

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0013/20-7  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0060-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/04/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0019-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Exações decorrentes do mesmo núcleo acusatório de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação, diferenciando-se apenas quanto ao documento fiscal utilizado na operação de venda, cujas exigências restringem-se unicamente à cobrança sobre a diferença apurada do ICMS e o oferecido à tributação. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0060-02/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$ 347.824,95, inerente a três exigências, relativas ao exercício de 2016, a saber:

***Infração 1** - Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$ 5.843,75, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente tributadas, ocorridas através de notas fiscais, conforme relacionadas no anexo 1;*

***Infração 2** - Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$90.366,39, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente tributadas, ocorridas através de notas fiscais do Consumidor Eletrônica - NFC-e, relacionadas no anexo 2;*

***Infração 3** - Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$251.614,81, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente tributadas, ocorridas através de cupons fiscais, relacionadas no anexo 3.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar a preliminar de nulidade, diante das seguintes razões:

**VOTO**

*Este Processo Administrativo Fiscal, tem por peça vestibular o lançamento de crédito tributário para exigência de ICMS, em função da suposta apuração de que a Impugnante utilizou alíquota do imposto não prevista pela legislação. Acusação supostamente apurada através de exames em diversos documentos de saídas de mercadorias.*

*De início, devo registrar que não houve resistência com relação à infração 01, que trata da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas suas operações de saídas de mercadorias regularmente tributadas efetuadas através de Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e.*

*Cabe preliminarmente, examinar as arguições de nulidade ofertadas pela defesa, em face das infrações 02 e 03, únicas resistidas, as quais tratam da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas suas operações de saídas de mercadorias regularmente tributadas efetuadas através de respectivamente, Notas Fiscais Eletrônicas de venda a Consumidor - NFC-e e de Cupons Fiscais.*

*De maneira que passo a enfrentar as arguições de nulidade sob o tópico da peça contestatória “III.2 - DAS NULIDADES - PRECARIDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”,*

*que se subdividiu em “III.2.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL” e “III.2.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”.*

*Antes de adentrar às sub divisões propostas pela tese defensiva, cabe descartar ab initio a alegação de que o trabalho fiscal se apresenta precário de forma a suscitar a possibilidade de cerceamento de defesa.*

*Neste aspecto, considero que as acusações fiscais foram suficientemente claras, se apresentam absolutamente compreensíveis e devidamente demonstradas a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante e quais as alíquotas tidas como corretas pela fiscalização, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente lançamento que espelha o valor deixado de recolher em função do erro na aplicação da alíquota perpetrado pela Impugnante. De maneira que, concluo estar equivocado o pressuposto para as subdivisões do tópico defensivo quanto as nulidades.*

*Quanto a alegação externada sob o sub tópico “III.2.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL”, que teve por espeque considerar que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo, haja vista entender não haver restado clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual, por ter alegado a defesa que a Autuante se limitou a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS. Esclareço:*

*A defesa se embasou na alegação de que da leitura da infração e do respectivo demonstrativo de débito que a acusação trata da suposição de que a Impugnante “recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa”, enquanto que teria sido exigido o valor cheio da alíquota no percentual de 17%, quando afirma que, por se tratar de erro de aplicação de alíquota, deveria a Autuante apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida. Concluiu, portanto, ser este o fato que denotaria confusão por parte da Fiscalização que reclamaria a aplicação dos incisos II e III do artigo 18 do RPAF.*

*Todavia, reputo haver equívoco na interpretação da defesa que se baseou no demonstrativo de débito do auto de infração para inferir ter a Autuante aplicado a alíquota de 17%, pois neste formulário é correto indicar a alíquota que incidiu sobre a diferença do ICMS exigido para fins de se chegar a base de cálculo do valor final apurado.*

*Entretanto, nos demonstrativos do levantamento fiscal, ou sua na memória do cálculo da diferença apurada é possível observar que fora sopesada a alíquota adotada pela Impugnante com a alíquota correta na opinião da Autuante, de modo a ser exigido a diferença que fora responsável pelo recolhimento a menos do ICMS que resultou na exigência fiscal sob a presente demanda.*

*Destarte afasto a arguição de nulidade material em questão.*

*Passando à análise do segundo tópico de nulidade: “III.2.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”, que teve por base o pressuposto de que a Fiscalização Estadual por não ter solicitado da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização, nem esclarecimentos quanto às operações de saídas ou sobre os produtos abrangidos pela eventual redução da base de cálculo, teria realizado o levantamento fiscal por presunção.*

*Considero que a arguição defensiva acima não tem nenhum suporte fático, e por conseguinte não pode subsumir na norma de nulidade evocada, haja vista que a acusação fiscal não se encontra alicerçada em presunção, pois conforme demonstra a memória de cálculo que suporta os valores exigidos, os dados foram colhidos diretamente da EFD da Impugnante, constando das planilhas conexas todos os esclarecimentos quanto às operações de saídas e sobre os produtos abrangidos pela exigência fiscal, ao revés do que alega a defesa. Afasto, portanto, a alegação em tela e o pleito pela nulidade.*

*Preliminarmente, destarte, verifico que o presente lançamento de crédito tributário está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a infração, a multa e suas respectivas bases legais, evidenciadas de acordo com a infração imputada e demonstrativos detalhados do débito, com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo.*

*Quanto ao mérito, cabe pontuar que a defesa não destacou nenhum argumento específico, todavia todas as considerações que fundamentam o voto pela nulidade afastam também possíveis interpretações extensivas ao mérito, haja vista que se mostraram absolutamente equivocadas.*

*Passando ao tópico quanto à abusividade da multa imposta, é mister pontuar que falece competência à essa esfera do contencioso administrativo, exarar juízo de valor quanto a matéria legal ou constitucional que vá de encontro ao arcabouço da legislação tributária estadual, de maneira que não posso avaliar o pleito sobre a abusividade da multa sobretudo considerando que a infração não foi rechaçada e a tipificação da multa se encontra perfeitamente subsumida do ilícito fiscal apurado.*

*Ademais, a possibilidade de dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontrava prevista no*

§8º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

*Voto, portanto, pela procedência integral do Auto de Infração em tela.*

No Recurso Voluntário, de fls. 129 a 149 dos autos, o recorrente apresenta as seguintes alegações:

Inicialmente, requer que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (OAB/SP nº 106.769), sob pena de nulidade.

Em seguida, em relação à infração 1, o recorrente diz ter efetuado o recolhimento integral, razão pela qual deve ser reconhecida a extinção do respectivo crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN.

No que tange aos demais itens, diz não poder concordar com tais acusações fiscais, seja pelo fato de sua conduta estar amparada na legislação específica, da qual não resultou qualquer prejuízo ao erário, seja, ainda, pelo fato de que o Auto de Infração padece de fundamentos legais, pois as exigências são manifestamente ilegítimas e improcedentes, razão de ter apresentado impugnação demonstrando que (i) há nulidade do trabalho fiscal, em razão da precariedade que importou em cerceamento do direito de defesa e exercício do contraditório, além de incorrer em vício material; (ii) e em decorrência da utilização da presunção como meio de prova; (iii) além da abusividade da multa imposta.

Assim, a despeito das argumentações apresentadas, a 2ª JF, de modo genérico, afastou as alegações trazidas, sem se atentar às imprecisões constantes do Auto de Infração, se limitando a argumentar que os demonstrativos e as informações nele constantes não impossibilitam qualquer compreensão do autuado.

O recorrente destaca que além do demonstrativo e os elementos do Auto de Infração não indicarem expressamente quais itens não teriam sido tributados devidamente, tampouco o faz a Decisão recorrida, fazendo-se presumir, portanto, que toda a operação efetuada deveria ser tributada à alíquota de 17%.

Diz ainda que os termos da Decisão recorrida não lhe passam precisão quanto ao que está sendo exigido, o que implica na dificuldade do exercício da defesa e a necessidade de adivinhar/presumir quais operações supostamente foram tributadas de forma equivocada, pois, conforme argumentado na impugnação e reforçado na peça recursal, é necessário a subsunção dos fatos à norma e, tal competência não é do contribuinte, mas, sim, da fiscalização, razão de apresentar as seguintes preliminares de nulidades.

**Das nulidades: Precariedade do trabalho – cerceamento direito de defesa. Nulidade por vício material.**

O recorrente entende que o Auto de Infração é nulo eis que formalizado de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, além do fato de que a infração descrita não é precisa. Trata-se, assim, de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento, pois, nos termos do art. 142 do CTN, 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, do que cita doutrina, para concluir que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão da autoridade administrativa, de modo a entender o motivo da lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa.

Alega que, se o recorrente aplicou a alíquota diversa, a fiscalização, então, deveria apenas ter cobrado a suposta diferença, caso devida, e não o valor cheio da alíquota de 17%, o que impõe a nulidade das exações, pois, inegável que, além do sintético fundamento da fiscalização como descrição da infração, não há qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pelo fisco para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a

comprovação cabal dessa ocorrência.

Assim, aduz o recorrente, que não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos, visto que houve, de fato, uma imprecisa – e, portanto, incorreta – apuração da própria infração. Nesse sentido, inclusive, a jurisprudência do CONSEF, em casos análogos, reconhece a insubsistência do lançamento, quando não há elementos suficientes para determinar a infração e apurar por método em conformidade com a lei, do que cita jurisprudência, e conclui que há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário, pois, tanto seu teor como sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional.

#### **Da nulidade por impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova.**

Diz que o Auto de Infração é lacônico e impreciso, o que levou o recorrente a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar o suposto recolhimento a menor, o que, nos termos do art. 142 do CTN, o crédito tributário não poderia ter se pautado em mera presunção.

Salienta que, no presente caso, o fisco não solicitou do 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.

Assim, segundo o recorrente, não restam dúvidas de que o lançamento foi pautado em indícios e que a fiscalização se valeu de mera presunção para sua formalização, decorrido apenas de 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 que não se admite lançamento baseado em mera presunção, cujo ônus cabe àquele que formula a acusação, conforme disposto nos arts. 113, §1º e 142, ambos do CTN.

Destaca que para verificar se o pagamento foi a menor, a fiscalização deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS. Contudo, o fisco sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento ou as saídas beneficiadas com redução de base de cálculo e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor, restando comprovada a integral falta de tipicidade da conduta considerada ante a ausência de efetiva demonstração de ocorrência da infração pela fiscalização, logo, a penalidade aplicada não tem mínimo fundamento que lhe possa dar sustentação, seja de ordem lógica ou fática, devendo ser integralmente cancelada.

Destaca, ainda, que a técnica da apuração utilizada é ilegal, na medida em que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias, não podendo presumir que todas as mercadorias vendidas se submetem ao regime de tributação normal, ao fazer incidir a alíquota de 17% sobre a base de cálculo da operação, cuja presunção se torna mais evidente na medida em que a autuação trata de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos submetidos a outras tributações e que, portanto, não se submetem à alíquota de 17% como imputado pelo fisco.

Assim, por tais razões, resta demonstrada a nulidade do Auto de Infração.

Por fim, o recorrente tece considerações a respeito da abusividade da multa de 60% aplicada sobre o valor do imposto apurado em cada operação, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, na qual 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.

Diz que a aplicação da multa tão exorbitante, além de não se coadunar com princípios

constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade violam frontalmente o disposto no art. 150, IV da CF/88 que consagra o princípio constitucional da vedação do confisco, aplicável não apenas aos tributos, mas também às penalidades por infrações à legislação tributária, do que cita jurisprudência com entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório da multa aplicada acima de 30% do valor do imposto não recolhido.

Diante do exposto, o recorrente requer a reversão da Decisão para que a exigência seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência da descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova e, caso não atendido, requer que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desconexão da realidade com os fatos descritos, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância quanto às infrações 2 e 3, já que a primeira exação fora objeto de reconhecimento e recolhimento, conforme documentos às fls. 107/108 dos autos.

Inicialmente, quanto ao pleito recursal para que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (OAB/SP nº 106.769), sob pena de nulidade, recomenda-se que seja atendido o pleito do requerente, em que pese salientar, que nos termos do art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista de forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, **independentemente da ordem**.

No tocante às exações 2 e 3, objeto da irresignação do recorrente, de início, vislumbro contraditório o ato do reconhecimento e recolhimento pelo contribuinte da primeira infração, com as alegações preliminares de nulidade relativas às demais exações, pois as três exigências decorreram do mesmo núcleo infracional, sob a acusação de que o contribuinte efetuou saídas das mercadorias aplicando alíquota diversa da prevista na legislação, diferenciando entre si apenas pelo fato de que: na **infração 1** se apurou através de notas fiscais eletrônicas (Anexo 1); já na **infração 2**, por meio notas fiscais ao consumidor eletrônicas (Anexo 2), e por fim, na **infração 3** a exigência ter ocorrido através dos cupons fiscais (Anexo 3).

Portanto, neste sentido, em razão do reconhecimento e recolhimento pelo sujeito passivo da infração 1, decorrente do mesmo núcleo infracional das exações 2 e 3 do lançamento de ofício, vislumbro paradoxal o pleito de: *(i)* nulidade do trabalho fiscal em razão da precariedade que importou em cerceamento ao direito de defesa e exercício do contraditório, além de incorrer em vício material; *(ii)* e em decorrência da utilização da presunção como meio de prova; *(iii)* além da abusividade da multa imposta.

Por outro lado, da análise dos Anexos 1 a 3, que fundamentam as acusações fiscais constantes em papéis às fls. 8 a 13 dos autos (primeiras e últimas folhas), como também em mídia digital (fl. 14), entregue ao contribuinte sob recibo (fls. 21), observa-se que nos demonstrativos analíticos constam todos os dados necessários para comprovação das irregularidades apontadas, a saber: data, documento, CFOP, código, NCM, descrição da mercadoria, valor, base de cálculo, base de cálculo reduzida, alíquota e ICMS lançado pelo contribuinte, cujos dados foram confrontados com a base de cálculo, alíquota e ICMS apurado pela fiscalização, remanescendo a cobrança sobre a diferença apurada, decorrente unicamente da aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação.

Portanto, corroboro com o quanto consignado na Decisão recorrida, abaixo transcrita:

*Neste aspecto, considero que as acusações fiscais foram suficientemente claras, se apresentam absolutamente*

*compreensíveis e devidamente demonstradas a partir dos anexos em que especifica de maneira contundente e objetiva toda a memória do cálculo realizado, haja vista demonstrar quais foram os documentos fiscais envolvidos na acusação, as mercadorias, as alíquotas adotadas pela Impugnante e quais as alíquotas tidas como corretas pela fiscalização, bem como, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente lançamento que espelha o valor deixado de recolher em função do erro na aplicação da alíquota perpetrado pela Impugnante. De maneira que, concluo estar equivocado o pressuposto para as subdivisões do tópico defensivo quanto as nulidades.*

Diante de tais constatações e considerações, vislumbra-se desarrazoadas as nulidades arguidas pelo recorrente, no que tange a: precariedade do trabalho por vício material e cerceamento ao direito de defesa, pois conforme visto, não condiz com a realizada dos fatos, tanto pelos próprios papéis de trabalho que fundamentam as acusações fiscais, quanto pelo próprio sujeito passivo ter reconhecido/recolhido o valor da infração 1, correspondente ao mesmo núcleo acusatório *das demais* exações de aplicação da alíquota diversa da prevista, diferenciando apenas quanto ao documento fiscal utilizado na operação de venda, cujas exações restringem-se unicamente à cobrança sobre a diferença apurada do ICMS e o oferecido à tributação, e não o valor cheio da alíquota de 17%, como alega o apelante. Logo, tais constatações provam, inequivocamente o recolhimento a menor do imposto, portanto, inexistente a alegada presunção de prova.

Em consequência, concluo que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, inexistindo qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, estando todas as exações lastradas em demonstrativos analíticos, com ciência ao sujeito passivo.

Diante de tais considerações, rejeito as nulidades das infrações arguidas, cuja peça recursal se limita.

A respeito da abusividade da multa imposta, ressalto que a penalidade é a prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 para o caso concreto, e de acordo com o artigo 125, inciso III da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0013/20-7**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 347.824,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os pagamentos efetuados pelo recorrente.

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

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS