

**A. I. Nº** - 278936.0011/20-6  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**AUTUANTE** - LUCIANO DE SOUZA VELOSO  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 14.02.2022

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0005-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. 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. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2020, 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 em 23/11/2020 (fl. 17), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 12/01/2021, peça processual que se encontra anexada às fls. 19/35. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração e substabelecimento constantes nos Autos às fls. 36/38.

Inicialmente tece considerações sobre a tempestividade da impugnação apresentada, além de fazer uma breve síntese dos fatos.

Em seguida suscita a nulidade da autuação por cerceamento ao direito de defesa, alegando que a infração descrita nas peças infracionais não é precisa.

Visando amparar seu entendimento de ocorrência de vício, cita as disposições do art. 142, do CTN.

Diz 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.

A respeito da motivação dos atos administrativos transcreve lições de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e do Professor Roque Antônio Carraza.

Assinala que o lançamento e o auto de infração estão sob a égide da segurança jurídica, com os seus consectários (estrita legalidade, tipicidade fechada, ampla defesa, etc.), e que diante destas

lições, infere-se que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão que a autoridade administrativa.

Considera que a descrição do fato gerador contida no auto de infração não deixa clara a razão que teria motivado a Fiscalização Estadual a demandar da Impugnante a presente exigência.

Pontua que o enquadramento legal da autuação está fundamentado em diversos dispositivos, dizendo ser certo que a Impugnante não possui conhecimento e certeza sobre qual é a subsunção do fato à norma tributária, nem sabe se ocorreu o eventual arbitramento da base de cálculo.

Transcreve o art. 18, II e III, do RPAF/99 e ratifica o entendimento de que a autuação fiscal não é clara e que o auto de infração em comento deve ser declarado nulo por violar as formalidades legais e materiais necessárias.

Visando amparar seu entendimento, cita ementa do REsp nº 48.516/SP, do STJ, além das decisões desse CONSEF nos Acórdãos: JJF nº 0200-05/14 e CJF nº 0345-12/06.

Como segunda preliminar de nulidade alega impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova.

Reclama que a Fiscalização não solicitou da Impugnante 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 redução da base de cálculo.

Argumenta que após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto, ao invés de intimar a Impugnante para prestar esclarecimentos, o autuante preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação.

Entende que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a fiscalização se valeu de mera presunção para a sua formalização.

Pontua que ao utilizar a presunção, a Fiscalização Estadual transfere ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto nos artigos 113, § 1º, e 142, ambos do CTN. Acerca dessa impossibilidade citada de inverter o ônus da prova ao contribuinte, traz à colação lições de Marco Aurélio Greco.

Alega que para verificar se o pagamento foi a menor, o autuante deveria cotejar os registros de entradas com as saídas diante do resumo de apuração do ICMS, mas que a Fiscalização sequer analisou as entradas tributadas do estabelecimento da Impugnante e simplesmente presumiu que houve pagamento a menor.

Considera, ainda, que a técnica de apuração tributária utilizada pela Fiscalização é ilegal, alegando que se deu por “arbitramento” de tributação à alíquota de 18% indiscriminadamente sobre a base de cálculo do valor da operação de saídas das mercadorias.

Menciona que a 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 submetidos a outras tributações e que, portanto, não estão submetidas à alíquota de 18% como imputado pelo autuante.

Em seguida, passa a tecer considerações sobre a multa aplicada, considerando-a abusiva.

Aduz que a multa pressupõe ausência de recolhimento tempestivo do ICMS, e que tal fato não ocorreu.

Alega que a referida multa é desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à mais da metade do valor do imposto exigido.

Com o intuito de subsidiar seus argumentos, cita o art. 150, IV, da CF/88, o art. 3º do CTN e decisões do STF (ADI nº 1.075-MC, RE 523.471-AgR e RE nº 801.734/RN).

Ao final, apresenta os seguintes pedidos:

*Diante de todo o exposto, a Impugnante 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.*

*Entretanto, caso este não seja o entendimento de Vossa Senhoria, o que se admite apenas para fins de argumentação, a Impugnante requer 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.*

*Por fim, a Impugnante protesta também pela realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta De Julgamento Fiscal Do Conselho Da Fazenda Do Estado Da Bahia.*

O autuante presta Informação Fiscal, às fls. 52/54, contestando a impugnação apresentada, inicialmente esclarecendo que o contribuinte foi devidamente cientificado do início da ação fiscal, conforme mensagem enviada através do DTE — Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 06).

Assevera que a infração está devidamente descrita na página 01 do auto de infração, no campo "Descrição dos Fatos", e que existe também a informação de todo o enquadramento legal.

Ressalta que as operações irregulares e o ICMS devido estão detalhados no Demonstrativo da Base de Cálculo Incorreta.

Informa que houve o envio de mensagem com solicitação prévia para apresentação de esclarecimentos sobre indícios de irregularidades, mas que o contribuinte não respondeu ao contato, conforme “print” que apresenta à fl. 53.

Quanto ao questionamento de aplicação de alíquota de 18%, nega que tenha havido qualquer tipo de presunção na autuação, e diz que não existe nenhuma relação da infração com a saída de produto amparada com a redução de base de cálculo. Aduz que a infração é o erro na obtenção da base de cálculo, ou seja, que o procedimento correto é igual a UNIDADE TRIBUTADA X QUANTIDADE TRIBUTADA, MENOS O DESCONTO CONCEDIDO, sendo que tal procedimento não foi realizado pelo contribuinte no lançamento do imposto devido em cada operação de saída.

Quanto à multa aplicada assevera ter obedecido a legislação do ICMS, estando prevista na Lei 7.104/96.

Ao final, aduzindo que o contribuinte decidiu não discutir o mérito da autuação fiscal, que foi elaborada e baseada nas operações registradas pelo próprio contribuinte na sua escrituração fiscal digital, mantém na íntegra o procedimento fiscal.

## **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, inexistente a 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.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0011/20-6**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 388.717,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR