

A. I. Nº - 203459.0041/13-0  
AUTUADO - M.H.S. DE ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. (TRAMPOLIM)  
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 11.03.2015

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0015-01/15**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. A infração apontada no PAF decorre da apuração e cálculos que não estão explicitados nos autos. A tipicidade do fato tributário é cerrada e a descrição da infração lançada de ofício, não pode ser genérica, firmando-se simplesmente que "recolheu a menor o ICMS por desencontro do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS", quando para chegar a tal conclusão percorre-se um caminho imenso, complexo, e que envolveu o refazimento completo da escritura fiscal do contribuinte. Inovação na acusação com mudança no fulcro da autuação. Nulidade do lançamento com fundamento no art. 18, II, RPAF/99. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2013, para reclamar ICMS no valor de R\$309.075,36 com multa de 60%, em face da apuração da seguinte irregularidade: "*Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto*". Consta ainda que foi feito o refazimento da conta corrente do ICMS, em razão do contribuinte não ter escriturado o livro registro de apuração do ICMS e apenas declarado valores de ICMS a recolher sem identificação das suas respectivas bases de cálculo. Exigido ICMS em relação à diferença apurada entre o valor declarado pelo contribuinte (DMA) e o apurado na ação fiscal.

O autuado apresenta impugnação, fls. 188/197, descrevendo a imputação e arguindo que o lançamento de ofício não pode prosperar. Diz que o autuante elaborou um "*refazimento da conta corrente do ICMS*" e para fundamentar a autuação fez uma planilha de demonstrativo de débito, apontando a base de cálculo do ICMS, a alíquota aplicada, multa e acréscimo moratório. Alega, contudo, que não foi demonstrado como determinou a base de cálculo.

Diz que ficou impossibilitado de conhecer o critério aplicado, prejudicando a sua defesa, implicando cerceamento do seu direito, o que implica nulidade da autuação. Aduz que sendo optante pelo SIMPLES NACIONAL, durante o período da autuação, não poderia ser tributada pelo regime normal de apuração. Observa que, em se tratando de recolhimento a menor, o prazo decadencial para o lançamento de ofício é de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Ressalta que a fiscalização, ao elaborar a planilha, deixou de considerar créditos decorrentes dos recolhimentos feitos ao Erário Estadual por meio do SIMPLES NACIONAL no período, além do crédito de estoque a que tinha direito por força de lei (RICMS art. 330-A, III, "c", §1º, II). Sublinha que, de forma inexplicável, a fiscalização não realizou o levantamento no exercício de 2009.

Explica que nem no auto de infração ou no demonstrativo do cálculo do ICMS, o autuante apontou como determinou a base de cálculo utilizada para apurar o tributo supostamente devido, tampouco a origem dos créditos que utilizou para efetuar o abatimento da coluna "declarado". Insiste que

deveria ser indicado ao menos o método utilizado para elaborar tal refazimento; da forma como o PAF foi lavrado, o mesmo deve ser declarado nulo, pois obstaculizou o exercício à ampla defesa, na forma do art. 18 do RPAF BA.

Diz que provará que, no mérito, o auto de infração é improcedente. Observa que o exercício do contraditório, de forma alguma sana o vício de nulidade apontado no tópico anterior. Assevera, em homenagem ao princípio da eventualidade, que apresentará os argumentos meritórios, capazes de tornar improcedente a autuação.

Primeiro, pela impossibilidade de se promover a tributação pelo regime normal, sendo o autuado optante do simples nacional, durante o período da autuação, uma vez que jamais foi notificado de qualquer desenquadramento do regime simplificado em comento. Acrescenta que não consta dos autos qualquer ato administrativo que tenha promovido a sua exclusão. O único período entre 2008 e 2012 em que não esteve enquadrado no SIMPLES NACIONAL foi em 2009, o que se deu por opção própria, tendo retornado ao referido regime simplificado em 2010. Conclui que o auto de infração é improcedente, ao exigir ICMS pelo regime normal, nos demais períodos.

Alega ainda a decadência parcial do lançamento tributário, visto que exige pagamento de tributo nas competências de 01/2008 a 12/2012. Explica que somente foi dada a ciência da autuação em 10/2013 e, em se tratando de autuação por recolhimento a menos, é aplicável, ao caso concreto, o disposto no art. 150 §4º do CTN. Caduca, assim, o direito de promover o lançamento de ofício após 05 anos contados do fato gerador. Argui que sendo a data da notificação 04/10/2013, todos os fatos geradores ocorridos, antes de cinco anos desta data (04/10/2008) estão extintos pela decadência.

Argui ainda erro na determinação do tributo, pela ausência dos valores relativos ao ICMS pago pelo regime do simples nacional e abatimento do crédito de estoque. Aduz que anexou uma planilha (ANEXO I) refazendo o cálculo elaborado pelo autuante, indicando e abatendo tais créditos. Frisa que, ao elaborar os cálculos, não está concordando com todos eles e que tal planilha serve apenas para provar que o Auto de Infração é improcedente.

Destaca que o autuado é pessoa jurídica optante do SIMPLES NACIONAL, recolhendo o ICMS através deste regime, e jamais podendo ser fiscalizado como se fosse tributado pelo regime normal de apuração. Considerando, entretanto, que pudesse ser tributado como se normal fosse, seria ilógico – resultando em enriquecimento ilícito do Estado da Bahia – deixar de considerar e abater o quanto apurado do ICMS recolhido no referido regime simplificado. Diz que planilha ANEXO I incluiu uma coluna com os valores recolhidos sob o regime do SIMPLES e foram devidamente abatidos, tais montantes estão apontados no extrato de pagamento em anexo (DOC. 02) e conferem com os constantes da planilha juntada nesta peça.

Assinala que o não abatimento destes valores majorou indevidamente o *quantum* lançado, sendo por mais esse motivo necessária a realização de diligência fiscal, a fim de se promover a correta apuração do ICMS e, ao fim, conclua-se pela improcedência da autuação.

Com relação à não contabilização do crédito de estoque, violação ao RICMS - Art. 330-A, III, "c", §1º, II, dispõe que a eventual exclusão do SIMPLES NACIONAL dá direito ao contribuinte de obter crédito fiscal apurado em livro de inventário. Sustenta que tal crédito, inclusive, é calculado pelo preço de aquisição mais recente da mercadoria. Esclarece a planilha ANEXO I aponta o valor do crédito apurado em 30/09/2008 e o valor do estoque, no ANEXO II.

Pede a inclusão do exercício de 2009, a fim que seja feita o transporte do saldo credor de 2008 e o ajuste da apuração de 2009. Chama atenção que a fiscalização não promoveu a apuração do ICMS no ano de 2009. Neste período, conforme se lê da planilha do ANEXO I, foi recolhido tributo pelo regime normal durante os meses em que o autuado estava em funcionamento (não funcionou durante o período de julho a dezembro de 2009 em razão de reformas no estabelecimento). No entanto, o ano de 2009 terá forçosamente que ser incluído na fiscalização ao menos para efetivar o transporte do saldo credor demonstrado na referida planilha ao final de 2008.

Reitera que o processo seja baixado em diligência para que a autuação seja feita para incluir o ano calendário de 2009 na apuração de eventual débito.

Defende que a planilha "Demonstrativo de Débito" é idêntica àquela elaborada e juntada pela Fiscalização no Auto de Infração, modificada tão somente para contemplar o quanto o arguido na argumentação defensiva: "*a) a decadência do período anterior a outubro de 2008; b) a apropriação dos valores de ICMS recolhidos pelo SIMPLES NACIONAL; e c) o crédito do ICMS relativo aos estoques existentes no mês anterior ao do hipotético desenquadramento do regime simplificado*". Destaca que ao final do período (12/2012) o autuado seria credor de R\$92.238,25, restando incontrovertida a total improcedência da autuação.

Conclui pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração; requer seja promovida diligência fiscal a fim de comprovar a existência dos créditos acima referidos; protesta, enfim, por todos os meios de prova em direito admitidos, indicando a juntada posterior de documentos, demonstrativos, pareceres, decisões dos Tribunais Administrativos e Judiciais, inclusive em contra prova, diligências, exames, vistorias e revisão do lançamento.

O Auditor Fiscal presta informação fiscal, 211/212, explicando que o contribuinte utilizou o regime de apuração do SIMPLES NACIONAL sem estar enquadrado nos requisitos legais e mesmo tendo sido desenquadrado pela SEFAZ.

Diz que não tem razão o contribuinte, na arguição da falta de base de cálculo, pois, na realidade, foi elaborada planilha com base nos registros constantes nos livros fiscais do contribuinte e, após a conferência com os respectivos documentos, foram lançados os valores relativos às entradas e saídas das mercadorias, os créditos e débitos correspondentes, outros créditos relativos a antecipação tributária, e finalmente apurado o débito ou crédito pelo regime normal de apuração.

Afirma que foram lançados na penúltima coluna os valores constantes em denúncia espontânea do contribuinte e na última coluna a diferença entre o apurado e o denunciado, e como este foi inferior aquele, foi cobrada a diferença. Dessa forma, nenhuma razão assiste ao contribuinte, uma vez que a forma de apuração dos valores está claramente descrita na planilha, respaldada nos livros fiscais do contribuinte, cujas cópias estão anexados ao PAF.

Quanto à alegação de que o autuado era optante do Simples Nacional, informa que essa situação não tem valor algum e que se trata de uma afirmação contrária ao comportamento do próprio contribuinte, já que reconheceu o seu desenquadramento ao oferecer à tributação valores que ele próprio apurou com base no regime normal. Ademais, por força legal, afirma que o contribuinte foi desenquadrado do Simples Nacional pela SEFAZ (ver documento anexo). Diz que isso respalda a correção do trabalho da fiscalização.

Aduz que não há falar em decadência, vez que a figura se aperfeiçoa, anualmente, e como o trabalho fiscal foi realizado no exercício de 2013, alcança todos os períodos fiscalizados.

Quanto aos argumentos defensivos de que na planilha da fiscalização não foram considerados os créditos dos valores pagos pelo regime do simples nacional e aqueles relativos ao estoque quando do desenquadramento, diz que os primeiros devem ser objeto da repetição de indébito, não havendo porque no trabalho fiscal considerar tais créditos, fora do escopo desta auditoria. Quanto aos valores dos estoques, o contribuinte não apresentou, durante os trabalhos fiscais, os elementos necessários para sua concessão. Com relação à planilha apresentada, a mesma fica prejudicada à luz da exposição acima.

Aduz que não realizou o levantamento relativo em 2009 porque no período o contribuinte utilizou o regime normal e recolheu os impostos apurados. Pede pela manutenção da autuação na íntegra.

Considerando os óbices apresentados para a solução da lide e a necessidade de cumprir os atos processuais tendentes ao devido processo legal, os membros da 1º junta de julgamento decidem converter o processo em diligência (fls. 216/217), a fim de que o Auditor Fiscal preste os esclarecimentos fundamentais para a verificação da existência ou não da obrigação tributária.

Deve o autuante: 1) esclarecer a forma como constituiu os valores da coluna "declarado", no seu demonstrativo de fls. 07/08; 2) discriminar os valores recolhidos ao simples nacional, ajustando o demonstrativo de recolhimento a menos de ICMS; 3) verificar a existência de créditos fiscais, considerando o levantamento do imposto no modelo débito x crédito; 4) elaborar novo demonstrativo de débito, caso seja apurado imposto recolhido a menos.

O Parecer (fl. 220/221) está no seguinte sentido:

Os valores declarados foram retirados da denuncia espontânea efetuada pelo contribuinte. O demonstrativo de fls. 7 e 8 foi refeito e acrescentado duas novas colunas; uma para consignar os valores do simples nacional e a outra para consignar as diferenças encontradas. Quanto ao item 3, seria necessário que contribuinte apresentasse os elementos para a execução do procedimento, o que não ocorreu, mesmo intimado para fazê-lo.

Em nova manifestação (fls. 242/246), o sujeito passivo, através de seu advogado, argui que as ilações do Auditor Fiscal não são suficientes para a manutenção da autuação, que deve ser declarada nula ou totalmente improcedente, na forma dos argumentos que seguem.

Sobre a denúncia espontânea, diz que desistiu da mesma e que não se pode fundamentar uma autuação em denúncia espontânea ineficaz e requer a sua improcedência.

Quanto a apropriação dos créditos oriundos do pagamento do simples nacional, diz que os montantes trazidos na relação de DAES confirmam os números apresentados na planilha que acompanha a impugnação.

Aduz que, ainda fosse possível manter a autuação com os dados obtidos de declaração considerada ineficaz, a autuação estaria fadada ao fracasso, visto que houve erro na apuração dos créditos de ICMS relativos ao SIMPLES NACIONAL. Explica que uma autuação que originalmente era de R\$309.075,36 foi reconhecida pelo Autuante como um crédito de R\$13.257,02, conforme consta da planilha, fls. 235/236.

Aduz que a planilha fiscal contem outros erros: a) não foi dado o crédito de R\$747,20, em março de 2010; não foi lançada a diferença em seu favor, no valor de R\$1.122,46, no mês de junho de 2012. Refazendo a apuração, considerados apenas saldos devedores ou credores, mês a mês, observa-se um saldo credor, no valor de R\$15.870,79, conforme planilha (fls. 251).

Diz ainda que não houve a intimação constante à fl. 233, nem prova de que foi carreada no e-mail (fl. 234). Ainda que assim fosse, o método de notificação por e-mail não está previsto na legislação procedural da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e, ainda que estivesse, não se autorizou que referida intimação fosse feita para o seu contador. Junta cópia do livro Inventário dos anos de 2007 e 2008 (DOC. 02), como forma de demonstrar o seu direito ao crédito relativo aos estoques, no valor de R\$89.942,96.

Pede a anulação do Auto de Infração e, ultrapassado tal pedido, pugna pela improcedência da autuação, a homologação e restituição/compensação do crédito existente na sua conta corrente, no valor de R\$15.870,79 e mais R\$89.942,96 decorrente dos créditos, em relação aos estoques.

Em nova Informação Fiscal, o Auditor Fiscal resume a sequência processual, dos fatos, aduzindo que após o refazimento da conta corrente (fls. 235/236), quando foram consignados os valores relativos aos pagamento do Simples Nacional, restou claro que não há diferença a ser cobrada, além da denúncia espontânea efetuada, caindo por terra a autuação.

E o relatório.

## VOTO

Cumpre o presente lançamento de ofício da constituição do crédito tributário, no valor de R\$309.075,36, tendo em vista a apuração de recolhimento ao ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Preliminamente, argui o autuado que ficou impossibilitado de conhecer o critério estabelecido na exigência, implicando cerceamento de defesa e a consequente nulidade da autuação, na forma do art. 18 do RPAF/BA. Pede a designação de diligência fiscal a fim de promover a correta apuração do ICMS. Reclama que, em se tratando de recolhimento a menor, o prazo decadencial é de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Sobre a alegação da decadência dos fatos ocorridos antes de 04.10.08, não pode prosperar a pretensão defensiva, posição que vem sendo mantida de forma dominante, por este CONSEF, haja vista as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN invocado pelo impugnante. Rejeitada, portanto, a preliminar de decadência apresentada pela defesa.

O pedido de diligência fiscal fica também indeferido, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação a convicção do relator.

No mérito, alega o sujeito passivo que o refazimento do conta corrente do ICMS deu-se em razão da falta de escrituração do livro registro de apuração do ICMS; argui que não houve identificação da base de cálculo e que o ICMS foi exigido em relação à diferença entre o valor declarado pelo contribuinte (DMA) e o apurado na ação fiscal. Assinala que sendo optante pelo SIMPLES NACIONAL, durante o período da autuação, não poderia ser tributado pelo regime normal de apuração. Sendo cobrado pelo regime normal, não poderia a fiscalização desconsiderar créditos decorrentes dos recolhimentos do SIMPLES NACIONAL, dos estoques, por força do art. 330-A, III, “c”, §1º, II do RICMS BA ou do saldo credor levantado no exercício de 2009.

O preposto do Fisco, em sua Informação, explica que o contribuinte apurou o ICMS no SIMPLES NACIONAL, sem estar enquadrado no regime; contesta a arguição defensiva da falta de base de cálculo, arguindo que elaborou planilha com dados extraídos dos livros fiscais do próprio contribuinte, confrontado com os respectivos documentos; lançou os valores das entradas, das saídas de mercadorias, créditos e débitos correspondentes, além dos créditos da antecipação tributária, apurando-se débito ou crédito pelo regime normal de apuração.

Examinando os autos do processo administrativo fiscal – PAF, verifico que o demonstrativo sintético do débito que ampara a exigência, encontra-se acostado aos autos, fls. 07/08, envolvendo os exercícios 2008, 2010, 2011 e 2012. De fato, o Auditor Fiscal procedeu ao refazimento da conta corrente de ICMS do contribuinte, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, conforme constante da inicial dos autos, sendo que valores de entradas e saídas das mercadorias, além de respectivos créditos e débitos fiscais foram extraídos dos livros fiscais do contribuinte, cujas cópias estão anexadas ao PAF.

Isto porque, o contribuinte adotou o pagamento do imposto pelo regime do Simples Nacional sem que tenha formalizado essa opção, não obstante a afirmação em contrário do autuado. O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O regime de pagamento simplificado abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e é administrado por um Comitê Gestor composto por integrantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Para ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições: 1) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; 2) cumprir os requisitos previstos na legislação; e 3) formalizar a opção pelo Simples Nacional, porque a facultatividade é uma das principais características do aludido regime.

Portanto, a formalização da opção não é uma opção do contribuinte. O cadastro de contribuinte do Estado da Bahia não registra a opção pelo regime do Simples Nacional manejado pelo contribuinte

autuado, o que justifica a prática adotada pelo Fisco de exigir o pagamento do ICMS pelo regime normal de apuração.

Procedendo à análise dos elementos constantes no Processo Administrativo Fiscal - PAF, inclusive dos papéis de trabalhos construídos pelo Auditor Fiscal, verifico que o levantamento contém alguns problemas na identificação do *quantum debeatur*. Não explica a origem, a natureza e a pertinência dos valores constantes na denúncia espontânea, aproveitados no confronto com a escrita feita e não recepciona os valores pagos na forma do Simples Nacional ou oferece a necessária manifestação acerca do reclamado crédito dos estoques pela exclusão do Simples Nacional (art. 330-A, III, "c", §1º, II, RICMS/BA), no valor de R\$ 89.942,96, em janeiro de 2008.

Tendo em vista os óbices encontrados para a apreciação da lide, o processo foi convertido em diligência (fls. 216/217). Apesar ainda de reconhecer o acerto fiscal na declaração de que no período fiscalizado, o contribuinte não estava regularmente inscrito no Simples Nacional, encriturou documentos fiscais e recolheu o ICMS apurado, ora pelo regime normal, ora pelo regime do simples nacional, entendo que o procedimento adotado pelo preposto do Fisco para demonstrar a infração contida ma inicial, não logrou êxito, em face dos vários desencontros e equívocos na apuração do imposto exigido, não solucionados, mesmo com a produção da prova diligencial.

Os fatos tidos como infração à legislação do imposto devem ser descritos "*de forma clara, precisa e sucinta*", conforme determina o inciso III do art. 39 do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), juntando-se ainda as provas correspondentes. Isso porque, para que o contribuinte, ao ser acusado, em querendo, possa defender-se, precisa ser informado do que foi efetivamente apurado, o direito aplicado e quais as consequências jurídicas do fato.

O sistema processual administrativo, no Estado de Direito, é regido por garantias e princípios constitucionais, incluindo a limitação do exercício de tributar, definidos os seus limites numa ordem de legalidade que assegura a prevalência da cláusula do "*due process of law*". Procedimento fiscal que se distancie desse padrão constitui óbice à defesa do autuado, dificultam o contraditório, sendo incompatível com o direito processual.

No presente caso, ao consignar os valores recolhidos como o código de receita inerente aos contribuintes inscritos no Simples Nacional, as diferenças encontradas pelo Auditor Fiscal não subsistem, justamente por isso declara, em sua Informação Fiscal de fls. 256/257, que "*não há diferença a ser cobrada além da denúncia espontânea efetuada, caindo por terra a autuação*".

Explica o proposto do Fisco que os valores discriminados na coluna "*declarado*" foram retirados da planilha de denúncia espontânea, cuja cópia anexou aos autos. Tais valores, não obstante a afirmação do sujeito passivo que desistiu da "denúncia espontânea" e não pode fundamentar a autuação, devem ser considerados como abatimento, no levantamento fiscal, uma vez que o processo respectivo (débito declarado) se encontra regularmente inscrito em dívida ativa e ajuizado, na décima primeira vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador.

Dessa forma, o lançamento de ofício, mesmo após as modificações dos valores exigidos na inicial, não contêm os elementos suficientes para determinar a existência de infração à legislação do ICMS e com a segurança afeta à legalidade tributária, nos termos do art. 18, II, "a", RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

Em face de tais considerações, meu posicionamento é pela nulidade do lançamento de ofício, com fundamento no art. 18, II, RPAF/BA. Não, exatamente, pela utilização da técnica de apuração dos créditos tributários através do refazimento da conta - corrente fiscal, mas porque a base material da acusação não é confiável, no momento da exigência inicial ou na consideração de improcedência da infração.

Recomendo que a autoridade fazendária competente, no entanto, avalie a pertinência de determinar a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, a fim de apurar se o contribuinte

incorreu, de fato, na prática da falta de recolhimento de ICMS e em qual proporção ou, se nenhuma exigência deve ser imposta ao contribuinte, devendo ser observado o prazo decadencial.

O presente Auto de Infração é NULO.

E o voto.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **203459.0041/13-0**, lavrado contra **M.H.S. DE ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA. (TRAMPOLIM)**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR