. As demonstrações elaboradas pela fiscalização pautaram-se em documentos fiscais emitidos pela autuada e foram lançados na Escrituração Fiscal Digital (EFD), também por ela própria confeccionada. Logo, não há que se invocar qualquer vício material, tampouco desatenção ao exercício pleno do direito de defesa.*

*De outra sorte, inexistente qualquer paradoxo em face de constar no corpo do auto de infração a alíquota cheia de 17%, e a cobrança aludir a diferenças de ICMS em face da adoção de alíquota errada. O demonstrativo de débito construído em campo apropriado do auto de infração, decorre de imputações feitas dentro do sistema fazendário, que prepara e oficializa o lançamento de ofício, através da alimentação das diferenças de imposto encontradas no curso da ação fiscal. O que interessa nesta discussão, é saber se os valores de ICMS registrados no corpo do auto de infração, **correspondem** às diferenças quantificadas nas planilhas analíticas.*

*Portanto, não houve exercício de adivinhação do contribuinte. Os elementos fático-probatórios exibidos pela auditoria bem asseveram a evasão tributária, dos quais teve ciência a defendente, sem fazer uma contraposição objetiva das cifras encontradas. **Preliminar afastada.***

*Em terceiro lugar, com argumentos muito parecidos com os utilizados na preliminar anteriormente apreciada, pede-se que sejam canceladas as infrações, porque suportadas apenas em presunções, meio de prova insuficiente para sustentar a postulação fiscal.*

*Como se viu anteriormente, ao contrário do sustentado pela empresa, o auto de infração está robustecido com os elementos levantados nos demonstrativos elaborados pela autuante, em riqueza de detalhes suficiente para o contribuinte apreender o que está sendo cobrado, e em vista disto, exercer amplamente o seu direito de defesa.*

*Por seu turno, inexistente disposição de lei que vincule o lançamento de ofício a procedimento prévio de fiscalização, a partir do qual haja a participação intensa do sujeito passivo. De fato, como as informações relacionadas às operações mercantis já são transmitidas com antecedência para a base de dados da Secretaria da Fazenda, o trabalho de detecção de eventuais diferenças de imposto já pode ser desenvolvido sem a necessidade de intimação anterior ao contribuinte. Mesmo assim, **antes da lavratura do auto de infração**, cuidou a auditoria de comunicar-lhe o início da ação fiscal, assim como noticiou-lhe terem sido encontradas diferenças, em face de inconsistências, inclusive advertindo que entrasse ele em contato em caso de dúvida ou divergência, tudo conforme enunciam os documentos juntados às fls. 05 e 07.*

*Em geral, não pode vingar o argumento da cobrança estar pautada em meras presunções. Ao contrário: verifica-se nos autos fundamentação suficiente para compreender-se o que está sendo exigido, e detecta-se a presença de elementos instrutórios que dão suporte à postulação fiscal, pelo menos suficientes para atestarem que não se cobra o tributo apenas calcado em signos presuntivos.*

*Assim, possui o lançamento de ofício sob julgamento, os elementos de prova necessários para caracterização do ilícito tributário, visto que os demonstrativos analíticos partiram das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento autuado e lançadas na EFD, repita-se, que não contaram com questionamentos de qualquer natureza por parte da defendente.*

*De outro modo, conforme já analisado, os demonstrativos expressados pela auditoria contemplaram as reduções de base de cálculo pertinentes, inexistindo qualquer atividade de “arbitramento” por parte da autuante. Nele estão individualizadas cada operação, com o fito de quantificar o ICMS sobre a base de cálculo com alíquota respectiva. **Preliminar igualmente afastada.***

*Ultrapassadas as preliminares aventadas, vale ressaltar, que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua formalização, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura da autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT.*

*Não se percebeu intempestividade do gesto defensivo por parte do órgão de preparo. Tampouco defeitos de representação.*

*Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranjo aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*No mérito, apesar de se identificar contestação genérica da infração 02, ainda dentro do argumento do lançamento de ofício estar escorado em presunções, e que nem todas as operações efetuadas pela empresa são tributadas, nada de específico foi trazido para efeito de apreciação concreta por parte desta relatoria.*

***Assim, apesar de ter a chance de fazê-lo, não trouxe o sujeito passivo qualquer contraponto comprobatório, com força suficiente que pudesse desfazer – ainda que parcialmente - o montante lançado e desmontar o alicerce legal-regulamentar, no qual se lastreou a autuação.***

*Vencido este aspecto, cabe examinar, por derradeiro, se a cobrança envolveu aplicação desproporcional da multa, haja vista a circunstância do seu percentual implicar em confisco.*

*Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.*

*Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.*

*Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.*

*Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.*

*Afasto, pois, o pedido de inaplicação da **penalidade**.*

*Destarte, considero o auto de infração PROCEDENTE, equivalente ao histórico de R\$ 125.234,76, afora os consectários, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos para a infração 01.*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” e art. 171 do RPAF (Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 115 a 137, mediante o qual aduz o seguinte.

De primeiro aponta **preliminar de nulidade da autuação, por cerceamento de defesa (art. 18, II e II do RPAF/97), por não conter o Auto de Infração elementos suficientes para determinar com segurança a infração**, sendo o auto genérico, sem conter as circunstâncias ensejadoras das ilegalidades e quais as respectivas operações. Aduz que no Auto de Infração em comento não houve quaisquer demonstrativos que atestasse a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária. Em seguida transcreve julgados do Eg. STJ e desta CONSEF-BA.

E argumenta ainda a **nulidade do auto por impossibilidade de utilização de infração por utilização de presunção como meio de prova**, com imprecisa descrição dos fatos, sem liquidez e certeza do crédito, não há dúvida de que houve ofensa ao contraditório e ampla defesa, o que confirma a nulidade de todo o procedimento fiscal. Aduz, que o recorrente que: **(I) não foi possível a compreensão das condutas que lhe foram imputadas, (II) á eventual tipificação destas condutas, (III) ao desenvolvimento de sua defesa contra a exigência fiscal que lhe foi imposta.**

Acrescenta que não foi intimado pela Fiscalização para apresentar documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco lhe foram solicitados esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre produtos abrangidos pela eventual redução da base de

cálculo, lavrando de forma imediata o Auto de Infração, o que prejudicou a defesa da autuada. Afirmando que tal conduta comprova que a fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formação e que não é permitido realizar lançamento por presunção, sendo o ônus de prova de quem acusa, caso contrário haverá uma inversão das relações jurídicas. Com clara afronta ao disposto nos arts. 113, § 1º e 142, ambos do CTN, que proíbem se inverter o ônus da prova para o contribuinte.

Alega **que a técnica de apuração utilizada pelo Fiscal foi manifestamente ilegal**, pois foi por arbitramento de tributação a alíquota de 17% sobre base de cálculo sobre o valor da operação de saídas das mercadorias no referido período submetido ao regime de tributação normal, aplicando a alíquota de 17% de forma indiscriminada. Alega que a presunção é evidente, porque a fiscalização trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com a redução da base de cálculo, como produtos submetidos a outras tributações e que, portanto, não estão submetidos a alíquota de 17% como imputado no Auto de Infração.

**Quanto a multa** aduz ser inaplicável o art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, que pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS, porque no caso em tela houve o recolhimento integral, no momento das saídas das mercadorias.

Aponta **ser abusiva a multa imposta**, por equivaler a mais da metade do valor do imposto exigido, sendo, portanto, desproporcional, violando o art. 150, IV da CF/88, que rege pelo princípio da proporcionalidade e razoabilidade e o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. E cita o julgamento do STF (ADI 1.075/-MC), que estabelece ser abusivas multas que ultrapassem o percentual de 100%. E acrescenta uma decisão recente que determina ser confiscatória a multa aplicada a alíquota de 30% acima do valor do imposto (STF, Edcl no AI 805.745/PR, Min. Rosa Weber, Primeira Turma, 27.06.2012)

Pede, por fim, que seja reformada a Decisão recorrida sendo declarada a nulidade do lançamento fiscal em razão de ausência de descrição clara e precisa da infração e por utilização de presunção de prova. E, sucessivamente requer que a multa seja afastada ou reduzida.

Protesta ainda pela realização de sustentação oral, quando do momento do julgamento do seu recurso.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige ICMS em razão de 02 infrações acima transcritas no relatório, parte integrante do presente Acórdão.

Noto que o Sujeito Passivo suscita **preliminar de nulidade do Auto de Infração** por cerceamento ao seu direito de defesa, **por não conter o Auto de Infração elementos suficientes para determinar com segurança a infração e por impossibilidade de utilização de infração por presunção como meio de prova.**

Compulsando os documentos utilizados pela fiscalização não me resta dúvida que há elementos suficientes para fixar a infração e que não houve a presunção de provas como alegado no Recurso Voluntário. Isto porque, nos autos resta evidente nas descrições das infrações, bem como nos demonstrativos analíticos realizados pelo auditor fiscal e recebidos pelo sujeito passivo, a vinculação do conteúdo de cada infração com correlação com os respectivos demonstrativos, sendo portanto clara e concreta a autuação do fisco, sem qualquer característica de presunção.

Ressalto ainda, que o auditor fiscal constatou a ocorrência concreta do fato gerador, que fez incidir o imposto ICMS sobre as operações tributadas, apontando os seus fundamentos, no Auto de Infração objeto do presente PAF, com a indicação dos demonstrativos analíticos, em conformidade com as regras da Lei nº 7.014/96. De maneira que não me resta dúvida de que houve subsunção real do fato à norma, tenho assim, o recorrente todos os dados precisos para exercer o seu direito de defesa.

Ademais, não procede a alegação de prejuízo ao direito de defesa por não lhe terem sido solicitados documentos fiscais e contábeis pela fiscalização, pois o fiscal utilizou-se de documentos emitidos pelo próprio recorrente/contribuinte lançados na Escrituração Fiscal Digital (EFD).

É certo que não houve arbitramento na conduta da fiscalização, pois a mesma contém as relações da base de cálculo de forma correta, individualizadas em cada operação e a quantificação do ICMS sobre a base de cálculo com a sua respectiva alíquota.

Pelo exposto, rejeito as duas preliminares de nulidade do Auto de Infração.

E, no mérito, alega o recorrente que nem todas as operações da empresa são tributáveis, porque a fiscalização trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com a redução da base de cálculo, como produtos submetidos a outras tributações e que, portanto, não estão submetidas a alíquota de 17% como imputado no Auto de Infração. Ocorre que contribuinte/recorrente não trouxe aos autos prova concreta para apuração de tal argumento, apesar de ter lhe ter sido oportunizado momento para sua defesa, não traz prova nos autos capaz de desfazer ainda que de forma parcial o valor objeto do lançamento fiscal (infração 02).

No que tange a alegação de abusividade da multa por equivaler a mais da metade do valor do imposto, com o fundamento que tal multa fere o atual entendimento do STF é de que a multa não pode ser mais 30% do valor do tributo, este CONSEF, não possui competência para adentrar-se nessa questão, segundo a vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Dessa forma, resta claro que as razões recursais são incapazes de alterar o julgado, não merecendo acolhida, por não haver o que reparar na decisão de piso.

Diante do exposto, NEGÓ 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 274068.0004/20-8, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S/A**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$125.234,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS