

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0014/20-3
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0055-02/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F Nº 0045-12/22-VD

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NFe. **b)** SAÍDAS ATRAVÉS DE NFce. Demonstrativos acostados aos autos demonstram com clareza a apuração dos valores devidos, resultante da diferença entre o que foi tributado pelo contribuinte e o previsto na legislação do imposto. Afastadas as nulidades suscitadas. Infrações subsistentes. 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 relativo a três infrações, totalizando R\$ 164.430,38, sendo objeto do recurso as infrações 1 e 2 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 (EFD). Consta na descrição dos fatos que o contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo divergente do estabelecido na legislação para as saídas através de notas fiscais, conforme Anexo 1 (2016) - R\$ 59.984,64 acrescido da 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, utilizando redução na base de cálculo divergente ao estabelecido na legislação (NFC-e/EFD), conforme Anexo 2 (2016) - R\$104.438,26 acrescido da multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 93 a 99) a 2ª JJF inicialmente ressaltou que não houve contestação da infração 3, mantendo a sua exigência fiscal.

Com relação as infrações 1 e 2, em relação as arguições de nulidade suscitadas de cerceamento do direito de defesa, vício material e impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova, apreciou que:

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, a base de cálculo adotada como a escoreita, na última coluna do demonstrativo, consta a diferença objeto do presente lançamento que espelha o valor deixado de recolher em função do erro na apuração da base de cálculo 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”, enquanto que teria sido exigido o valor cheio da alíquota no percentual de 17%, quando afirma que, por se tratar de erro de apuração de base de cálculo, 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 à base de cálculo do valor final apurado.

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

Quanto a alegação de que o enquadramento legal denota incerteza por estar citando os artigos 17 a 21 e 23 da Lei 7.014/96, haja vista que o teor do art. 22 pressupõe arbitramento da base de cálculo. De modo que a Impugnante alegou que não saberia com certeza qual teria sido a subsunção do fato a norma.

Devo esclarecer que estando a descrição da infração e dos fatos perfeitamente inteligíveis e em exata consonância com a verdade material que se extrai dos autos, haja vista que os elementos probatórios e de memória de cálculo elucidam e reafirmam de forma inequívoca a infração descrita, não se configura cerceamento de defesa nem implica em nulidade do feito, ex vi do §1º do art. 18 do RPAF, posto que reza este dispositivo que “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, (...)”. O que, se fosse esse o caso, exigiria apenas correção e abertura de prazo para defesa.

Todavia, o objeto da infração está perfeitamente caracterizado pelos papéis de trabalho, onde se verifica que a Impugnante aplicou uma redução indevida da base de cálculo não sendo possível precisar qual o dispositivo teria utilizado de forma errônea que a levou a realizar as operações objeto da autuação adotando redução de base de cálculo indevida, portanto infringiu todo o capítulo que trata da base de cálculo, conforme bem enquadrou a Autuante, cuidando inclusive de apartar o art. 22 da lei 7.014/96 por se tratar de arbitramento, de modo a significar que a acusação fiscal não denotou a aplicação desta metodologia de apuração. 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, fora revogada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, feitos a partir de 15/12/12.

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

No Recurso Voluntário interposto (fls. 111 a 129) os advogados Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, OAB/SP 106.769 e Otávio de Abreu Caiafa, OAB/SP 400.056, inicialmente ressaltou sua tempestividade, ressalta que a empresa exerce atividade de comercialização no varejo de produtos alimentícios e bens de consumo em geral, cumprindo suas obrigações fiscais.

Discorre sobre as infrações e ressalta que efetuou o pagamento relativo a infração 3.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls. 38 a 56, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

Comenta que na decisão não foram acolhidas as nulidades suscitadas, motivo pelo qual reapresenta o que foi arguido na impugnação inicial.

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL: Alega que o lançamento é nulo em razão da formalização imprecisa, incorrendo em vício material, nos termos do art. 142 do CTN e art. 129 do CTE, que prevê indicação de elementos obrigatórios (qualificação, local e data, descrição clara e precisa do fato, dispositivos infringidos e penalidade aplicável, intimação para pagamento ou impugnação).

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 142 do CTN e 129, §1º, III do CTE.

Afirma que a infração e respectivo demonstrativo de débito acusa sinteticamente recolhimento a menor do ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa, enquanto é “cobrado o valor cheio da alíquota no percentual de 17%”, não atendendo os requisitos previstos no art. 18, II e III do RPAF, incorrendo na nulidade do lançamento, por não indicar ou demonstrar recolhimento a menor.

Alega que o Auto de Infração é genérico, sem demonstrar as alegadas ilegalidades, lhe incumbindo de adivinhar as causas da autuação, cerceando o direito de defesa e contraditório (art. 5º CF).

Transcreve decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 48.516/SP) e do CONSEF (200-05/14; 345-12/06) que tratam de nulidades por descumprimento de formalidades que resultaram em decretação de nulidades por falta de elementos para determinar as infrações.

NULIDADE POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA: Discorre sobre a previsão contida no art. 142 do CTN, acerca da descrição dos fatos que caracteriza infração, precedida de adoção de procedimentos para análise documental para constituir o crédito tributário, o que não ocorreu na situação presente, visto que não foi intimado para esclarecer os fatos que configuram indícios de irregularidades, que culminou no auto de infração.

Afirma que o presente lançamento tem como base um levantamento superficial e genérico das operações de saídas, sem aprofundamento quanto a redução da base de cálculo, sendo inadmissível lançamento baseado em mera presunção, visto que o ônus da prova cabe a quem acusa, o que caberia à fiscalização e não apenas presumir a infração apontada.

Argumenta que a presunção transfere ao contribuinte o ônus da prova, afrontando o disposto nos artigos 113, § 1º e 142 do CTN, o que é repudiado pelos doutrinadores conforme transcrição apresentada (fl. 123), obedecendo a tipicidade vinculada para demonstrar a ocorrência da infração.

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. Sâmia Ali Salman - OAB/SP nº 418.584.

VOTO

O auto de infração em apreço acusa o cometimento de três infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário a decisão proferida na Primeira Instância, relativa às infrações 1 e 2.

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 ocorrência de vício material;
- ii)** Suscitar nulidade por utilizar presunção como meio de prova;
- iii)** 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 a 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 o total de R\$ 9.515,16, que ao incluir no demonstrativo, aponta uma base de cálculo de R\$ 55.971,53.

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% (ou 18%).

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. 13) 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.

Observe ainda, que as decisões invocadas pelo recorrente não são coerentes com as infrações em questão, visto que a decisão do STJ trata de arbitramento da base de cálculo, e as do CONSEF trata de acusação de falta de pagamento do ICMS por antecipação/substituição, ao invés de antecipação parcial; imputação de diversas infrações em um só item e impossibilidade de saneamento.

No tocante ao argumento de que o lançamento se baseia em mera presunção, observe 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, baseiam-se 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, observe 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, observe 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 à 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 **274068.0014/20-3**, lavrado contra à empresa **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 164.430,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser reconhecidos e homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS