

A.I. Nº - 232417.3006/16-4  
AUTUADO - OKEY MED - DISTRIBUIDORA. DE MEDICAMENTOS HOSPITALARES E  
- ODONTOLÓGICOS LTDA - ME  
AUTUANTE - ROSINEIDE DOS SANTOS ANDRADE SOUZA  
ORIGEM - INFAC ITABUNA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 08.03.2018

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0007-04/18

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. VENDAS EMITIDAS COM DOCUMENTOS FISCAIS. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA E UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA. Valor reduzido após diligência realizada pela autuante. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 10/06/2016, compreendendo os exercícios de 2012 a 2014, objetivando reclamar crédito tributário, no valor de R\$126.018,32 em decorrência do “recolhimento à menor do ICMS declarado, referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e ou de alíquota aplicada a menor.

Consta ainda a seguinte informação: “Os valores informados nas PGDAs-DEFIS , pelo contribuinte, foram irreais devido a erro na determinação da Base de Cálculo e das alíquotas aplicáveis.

*Ressaltamos que não houve recolhimento do ICMS Simples Nacional, relativo aos valores informados nas PGDAs-DEFIS, em virtude de serem declaradas erroneamente como mercadorias substituídas. Apesar da descrição do enquadramento falar em recolhimento a menor, não houve recolhimento pel razão comentada acima, contudo as PGDAs-DEFIS foram declaradas a menor.”*

O autuado apresenta defesa às fls.131 a 134, argüindo que a autoridade fiscal resolveu inovar ao usar método de arbitramento não previsto na legislação, para imputar falta de recolhimento da parcela do ICMS devido, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Explica que ao invés de colecionar as notas fiscais emitidas pela autuada, segregando as operações por tipo de tributação entre tributadas e sujeitas ao regime de substituição tributária, optou por criar um modo próprio, sem qualquer respaldo legal.

Diz que a fiscalização optou por traçar uma média, tomando como base as operações de aquisições de mercadorias (entradas) de produtos tributados e de produtos alvo de substituição tributária, fazendo um comparativo com o valor total das entradas em cada exercício.

Assim, a autoridade fiscal conseguiu chegar a um percentual, correspondente às entradas tributadas, e aplicou sobre o valor total das saídas, encontrando o que determinou como sendo a possível e arbitrada saída que deveria ter sido oferecida à tributação, como se pode conferir na coluna "i" do Demonstrativo C2 anexo ao auto em questão.

Reitera que a autuante não poderia ter cometido equívoco maior, pois conforme a legislação vigente, métodos e práticas reiteradas da administração, deveria a fiscalização, de posse das notas fiscais emitidas ter efetuado análise extensiva, seguida da exclusão dos produtos alvo de substituição tributária dos cálculos para assim chegar à base de cálculo correta, de acordo com a

legislação aplicável - Lei Complementar 123/06.

De modo incomum, optou por usar método próprio, de sua invenção e presumir valores, violando o art. 100 do CTN e art. 25, §8º, da Resolução CGSN N° 94 de 2011, cujo teor transcreveu.

Assevera não existir justificativa que autorize a autoridade fiscal, na situação em que estando de posse de todos os documentos fiscais necessários, busque meios não previstos na legislação para presumir ou produzir valores, pois se as notas fiscais se encontram disponíveis, necessário seria realizar a conferência dos produtos substituídos que integram as referidas notas.

Pleiteia a nulidade da infração ora combatida, por afronta ao devido processo legal.

Finaliza afirmando que o lançamento se apresenta eivado de nulidade , em total desarmonia com o ordenamento jurídico, devendo ser julgado improcedente.

Em sua Informação, Fiscal às fls. 139/140 a Autuante diz que a impugnante alega em sua peça de defesa de que a responsável pela fiscalização utilizou-se de método de arbitragem para apuração do ICMS – Simples Nacional.

Prosegue alegando, que como já dito no Auto de Infração em epígrafe, na descrição dos fatos, a autuada apresentou as DEFIS/PGDAS's – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional com diversas irregularidades, como se seguem: informou que no mês de março/12 todas as saídas foram isentas; informou que em janeiro, fevereiro, abril a dezembro/12, janeiro a dezembro/13 e janeiro a agosto/14, todas as saídas foram de produtos da substituição tributária, portanto não passíveis de cobrança do ICMS Simples Nacional e por último, nos meses de setembro a dezembro/14, informou zeradas as suas saídas, omitindo receitas.

Esclarece que todas as informações citadas acima não são verdadeiras, e que os valores informados, ainda de forma imprecisa, foram valores abaixo dos apurados por essa fiscalização.

Ressalta que todas as notas fiscais de vendas foram emitidas com o CFOP 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), portanto, passíveis de tributação do ICMS Simples Nacional,

Informa que diante da série de irregularidades cometidas pela autuada, bem como, levando-se em conta a dificuldade de segregação das mercadorias, nota por nota, num volume considerável de notas fiscais, utilizou-se do cálculo do índice de proporcionalidade, tomado por base os valores de aquisição de mercadorias. Todavia, esses índices são muito discrepantes de um mês para outro. Cita como exemplo o exercício de 2012, onde no mês de janeiro o índice de proporcionalidade de mercadorias tributadas é de 8,99%, enquanto que no mês de junho é de 68,14% e no mês de agosto é de 75,55%. Com o intuito de não penalizar o contribuinte, utilizou-se da média anual da proporcionalidade para exigir o ICMS devido.

Finaliza solicitando a Procedência do Auto de Infração.

A 3ª JJF em sessão suplementar do dia 28 de novembro de 2016 deliberou pela conversão do processo em diligência à Inspetoria de origem para que o autuante, com base nos documentos fiscais emitidos elaborasse demonstrativo separando as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e as normalmente tributada. Após, calcular o imposto sobre os totais mensais das operações tributadas normalmente.

Foi solicitado que após as providências requeridas o autuado fosse intimado para a entrega dos novos documentos, concedendo-lhe o prazo de 60 dias contados da ciência da intimação, para se manifestar, querendo.

A autuante à fl. 145 informa que elaborou demonstrativos, com numeração das notas fiscais emitidas mensalmente com os seus respectivos valores, Planilha de Apuração do ICMS Simples Nacional das mercadorias tributadas normalmente além do Demonstrativo do Imposto, anexo ao Processo às fl. 147 a 151.

Informa a título de esclarecimento, que a empresa deveria ter sido excluída do Regime Simples Nacional desde outubro de 2014, pois ultrapassou o limite legal, conforme previsto no art.73 da Resolução CGSN nº 94-2011.

Finaliza solicitando que diante dos esclarecimentos o AI seja julgado parcialmente procedente. O contribuinte foi cientificado sobre o resultado da diligência e concedido o prazo de 60 dias, contados da intimação para se manifestar, conforme documentos de fls.154 a 155.

Às fls. 158 a 161 o contribuinte se manifesta reiterando os argumentos defensivos relativamente à nulidade do lançamento, por afronta ao devido processo legal.

Afirma que a tentativa de acerto das falhas legais ocorridas na lavratura do Auto em lide, através da diligência requerida, não pode surtir efeito face ao descumprimento de princípios que norteiam o processo administrativo fiscal.

Diz que o objetivo da diligência foi para que o preposto fiscal identificasse a receita efetivamente auferida pela empresa no período objeto da autuação, realizasse sua separação por tipo de tributação (substituição tributária ou normalmente tributadas) e recalculasse o imposto eventualmente devido, mensalmente, sobre a receita efetivamente tributada, entretanto, a autoridade informante limitou-se a prestar alguns esclarecimentos sobre cálculos para exclusão do regime simplificado – Simples Nacional – e a elaborar alguns demonstrativos que concluíram pela redução do valor cobrado, de R\$126.018,32 para R\$ 115.609,62.

Assevera que a autoridade informante pecou ao não demonstrar a apuração da base de cálculo e que deveria identificar quais as mercadorias seriam tributadas normalmente para, sobre o valor das mesmas, fazer incidir os percentuais devidos, conforme constantes na tabela I, anexo à Lei Complementar 123/2006.

Acrescenta que a mesma limitou-se a relacionar valores, sem apresentar a fonte da informação e a forma de apuração, cerceando o direito de defesa e deixando sem respaldo a base de cálculo apurada, razão pela qual ficou impossibilitado de se manifestar sobre o trabalho apresentado por desconhecimento do seu conteúdo.

Conclui que por esta razão o lançamento tributário, que era nulo por desrespeito ao devido processo legal, continua nulo por dois novos motivos. O primeiro, por cercear a defesa quando não permite o entendimento da formação da base de cálculo. O segundo, por não ter trazido elementos para a identificação da real base de cálculo, condição fundamental e necessária à correta identificação da infração.

No mérito, diz que embora não reconheça como válido o trabalho diligencial realizado, apresenta uma planilha, em meio magnético – gravada em CD, no formato excel, identificando todas as mercadorias comercializadas no período, por nota fiscal e por item, referente ao período de julho/12 a agosto/14. Quanto ao período de janeiro a junho/12, por praticidade, acata o trabalho fiscal.

Informa que nas planilhas adicionadas identificou as mercadorias que são tributadas, suprindo a falha da diligente e possibilitando o conhecimento dos julgadores sobre a composição da base de cálculo. O resultado é apresentado em planilha sintética, onde foram alterados os resultados apurados na diligência, com respaldo em documentos identificados.

Explica que foi empregado o mesmo método utilizado pela diligente, sobre uma base de cálculo explicitada, e chegou aos valores de imposto devidos, atendendo plenamente ao requerido pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Apresenta planilha sintética do trabalho realizado, apontando para o saldo devedor final de R\$94.765,07 que, se porventura ultrapassadas as preliminares de nulidade, deverá ser o objeto de discussão e decisão.

Finaliza concluindo que o presente lançamento se apresenta eivado de nulidade e em total desarmonia com o ordenamento jurídico vigente, devendo ser anulado ou declarado improcedente.

A autuante se manifesta às fls.169 a 171 dizendo que a autuada pediu a nulidade do lançamento tributário, alegando que os esclarecimentos por ela apresentados não foram o suficiente para

esclarecimento da formação da base de cálculo e que no seu entendimento houve cerceamento do direito de defesa, ficando sem respaldo a base de cálculo apurada.

Esclarece que em relação a fase anterior para a apuração da base de cálculo foram utilizadas as notas fiscais de saída e que não teve acesso ao arquivo magnético das citadas notas, portanto o levantamento foi feito manualmente através das notas apresentadas pela autuada, razão pela qual apresentou os valores diários das notas fiscais, nas planilhas.

Reconhece que existiu a hipótese de ter deixado de considerar alguma nota fiscal e de ter enquadrado a mercadoria de forma desigual, como fez a autuada, mas nada que justifique a nulidade do lançamento, uma vez que na fase atual esta apresentou o arquivo magnético das notas fiscais de saída, podendo ser visualizado o tratamento dado para cada item das notas fiscais.

Conclui não haver vício insanável no processo. Portanto, não procede o pedido de nulidade pois não se encontram configurados os vícios elencados no Art. 18 do RPAF/99.

Prossegue esclarecendo que, no mérito, fora apurado que a empresa em questão, no mês de agosto/14, tinha excedido em 13,76% do limite previsto na LC 123/2006, apurando R\$4.095.395,26 de RBA - Receita Bruta Acumulada no ano calendário, sendo o limite de R\$3.600.000,00. Contudo, com o arquivo magnético, apresentado pela autuada, considerando todas as notas fiscais válidas de saída, alterou o montante da receita, perfazendo o valor de R\$4.244.263,40, excedendo em 17,90% do diploma legal citado.

Considerando também que a autuada atribuiu tratamento tributário incorreto para alguns produtos, a exemplo de: Adesivos Prime e Master, Alavancas, Clamp umbilical, Ionomero de vidro e tantos outros foram enquadrados como produtos da Antecipação Tributária, quando seria Antecipação Parcial.

Diz que também ocorreu o contrário, pois a autuada classificou alguns itens como Antecipação Parcial, quando seria Antecipação Total, tais como: Água Oxigenada, desinfetante, Isordil, Puran e etc.

Informa que na revisão foram reenquadrados os produtos de forma correta e que na planilha “Tributadas” gravada na mídia em anexo, estão marcadas, na cor vermelha, na Coluna K os itens corrigidos.

Acrescenta que a empresa autuada tendo excedido em 17,90% do limite legal de RBA - Receita Bruta Acumulada no mês de agosto/14, deverá recolher o ICMS Simples Nacional com um acréscimo de 20% na alíquota, sobre o valor excedido, conforme Resolução CGSN nº 94/2011 e LC 123/2006.

Assevera que a autuada tinha acatado os valores referentes ao período de janeiro a junho/2012, apresentados após a diligência, todavia, os citados valores sofreram alteração na fase atual, tendo em vista que houve a necessidade da revisão do período acima em razão da apresentação do arquivo.

Apresenta Planilha desenvolvida na execução do trabalho, dizendo ser autoexplicativa, não restando dúvidas quanto a formação da base de cálculo e informa que os valores apurados na infração em questão foram alterados para o total de R\$107.037,48, conforme demonstrativo sintético que transcreveu.

Opina pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

O contribuinte foi cientificado, porém não se manifestou.

## VOTO

A acusação fiscal diz respeito a “ recolhimento a menor do ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e ou de alíquota aplicada a menor.

Em complemento a acusação foi informado que: " Os valores informados nas PGDAs-DEFIS , pelo contribuinte, foram irreais devido a erro na determinação da Base de Cálculo e das alíquotas aplicáveis.

*Ressaltamos que não houve recolhimento do ICMS Simples Nacional, relativo aos valores informados nas PGDAs-DEFIS, em virtude de serem declaradas erroneamente como mercadorias substituídas. Apesar da descrição do enquadramento falar em recolhimento a menor, não houve recolhimento pel razão comentada acima, contudo as PGDAs-DEFIS foram declaradas a menor.”*

O defendant suscitou a nulidade da ação fiscal, sob o fundamento de que não foram obedecidas as normas estabelecidas na legislação vigente, na auditoria realizada, pois a base de cálculo foi arbitrada, utilizando um percentual correspondente às entradas tributadas. Reclama que não foram observadas as regras estabelecidas na Lei Complementar 123/06, optando o autuante por usar método próprio e presumir valores, em violação ao art. 100 do CTN e art. 25, § 8º, da Resolução CGSN N° 94 de 2011.

Da análise das cópias do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – PGDAS do autuado verifico que os valores das Receitas Brutas Auferidas foram informadas como sendo oriundas de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou “Isentas”, portanto, não foram tributadas.

Por outro lado, verifico que de acordo com o demonstrativo de fls. 08 a 9 e esclarecimentos prestados pelo autuante na Informação Fiscal, para a apuração do imposto devido foi inicialmente calculado um índice de proporcionalidade anual das entradas de mercadorias tributadas normalmente. Após, este índice foi aplicado sobre o total das saídas com documento fiscal para se encontrar a base de cálculo do imposto ora exigido.

Considerando que a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 57/06 diz respeito exclusivamente às presunções de omissão de receitas e no caso presente trata-se de operações acobertadas com documentos fiscais, o processo foi convertido em diligência para que a autuante, com base nos documentos fiscais emitidos elaborasse demonstrativo separando as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e as normalmente tributadas. Após, fosse calculado o imposto sobre os totais mensais das operações tributadas normalmente.

A autuante ao cumprir a diligência confeccionou o demonstrativo de fls. 144 a 149, porém, não atendeu o quanto solicitado, pois apesar de informar a Receita Bruta Declarada no PGDAS e as Receitas apuradas pela Fiscalização, através de notas fiscais, de mercadorias normais e sujeitas a substituição tributária, ao apurar a apuração da base de cálculo aplicou um percentual, denominado “Índice de Receita Declarada Tributada”.

Ao ser cientificado sobre a diligência, inclusive com a concessão de 60 dias para se manifestar sobre os novos papéis de trabalho o sujeito passivo questionou o trabalho realizado apresentando planilhas com as correções que entendeu devida apresentando arquivo magnético das notas fiscais de saídas o que permitiu ao autuante cumprir ao determinado no pedido de diligência requerido pela 3ª JJF, e apresentou planilha inserida na mídia de fl. 174, relacionando individualmente cada nota fiscal eletrônica e respectiva chave de acesso, indicando os valores de cada produto e totalizando mensalmente os totais das operações tributadas normalmente e as sujeitas à substituição tributária. O imposto devido foi calculado sobre os totais das mercadorias tributadas conforme solicitado por este órgão julgador.

Como visto a diligência foi cumprida de acordo com o solicitado por este órgão julgador e teve como objetivo sanar os equívocos cometidos no cálculo da apuração do imposto devido sobre as operações tributadas acobertadas por documentos fiscais de vendas e emitidos pelo próprio contribuinte. Portanto, o argumento acima aduzido pelo autuado não pode ser aceito como motivador à nulidade da ação fiscal.

No mérito, a irregularidade apontada pelo autuante deve-se ao fato do contribuinte ter informado na PGDAS que todas as suas vendas foram oriundas de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou “Isentas”, portanto, não as tributou.

Como já esclarecido nas preliminares de nulidade a autuante ao apurar o imposto devido cometeu equívocos e por esta razão foi solicitada diligência saneadora a qual passo a analisar.

A autuante após elaborar demonstrativo analítico de todas as notas fiscais de saídas totalizou mensalmente as receitas tributadas normalmente. Sobre tais valores aplicou as alíquotas constantes no Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006 apurando o imposto a ser exigido, conforme demonstrado na planilha de fl. 172 a 173.

Acolho os ajustes efetuados, entretanto, observo que em determinados meses foram apurados valores superiores ao originalmente exigido. Como neste momento não se pode alterar o valor do lançamento fiscal nos referidos meses, o ICMS a ser exigido deve ser o lançado na ação fiscal, conforme demonstrativo a seguir.

| Data          | A. Infração       | Diligência        | Julgado          |
|---------------|-------------------|-------------------|------------------|
| <b>jan-12</b> | <b>1.294,11</b>   | 2.541,07          | 1.294,11         |
| <b>fev-12</b> | 4.261,01          | 2.146,06          | 2.146,06         |
| <b>mar-12</b> | 3.107,88          | 2.690,20          | 2.690,20         |
| <b>abr-12</b> | 3.218,39          | 1.459,64          | 1.459,64         |
| <b>mai-12</b> | 3.413,91          | 2.465,98          | 2.465,98         |
| <b>jun-12</b> | 2.990,80          | 3.259,23          | 2.990,80         |
| <b>jul-12</b> | 4.901,65          | 1.250,96          | 1.250,96         |
| <b>ago-12</b> | 2.073,19          | 916,48            | 916,48           |
| <b>set-12</b> | 1.755,47          | 1.532,03          | 1.532,03         |
| <b>out-12</b> | 3.858,03          | 3.484,46          | 3.484,46         |
| <b>nov-12</b> | 3.181,28          | 4.168,40          | 3.181,28         |
| <b>dez-12</b> | 1.356,26          | 964,44            | 964,44           |
| <b>jan-13</b> | 149,30            | 92,33             | 92,33            |
| <b>fev-13</b> | 2.429,58          | 2.622,65          | 2.429,58         |
| <b>mar-13</b> | 1.399,96          | 1.281,47          | 1.281,47         |
| <b>abr-13</b> | 2.948,01          | 2.578,78          | 2.578,78         |
| <b>mai-13</b> | 4.559,18          | 3.007,29          | 3.007,29         |
| <b>jun-13</b> | 4.512,88          | 3.391,72          | 3.391,72         |
| <b>jul-13</b> | 4.008,05          | 3.438,48          | 3.438,48         |
| <b>ago-13</b> | 4.482,87          | 3.676,98          | 3.676,98         |
| <b>set-13</b> | 1.348,64          | 1.731,98          | 1.348,64         |
| <b>out-13</b> | 4.192,49          | 5.899,70          | 4.192,49         |
| <b>nov-13</b> | 2.585,25          | 1.474,92          | 1.474,92         |
| <b>dez-13</b> | 9.688,76          | 11.850,20         | 9.688,76         |
| <b>jan-14</b> | 1.839,30          | 2.571,69          | 1.839,30         |
| <b>fev-14</b> | 4.301,96          | 5.252,53          | 4.301,96         |
| <b>mar-14</b> | 5.776,21          | 2.448,62          | 2.448,62         |
| <b>abr-14</b> | 7.116,02          | 4.238,75          | 4.238,75         |
| <b>mai-14</b> | 7.382,75          | 5.713,55          | 5.713,55         |
| <b>jun-14</b> | 6.201,44          | 3.115,73          | 3.115,73         |
| <b>jul-14</b> | 6.894,74          | 5.316,44          | 5.316,44         |
| <b>ago-14</b> | 8.788,95          | 10.454,73         | 8.788,95         |
| <b>Total</b>  | <b>126.018,32</b> | <b>107.037,49</b> | <b>96.741,18</b> |

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$96.741,18.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232417.3006/16-4, lavrado contra **OKEY MED - DISTRIBUIDORA. DE MEDICAMENTOS. HOSPIT. E ODONT. LTDA - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$96.741,18**, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 35 da Lei Complementar nº 123/06, art.44, I da Lei Federal nº 9.430/96 de 27/12/96 , Lei 11.488 de 15/06/07 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2018

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RALATORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR