

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0006/20-0  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0076-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/04/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0042-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. a) NOTA FISCAL ELETRÔNICA. Demonstrativos juntados aos autos comprovam que ocorreu erro na apuração do imposto em decorrência da determinação da base de cálculo. Não apresentadas provas capazes de elidir a acusação. Infração subsistente. b) NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE CONSUMIDOR. Infração caracterizada. Afastadas as nulidades suscitadas. Não acolhido o pedido de cancelamento ou redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. 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 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/2020, exigindo ICMS no valor de R\$ 263.245,08 relativo a duas infrações que acusam:

1. *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que “O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido na legislação nas saídas através de notas fiscais”, conforme registro na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e NF-e, de acordo com o Anexo 1 (2016) - R\$ 63.533,30. Multa de 60%.*
2. *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que “O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido na legislação nas saídas através de Notas Fiscais do Contribuinte Eletrônica (NFC-e)” de acordo com o Anexo 2 (2016) - R\$199.711,78. Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 95 a 101) a 2ª JF apreciou que:

*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 recolheu a menos o ICMS devido, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, afirmando o Autuante que o contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente ao estabelecido pela legislação, nas saídas através de notas fiscais”. Acusação supostamente apurada através de exames em diversos documentos de saídas de mercadorias, ou seja, conforme NF-e exigido pela infração 01, e conforme NFC-e exigido pela infração 02.*

*Cabe preliminarmente examinar as arguições de nulidade ofertadas pela defesa, em face das infrações 01 e 02, as quais, tratam da apuração de recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo nas suas operações de saídas de mercadorias regularmente tributadas efetuadas através de respectivamente, Notas Fiscais Eletrônicas, e de Notas Fiscais Eletrônicas venda a Consumidor - NFC-e.*

*De maneira que passo a enfrentar as arguições de nulidade sob o tópico da peça contestatória “III - DAS PRELIMINARES DE NULIDADE - PRECARIEDADE DO TRABALHO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA”, que se subdividiu em “III.1.1 - DA NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL” e “III.1.2 - DA NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA”.*

*Antes de adentrar às subdivisões 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 determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias”, 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.1.1 - 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 menos de ICMS.*

*Esclareço que da leitura da descrição das infrações resta absolutamente preciso que tiveram por espeque a acusação de que a Impugnante cometeu “ erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias”, resultando em adoção de base de cálculo inferior à permitida pela legislação do ICMS, e observei que tudo foi devidamente demonstrado através das memórias de cálculo constante das planilhas do levantamento fiscal acostada à fl. 12 em meio magnético devidamente entregue à Impugnante.*

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

*Passando à análise do segundo tópico de nulidade: “III.1.2 - 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, foi revogada pela 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, interposto (fls. 109 a 121) por meio dos advogados Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli OAB/SP 106.769 e Otávio de Abreu Caiafa, OAB/SP 400.056 inicialmente ressalta a tempestividade do recurso, discorre sobre as infrações e decisão proferida na primeira instância, que entende deva ser reformada conforme passou a expor:

Em seguida reapresentou parte do conteúdo apresentado na impugnação inicial (fls. 37 a 54).

**INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO.** Alega que deve ser reconhecido a insubsistência da autuação em razão da formalização equivocada e indevida a exigência de tributo, tendo em vista que parte das notas fiscais autuadas apresentam base de cálculo corrente e houve recolhimento de valores e

embora tenha demonstrado a nulidade do lançamento, a decisão ora recorrida considerou que estava revestido das formalidades previstas no RPAF/BA.

Alega que o auto de infração é lacônico e impreciso, levando adivinhar quais irregularidades teria cometido, incorrendo em vício material, nos termos do art. 142 do CTN, que prevê indicação de elementos obrigatórios para constituição do crédito tributário.

Argumenta que a fiscalização não requereu documentação para analisar os fatos alegados e nem intimou a empresa para prestar esclarecimentos sobre eventuais indícios de irregularidades para constituir o crédito tributário, pautado em mera presunção, que não é admitido no direito, visto que o ônus da prova cabe a quem acusa.

Transcreveu texto de doutrinadores acerca da motivação dos atos administrativos e sua validade, requerendo apresentação dos documentos e dados que comprovem a irregularidade e motivação para lavratura do Auto de Infração, o que na situação presente a descrição do fato gerador não deixa clara a razão da motivação, visto que limitou-se a indicar sinteticamente o suposto recolhimento a menor de ICMS, violando frontalmente os artigos 113, §1º e 142 do CTN.

Destaca que para verificar se o pagamento foi a menor, a fiscalização deveria cotejar os registros das entradas com as saídas e diante do resumo da apuração do ICMS, e não presumir que houve pagamento a menor, o que foi desconsiderando na decisão recorrida, motivo pelo qual deve ser reformada.

Por fim, argumentou que a técnica de apuração tributária utilizada pela fiscalização é ilegal, na medida em que arbitrou a tributação à alíquota de 17% sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias. Atenta que imputou a infração de pagamento a menor sem comprovar e presumiu que ocorreram saídas de mercadorias tributáveis submetidas ao regime de tributação normal, incidindo a alíquota de 17% indiscriminadamente e suposto recolhimento a menor.

Afirmou que a presunção é evidente, na medida que a autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo e não submetidas à alíquota de 17%, como indicado pela fiscalização na presente autuação o que demonstrada a nulidade do auto de infração.

*ABUSIVIDADE DA MULTA IMPOSTA:* Caso não acolhida as nulidades suscitadas, afirmou que a multa aplicada prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS, que foi recolhido no momento das saídas, sendo inaplicável ao presente caso.

Também que a multa é desproporcional e confiscatória, equivalendo à mais da metade do valor do imposto exigido, o que afronta o disposto no art. 150, IV da CF/88.

Discorre sobre os tributos (art. 3º do CTN), que não pode ser utilizado para punir ou promover arrecadação disfarçada e sim para desestimular o comportamento ilícito, o que não ocorreu, visto que não houve falta de recolhimento integral de imposto por parte do recorrente que justificasse a aplicação de penalidade tão grave, como decidiu o STF, definindo que são abusivas as multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (*ADI nº 1.075-MG*).

Também, que o STF firmou entendimento de que as multas aplicadas com percentual acima de 30% tem efeito confiscatório (*RE523.471/AgR*), inclusive reduzindo multas aplicadas com percentual de 100% e 150% para 15% do valor do imposto (*RE 801.734/RN e RE 844.527/BA*).

Finaliza afirmando que a multa aplicada viola o disposto no art. 150, IV da CF, por ser desproporcional, ter agido de boa-fé e a fiscalização partiu de premissas equivocadas.

*PEDIDOS:* Requer 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 e alternativamente que a multa aplicada seja afastada ou ao menos reduzida.

Ressalta ainda, que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do sujeito passivo via DTe conforme previsto no RPAF/BA, sob pena de nulidade.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Samia Ali Salman - OAB/SP nº 418.584.

## VOTO

O auto de infração em apreço acusa o cometimento de duas infrações, objeto do Recurso Voluntário.

Ressalto que o recorrente não apresentou provas para contraditar o mérito das infrações, tendo de forma sintética se restringido a:

- i) Suscitar a nulidade por utilizar presunção como meio de prova;
- ii) Abusividade da multa com efeito confiscatório – requer cancelamento ou redução.

Inicialmente, quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que as infrações não são claras e implicou em cerceamento ao direito ao contraditório e à ampla defesa, observo que conforme apreciado na decisão recorrida, todas as infrações estão descritas de forma compreensível, com indicação dos demonstrativos (Anexos), cujas cópias foram entregues ao estabelecimento autuado, com indicação dos dispositivos infringidos e multa aplicada.

Tomando por exemplo à infração 1 (erro na determinação da base de cálculo), Anexo 1 (fls. 8 e 9), indicam o número da nota fiscal emitida e escriturada pela sociedade empresarial, a descrição do produto, o valor da operação, a base de cálculo, o valor tributado e o devido mediante aplicação da alíquota e a diferença exigida. O total apurado das diferenças no mês, foi transportado para o demonstrativo de débito do auto de infração, a exemplo do mês 12/2016, (fl. 9), com total de R\$ 29.760,03, que ao incluir no demonstrativo, aponta uma base de cálculo de R\$ 175.059,00.

O mesmo ocorre com a infração 2 (erro na determinação da base de cálculo), cujo Anexo 2 (fls. 10 e 11), demonstra por nota fiscal, produto e operação, as diferenças exigidas com totalização no fim do mês, que foram transpostas para o demonstrativo de débito do auto de infração.

Também não ocorreu um arbitramento da base de cálculo, como alegado, de que aplicou a alíquota cheia com percentual de 17%. Como apreciado anteriormente, os Anexos 1 e 2 demonstram as diferenças devidas por operação, entre o valor que foi tributado pela empresa e o apurado pelo fisco, cuja totalização mensal foi transportada para o demonstrativo de débito cujo total foi indicado uma base de cálculo do valor final apurado, pela alíquota de 17%.

Portanto, os demonstrativos do levantamento fiscal apresentam o cálculo da diferença apurada, o que possibilitou o exercício da defesa e do contraditório, inexistindo aplicação de arbitramento da base de cálculo alegada na defesa e no recurso interposto.

Ressalte-se que os demonstrativos foram gravados (mídia de fl. 12), e fornecido ao sujeito passivo, possibilitando confrontar os demonstrativos elaborados pela fiscalização com base em dados coletados da sua escrituração fiscal, e apresentar as provas que dispunha para elidir a exigência fiscal.

No tocante ao argumento de que o lançamento se baseia em mera presunção, observo que conforme fundamentado na decisão ora recorrida, as irregularidades apuradas pela fiscalização, objeto do recurso (infrações 1 e 2), tem suporte nos Anexos 1 e 2, que relacionam as notas fiscais escrituradas (EFD), com indicação da base de cálculo, alíquota, imposto devido e recolhido. Portanto, se baseiam nas disposições contidas nos artigos 17 a 21 e 23 e não nas omissões previstas por presunções indicadas no art. 4º, §4º, tudo da Lei nº 7.014/96. Por isso, fica rejeitada também a nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, observo que o recorrente não apresentou qualquer fato ou prova, se restringindo a alegar as nulidades suscitadas, que ora são afastadas.

No que se refere ao argumento de que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias, observo

que conforme fundamentado na decisão ora recorrida, o percentual de 60% é previsto no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96. Portanto é legal, e este órgão julgador não possui competência para apreciar inconstitucionalidade da legislação tributária, nem negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I e III do RPAF/BA.

Também, por se tratar de multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, observe que o art. 159 do RPAF/BA, que previa a apreciação de pedido de dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal, ao apelo de equidade por parte da Câmara Superior deste Conselho, foi revogado pelo Decreto nº 16.032/2015. Portanto, não acolho o pedido de afastamento ou redução das multas por falta de previsão legal.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

### **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 **274068.0006/20-0**, lavrado contra a empresa **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 263.245,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS