

A. I. N° - 269101.0005/20-2  
AUTUADA - SUPER OFERTA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ CÉSAR OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAC AGRESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16.03.2023

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0026-05/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. SUBFATURAMENTO. PREÇOS CONSIGNADOS NA ESCRITA INFERIORES AO PRATICADO NO MERCADO. Embora o procedimento fiscal tivesse características de arbitramento da base de cálculo, não foi adotado na sua quantificação qualquer um dos métodos previstos no art. 22 da Lei 7.014/96. Tampouco foi o contribuinte intimado para justificar as inconsistências detectadas na auditoria, caso em que, só então, seria admitida a adoção da metodologia extravagante. A forma de cálculo do imposto adotada foi como se a evasão fosse identificada em diferenças de quantidades encontradas em levantamento de estoques o que, decididamente, não aconteceu. Ademais, não foi admitida a apropriação de créditos fiscais legítimos para fins de compensação do imposto devido. Este conjunto de contradições procedimentais acarreta insegurança na determinação da infração e necessidade de refazimento da auditoria.

Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Vale salientar de início que o presente relatório atende aos parâmetros de elaboração desenhados no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive adaptado para as sessões virtuais de julgamento.

O presente Auto de Infração, lavrado em 31.3.2020, no valor histórico de R\$ 167.748,38, tem a narração abaixo:

**Infração 01 – 03.02.11** - Recolhimento a menor de ICMS em razão de utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (subfaturamento comprovado).

Em síntese e substituindo algumas palavras, foi ainda esclarecido o seguinte no corpo do auto de infração:

Ao analisarmos o movimento da autuada, verificamos que ela possuía um desempenho fiscal pífio, bastante inferior às empresas do mesmo segmento (supermercado varejista).

A DMA consolidada do ano de 2015 apresentou entradas de mercadorias no valor de R\$ 8.224.380,37 e saídas de mercadorias no valor de R\$ 8.123.987,70, ou seja, apresentou MVA negativa, sinal de ocorrência de “sonegação” (sic.).

Na apuração do ICMS de 2015, verificamos que o contribuinte ficou 06 (seis) meses do ano com crédito fiscal e que os impostos a pagar foram em valores pequenos em relação ao movimento da empresa.

Quanto a DMA consolidada de 2016, a mesma apresentou entrada de mercadorias no valor de R\$ 15.276.143,09 e saídas de mercadorias no valor de R\$ 16.374.131,99, ou seja, desempenho baixo em relação às concorrentes do mesmo segmento.

Na apuração do ICMS de 2016, verificamos que o contribuinte ficou 07 (sete) meses do ano com crédito fiscal e que os impostos a pagar foram em valores pequenos em relação ao movimento da empresa.

Ao realizarmos a auditoria de estoque na empresa, na análise dos relatórios, verificamos que algumas mercadorias entravam na empresa e saíam na mesma quantidade da entrada, porém, com o preço de venda correspondente a 10% do valor do preço de compra, ou seja, uma mercadoria comprada a R\$ 10,00 a unidade, era vendida via cupom fiscal a R\$ 1,00, com um subfaturamento de 90% em relação ao preço de compra.

O contribuinte usou esse artifício ardil de dar baixa na mercadoria comprada usando como preço de venda o valor de 10% do preço da compra, e com esse subfaturamento omitia receitas e ficava com crédito de ICMS em vários meses do exercício ou resultava em valores pequenos de ICMS a pagar.

Levantamos, para cada exercício, as mercadorias que foram vendidas com preço correspondente a 10% do preço da compra. Após esse levantamento, fizemos os seguintes procedimentos:

- Selecionamos, para cada mercadoria, todas as compras e todas as vendas do exercício;
- Separamos abaixo de cada mercadoria as vendas que tiveram os preços subfaturados;
- Procedemos a correção desses preços de venda, usando o Preço da Compra adicionado à MVA (15% ou 20%), menos o preço de venda original subfaturado.

CORREÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Preço de compra x  $(1 + \text{MVA}/100)$  – Preço de venda subfaturado.

Com esse procedimento, calculamos a receita omitida e o ICMS correspondente, em decorrência do subfaturamento aplicado, e totalizamos o ICMS para cada mês de ocorrência.

A omissão mensal de ICMS por subfaturamento das vendas correspondeu aos valores abaixo:

SUBFATURAMENTO DE VENDAS (OMISSÃO de ICMS/R\$)

	2015	2016
JAN	3.752,91	0,34
FEV	0,00	0,00
MAR	7.146,33	2.838,72
ABR	8.097,96	4.506,89
MAI	6.900,35	12.741,87
JUN	5.721,73	2.618,87
JUL	5.921,49	7.357,66
AGO	15.131,43	33.669,07
SET	12.203,25	0,00
OUT	15.355,66	0,00
NOV	12.748,60	9.970,18
DEZ	11.035,25	0,00

Com as omissões de ICMS acima apuradas, inserimos as mesmas na coluna outros débitos das apurações do ICMS de 2015 e 2016 e, por consequência, surgiram DIFERENÇAS DE ICMS A RECOLHER nos seguintes meses dos exercícios de 2015 e 2016:

DIFERENÇAS DE ICMS A RECOLHER (R\$)

	2015	2016
JAN	3.752,91	8.127,83
FEV	0,00	10.434,79
MAR	1.999,61	6.767,36
ABR	12.362,97	4.506,89
MAI	7.782,06	8.705,59
JUN	5.721,73	6.655,15
JUL	5.921,49	7.357,66
AGO	8.565,74	19.791,11
SET	18.768,94	13.360,65

OUT	10.575,76	517,31
NOV	0,00	0,00
DEZ	6.072,83	0,00

Vide Anexo 01:

- DMAs consolidadas de 2015 e 2016;
  - Apurações do ICMS conforme EFD e conforme inserção das omissões por subfaturamento de vendas 2015;
  - Apurações do ICMS conforme EFD e conforme inserção das omissões por subfaturamento de vendas 2016;
  - Cálculo do subfaturamento de vendas de mercadorias do exercício de 2015;
  - Cálculo do subfaturamento de vendas de mercadorias do exercício de 2016.
- Obs.: Todos os arquivos encontram-se gravados em mídia (CD).

Fatos geradores consignados no lançamento de ofício.

Respaldo legal: art. 17, § 3º, e art. 44, II, ‘d’ e ‘f’, da Lei 7.014/96, c/c o art. 318, § 3º do RICMS-BA, mais multa prevista no art. 42, IV, ‘f’, da lei retro mencionada.

Cabe, inclusive, neste relatório, reprodução das normas mencionadas, destaques da relatoria:

**Lei 7.014/96.**

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

...

§ 3º Na falta do valor a que se referem os incisos I, V e XII deste artigo, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial a vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial a vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

Art. 44. Para os efeitos desta Lei, considera-se:

...

II - inidôneo o documento fiscal que:

...

d) contiver **declaração inexata**, estiver preenchido de forma ilegível ou contiver rasura ou emenda que lhe prejudiquem a clareza;

...

f) embora revestido das formalidades legais, tiver sido utilizado com o intuito **comprovado** de fraude;

**RICMS-BA**

Art. 318. No regime sumário de apuração, o imposto a recolher resultará da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço, e se aplicará nas seguintes hipóteses:

- I - operações e prestações sujeitas à antecipação tributária;
  - II - operações realizadas por produtor ou extrator, não constituído como pessoa jurídica;
  - III - operações ou prestações realizadas por contribuintes não inscritos ou em situação irregular no cadastro estadual.
  - IV - operações realizadas por armazém geral.
- ...

§ 3º Se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documentação fiscal ou **acompanhadas de documento inidôneo, também se aplicará o regime sumário** sendo que o imposto será exigido pelo seu total, **sem qualquer dedução**.

Com o fito de dar lastro à postulação tributária, o autuante anexa, entre outros documentos (fls. 07/29): termo de intimação para prestação de informações, demonstrativos analítico e sintético comparativo da apuração original de ICMS constante da EFD e da apuração após inserção dos débitos fiscais colhidos com a detecção do subfaturamento, DMAs consolidadas de 2015 e 2016, CD contendo arquivos eletrônicos e termo de entrega deste último assinado pelo contribuinte.

Num primeiro momento, o sujeito passivo acosta defesa abordando seis infrações e anexando documentos (fls. 23/39).

Num segundo momento, alertou a impugnante que houve apensamento da peça defensiva de um auto de infração em outro, trazendo ao processo nova contestação, oportunidade em que:

Aduziu logo que, em face do equívoco e da nova peça vir a destempo (29.10.2020) nos autos, isto constitui erro material escusável. Trouxe precedente administrativo federal. Pediu, portanto, fosse retificada a petição anterior e admitido o novo arrazoado.

Alegou inconsistência na cobrança na medida em que o fisco se esqueceu de computar as entradas pelo valor principal, de modo a quantificar corretamente a apuração do imposto devido.

Numa situação em que a soma do estoque inicial com as entradas é inferior ao montante das saídas, inexiste aí indícios de fraude. Se “por momentos da operação” (sic.), o valor da saída de determinada mercadoria tornou-se obrigatoriamente menor que as entradas ou se exigiria o estorno respectivo dos créditos fiscais ou refazer a apuração com o crédito pelas entradas, concedido integralmente, exigindo-se o valor da diferença.

Adotar o “arbitramento” como praticado não exclui o direito à compensação pelo mecanismo da não cumulatividade. Se aplicado o raciocínio atraído exposto o valor da dívida cai para 10% do lançado.

Solicitou, por fim, diligência para requantificação da dívida.

Juntado apenas o RG do signatário da impugnação (fl. 37)

Em seus informes (fls. 38/42), o autuante, depois de reexplicitar o contido no corpo do auto de infração, sustentou que a defendente não trouxe elementos que pudessem invalidar no todo ou em parte a cobrança inicial, até porque o cálculo da receita omitida e do imposto omitido pelo subfaturamento foi efetuado de forma clara, com o preço de venda calculado com base nas normas inscritas no art. 23-B, II, ‘a’ da Lei 7.014/96, isto é, preço de entrada mais MVA.

Vale neste relatório transcrever a norma, com destaques desta relatoria:

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco **por meio de levantamento quantitativo de estoque**, a base de cálculo do ICMS é:

...

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

Assim, prossegue, tomou extremo cuidado para respeitar a não cumulatividade, eis que existia vários meses com créditos fiscais nas apurações do contribuinte, de modo que inseriu o valor do ICMS omitido por subfaturamento mês a mês, recalculou as apurações efetivando a devida compensação e apontou as diferenças consequentes devidas.

CD apensado (fl. 42).

Vindo a discussão para este Colegiado mas sob outra relatoria, converteu-se o processo em diligência (fls. 48/49) para: (i) o autuante anexar elementos probatórios atrelados aos estoques, mediante a reunião de todas as saídas que envolverem mais de 400 unidades dos produtos num só documento fiscal, do tipo cupom fiscal, qualquer que seja a unidade (ton, litro, kg, peça etc.), devendo ser feita, por amostragem mensal, a correlação entre as saídas que representem as maiores quantidades em cada mês, com as respectivas entradas (ii) dar-se ciência ao autuado dos resultados da providência retro e do teor do informativo fiscal, para pronunciamento **em dez dias**, especialmente a metodologia empregada – e sua base legal - para fins de correção do suposto subfaturamento; (iii) manifestações sucessivas das partes.

No atendimento da diligência, a auditoria produz novo informe (fls. 52/61), anexando planilhas *excell* em mídia digital.

No dito informe foram revelados fatos novos.

Intimado o contribuinte via DT-e para manifestar-se em dez dias acerca do novo informativo fiscal e documentação a ele acostada (fls. 63/65), nenhum pronunciamento veio aos autos.

PAF redistribuído para esta relatoria.

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Eis o relatório.

## VOTO

Trata o presente processo de cobrança de imposto em face da constatação de subfaturamento, ou seja, de receita oferecida à tributação em montante inferior àquela que corresponderia à realidade, pelo menos aos olhos do Estado.

Em primeiro lugar, admite-se o exame da segunda petição apresentada pela empresa, ainda que intempestiva, ainda que sob a alegação de erro material escusável, na medida em que por pressuposição houve apensamento da peça defensiva de um auto de infração em outro.

O que interessa no processo administrativo fiscal é verificar a verdade material que justifique a formalização do crédito tributário, aparar as suas eventuais arestas fático-jurídicas, prepará-lo para a exequibilidade ou repeli-lo como direito líquido e certo do sujeito ativo.

Neste sentido, adentraremos a análise do que foi articulado pelo contribuinte, à luz da própria configuração formal do lançamento de ofício.

Ao constatar nos relatórios dos levantamentos de estoques que a empresa praticava preços de venda ao redor de 1/10 do valor que comprava, a auditoria entendeu que esta situação, por si só, já ensejaria condições suficientes para concluir haver subfaturamento e, deste modo, cobrar o imposto evadido.

Do ponto de vista do autuante, tirado da sua análise dos estoques, o contribuinte usou o “artifício ardil” (sic.) de dar baixa na mercadoria comprada usando como preço de venda o valor de 10% do preço da compra.

Tal fato, aliado aos detalhes de que o desempenho de arrecadação da empresa estava bem aquém do comportamento normal de seus concorrentes supermercadistas, com acumulação de créditos fiscais por meses e montante de entradas próximo ao montante das saídas declaradas nas DMAs, o fisco se deu por satisfeito em concluir pela omissão de receita e, consequentemente, exigir o tributo **sonegado**, para usar a expressão adotada no auto de infração.

No sentido de quantificar o volume da receita omitida, o representante estatal, para as operações que envolviam as mercadorias compradas por um valor e vendidas pela décima parte, tomou como referência o valor de compra, adicionou uma margem de valor agregado de 15% ou 20%, a depender do tipo de produto, abateu o valor de venda e calculou o ICMS omitido.

Teve o procedimento fiscal arrimo no art. 17, §3º, e art. 44, II, ‘d’ e ‘f’, ambos da Lei 7.014/96, c/c o art. 318, § 3º do RICMS-BA, além da penalidade apontada no art. 42, IV, ‘f’, da mesma lei retro citada.

De todo o procedimento fiscal adotado pela Fazenda Pública no intuito de dar forma e corpo jurídicos à exigência tributária, alguns pontos sobressaem e são dignos de apontamento.

(i) Extrai-se, claramente, da peça inicial de cobrança que, a partir de elementos indiciários de omissão de receitas tributáveis pelo ICMS, o fisco efetuou um **arbitramento** da base de cálculo, embora em nenhum momento isto tivesse ficado dito expressamente nos autos. Sabe-se que o arbitramento, para ser adotado, necessita de justificativas convincentes, com exposição circunstanciada dos motivos pelos quais a escrita fiscal-contábil se mostrava imprestável para refletir a realidade das operações efetuadas pelo sujeito passivo. Ou que houve resistência deste último em exibi-la perante o fisco.

Deveria o contribuinte, antes da aplicação do arbitramento, ser intimado para se explicar do fato das vendas de certas mercadorias acusarem constantemente preços bem menores aos de aquisição, posto que, em princípio, nada impede que isto ocasionalmente ocorra, considerando a oferta diversificada de produtos que costumam ser comercializados no segmento supermercadista e considerando o fato de não ser incomum um supermercado vender por certo período um produto com preço inferior ao de compra, com o fito de atrair maior clientela.

Ademais, seria necessário, antes do arbitramento da base de cálculo, aplicar-se outras ferramentas de detecção de evasão tributária, a exemplo da auditoria sobre o fluxo de “caixa” e investigação das contas de passivo para identificação de valores “a descoberto”.

(ii) Não se pode desprezar que, apesar do suposto subfaturamento, tem a empresa direito à apropriação dos créditos fiscais, dentro do regime de compensação do imposto. A dedução dos créditos fiscais não foi considerada na quantificação do ICMS omitido, até porque o preposto fazendário, na subsunção legal da infração, apontou como suporte o disposto no art. 318, § 3º do RICMS-BA, a saber:

Art. 318. No regime sumário de apuração, o imposto a recolher resultará da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação ou prestação a tributar e o relativo a operação ou prestação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias ou seus insumos ou com o mesmo serviço, e se aplicará nas seguintes hipóteses:

I - operações e prestações sujeitas à antecipação tributária;

II - operações realizadas por produtor ou extrator, não constituído como pessoa jurídica;

III - operações ou prestações realizadas por contribuintes não inscritos ou em situação irregular no cadastro estadual.

IV - operações realizadas por armazém geral.

...

§ 3º Se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documentação fiscal ou acompanhadas de documento inidôneo, também se aplicará o regime sumário sendo que o imposto será exigido pelo seu total, **sem qualquer dedução**.

Ainda que o fisco tivesse considerado inidôneo as notas fiscais de venda, haja vista acusarem declarações inexatas, pelo fio do art. 44, II, ‘d’ e ‘f’, da Lei 7.014/96 a inidoneidade estaria pelo lado das saídas e não pelo lado das entradas, de sorte que, salvo se o crédito estivesse superestimado (o que ensejaria a glosa e não a tributação na saída), haveria que se adotar o mecanismo da não-cumulatividade.

(iii) Num segundo momento, já em fase de informações fiscais, o autuante contra-atacou as ponderações empresariais alegando que o cálculo da receita omitida pelo subfaturamento e do ICMS correspondente foi tomado de forma clara, com o preço de venda calculado com base nas normas inscritas no art. 23-B, II, ‘a’ da Lei 7.014/96, isto é, preço de entrada mais MVA.

Vale aqui a transcrição do dispositivo:

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco **por meio de levantamento quantitativo de estoque**, a base de cálculo do ICMS é:

...

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

a) o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;

Além de ter havido oscilação na metodologia de cobrança, ora dizendo-se que se adotou o regime sumário de apuração do imposto, inadmitida qualquer dedução, ora apontando como fulcro o art. 23-B da Lei baiana do ICMS, este último dispositivo só permite a adoção da metodologia de quantificação de base ali prevista nos casos em que ficarem constatadas diferenças de imposto apuradas na auditoria de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria.

E, decididamente, não teve a autuação este referencial. Em verdade, a autuação partiu da alegação de subfaturamento, com desconsideração dos preços de venda consignados nos documentos fiscais como base de cálculo integral da operação. Não a partir de diferenças de **quantidades** de produtos sem a devida cobertura documental. Há uma diferença enorme entre uma e outra situação.

(iv) O arbitramento da base imponível, para ser bem sucedido, necessita seguir rigorosamente os critérios definidos em lei, posto evidenciar uma situação extraordinária de inconsistência dos dados fiscais-contábeis fornecidos pelo contribuinte. Ou então a recusa deliberada em apresentá-los.

Neste sentido, para dar solidez à cobrança *sub judice*, o Estado necessitaria respeitar determinados passos de quantificação previstos em lei, designadamente no art. 22 da Lei 7.014/96, abaixo transcrito:

Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

II - falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

III - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

IV - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto.

§ 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):

- a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos em regulamento;
- b) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100% (cem por cento);
- c) perfumarias, joias, artigos de armário, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60% (sessenta por cento);
- d) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40% (quarenta por cento);
- e) tecidos: 25% (vinte e cinco por cento);
- f) gêneros alimentícios: 20% (vinte por cento);
- g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

I-A - dividindo-se o valor total das saídas apuradas em levantamento fiscal do movimento diário das operações em pelo menos três dias, consecutivos ou não, pela quantidade de dias do levantamento, e multiplicando-se esse resultado pela quantidade de dias de funcionamento do estabeleciamento no mês considerado;

I-B - tomando-se o valor das operações consignadas em documentos fiscais coletados e/ou informações oriundas de fornecedores ou destinatários, com os quais o contribuinte mantenha relacionamento comercial, e projetando-o para o período considerado, com base na participação percentual sobre o total das operações regularmente escrituradas;

II - conhecendo-se o valor das despesas gerais do estabeleciamento, durante o período, admite-se que esse valor seja equivalente a:

a) 25% (vinte e cinco por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabeleciamento que opere com:

1. alimentação, bebidas e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, motéis, pensões, boates e estabelecimentos similares;
  2. joias, artigos de perfumaria e de armário, confecções e artefatos de tecidos;
  3. ferragens, louças, material elétrico, móveis, tecidos e eletrodomésticos;
- b) 30% (trinta por cento) do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabeleciamento que opere com outras mercadorias não compreendidas na alínea anterior;
- c) 40% (quarenta por cento) do valor dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação prestados no mesmo período;

III - no caso de uso irregular de máquina registradora, de terminal ponto de venda (PDV) ou outro equipamento emissor de cupom fiscal (ECF):

a) havendo ou não autorização de uso, tendo sido zerado ou reduzido o seu valor acumulado, estando o equipamento funcionando com teclas, funções ou programas que deveriam estar desativados, constatando-se violação do lacre de segurança, ou em qualquer outra hipótese de uso irregular, inclusive na falta de apresentação ao fisco, ou de apresentação do equipamento danificado, impossibilitando a apuração do valor nele acumulado, aplicar-se-ão, no que couber, as regras de arbitramento previstas nos incisos I e II;

b) no caso de equipamento não autorizado pelo fisco, não se podendo precisar o período em que houve utilização irregular, por falta de registros ou documentos confiáveis, os valores acumulados no equipamento consideram-se relativos a operações ou prestações ocorridas no período da execução da ação fiscal e realizadas pelo respectivo estabelecimento, ficando a critério do fisco optar pela exigência do imposto não recolhido com base nos valores acumulados no equipamento ou com base em qualquer dos métodos de que cuidam os incisos I e II;

c) quando for constatado recolhimento a menor do imposto em decorrência da indicação de operação ou prestação tributada pelo ICMS com alíquota divergente, ou como não tributada, isenta ou tributada pelo regime de substituição tributária, a base de cálculo do imposto devido será determinada por arbitramento, com base em levantamento fiscal referente à amostra que represente pelo menos 5% (cinco por cento) da quantidade de documentos emitidos no período objeto do arbitramento.

...

§ 2º Na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual de lucro e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, a natureza das operações e a espécie das mercadorias, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância.

§ 3º Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados em cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 4º Revogado.

§ 5º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, a emissão, pelo contribuinte, de documentos fiscais referentes a operações ou prestações diversas daquelas consideradas no arbitramento, ainda que regularmente escriturados, não impede o arbitramento da base de cálculo do imposto devido no respectivo período.

Art. 22-A. A diferença entre a receita apurada mediante arbitramento e a lançada pelo contribuinte não integrará a base de cálculo de quaisquer incentivos fiscais ou financeiros previstos na legislação tributária.

Não há demonstração nos autos de que qualquer um destes métodos oferecidos pelo legislador foi adotado para estipulação do valor de imposto omitido pelo estabelecimento autuado. Não pode o fisco, ao seu talante, escolher uma fórmula que entender plausível – ainda que verdadeiramente plausível – para encontrar a base de cálculo do tributo sonegado. Deve ele obedecer aos parâmetros de lei, por ser uma situação excepcional, melhor razão para garantir amplo direito de defesa para o sujeito passivo – por mais que **pareça, apenas pareça** ter ocorrido a evasão tributária.

Todas estas razões levam a uma fragilidade da exigência ora sob apreciação, tornando

secundários os aspectos processuais defeituosos encontrados (prazo insuficiente para manifestação empresarial, atendimento parcial da diligência, arquivos em formato editável etc.), até porque a sua regularização não tiraria a mácula formal carregada pelo lançamento de ofício.

**Auto de infração considerado nulo, devendo ser o procedimento fiscal ser renovado por parte da unidade fazendária competente, se inexistirem óbices legais.**

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 269101.0005/20-2, lavrado contra SUPER OFERTA SUPERMERCADOS LTDA.

**Deve a unidade fazendária competente mandar renovar o procedimento fiscal, se inexistirem óbices legais.**

Em face do montante lançado, esta Junta de Julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR