

**A. I. Nº** - 232331.0011/19-0  
**AUTUADO** - MERCADINHO GALVÃO SERRA LTDA  
**AUTUANTE** - LEA LÚCIA MOREIRA WEST  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13/08/2020

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0102-03/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DOCUMENTOS FISCAIS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO, DECLARADAS COMO ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS A MENOS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Levantamento fiscal manejado de forma defeituosa comprometeu a base de cálculo utilizada na imposição da infração apurada e inquina de nulidade o Auto de Infração por não conter o lançamento de ofício os elementos que determinem com fidelidade o valor da exigência. É nulo o procedimento que implique cerceamento de defesa. Recomendada a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/09/2019, exige crédito tributário no valor de R\$40.610,73, acrescido da multa de 75%, nos meses de outubro de 2014 a dezembro de 2017, em decorrência da Infração **17.04.01** - Falta do recolhimento do ICMS, em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado, consoante demonstrativos acostados às fls. 13 a 20. À fl. 12, consta recibo de entrega ao Autuado, cópia dos demonstrativos de apuração acostados às fls. 13 a 20, e mídias contendo os arquivos de notas fiscais eletrônicas de compras e dos arquivos E14 e E15 da MFD dos ECFs..

Consta no campo “Descrição dos fatos” que “O Contribuinte declarou toda receita que auferiu nas vendas com a emissão de documentos fiscais. Contudo, o levantamento identificou fatos que resultaram no cometimento da Infração “- erro na segregação da receita”. através do arquivo E15, gerado a partir da memória da fita detalhe (MDF) dos ECFs EL51300000000018486 e EL551300000000018763, verificamos a existência de mercadorias classificadas na substituição tributária (FI), sem previsão legal que estabelecesse a antecipação total do imposto como, também, mercadorias que saíram desse regime de tributação e não houve atualização da situação tributária. O contribuinte declarou as receitas no PGDAS-1), conforme cadastro das mercadorias no ECF. De modo que parte da receita com substituição tributária, informada mensalmente, provem da venda de mercadorias que estão fora desse regime de tributação. Deste fato decorreu a segregação incorreta das receitas. No levantamento fiscal, submetemos as receitas declaradas a uma nova segregação com base no percentual dos produtos da substituição tributária encontrado nas compras realizadas pelo contribuinte, informadas no livro Registro de Entradas e no banco de dados da SEFAZ. Nesse procedimento, determinamos o percentual da receita tributável sem substituição tributária, ou seja, o percentual de receita tributável. Sobre a receita bruta declarada, aplicamos a proporcionalidade encontrada para determinar a nova receita tributável. Dessa forma, retiramos da receita declarada com substituição tributária a parcela de receita sujeita à tributação”.

O Autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 132, apresenta Impugnação às fls. 124 a 131, observa a sua tempestividade e articula as razões de defesa a seguir resumidas.

Depois de reproduzir o teor da acusação fiscal e enaltecer a importância dos princípios de Direito Tributário para o Processo Administrativo Fiscal - PAF, discorre extensivamente a respeito dos Princípios da Verdade Material, da Inquisitorialidade e da Tipicidade Cerrada.

Afirma que foi notificado pela Autuante da lavratura do Auto de Infração cuja fundamentação foram constatadas nas escriturações de cupom fiscal, mercadorias tributadas e vendidas sem tributação, como se fossem adquiridas com Substituição Tributária. Entretanto, destaca que não foi informado quais foram estas mercadorias. Registra que foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas a substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado.

Chama a atenção para o fato de que, não foi aplicada a proporcionalidade corretamente, afirmando seu entendimento de que só se aplica o percentual pelas compras, quando constatar vendas sem Nota Fiscal, o que não ocorreu no caso em tela.

Observa que a Autuante desconsiderou as informações das vendas, informações estas conhecidas pelo mesmo, e, aplicou a proporcionalidade das compras. Afirma ser um ato completamente equivocado. Destaca ser de fundamental importância que tenha conhecimento de quais mercadorias o fiscal alega que foram “vendidas erradas”, e, ainda, sobre o percentual aplicado, se insurge para discordar do percentual da proporcionalidade pelas compras, uma vez que, a Autuante tinha conhecimento dos valores sobre as vendas e seus percentuais.

Salienta que a construção da Autuante é como se tivesse procedido a transação comercial de vendas de suas mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, quando isso não aconteceu. Sustenta ser necessário corrigir o equívoco. Observa ser de fundamental importância que o fisco cumpra a sua função de apurar as irregularidades, por outro lado, mister, também que haja a correção de vícios, inclusive, neste quesito frisa que a Súmula 473, do STF, cujo teor reproduz, expressa bem o fato narrado.

Ao cuidar do mérito da autuação, questiona se é direito, ou não, do fisco efetuar a cobrança do Auto de Infração, e, enumera três motivos:

1- Destaca que a Autuante não aplicou a proporcionalidade pelas vendas e sim pelas compras. Neste quesito, cumpre salientar que todas as mercadorias estavam devidamente escrituradas e que, portanto, todas as mercadorias foram legalmente vendidas com suas respectivas NFs. Diz merecer destaque, pois, somente se aplica a proporcionalidade, percentual, pelas compras, quando as mesmas forem verificadas vendas sem NFs, e, não foi o caso. Declara que a Autuante, desconsiderou as informações das vendas, já que estavam todas registradas com NFs, sendo inclusive estes dados conhecidos pela Autuante. Desta forma, frisa que caberia a Autuante aplicar a proporcionalidade das vendas. Assim sendo, observa não haver como não indicar o erro cometido pela Autuante, que mesmo com todo seu preparo técnico, se equivocou ao lavrar o Auto.

Afirma que, em momento algum, durante a sua fundamentação, a Autuante menciona quais são as mercadorias vendidas que estariam erradas.

Menciona outro ponto que se refere à aplicação da proporcionalidade pelas compras, uma vez que, a Autuante tinha conhecimento das mercadorias vendidas.

Ressalta que, uma vez constatada a ausência ou erro na motivação no auto de infração acarreta sua nulidade, decide a Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do processo 10314.003607/2007-46, julgado em 26/07/2017. Observa que entendeu o referido tribunal que “sendo descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento”. Concluiu que “a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal”. Acórdão

9303-005.460 Número do Processo: 10314.003607/2007-46, Data da publicação: 19/09/2017 Contribuinte: Pirelli Pneus Ltda., cuja ementa reproduz.

Diz entender que a Autuante incidiu em erro material pelos motivos expostos, quando da fiscalização, que gerou o Auto de Infração. Observa que neste ponto em discussão, a Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu que esse equívoco teria vício “de natureza substancial, impossível de ser sanada”. Sendo este o caso em tela.

Apresenta seu entendimento de que se trata de vício material e não formal porque o vício do lançamento está em seu conteúdo, em sua motivação, retratando na equivocada qualificação jurídica evidenciada na classificação fiscal adotada pela Autoridade Fiscal, não em sua formatação. Observa que o vício material, por macular a substância do lançamento, norma individual concreta, prejudica a validade da obrigação tributária, sendo imprescindível nesses casos a realização de um novo ato administrativo de lançamento. Menciona ficar clara a falta de requisitos para a validade da autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Sustenta que o Auto de Infração não merece prosperar, e, é o exemplo de caso de nulidade do lançamento, em virtude da existência de vício que torna inviável o exercício do direito de defesa da Contribuinte, além de impossibilitar a formação do convencimento dos julgadores, quanto ao mérito da questão, em todas as instâncias administrativas.

Cita como exemplo, outro julgado quanto à nulidade do Auto de Infração por vício material, no Processo: 19515.720476/2015-83 pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Assinala que não se pode olvidar que ao tratar do assunto Nulidade, o Vício Material, o qual a Autuante lhe imputa, é em verdade um ônus da prova da fiscalização, vez que considerando o ônus da prova da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na sua consequente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos art. 10, 31, 59, 60 e 61, do Dec. 70.235/72, Lei do Processo Administrativo Fiscal, no art. 142, 145 e 146 do CTN, art. 93, inciso IX, da CF/88, bem como ao prescrito no art. 31, do Dec. nº 70.235/72 e art. 2º, da Lei nº 9.784/99.

Prossegue aduzindo que a doutrina também colabora com o mesmo entendimento e fortalece a tese da anulação do Auto administrativo, quando eivado de vícios insanáveis, trazendo à colação ensinamentos do jurista Samuel Monteiro.

Registra que, embora sendo incontestável a obrigatoriedade do lançamento de ofício, nos termos do parágrafo único, do art. 142, do CTN, essa obrigação legal indiscutível há de estar regrada pelos princípios da legalidade, moralidade e eficiência, como disciplinados no caput do art. 37, da CF/88. Sustenta que, não vulnerou quaisquer normas da legislação estadual, muito menos cometeu atos irregulares, para sujeitar-se às cominações que se lhe venha impingir a infração em referência, como busca demonstrar, pela invalidade de como se deu a referida ação fiscal.

Continua revelando que, toda ação fiscal há de ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que devem reger os atos da administração pública direta, indireta e fundacional, nos termos estabelecidos no caput do art. 37, do CF/88, respeitando os direitos individuais, toda matéria tributária traçada pela Constituição do País.

Arremata frisando que mesmo existindo algum outro dispositivo que imponha sanção mais grave, não há dúvida de que deve prevalecer o que disponha de maneira mais branda, face à previsão contida no art. 112, do CTN. Requer a revisão do lançamento que originou o referido Auto de infração em comento para pedir a sua anulação por todos os motivos expostos.

Pugna pelo direito de provar tudo quanto aqui alegado, por todos os meios admitidos em direito, inclusive por meio das diligências fiscais aqui requeridas, e mais uma vez ratificadas, na melhor forma da lei.

Conclui requerendo seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, em consonância com as arguições preliminares, visto que a sua constituição está alicerçada em desacordo com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, bem como pelo fato de não terem sido observadas diversas formalidades de vital importância para a existência regular do processo. Solicita ainda, não obstante o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, os julgadores, por força da determinação do art. 155, parágrafo único, do RPAF-BA/99, decidam pela sua improcedência, para que se evite, inclusive, um futuro prejuízo para o Estado, o qual terá que arcar com o ônus da sucumbência na esfera judicial, ante a já previsível sentença favorável às pretensões do sujeito passivo.

A Autuante presta informação fiscal, às fls. 140 e 141, inicialmente observa que através do arquivo E15, gerado a partir da memória da fita detalhe (MFD) dos ECFs EL5130000000018486 e EL55130000000018763, verificou a existência de mercadorias classificadas na substituição tributária (FI), sem previsão legal que estabelecesse a antecipação total do imposto como, também, mercadorias que saíram desse regime de tributação e não houve atualização da situação tributária.

Afirma que essas inconsistências foram verificadas ao longo do período fiscalizado (exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017, de modo que os documentos fiscais se mostraram inservíveis para o levantamento da receita tributável. Prossegue destacando que, diante de tal situação em que não se tinha segurança para determinação da base de cálculo do imposto, submeteu as receitas declaradas a uma nova segregação com base no percentual dos produtos tributados, encontrados nas compras realizadas pelo contribuinte, informadas em seu livro Registro de Entradas e no banco de dados da SEFAZ.

Registra que no tocante ao emprego desse método, o Autuado entende que a proporcionalidade deveria ter sido aplicada com base nas vendas. Esclarece que aplicar a proporcionalidade com base nas vendas é considerar as receitas apuradas nos documentos fiscais com as inconsistências constatadas.

Revela que o Autuado também alega que a fiscalização não apontou "... as mercadorias vendidas erradas", e que "... É de fundamental importância que o Autuado tenha conhecimento de quais mercadorias o fiscal alega que foram "vendidas erradas"". Continua frisando que considerando que são documentos emitidos pelo próprio contribuinte, caberia ao Autuado verificar a procedência dos fatos apontados no levantamento fiscal para embasar a sua contestação.

Prossegue assinalando que tais fatos estão relacionados ao cadastramento de mercadorias tributadas como mercadorias da substituição tributária. Diz que esta condição foi verificada entre os produtos que saíram desse regime de tributação, e não foi atualizada a sua classificação no ECF como, também, entre as mercadorias que nunca foram enquadradas no regime de substituição tributária.

Informa que, conforme termo de entrega de Documentos, fl. 12, o Autuado recebeu os arquivos E15, gerados a partir da MFD dos ECFs utilizados, onde constam a descrição das mercadorias e a classificação fiscal empregada pelo Autuado.

Arremata destacando que, os valores declarados no PGDAS, contrapondo-se ao valor apurado no levantamento fiscal, cabe ao Autuado demonstrar que as receitas declaradas foram informadas com as devidas correções, mesmo tendo emitido cupons fiscais com os erros apontados.

Conclui informando que o Autuado requer o direito de provar tudo quanto alegado, inclusive por meio de diligência fiscal.

## VOTO

O Defendente suscitou preliminar de nulidade sob o fundamento de que o lançamento teve a sua constituição alicerçada em desacordo com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Sustentou que foi desconsiderado na apuração da exigência fiscal as informações de vendas conhecidas pela Autuante, aplicada a proporcionalidade de forma equivocada e que

também não lhe foi fornecida a identificação das mercadorias apontadas pela fiscalização como não sujeitas a substituição tributária.

Na forma expandida a seguir, entendo que a arguição defensiva deve ser acolhida.

O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo, optante pelo Simples Nacional, a falta de recolhimento do ICMS em razão de, ao segregar as receitas auferidas, ter considerado receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o imposto já tivesse sido recolhido.

A Autuante explicou que, através do arquivo E15, gerado a partir da fita detalhe - MFD dos ECFs do estabelecimento autuado, apurou a existência de mercadorias classificadas na substituição tributária (F1) sem previsão legal que estabelecesse a antecipação total do imposto, bem como, também mercadorias que saíram desse regime de tributação e não foi realizada a atualização da situação tributária.

Esclareceu ainda que no levantamento fiscal, submeteu as receitas declaradas a uma nova segregação com base no percentual dos produtos da substituição tributária encontrado nas compras realizadas informadas no livro Registro de Entradas - LRE e no banco de dados da SEFAZ.

Informou que nesse procedimento, determinou o percentual da receita sem substituição tributária, ou seja, o percentual de receita tributável. E sobre a receita bruta declarada, aplicou a proporcionalidade encontrada para determinar a nova receita tributável, retirando em seguida da receita declarada com substituição tributária a parcela de receita sujeita a tributação. Esse foi o método adotado pela Autuante na apuração da exigência fiscal, objeto da autuação.

Ao compulsar as peças que constituem a acusação fiscal e os elementos que apuram a exigência fiscal, precipuamente os demonstrativos acostados às fls. 13 a 20, constato que, apesar de dispor de todos os dados individualizados acerca das operações com mercadorias sujeitas à substituição nas informações constantes na fita detalhe dos ECFs do Autuado, cujas receitas foram segregadas de forma equivocadamente pelo Impugnante, a Autuante, ao apurar a falta de recolhimento, optou por aplicar a proporcionalidade dessas operações, utilizando o quociente entre as entradas Substituídas e Tributadas, registradas no LRE.

Assim, resta patente nos autos que a Autuante, mesmo dispondo de elementos individualizados de todas as vendas realizadas pelo Impugnante para apuração direta da receita irregularmente segregada optou pela adoção de método de apuração indireto, ou seja, utilizou a proporcionalidade das operações de entradas não prevista na legislação. O que implica impingir de incerteza e insegurança os valores apurados, isto é, o *quantum* devido.

Em se tratando de operações de saídas de mercadorias devidamente registradas nos ECFs, do estabelecimento autuado, a base de cálculo utilizada na imposição das exações foi apurada de forma defeituosa e imprecisa, uma vez que a aplicação da proporcionalidade somente está prevista nas hipóteses estatuídas no §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96 e disciplinada na Instrução Normativa nº 056/07.

Ademais, no que as mídias acostadas aos autos pela Autuante à fl. 12, cujas cópias foram entregues ao Impugnante, depois de acessar o conteúdo dessas mídias, nos arquivos E14 e E15 não consegui visualizar qualquer indicação dos documentos fiscais, cujas mercadorias foram citadas pela Autuante como tendo sido identificadas na segregação equivocada de receitas efetuada pelo Impugnante de mercadorias não sujeitas a ST com se fossem mercadorias com a fase de tributação encerrada. Logo, a ausência dessas informações, não disponibilizadas à Defesa se constitui, de forma inequívoca, um óbice para o exercício da ampla defesa do Impugnante.

De tudo quanto exposto, claro está a violação do disposto nos incisos II e IV, alínea “a”, do art. 18, do RPAF-BA/99, especialmente não somente no evidente cerceamento de defesa, bem como, que tange a adoção imotivada de índice de proporcionalidade que resulta na falta de certeza e de segurança apuração da base de cálculo.

Por tais razões, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 232331.0011/19-0, lavrado contra **MERCADINHO GALVÃO SERRA LTDA.**, devendo a repartição fazendária avaliar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, respeitado o prazo decadencial.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA