

PROCESSO - A. I. Nº 278936.0011/20-6  
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0005-01/22-VD  
ORIGEM - DAT SUL / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/11/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0313-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou demonstrado que o contribuinte não procedeu de forma correta na obtenção da base de cálculo, nas operações de saídas questionadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2020, onde formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$388.717,46, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado o cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

**Infração 01 – 03.02.05:** *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente aos meses de janeiro a dezembro de 2018; e janeiro a dezembro de 2019.*

**Descrição dos Fatos:** *“Erro na determinação da base de cálculo do imposto, o contribuinte não utilizou a maneira correta de se obter a base de cálculo que é igual a Unidade Tributada x Quantidade Tributada menos o desconto concedido, conforme demonstrativo da base de cálculo incorreta”.*

**Enquadramento Legal:** artigos 17 a 21, e art. 23, da Lei nº 7.014/96. **Multa** prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração e ingressou tempestivamente com defesa administrativa às fls. 19/35. O autuante presta Informação Fiscal às fls. 52/54.

Após a devida instrução processual, assim entendeu a 1ª JF:

### VOTO

*Em caráter preliminar, o contribuinte suscitou a nulidade da autuação alegando ausência de descrição clara e precisa da infração, além da utilização de mera presunção como prova, o que caracterizaria o cerceamento do seu direito de defesa.*

*Reclamou ainda, que não recebeu uma solicitação prévia por parte do autuante para apresentação de esclarecimentos sobre indícios de irregularidades.*

*Entretanto, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os demonstrativos acostados aos autos às fls. 07 a 14, e de forma completa na mídia à fl. 16, não se tratando de arbitramento, conforme também suscitou o impugnante.*

*Em relação ao entendimento do autuado, de que deveria ter havido intimação prévia para prestar esclarecimentos dos indícios de irregularidades, apesar do autuante ter comprovado que enviou os arquivos previamente para o sujeito passivo (fl. 53), tal argumento não procede, uma vez que durante a fiscalização o procedimento fiscal é unilateral, ou seja, o contribuinte ainda não está sendo acusado de nada, não se sabendo se será apurada alguma irregularidade. Depois de concluída a fiscalização, tendo sido constatada alguma infração, lavra-se o Auto de Infração, passando a haver uma acusação. Neste caso, é que se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa.*

*Acrescento que o contribuinte foi devidamente cientificado do início da ação fiscal, conforme ciência efetuada através do DTE — Domicílio Tributário Eletrônico, (fl. 06).*

*Dessa forma, registro que não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, tendo sido*

*observados todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, ou seja, o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, inclusive os contidos no artigo 142 do CTN.*

*Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios do Processo Administrativo Fiscal, os respeitando, inexistindo alegada violação aos mesmos, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contencioso, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade, o que leva ao não acolhimento de tais argumentos.*

*No mérito, versa a autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*O autuado questionou que a autuação trata especificamente de operações com produtos cujas saídas são beneficiadas com redução da base de cálculo, como os produtos submetidos a outras tributações, portanto, não estariam submetidas à alíquota de 18% como imputado pela Fiscalização Estadual.*

*Todavia, mais uma vez não assiste razão ao autuado, uma vez que da análise da planilha “Demonstrativo da Base de Cálculo Incorreta” (em mídia à fl. 16), elaborada pela ação fiscal, constata-se que o que efetivamente ocorreu foi que o contribuinte não utilizou a maneira correta na obtenção da base de cálculo, adotando uma redução para todas as operações de saídas questionadas, sem justificar o motivo, destoando do valor que seria obtido com aplicação do preço unitário da mercadoria x quantidade.*

*Destarte, ao não calcular na forma devida a base de cálculo nas operações de saídas internas, ocorreu o recolhimento a menor do ICMS, cujo valor está sendo corretamente exigido no presente lançamento de ofício, aplicando-se também de maneira correta a alíquota de 18%, vigente à época dos fatos geradores.*

*Registro que para as mercadorias que teriam direito a desconto, os mesmos foram considerados pelo autuante na apuração do imposto devido.*

*Vale ainda frisar, que o sujeito passivo não apresentou qualquer documento ou demonstrativo que indicasse a presença de mercadoria beneficiada com redução da base de cálculo, ou que apontasse algum erro cometido no levantamento fiscal no qual se fundamenta a autuação.*

*O artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do RPAF/99.*

*Quanto à tese da defendente de que a multa possuiria caráter confiscatório diante do percentual aplicado, não pode ser acatada, uma vez que a mesma está definida em lei (art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96), e discussão de questões relativas à constitucionalidade de normas foge, por determinação legal, à competência deste órgão julgador, conforme determina o art. 167, I do mesmo diploma legal acima referido.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

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 conterà 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 Carraza.

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 não 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 é 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 JF 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 o que 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 pelo 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.

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 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 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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão do recolhimento a menor, em

decorrência de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação por cerceamento de defesa, sob o argumento de que a infração foi baseada em presunção e não foi descrita de forma clara e precisa.

Constatado que o presente processo está revestido das formalidades legais, o demonstrativo foi detalhadamente apresentado, o qual foram entregues ao Autuado via DTE, constando as datas, números das notas, chaves de acessos, códigos, descrição das mercadorias, valores lançados e cálculos dos valores devidos e das diferenças apontadas.

Não há presunção na autuação, muito menos falta de descrição clara e precisa, pois, a razão da autuação foi a utilização de redução de base de cálculo divergente da estabelecida na legislação, conforme relatado expressamente na acusação e facilmente perceptível após uma consulta aos demonstrativos anexados, fls. 7/14 e mídia no CD - fls. 16.

Portanto, afastado as nulidades suscitadas.

Não há questionamento no Recurso apresentado quanto ao mérito da autuação, mas conforme exposto acima, os demonstrativos são suficientemente autoexplicativos.

Além disso, os fatos geradores estão devidamente comprovados pelos documentos acostados ao Auto de Infração e nele referidos, de modo que a ausência de impugnação por parte do sujeito passivo serve para confirmar a materialidade do ato ilícito, justificando a exigência fiscal.

Sabe-se bem que o lançamento tributário é ato vinculado e deve vir acompanhado das provas dos elementos constitutivos da obrigação exigida. Por outro lado, a defesa do contribuinte também deve estar alicerçada em impugnação clara ao trabalho da fiscalização e acompanhada de provas das razões defensivas, sob pena de fazer prevalecer a exigência.

No caso em exame, é impositiva a manutenção da decisão recorrida, seja ante as provas que instruem o auto, seja pela omissão do contribuinte em infirmar a exigência fiscal.

Destaco a incompetência do CONSEF quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual, nos termos do Art. 167 do RPAF/99, ressaltando que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para o seu cancelamento ou a sua redução.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0011/20-6, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$388.717,46**, 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, 24 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

LEÔNICIO OGANDO DACAL- REPR. DA PGE/PROFIS