

**PPROCESSO** - A. I. N° 278936.0009/20-1  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0261-04/21-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/11/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0323-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. Acusação subsistente. **b)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. No mérito, fato não impugnado. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Fato reconhecido. Infração mantida. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL. **b)** CONSIDERADAS COMO ISENTAS. FALTA DE AMPARO NA LEGISLAÇÃO. Infrações 04 e 05 não impugnadas quanto ao mérito. Infrações mantidas 4. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. **a)** ERRO NA APLICAÇÃO. Fato não impugnado em relação ao mérito. Infração mantida. **b)** ALÍQUOTA UTILIZADA INCORRETAMENTE. Restou caracterizado que o adicional de 2% referente ao Fundo de Combate à Pobreza não foi recolhido. Acusação subsistente. Não acolhidos os argumentos de nulidade. Indeferida a realização de diligência. Incompetência deste órgão julgador para apreciação de questões relacionadas a constitucionalidade na legislação tributária posta. Modificada de ofício a multa aplicada referente à infração 3, uma vez que a partir de abril de 2012, houve alteração da legislação, portanto, a multa aplicada de 100% fica reduzida para 60% com previsão no art. 42, II, “f” da Lei n° 7.014/96. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão de piso que julgou Procedente que cuidam os presentes autos de exigência tributária no montante de R\$258.568,49, mais multas, decorrentes do Auto de Infração em epígrafe, expedido em 30/09/2020, referente ao período de janeiro/2018 a dezembro/2019, com as seguintes imputações:

**INFRAÇÃO 1** – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária”. Valor lançado R\$ 15.950,90. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, “a” da Lei n° 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2** – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no (s) documento (s) fiscal (is)”. Valor lançado R\$ 43.962,59. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, “a” da Lei n° 7.014/96.

**INFRAÇÃO 3** – “Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios”. Valor lançado R\$ 7.846,63. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei n° 7.014/96.

**INFRAÇÃO 4** – “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”. Mercadoria tributável, porém, lançada como enquadrada no regime da substituição tributária. Valor lançado R\$ 68.144,47. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, “a” da

Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 5** - “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas”. Venda de mercadoria sem tributação do imposto, não amparada por previsão legal. Valor lançado R\$ 59.559,71. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 6** – “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Empregou a alíquota de 7% quando a correta é 18%. Valor lançado R\$ 49.668,91. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 7** – “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Empregou a alíquota de 25%, quando o correto é 27%. Contribuinte não lançou o adicional de 2% relativo ao Fundo de Pobreza. Valor lançado R\$ 13.435,28. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 95 a 115. O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 143 a 146.

Após a devida instrução processual, assim entendeu a 4ª JJF:

#### VOTO

*O Auto de Infração em lide, foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 258.568,49, mais multas, decorrente do Auto de Infração em epígrafe, expedido em 30/09/2020, referente ao período de janeiro/2018 a dezembro/2019, no qual constam descritas 07 (sete) imputações com repercussão no ICMS, atribuídas ao autuado, todas devidamente acima descritas.*

*O autuado, arguiu como primeira preliminar de nulidade, que a autuação foi formalizada de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, enquanto que as infrações descritas não são precisas, revestindo-se, portanto, de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento, em total afronta ao quanto preconiza o Art. 142 do CTN, e o Art. 129 do Código Tributário Estadual, sendo que, desta maneira, como não foram observados 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 Art. 18, incisos II e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.*

*Não vejo como acolher tal argumento defensivo, porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN e ao art. 129, § 1º, inciso III do COTEB para sustentar sua irresignação, considero que todos os requisitos ali elencados estão contemplados pelo lançamento, ou seja, qualificação do autuado, local, data e hora do lançamento, descrição clara e precisa do fato motivacional, disposição legal infringida e intimação para pagamento do débito, sendo, por conseguinte, também atendido in toto o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.*

*Assim é que de acordo com o que consta dos autos, sobretudo no campo “Descrição dos fatos”, vê-se, sem qualquer dúvida, que as acusações estão postas de forma clara, e corretamente fundamentadas, sendo plenamente possível a identificação dos fatos narrados pelo autuante, que indica, através das planilhas elaboradas e entregues ao autuado conforme recibo de fl. 93, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, não havendo qualquer consistência no alegado cerceamento do direito de defesa, posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado.*

*Portanto, à luz do quanto acima descrito, além do correto enquadramento da infração e da penalidade aplicada, e, ainda, pelo fato de se encontrar atendido o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não há como ser acolhido este pedido de nulidade do Auto de Infração pois, como já dito, não se caracterizou o aludido cerceamento ao direito de defesa. Assim, por não se confirmar a existência do alegado vício material no lançamento, afasto este argumento de nulidade trazido pelo autuado.*

*A título de segundo pedido de nulidade do Auto de Infração, “POR INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO E POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”, o argumento trazido é de que o mesmo é lacônico e impreciso, o que lhe levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento, só lhe restando 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, pontuando 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 do autuante.*

*Trata-se de outro argumento que não merece ser acolhido na medida em que não houve a alegada presunção, vez que, conforme está demonstrado analiticamente nos autos, a fiscalização foi efetuada com base nas notas*

fiscais eletrônicas e na escrita fiscal digital do autuado, à luz do quanto apurado nestes autos e acima já explicitado.

Por oportuno, ressalto que a ação fiscal foi precedida da respectiva cientificação ao autuado, conforme se constata através do doc. fl. 15, que lhe foi encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, cuja ciência e leitura pelo mesmo ocorreu no dia 13/07/2020.

Ainda no curso da ação fiscal, foi encaminhada mensagem ao autuado através do e-mail constante à fl. 144, onde foram mencionadas, em anexo, as inconsistências colhidas para efeito de análise pelo mesmo, porém não houve resposta. Aliás, convém aqui ressaltar, que não existe na legislação tributária vigente previsão para intimação prévia ao contribuinte acerca das ocorrências apuradas no curso da ação fiscal, visto que, existem meios e momentos posteriores para contestação do lançamento fiscal.

Desta forma 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 e na escrita fiscal digital do autuado.

Também neste tópico de arguição de nulidade destacou o autuado que a técnica de apuração tributária utilizada é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento de tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo da operação de saídas das mercadorias, ou seja, além de imputar a infração de falta de pagamento sem qualquer comprovação fática, também se presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidos à tributação normal, incidindo à alíquota de 18% indiscriminadamente.

A este respeito considero que 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.

Convém aqui registrar que as imputações contidas no presente lançamento se relacionam a utilização indevida de créditos fiscais, falta de recolhimento do imposto destacado em nota fiscal não escriturada no livro Registro de Saídas, operações tributáveis consideradas como não tributáveis e utilização indevida de alíquotas em operações de saídas de mercadorias, neste caso foi aplicada a alíquota de 7% ou invés de 18% (infração 6) e a alíquota de 25% quando deveria ser a de 27% (infração 7).

Portanto, consoante já dito acima, não foi utilizado qualquer tipo de arbitramento para efeito de consignação do lançamento, visto que, em relação às infrações 04 e 05, foi empregada a alíquota de 18% sobre operações tributáveis consideradas como não tributáveis, enquanto em relação a infração 06, as operações foram tributadas à alíquota de 07% quando deveriam ser consideradas com a alíquota de 18%. Neste caso foi exigido justamente o valor tributado à menos, ou seja, a diferença entre 07% e 18%, consoante se verifica, com clareza, na planilha de fl. 69, que a exigência fiscal recaiu sobre a diferença paga a menos.

O fato de constar no Auto de Infração a alíquota de 18% não significa que houve “arbitramento” de alíquota, apenas se adequou o valor pago a menos, para efeito de indicação da base de cálculo no campo específico do Auto de Infração, ou seja, foi dividido o valor pago a menos por 0,18 para efeito de se encontrar a base de cálculo a ser lançada no campo próprio.

Afasto, pois, este pedido de nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito da autuação, destaco que o autuado reconheceu como devido os valores exigidos através das infrações 01 na ordem de R\$ 15.950,90 e infração 03 na quantia de R\$ 7.846,63, entretanto apesar de citar que iria efetuar o pagamento do débito integral em relação as mesmas, não constam dos autos comprovantes dos ditos recolhimentos.

Portanto, infrações 01 e 03 subsistentes.

No tocante às demais infrações o autuado se limitou a questionar apenas a exigência relacionada à infração 07, ao argumento de que não houve pagamento a menos do imposto no tocante ao recolhimento relativo ao Fundo de Combate à Pobreza, visto que, ao seu argumento, realizou o integral pagamento de tais valores, sendo este o motivo de solicitação de diligência para efeito de comprovação do seu argumento.

Quanto ao pedido de diligência apresentado pelo autuado relacionado exclusivamente a infração 07, fica o mesmo indeferido, com base no art. 147, I, do RPAF/BA, em razão deste não apresentar argumentos ou indicar de forma concreta fatos que deem margem a sua realização, e, também, pelo fato de considerar que os elementos presentes aos autos são suficientes para formação do meu convencimento na qualidade de julgador.

Para efeito de comprovação do seu argumento alegou o autuado ser inegável que realizou o pagamento integral de tais valores de acordo com relação anexa que comprova o devido destaque em campo próprio do arquivo XML.

A única relação juntada aos autos, é a constante às fls. 139 e 140, que diz respeito a uma “Relação de Notas Enviadas Anexo”, que nada comprovam ou esclarecem, posto que, o que prevalece é o que consta na EFD e esta relação não atesta que o lançamento se deu com a alíquota de 27%.

Considerando que o levantamento fiscal, de acordo com a planilha de fl. 82, indica cada documento fiscal

*sujeito a tributação à alíquota de 27%, enquanto que a tributação ocorreu sob à alíquota de 25%, está demonstrado, analiticamente, que a cobrança recaiu apenas sobre a diferença de 2% e, neste sentido, o autuado nada comprovou.*

*Desta maneira, fica mantida integralmente a infração 07 no valor de R\$ 13.435,28.*

*Tendo em vista que, em relação ao mérito, o autuado não se referiu às infrações 02, 04, 05 e 06, as mesmas ficam mantidas.*

*No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa aplicada no percentual de 60%, saliento que esta se encontra prevista pelo Art. 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, de acordo com o disposto no Art. 167, I do RPAF-BA. Também, pelo fato da multa aplicada se referir a descumprimento de obrigação principal, esta Junta de Julgamento não possui competência para sua redução.*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 258.568,49.*

O representante da recorrente apresenta peça recursal, fls. 96 a 115, tecendo os mesmos argumentos da peça defensiva, conforme segue:

Inicialmente, relata quanto à tempestividade, discorre quanto aos fatos da autuação e reproduz a ementa da Decisão recorrida.

Suscita preliminares de nulidades: por cerceamento do direito de defesa devido ao vício material e por impossibilidade da utilização da presunção como meio de prova.

Quanto à primeira preliminar de nulidade, por cerceamento do direito de defesa devido ao vício material. Alega equívoco da fiscalização sobre a autuação pois a infração descrita nas peças infracionais não é precisa, onde macula, de inequívoco vício material o lançamento.

Discorre sobre o art. 142 do CTN, 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; **(iv)** a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e **(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.

Pontua que as obrigatoriedades citadas são recepcionadas pelo 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.

Afirma que as imposições citadas são vinculadas e obrigatórias à atividade do fiscal, no sentido de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o. Reitera que 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. Cita as lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ensinamento do Professor Roque Antonio Carrazza.

Sustenta que 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, § 1º, III do COTEB.

Esclarece que basta uma simples leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito para verificar que a acusação trata da suposição de que a Recorrente “*recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias*

regularmente escrituradas". Salienta que a Recorrente equivocadamente errou na aplicação da base de cálculo do imposto e recolheu a menor, a D. Fiscalização, então, deveria apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida. Sinaliza que há uma confusão por parte da D. Fiscalização Estadual, sobretudo em definir a infração cometida, diante da incoerência da fundamentação legal.

Afirma que a Autoridade Fiscal cumpriu 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 (incisos II e III). Diz 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 pela D. Fiscalização Estadual para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

Reporta novamente 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.

Acrescenta que, além das situações expostas, a aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos no art. 5º, LC da CF/88. Reproduz precedente do STJ, onde pontuou 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. Junta ainda jurisprudência do CONSEF (*AI nº 278987.0005/14-3, Rel. Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, j. 03/08/2018; AI 206911.0004/12-2, Ac JJF nº 0200-05/14, Rel. Tolstoi Seara Nolasco, 5a Junta de Julgamento Fiscal, j. 09/10/2014; AI 206949.0003/04-2, Ac CJF nº 0345-12/06, Rel. Álvaro Barreto Vieira, 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, j. 28/08/2006*).

Requer que seja reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário.

Em relação à segunda nulidade, por impossibilidade da utilização da presunção como meio de prova. Reclama que o Auto de Infração ora combatido é lacônico e impreciso, o que levou a Recorrente a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto recolhimento a menor.

Diante disso, resta para a Recorrente 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.

Esclarece que na forma como foi lavrado a autuação 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, sendo que a lavratura de Auto de Infração 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.

Reporta que esse 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. Explica que a D. Fiscalização Estadual não solicitou da Recorrente qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, tampouco, solicitou esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo.

Salienta que, 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, a D. Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o

Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Assevera que ocorreu apenas um levantamento superficial e genérico que trata tão somente de operações de saídas, sem o devido aprofundamento da questão da redução da base de cálculo, e menciona que não se admite lançamento baseado em mera presunção, pois sendo princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe àquele que formula a acusação, assim, caberia à Fiscalização 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.

Assinala que a Fiscalização tem necessariamente de se pautar na realidade concreta dos fatos ocorridos, que têm de ser provados e devem ser apurados no procedimento de fiscalização prévio, no qual seja permitido ao contribuinte esclarecer eventuais indícios de irregularidades encontrados antes da efetiva cobrança fiscal. Cita lições de Marco Aurélio Greco.

Destaca que, para verificar se que o pagamento foi a menor, a Fiscalização deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, a mesma sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da Recorrente ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor.

Assim, resta comprovada novamente a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela Fiscalização, ou seja, a Recorrente não cometeu a infração da qual foi acusada porque não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido. Exatamente por isto, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica, legal ou fática, devendo ser integralmente cancelada a exigência fiscal decorrente.

Destaca ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela FISCO é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Isto é, além de imputar a infração de pagamento a menor sem qualquer comprovação fática, também simplesmente presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 18% indiscriminadamente.

Reafirma que não se pode presumir que todas as mercadorias vendidas pela Recorrente se submetem ao regime de tributação normal, tal como ao fazer incidir a alíquota de 18% a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias em que ocorreu o suposto recolhimento a menor. Tal presunção é ainda mais evidente, na medida em que a presente autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos submetido a outras tributações e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 18% na presente autuação.

Requer que seja declarada nulidade do Auto de Infração.

No mérito, alega a improcedência da infração 7, em razão do inequívoco recolhimento do fundo de combate à pobreza. Salienta que o recolhimento a menor trata, na verdade, da falta de processamento dos pagamentos devidamente efetuados a título de Fundo de Combate à Pobreza.

Explica ser inegável que a Recorrente realizou o pagamento integral de tais valores, conforme se constata da relação anexa, que comprova o devido destaque em campo próprio do arquivo XML E, sustenta que a decisão de piso entendeu diferente, pois os elementos apresentados são suficientes para comprovar o alegado, não havendo que se falar em falta de comprovação para formação do convencimento do julgador, vez que os documentos foram devidamente juntados e deveriam ter sido analisados e considerados para esclarecer o direito da Recorrente.

Sustenta que não há que se falar em suposto recolhimento a menor por erro na aplicação da alíquota, na medida em que os documentos apresentados demonstram que a Recorrente recolheu

o montante integral devido.

Pede que seja reconhecido, ao menos, o erro de acusação, tendo em vista que a Recorrente comprovou os pagamentos, razão pela qual poderia se falar no máximo em eventual descumprimento de obrigação acessório. Porém, jamais em suposta falta de recolhimento do imposto.

Afirma que resta demonstrada a necessidade de cancelamento da Infração 07 do Auto de Infração ora impugnado. Pugna-se pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.

Quanto à alegação de abuso na aplicação da multa imposta, nos termos do art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS que, como já demonstrado, foi integralmente recolhido no momento das saídas e, portanto, a referida penalidade seria inaplicável ao presente caso.

Sustenta ser 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, note-se que o art. 150, IV da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Lembra que o art. 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumentos de arrecadação disfarçados. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual sequer ocorreu no caso em tela.

Consigna que o E. STF (*STF, EDcl no AI nº 805.745/PR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 27.06.2012*), após definir em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI nº 1.075-MC), tem reiteradamente aplicado esse entendimento em inúmeros julgados mais recentes, de ambas as suas Turmas, firmando entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido. Cita inúmeros precedentes nos quais os Ministros do STF (RE nº 801.734/RN; ARE nº 844.527/BA) têm mantido decisões instâncias inferiores que reduzem o percentual da multa de ofício a patamares ainda menores.

Sustenta que resta demonstrada a abusividade da penalidade imposta, que viola o art. 150, inciso IV da CF/88, sendo absolutamente desproporcional à infração imputada à Recorrente, que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da Fiscalização que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

Finaliza requerendo:

- que seja conhecido e dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para 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;
- que seja reconhecida a improcedência da autuação em questão e, consequentemente, determinado o cancelamento integral das exigências consubstanciadas no presente Auto de Infração;
- 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;
- que as intimações sejam feitas, exclusivamente, em nome do sujeito passivo, via DT-e, conforme determina o RPAF, sob pena de nulidade;
- e protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento do presente recurso.

## VOTO

O Recurso Voluntário reproduz as mesmas preliminares da impugnação, que em nada inovam em relação aos argumentos já apresentados e rechaçados pela Junta de Julgamento Fiscal. Diante do exposto, me alinho totalmente com a decisão de primeiro grau, a qual deve ser mantida por seus próprios fundamentos, para tanto transcrevo parte do voto:

*"Não vejo como acolher tal argumento defensivo, porque, ao se reportar ao art. 142 do CTN e ao art. 129, § 1º, inciso III do COTEB para sustentar sua irresignação, considero que todos os requisitos ali elencados estão contemplados pelo lançamento, ou seja, qualificação do autuado, local, data e hora do lançamento, descrição clara e precisa do fato motivacional, disposição legal infringida e intimação para pagamento do débito, sendo, por conseguinte, também atendido in totum o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.*

*Assim é que de acordo com o que consta dos autos, sobretudo no campo “Descrição dos fatos”, vê-se, sem qualquer dúvida, que as acusações estão postas de forma clara, e corretamente fundamentadas, sendo plenamente possível a identificação dos fatos narrados pelo autuante, que indica, através das planilhas elaboradas e entregues ao autuado conforme recibo de fl. 93, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação, não havendo qualquer consistência no alegado cerceamento ao direito de defesa, posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva foram disponibilizados ao autuado.*

*Portanto, à luz do quanto acima descrito, além do correto enquadramento da infração e da penalidade aplicada, e, ainda, pelo fato de se encontrar atendido o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não há como ser acolhido este pedido de nulidade do Auto de Infração pois, como já dito, não se caracterizou o aludido cerceamento ao direito de defesa. Assim, por não se confirmar a existência do alegado vício material no lançamento, afasto este argumento de nulidade trazido pelo autuado.*

*A título de segundo pedido de nulidade do Auto de Infração, “POR INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO E POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”, o argumento trazido é de que o mesmo é lacônico e impreciso, o que lhe levou a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento, só lhe restando 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, pontuando 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 do autuante.*

*Trata-se de outro argumento que não merece ser acolhido na medida em que não houve a alegada presunção, vez que, conforme está demonstrado analiticamente nos autos, a fiscalização foi efetuada com base nas notas fiscais eletrônicas e na escrita fiscal digital do autuado, à luz do quanto apurado nestes autos e acima já explicitado.*

*Por oportuno, ressalto que a ação fiscal foi precedida da respectiva científica ao autuado, conforme se constata através do doc. fl. 15, que lhe foi encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, cuja ciência e leitura pelo mesmo ocorreu no dia 13/07/2020.*

*Ainda no curso da ação fiscal, foi encaminhada mensagem ao autuado através do e-mail constante à fl. 144, onde foram mencionadas, em anexo, as inconsistências colhidas para efeito de análise pelo mesmo, porém não houve resposta. Aliás, convém aqui ressaltar, que não existe na legislação tributária vigente previsão para intimação prévia ao contribuinte acerca das ocorrências apuradas no curso da ação fiscal, visto que, existem meios e momentos posteriores para contestação do lançamento fiscal.*

*Desta forma 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 e na escrita fiscal digital do autuado.*

*Também neste tópico de arguição de nulidade destacou o autuado que a técnica de apuração tributária utilizada é manifestamente ilegal, na medida em que se deu por arbitramento de tributação à alíquota de 18% sobre a base de cálculo da operação de saídas das mercadorias, ou seja, além de imputar a infração de falta de pagamento sem qualquer comprovação fática, também se presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis no referido período submetidos à tributação normal, incidindo à alíquota de 18% indiscriminadamente.*

*A este respeito considero que 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.*

*Convém aqui registrar que as imputações contidas no presente lançamento se relacionam a utilização indevida de créditos fiscais, falta de recolhimento do imposto destacado em nota fiscal não escriturada no livro Registro*

*de Saídas, operações tributáveis consideradas como não tributáveis e utilização indevida de alíquotas em operações de saídas de mercadorias, neste caso foi aplicada a alíquota de 7% ou invés de 18% (infração 6) e a alíquota de 25% quando deveria ser a de 27% (infração 7).*

*Portanto, consoante já dito acima, não foi utilizado qualquer tipo de arbitramento para efeito de consignação do lançamento, visto que, em relação as infrações 04 e 05, foi empregada a alíquota de 18% sobre operações tributáveis consideradas como não tributáveis, enquanto em relação a infração 06, as operações foram tributadas à alíquota de 07% quando deveriam ser consideradas com a alíquota de 18%. Neste caso foi exigido justamente o valor tributado à menos, ou seja, a diferença entre 07% e 18%, consoante se verifica, com clareza, na planilha de fl. 69, que a exigência fiscal recaiu sobre a diferença paga a menos.*

*O fato de constar no Auto de Infração a alíquota de 18% não significa que houve “arbitramento” de alíquota, apenas se adequou o valor pago a menos, para efeito de indicação da base de cálculo no campo específico do Auto de Infração, ou seja, foi dividido o valor pago a menos por 0,18 para efeito de se encontrar a base de cálculo a ser lançada no campo próprio.”*

Rejeito, portanto, as preliminares.

Quanto ao mérito, a recorrente se limitou a alegar a improcedência da infração 7, em razão do inequívoco recolhimento do fundo de combate à pobreza, no entanto, salientou que o recolhimento a menor trata, na verdade, da falta de processamento dos pagamentos devidamente efetuados a título de Fundo de Combate à Pobreza, diz que pagou o valor integral desse imposto, no entanto como prova acosta uma lista de notas fiscais fls. 139 e 140 com o título “Relação de Notas Enviadas Anexo”, que não guarda relação com as contidas na autuação, dessa forma em nada comprovam ou esclarecem, posto que, o que prevalece é o que consta na EFD e esta relação não atesta que o lançamento se deu com a alíquota de 27%.

Ao analisarmos o levantamento fiscal, de acordo com a planilha de fl. 82, e mídia fl. 92, podemos observar que foi imputado para cada documento fiscal sujeito a tributação à alíquota de 27%, no entanto, a tributação ocorreu sob à alíquota de 25%, demonstrado, analiticamente, o que restou foi a cobrança apenas da diferença de 2% e, neste sentido, o autuado nada comprovou.

Desta maneira, mantendo a decisão de piso e infração 07 fica no valor integral de R\$13.435,28.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que as multas aplicadas estão previstas no art. 42, 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.

Destaco, de ofício, a redução da multa referente à infração 3, uma vez que a partir de abril de 2012, houve alteração da legislação, portanto, a multa aplicada de 100% fica reduzida para 60% com previsão no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, conforme o dispositivo do art. 106, II, “c” do CTN.

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 de ofício modificar a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 278936.0009/20-1, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$258.568,49, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a”, II, “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

