

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0022/19-2  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0182-04/20-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/07/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0189-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação prevê a exigência do imposto por solidariedade, em decorrência da falta de comprovação do recolhimento devido por substituição tributária, quando não retido ou retido a menos, em operação de aquisição de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária. Não comprovada a ocorrência do pagamento do imposto. Inexistência de cometimento de vício material que trouxesse cerceamento ao direito de defesa, nem falta de clareza do lançamento. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/12/2020, exigindo ICMS em decorrência de recolhimento a menor de imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em face de aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades Federativas. Consta na descrição dos fatos, que a base de cálculo das mercadorias foi constituída de acordo com o Protocolo ICMS 50/05, na cláusula segunda, conforme Anexos 1 a 4 (2015) - R\$ 248.270,06. Multa de 60%.

Na decisão proferida, a 4ª JJF (fls. 70/77), apreciou inicialmente, as questões antecedentes de mérito, quanto ao cancelamento do auto de infração por imprecisão das irregularidades, fundamentando que o descriptivo da infração e dos demonstrativos analíticos elaborados pela fiscalização, recebidos pelo sujeito passivo (fl. 14) e anexados ao processo, identificando todas operações que deram causa a autuação, vinculando ao teor da infração cujo conteúdo demonstram claramente a postulação do fisco. Rejeitou as nulidades suscitadas.

*No mérito, apreciou que:*

*Quanto ao mérito, com base no art. 147 do RPAF/BA, não acolho o pedido para realização de perícia ou diligência, em razão do autuado não apresentar argumentos ou indicar de forma concreta fatos que deem margem a sua realização, e em razão de considerar presentes nos autos todos os elementos suficientes a formação do meu convencimento como julgador.*

*Adentrando ao exame dos argumentos apresentados em relação ao mérito da autuação, vejo que o autuado alegou a inocorrência das infrações questionadas, e que pelo fato das mesmas estarem postas de forma lacônica, o levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta utilização indevida de créditos fiscais, restando-lhe 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.*

Conforme já pontuado linhas acima, a infração não está posta na forma mencionada pelo autuado, e se encontra indicada de maneira perfeitamente compreensível e detalhada, de fácil compreensão, na medida que as planilhas elaboradas pela autuante, de posse do autuado, lhe possibilitam esta condição, a tipificação se apresenta de forma correta enquanto que a defesa teve todas as possibilidades possíveis ao seu desenvolvimento de forma objetiva e criteriosa, entretanto, não é isto que vejo nos autos.

A infração impugnada, conforme já dito linhas acima, se refere a recolhimento a menos do ICMS a título de antecipação tributária, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, no período de janeiro/15 a novembro/15. De início observo que não pode ser acolhido o argumento defensivo de que “a antecipação do recolhimento do imposto é ilegal e inconstitucional, dada a cobrança de pagamento de ICMS sobre operações que ainda não ocorreram, sem que haja regime de substituição tributária, sendo que, com efeito, a exigência tributária combatida ofende os arts. 155, II da CF/88 e o 2º, I e 12, I da LC 87/96, que preveem expressamente que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias, considerando-se o fato ocorrido o fato jurídico tributário na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”.

Isto porque, a exigência tributária possui previsão expressa na Lei estadual nº 7.014/96, a qual deve ser cumprida por todos. Aliás, não houve por parte do Supremo Tribunal Federal decretação de sua inconstitucionalidade, portanto não há o que se discutir a este respeito.

Assim é que, da análise levada a efeito nos argumentos defensivos relacionados ao mérito da autuação, sem qualquer dificuldade, se constata que, a rigor, o autuado, apesar de haver recebido todos os demonstrativos que deram causa à autuação, não enfrentou, objetivamente, as acusações que lhe foram impostas.

Sua tese defensiva, se limitou a citar, que buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento, e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da autuante, entretanto, não os apontou e sequer citou algum, mesmo por amostragem, limitando-se a dizer, simplesmente, que houve falta de tipicidade das condutas consideradas, o que não concorda pois não apresentou qualquer justificativa ou respaldo legal para tal afirmação, e, o que é mais grave, apenas citou que não cometeu as infrações, sem apresentar qualquer prova que justificasse seu argumento. Utilizou tal argumento, apenas, para pugnar pela realização de diligência ou perícia fiscal, as quais, por falta de elementos que as justifiquem, já foram acima indeferidas.

Convém aqui registrar, que apesar do autuado ter afirmado que todo o imposto exigido a título de ICMS-ST já fora inteiramente pago através de retenção efetuada pelo próprio fornecedor no documento fiscal emitido, não anexou aos autos um exemplo sequer para fim de sustentar seu argumento, apesar de ter em mãos as planilhas analíticas elaboradas pela autuante, que apresenta os cálculos de forma bastante detalhada, possibilitando todos os meios de conferência, o que, infelizmente não ocorreu.

No que diz respeito à alegação de que a autuação ocorreu através de utilização de presunção como meio de prova, não é o que se apresenta nestes autos. A ação fiscal foi precedida da respectiva cientificação ao autuado, conforme se constata através do doc. fl. 04, que lhe foi encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico, cuja ciência e leitura pelo mesmo ocorreu no dia 21/10/19.

Ainda no curso da ação fiscal, foi encaminhada mensagem ao autuado através do e-mail constante à fl. 05, onde foram apresentadas as inconsistências colhidas para efeito de análise pelo mesmo, porém, não consta resposta a este respeito. Apesar disto, tem razão a autuante quando menciona que não existe previsão para intimação prévia ao contribuinte, acerca das ocorrências apuradas no curso da ação fiscal.

De fato, vejo que não houve a alegada presunção, na medida em que, conforme está demonstrado analiticamente nos autos, a fiscalização foi efetuada com base nas notas fiscais eletrônicas de entradas de mercadorias, todas identificadas nas através das multicamadas planilhas, além dos dados extraídos da escrita fiscal digital do autuado, sendo que, à luz do quanto apurado nestes autos e acima já explicitado, entendeu a autuante não haver necessidade de buscar maiores explicações ao autuado, além daquelas acima já mencionadas.

Com relação às decisões mencionadas pelo autuado em sua defesa, não lhe socorrem, já que se referem a lançamento com ausência de provas, diferentemente com o que ora se aprecia, pois, os fatos apurados se encontram devidamente comprovados e documentados. De igual maneira, a doutrina trazida aos autos está desassociada aos fatos aqui analisados.

No que diz respeito ao argumento de que a técnica utilizada pela autuante para efeito de apuração do imposto é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento da tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada, se trata de outro argumento que não prospera na medida em que se encontra analiticamente demonstrado de forma correta, a maneira de como foi apurado o imposto exigido, não havendo porque se falar em arbitramento.

Desta maneira, pelo fato da autuante ter apurado e demonstrado de forma compreensível e detalhada a infração questionada, cujos respectivos demonstrativos analíticos elaborados foram entregues ao autuado consoante recibo de fl. 14, além de assinatura posta nas planilhas constantes nos autos pela representante da empresa

*auditada, e, considerando que o autuado não apontou qualquer equívoco porventura existente nos levantamentos elaborados pela autuante, não vejo outra opção senão julgar subsistente a acusação.*

*No que tange à arguição de abusividade da multa imposta, no percentual de 60%, por considerá-la desproporcional, de caráter confiscatório e inconstitucional, saliento que esta se encontra prevista pelo Art. 42, inciso VII da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, de acordo com o disposto no Art. 167, I do RPAF-BA. Também, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, falece competência a este órgão julgador administrativo para promover sua redução. Desta maneira, em face da existência de previsão legal para aplicação no percentual posto no Auto de Infração, mantenho a penalidade aplicada no percentual de 60%.*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 248.270,06.*

No recurso voluntário interposto (fls. 90/104) inicialmente ressalta a sua tempestividade, discorre sobre a infração, razões da impugnação e julgamento. Reapresenta na quase totalidade as razões da defesa inicial de fls. 18 a 36.

Preliminamente suscita a nulidade do auto de infração, sob alegação de ocorrência de vício material, formalizando a exigência de forma equivocada, com descrição imprecisa da infração, em desconformidade com a previsão contida no art. 39 do RPAF/BA e artigos 142 e 201 do CTN. Discorre sobre a previsão contida no art. 142 do CTN acerca do lançamento tributário e 129 do COTEB, faltando os elementos essenciais do lançamento (descrição dos fatos, datas de ocorrência, base de cálculo, enquadramento, multa...). Transcreve texto de doutrinadores e diz que diante de descrição genérica (recolhimento a menor do ICMS), restou a missão de adivinhar as causas da autuação, afrontando o direito do contraditório previsto no art. 5º, LV da CF. Requer reconhecimento da nulidade do lançamento pela falta de precisão e cerceamento do direito de defesa.

No mérito, alegou que o Auto de Infração é lacônico e impreciso, exigindo adivinhar supostas irregularidades eventualmente cometidas em razão da imprecisão na descrição dos fatos, compreensão das condutas que lhe foram imputadas e tipificação o que dificultou o exercício no desenvolvimento de sua defesa.

Argumenta que apesar da decisão da Primeira Instância ter julgado correto o sistema de tributação a que foi submetido, a antecipação do recolhimento do imposto é ilegal e inconstitucional, por exigir pagamento de ICMS sobre operações que ainda não ocorreram, sem que haja regime de substituição tributária, ofendendo aos artigos 155, II da CF/88 e o 2º, I e 12, I da LC 87/96, que preveem expressamente que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias, considerando-se o fato jurídico tributário na saída da mercadoria do estabelecimento.

Alega que não se trata de regime de substituição tributária previsto na legislação complementar e referendado pelo STF, exigindo o ICMS com base no fato da mercadoria ter entrado no Estado da Bahia, que é inconstitucional e ilegal, por exigir no momento da entrada e não das saídas.

Pondera que falta tipicidade das condutas, tendo em vista que apurou e recolheu o ICMS devido nas operações indicadas pela fiscalização e não há que se falar em omissão de recolhimento do imposto, nem imposição de multa por não ter cometido a infração que foi acusado.

Ressalta que o julgador indeferiu o pedido de realização de diligência e produção de prova pericial, que a recorrente insiste para analisar o seu controle de estoques e livros fiscais para comprovar que não houve falta de recolhimento de tributos, em observância ao princípio da verdade material, nos termos do art. 333, I do CPC e art. 150, I e II do RPAF/BA.

Argumenta que apesar da decisão ter considerado suficiente a planilha elaborada pela fiscalização baseada em notas fiscais relativas ao período autuado, afirma que não foi apontado nem trazido pela autoridade fiscal elementos que confirmam liquidez às suas alegações de que teria procedido recolhimento a menor do ICMS-ST. Sustenta que restou claro que o imposto foi exigido por meio de presunção como meio de prova, sem analisar todos os documentos necessários, sem considerar a presunção de inocência até prova em contrário, invertendo o ônus

da prova, nos termos do art. 112 do CTN, o que incorre em manifesta nulidade.

Conclui, que para exercer o contraditório, o ato administrativo deve ser fundamentado indicando a conduta que demonstre a ocorrência da infração, motivo pelo qual a decisão deve ser reformada com o cancelamento integral da exigência fiscal.

Destaca ainda que a fiscalização arbitrou a base de cálculo o que é manifestamente ilegal, na medida que tributou com a alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada das mercadorias, *“presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo alíquota de 17% indiscriminadamente”*, o que foi alegado na defesa e não considerado na decisão ora recorrida as saídas de mercadorias saídas beneficiadas com isenção ou redução da base de cálculo (RBC), ou ainda produtos que compõe a cesta básica que não se submetem a alíquota de 17%.

Quanto a multa aplicada com porcentual de 60%, ressalta que possui efeito confiscatório e desproporcional, afrontando o disposto no art. 150, IV da CF, por configurar efeito de confisco, a exemplo do julgamento da ADI nº 1.075-MC pelo STF, que firmou entendimento de que multas com porcentual acima de 30% são abusivas (RE 523.471-AgR), ou que reduziu de 100% e 150% para 15% (RE 801.734/RN; ARE 844.527/BA) e decisão do TRF-1 que fixou a um patamar de 20% (AC 2004.38.00.004997-4 MG). Afirma que tendo agido com boa-fé, a penalidade deve ser afastada ou reduzida.

Finaliza requerendo que seja conhecido e provido o recurso voluntário, cancelando a exigência fiscal ou no mínimo reduzido a multa aplicada.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo se insurgiu contra a decisão proferida pela 4ª JJF, porém, não apresentou qualquer fato novo ou argumento de direito, limitando-se a reapresentar os mesmos argumentos da defesa, requerendo a nulidade da autuação, realização de diligência, alegando inexistência da infração e redução da multa aplicada.

Com relação ao pedido de realização de diligência, observo que de acordo com o art. 150, I do RPAF/BA, a diligência deve ser realizada para investigar questões de mérito que requeiram exame, vistoria, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. Entretanto, na situação presente a fiscalização elaborou demonstrativos com base nas notas fiscais e documentos escriturados pela própria empresa, e na defesa e no recurso interposto, não foram apresentadas quaisquer provas para contrapor o levantamento fiscal. Por isso fica indeferido, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal, ou a documentos de posse do requerente, cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

Quanto à nulidade suscitada sob alegação de existência de vício material, falta de clareza da infração, requisitos formais previstos no art. 142 do CTN e 129, § 1º, III do COTEB, constato que ao contrário do que foi alegado, a infração é descrita de forma clara (recolhimento do ICMS a menor por antecipação, Protocolo ICMS 50/05), cujos Anexos 2 e 3 (fls. 7 a 10, gravado na mídia de fls. 13), relacionam as mercadorias adquiridas consignadas no mencionado Protocolo, o Anexo 4 (fl. 11 e 12), relaciona os valores recolhidos (constante no sistema da SEFAZ/BA), e no Anexo 1 (fl. 6), foram consolidados os valores apurados por mês, com a dedução dos valores recolhidos e transportadas para o demonstrativo de débito as diferenças apuradas, indicadas como devidas.

Tomando por exemplo o mês 12/2015, foi apurado de forma analítica o valor devido de R\$ 82.486,16 (Anexo 2 e 3), com valores de R\$ 60.108,74 (MVA) + R\$ 22.377,42 (Pauta ou MVA), tudo consolidado no anexo 1 (fl. 6), e deduzido o valor recolhido de R\$ 51.060,50, que resultou na diferença exigida de R\$ 31.425,66.

Da mesma forma, quanto aos requisitos formais, o Auto de Infração indica a qualificação do autuado, local data e hora do lançamento, descrição da infração, indica os dispositivos infringidos e multa tipificada, intimação para pagamento do débito, tudo em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA, inclusive fazendo se acompanhar de demonstrativos analíticos e sintéticos, que possibilitaram os meios para exercício da defesa. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que o ICMS foi exigido por meio de presunção, observo que conforme apreciado na decisão ora recorrida, o levantamento fiscal foi efetuado com base nas notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias (Anexos 2 e 3), devidamente registradas na escrita fiscal digital (EFD), apurada a base de cálculo e o ICMS-ST devido, com dedução dos valores recolhidos (Anexos 1 e 4). Portanto, o lançamento não foi feito por meio de presunção, e sim com base em levantamento fiscal de operações de aquisição de mercadorias, apuração da base de cálculo e exigência dos valores devidos e não recolhidos. Por isso, fica afastado o argumento de que foi utilizada presunção como meio prova.

Quanto ao argumento de que não foram consideradas as saídas contempladas com redução de base de cálculo, isentas e da cesta básica, observo que não foi apresentada qualquer prova com relação às operações subsequentes com mercadorias contempladas com o citado benefício fiscal, motivo pelo qual, fica prejudicada a sua análise.

Quanto ao argumento de que a apuração do imposto foi feita por meio de arbitramento, com aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de entrada, observo que conforme apreciado na decisão recorrida, nos demonstrativos foi apurado o ICMS-ST por operação no anexo 2 (fl. 7), o qual indica o número da nota fiscal, a mercadoria, o valor, a MVA, base de cálculo, em alguns casos a redução da base de cálculo, a base de cálculo a alíquota interna (17%), e dedução do crédito fiscal, totalizando por mês. Do total apurado que foi recolhido a menor, a exemplo do mês 01/2015, de R\$ 22.882,13, que foi transportado para o demonstrativo de débito do Auto de Infração, que indicou uma base de cálculo de R\$ 134.600,76. Logo, como apreciado na decisão recorrida, não prospera o argumento de que a base de cálculo foi arbitrada, visto que o levantamento fiscal demonstra analiticamente, de forma correta, a maneira de como foi apurado o imposto exigido, não havendo porque se falar em arbitramento.

Quanto ao argumento de que os valores exigidos já tinham sido recolhidos, constato que o levantamento fiscal tem como suporte os Anexos 1, 2, 3 e 4, gravados na mídia juntada à fl. 13, apura os valores exigidos relativos à MERCADORIAS SUJEITAS A MVA (Anexo 2); MVA OU PAUTA (Anexo 3), tendo sido relacionados os valores recolhidos tempestivamente pelo estabelecimento autuado, no Anexo 4 (fls. 11 e 12), que foram deduzidos no Anexo 1 (fl. 6).

Pelo exposto, a fiscalização apurou mensalmente o montante do ICMS-ST devido e deduziu os valores recolhidos (Coluna E do Anexo 1), e exigiu as diferenças devidas apuradas mensalmente, e o recorrente não comprovou que recolheu os valores apurados pela fiscalização como pagos a menor.

Como o sujeito passivo reapresentou a alegação da defesa e diante da fundamentação contida na Decisão recorrida não apresentou nenhuma prova do que foi alegado, a exemplo das notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, implica em simples negativa do cometimento da infração, o que não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação, nos termos do art. 143 do RPAF/BA. Portanto, os elementos contidos nos autos comprovam que foram considerados os valores recolhidos e não foi apresentada qualquer prova junto com o recurso interposto, contra a decisão recorrida de que ocorreu regularidade no pagamento do ICMS.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60%, é prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, portanto, é legal, e de acordo com o artigo 167, I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária.

Quanto ao pedido de redução da multa para um patamar de 30%, observo que este órgão julgador não tem competência para promover redução ou cancelamento de multa. Todavia, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito e intimação (fl. 3), se atendidas as condições estabelecidas no art. 45 da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada pode ter redução de até 70%, o que de certa forma pode resultar em ônus efetivo menor do que o percentual de 60% do auto de infração.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0022/19-2**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 248.270,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS