

A. I. Nº - 233073.0003/14-2  
AUTUADO - LOJAS DAS SOMBRINHAS LTDA. - ME  
AUTUANTE - ETENY SANTANA CAVALCANTE  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 23.11.2016

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0210-04/16

**EMENTA:** ICMS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. APURAÇÃO COM BASE NO TRATAMENTO DADO AOS CONTRIBUINTES NÃO OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. O procedimento fiscal, neste caso, foi executado considerando a apuração do imposto de forma não prevista para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime do Simples Nacional, em contradição com o previsto pela Lei Complementar nº 123/2006 e pela Resolução CGSN nº 94/2011. Acolhido pronunciamento emitido pela SAT/DPF/GCES - Coordenação do Simples Nacional, conforme parecer de fl. 735 destes autos. Infrações nulas. Recomendação do refazimento do procedimento fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente de Auto de Infração foi expedido em 26/08/2014 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$313.240,79 e demais acréscimos, tendo em vista os seguintes fatos:

**Infração 01 - 04.05.05:** "Falta de recolhimento do ICMS no constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício". Valor lançado R\$3.364,30 referente ao exercício de 2010, com multa de 100% tipificada no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 04.05.02:** "Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis". Valor lançado R\$309.876,48 referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, nos valores respectivos de R\$10.589,30, 270.903,50 e R\$28.383,69, com multa de 100% tipificada no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Devidamente cientificado, o autuado, por intermédio de seu patrono, ingressou com impugnação ao lançamento, fls. 654 a 686, arguindo que apesar do esforço e a dedicação da autuante na busca da constatação de ilícitos tributários, não logrou o êxito desejado, em função da nulidade existente no Auto de Infração decorrente de vício formal relativo ao não fornecimento de todos os documentos que compõem a autuação, bem como o não fornecimento das planilhas que acompanham em CD, de forma a viabilizar o exercício do direito de defesa por sua parte, nos termos do Art. 8º, § 3º e Art. 23 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA,

aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Com isso alega que houve cerceamento ao seu direito de defesa em face do não fornecimento de todos os documentos que acompanham à autuação, bem como o não fornecimento dos demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante em disco de armazenamento de dados.

Discorre acerca da norma insculpida pelo Art. 5º, inciso LIV e LV da Carta Magna que trata de garantias fundamentais dos contribuintes e o respeito aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, que deverão ser observados inclusive em sede administrativa, princípios estes descritos também no artigo 2º do RPAF/BA que contempla outros princípios como a verdade material, de forma que toda a atividade desenvolvida no processo administrativo tributário, destinado a realizar o controle da legalidade do lançamento fiscal está subordinada a aplicação de tais princípios, e o desrespeito a eles, torna nulo o lançamento fiscal que consubstancia o auto. Em seguida cita lições transmitidas por eminentes mestres do Direito e decisões do Superior Tribunal de Justiça relacionadas a questão em foco.

Ao se referir ao mérito da autuação, diz que *"em função do não fornecimento de todos os documentos que compõem o Auto de Infração, bem como das planilhas e demonstrativos elaborados pela Autuante, através de disco de armazenamento de dados, ficam prejudicadas as alegações de mérito, já que não foi possível elaborar no prazo de defesa, bem como tirar cópia de documentos destinados a demonstrar os equívocos existentes na autuação, onde existem erros na identificação das quantidades dos produtos descritos nas entradas e nas saídas, além de equívoco no valor indicado para base de cálculo, o que enseja a improcedência do lançamento fiscal, conforme será provado durante a instrução do feito, ficando por isso mesmo requerido a realização de diligência para revisão dos valores objeto de fiscalização da Autuante, que realizou auto com base em levantamento quantitativo de estoque, por amostragem, sem realizar a contagem do estoque real da empresa, o que torna totalmente irreal os valores apontados na autuação, face os erros descritos na entrada e saída de mercadorias"*.

Em conclusão, assevera que restou configurado o cerceamento do seu direito de defesa, o que resulta na NULIDADE do lançamento fiscal, ficando requerida a realização de diligência destinada a demonstrar os erros descritos no lançamento fiscal, que enseja sua Improcedência..

A autuante, por sua vez, apresentou informação fiscal, fls. 688 a 690, esclarecendo que o presente Auto de Infração foi decorrente da CI 02/2013, tipo Denúncia Fiscal, oriunda da IFMT - DAT NORTE que trata de comercialização de mercadorias sem documentação fiscal, para que fosse realizado uma fiscalização aprofundada, sendo que a mesma teve início com a intimação, por escrito fls. 65, em consonância ao que dispõe o artigo 26, incisos II e III do Art. 28 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

Diz que o autuado apresentou defesa alegando o não fornecimento dos documentos que compõem este PAF, bem como, o não fornecimento das planilhas que acompanham em CD, de forma a inviabilizar o seu exercício do direito de defesa, alegando alega ainda que há erro na identificação das quantidades dos produtos descritos nas entradas e nas saídas, além do equívoco no valor indicado para base de cálculo, o que enseja a improcedência do lançamento fiscal.

Sustenta que este argumento está equivocado, considerando que todos os documentos e planilhas que compõem o referido Auto de Infração foram devidamente anexados ao Processo, e também devolvidos quando do encerramento desta auditoria fiscal com a respectiva assinatura da representante legal da empresa autuada, conforme constam nas folhas 05 a 49 deste PAF, além do que, todo o Processo esteve na Unidade de Fiscalização à disposição do Autuado para vistas dos autos, situação esta que se comprova na medida em que a autuada, em sua defesa, aponta eventuais erros no levantamento fiscal, sem apresentar qualquer demonstrativo que corrobore com sua afirmação, indagando a seguir: *"Como a Autuada pode alegar possível erro no PAF, se em sua defesa ela afirma que não tomou conhecimento do conteúdo das planilhas que compõem o mesmo?"*

Em conclusão mantém a autuação.

À fls. 697 a autuada apresenta petição informando que está carreando aos autos sua Defesa em meio magnético, em formato Word, fl. 700.

Em sessão de Pauta Suplementar realizada no dia 28/08/2015 o presente PAF foi convertido em diligência à INFRAZ em Feira de Santana, nos seguintes termos:

*Em sua peça defensiva, o autuado, por intermédio do seu patrono, arguiu a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao seu direito de defesa, sob o argumento de que não lhe foram fornecidos "todos os documentos que acompanham à autuação bem como o não fornecimento dos demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante em disco de armazenamento de dados", citando, para respaldar seu argumento, a regra prevista pelo Art. 8º, § 3º do RPAF/BA, que assim determina:*

*Art. 8º As petições deverão conter:*

*(...)*

*§ 3º As peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, recursos, parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada. (grifei).*

*Nota: A redação atual do § 3º do art. 8º foi dada pelo Decreto nº 11.608, de 16/07/09, DOE de 17/07/09, efeitos a partir de 17/07/09.*

*De acordo com o Termo de Entrega de Documentos constante à fl. 49, foram devolvidos ao autuado os seguintes livros e documentos, todos relativos aos exercícios de 2010 a 2013: Caixa, Registros de Entradas, de Empregados e de Inventário, notas fiscais de saídas série D-1 e série única, notas fiscais de entradas de mercadorias, declarações de importação, além dos seguintes demonstrativos: estoque fechado, omissão de saídas de mercadorias, relação das notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, apuração das omissões, cálculo do preço médio e relatório do Inventário informado.*

*Portanto, à luz do quanto acima exposto e do que consta dos autos, não foi entregue ao autuado em meio magnético, através de disco de armazenamento de dados, as planilhas e demonstrativos elaborados pela autuante conforme previsão no dispositivo regulamentar acima citado.*

*Em vista disto, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF à INFRAZ de origem no sentido de que a autuante atenda o quanto previsto pelo § 3º, art. 8º do RPAF/BA, efetuando entrega ao autuado de disco de armazenamento de dados contendo todas as planilhas de cálculo e demonstrativo que deram suporte à autuação, além de cópia dos documentos de fls. 57 a 62 e 67 a 69, visto que, as demais peças juntadas aos autos tratam de cópia de notas fiscais e outros documentos pertencentes ao próprio autuado e que já se encontram em seu poder.*

*A INFRAZ deverá reabrir do prazo de defesa de 60 (sessenta) dias para que a autuada se pronuncie, devendo ainda ser entregue à mesma cópia desta solicitação de diligência.*

Em atendimento a diligência supra, a autuante informou às fls. 688 a 690 o que segue: "Ocorre que, o Patrono, Sr. Leonov Pinto Moreira, devidamente inscrito na OAB/BA Nº 15.559, está plenamente equivocado, considerando que todos os documentos e planilhas que compõem o referido Auto de Infração foram devidamente anexados ao Processo, e também devolvidos quando do encerramento desta auditoria fiscal com a respectiva assinatura da representante legal da empresa autuada, conforme constam folhas 05 a 49 anexas a este PAF, além do que, todo o Processo esteve na Unidade de Fiscalização de sua circunscrição Fiscal à disposição do Autuado para vistas dos autos. Esta afirmação fica comprovada quando a Autuada em sua defesa aponta eventuais erros no levantamento fiscal, sem apresentar qualquer demonstrativo que corrobore com sua afirmação. Como a Autuada pode alegar possível erro no PAF, se em sua defesa ela afirma que não tomou conhecimento do conteúdo das planilhas que compõem o

mesmo? Portanto, fica incomprensível como a autuada obteve dados para contestar a procedência deste PAF.

Diante dos fatos acima descritos, não procede as alegações da autuada que utiliza-se de manobra pautada em discurso de retórica, reconhecidamente um dos instrumentos centrais na estratégia de argumentação. Por fim, as alegações em apreço são irrelevantes ante a legislação que rege a matéria".

Diante do pronunciamento supra diz que "mantém a ação fiscal em conformidade com a Auto de Infração devidamente instruído pela informação fiscal, requerendo que o mesmo seja julgado PROCEDENTE".

Cientificado do resultado da diligência, com reabertura do prazo de defesa, o autuado, por intermédio do seu patrono, apresentou novas Razões de Defesa, fls. 709 a 719, onde após efetuar uma síntese da peça acusatória, passa a arguir a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao seu direito de defesa, aduzindo que diante do alegado em sua peça de defesa inicial o processo foi convertido em diligência para que lhe fosse fornecido os arquivos magnéticos em CD. Com isso sustenta que esta medida não tem o condão de conferir validade ao Auto de Infração uma vez que reconhecida a nulidade do Auto de Infração, este não produz efeitos em relação ao administrado, de forma a ensejar a abertura de novo ato de fiscalização, objetivando ainda garantir ao contribuinte o direito de realizar denúncia espontânea ou mesmo de realizar o pagamento do auto de infração com redução das penalidades.

Discorre a respeito deste tema, cita ensinamentos da lavra de eminentes Mestre do Direito e decisão do STJ.

Em seguida suscita ilegalidade do procedimento adotado para apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoque, adotado a cobrança do imposto com base no regime normal de apuração, ignorando sua condição de optante do Simples Nacional.

Quanto ao mérito, diz que após analisar as planilhas constantes no CD, constatou diversos erros em relação as quantidades dos produtos, o que implica em redução significativa do imposto exigido. Requer a realização de diligência para "comprovar os erros descritos acima".

Em conclusão, requer a nulidade do Auto de Infração ou que seja reconhecida sua improcedência.

A autuante volta a se pronunciar, fls.722 a 724, onde inicialmente ratifica os termos da contestação à defesa apresentada às folhas 688 a 690.

Quanto ao pedido de Nulidade sob a alegação da falta de entrega de documentação fiscal, esclarece não ser devido em face de haver entregue todo material que serviu para a auditoria, conforme folhas 49, destacando que, caso não fosse entregue algum documento, a nulidade de um Auto de Infração só se dá quanto a forma, enquanto que a falta da entrega de qualquer documento constante no processo, enseja à abertura de vistas e reabertura de prazo de defesa, fato este ocorrido conforme folhas 703 a 707.

Em seguida diz que a autuada alega a ilegalidade do procedimento adotado onde foi imputado ao contribuinte optante pelo Simples Nacional uma tributação normal de ICMS, que em decorrência deste procedimento teria excedido o limite de forma a autorizar o seu desenquadramento de contribuinte inscrito no Simples Nacional para empresa Normal.

Destaca que na realidade a autuada não foi desenquadrada do Simples Nacional, e o que ocorreu é que esta deu entrada de mercadorias sem Documentação Fiscal o que enseja a cobrança do Imposto devido na forma dos demais contribuintes, conforme consta no Art.13, § 1º inc. XIII,"e", os quais transcreveu.

Quanto a alegada existência de erros no procedimento de apuração do imposto, em relação a quantidade de produtos, que implicaria numa redução muito significativa do valor apurado,

observa que não foram apresentadas planilhas que demonstrem e quantifiquem estes alegados "erros" no levantamento quantitativo de estoque, peças que seriam indispensáveis para análise por sua parte, esclarecendo que embora a autuada mencione "Demonstrativo anexo", não houve tal procedimento, razão pela qual, ao seu entender.

Conclui pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Levado processo para discussão em Pauta Suplementar do dia 09 de agosto de 2016, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal por converter o presente PAF em diligência à SAT / DPF/ GECES – Gerência de Comércio e Serviços / Coordenação do Simples Nacional nos termos a seguir reproduzidos:

*O presente de Auto de Infração foi expedido em 26/08/2014 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$313.240,79 e demais acréscimos, tendo em vista os seguintes fatos:*

**Infração 01 - 04.05.05:** "Falta de recolhimento do ICMS no constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício". Valor lançado R\$3.364,30 referente ao exercício de 2010, com multa de 100% tipificada no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 04.05.02:** "Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis". Valor lançado R\$309.876,48 referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, nos valores respectivos de R\$10.589,30, 270.903,50 e R\$28.383,69, com multa de 100% tipificada no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

*O autuado suscita ilegalidade do procedimento adotado para apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoque adotado a cobrança do imposto com base na alíquota de 17% , utilizada para o regime normal de apuração, ignorando sua condição de optante do Simples Nacional.*

*A autuante, em sua manifestação, pontua que a autuada alega a ilegalidade do procedimento adotado por ter sido imputado a contribuinte optante pelo Simples Nacional uma tributação normal de ICMS e que em decorrência deste procedimento teria excedido o limite de forma a autorizar o seu desenquadramento de contribuinte inscrito no Simples Nacional para empresa normal.*

*Destaca que na realidade a autuada não foi desenquadrada do Simples Nacional, e o que ocorreu é que esta deu entrada de mercadorias sem documentação fiscal o que enseja a cobrança do Imposto devido na forma dos demais contribuintes, conforme consta no Art.13, § 1º inc. XIII,"e", os quais transcreveu.*

*A legislação atinente ao Simples Nacional, em especial a Resolução CGSN nº 94/2011 (Comitê Gestor do Simples Nacional), com fulcro no Art. 13, incisos I a VIII da Lei Complementar 123/2006, estabelece em seu Art. 4º os tributos que compõem a "cesta" com abrangência pelo Simples Nacional, dentre os quais se encontra o ICMS.*

*Já em seu Art. 5º (Resolução CGSN nº 94/2011), pontua os tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, em que os optantes por este regime (ME ou EPP) recolherão nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, além daqueles previstos pela Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 13, § 1º, incisos I a XV, destacando a referida Resolução no inciso X, alíneas "e" e "f" do citado artigo que deverá ser recolhido o "ICMS devido", na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacertada de documento fiscal, bem como na operação ou prestação desacertada de documento fiscal.*

*Seguindo a interpretação das normas inerentes às ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, temos, no artigo 18 da LC 123/06:*

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

*§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.*

(...)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

Já a Resolução CGSN 94/2011, com base nos dispositivos acima transcritos, em sua Seção IV, que trata do cálculo dos tributos devidos pelas ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, na subseção referente a base de cálculo do imposto prevê em seu Art. 16:

Art. 16. A base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa) conforme opção feita pelo contribuinte (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º).

Adiante, na subseção relacionada a alíquota aplicável, o Art. 21 da referida Resolução diz:

Art. 21. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a V e V-A, sobre a receita bruta total mensal, observado o disposto no § 9º do art. 2º e nos arts. 16 a 19, 22 a 26, 33 a 35 e 133 (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).

§ 1º. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta total acumulada auferida nos 12 (doze) meses anteriores ao do período da apuração. (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).

No capítulo relacionado a "Omissão de Receitas" a multicitada Resolução estabelece:

Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).

(...)

§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º)

Art. 83. No caso em que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional exerce atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)

§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o **caput**. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)

Finalmente, na subseção que trata das infrações e penalidades, está definido que:

Art. 84. Constitui infração, para os fins desta Resolução, toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)

Art. 85. Considera-se também ocorrida infração quando constatada: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)

I - omissão de receitas;

II - diferença de base de cálculo;

III - insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional.

Após pontuar as normas legais acima, e considerando que nos autos de infração onde se reclama imposto em decorrência de omissões de saídas de mercadorias apuradas através de operações com cartões de crédito, vem sendo aplicado os percentuais inerentes ao SN, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão realizada nesta data, por converter o presente processo em diligência no sentido de que a Diretoria de Planejamento de Fiscalização, por intermédio da Coordenação do Simples Nacional, informe se há orientação para que a Fiscalização, nos casos de levantamento quantitativo de estoque em empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, exija o imposto com base na alíquota de 17% ou se deve ser exigido em função dos percentuais inerentes ao SN.

*Solicitamos ainda que, caso haja orientação para que o imposto seja exigido na forma constante deste Auto de Infração, seja informado como se processará o cálculo do crédito fiscal para efeito de dedução do imposto exigido, e a base legal.*

Em resposta ao pedido de diligência supra, a SAT/ DPF / GECES – Gerência de Comércio e Serviços, através da Coordenação do Simples Nacional, apresentou a seguinte resposta:

*O processo supracitado foi enviado em diligência à DPF/GECES para pronunciamento a respeito da manifestação do contribuinte de ilegalidade no procedimento adotado na apuração do imposto em que a autuante cobrou uma tributação aplicada ao regime de apuração conta corrente fiscal, sem entretanto excluir a empresa do Simples Nacional.*

*A Lei Complementar 123/2006, no artigo 13, § 1º, inciso XIII estabelece que o ICMS referente as alíneas "e" e "f" deverá ser cobrado observada a legislação aplicada as demais pessoas jurídicas.*

**Lei Complementar 123/2006, artigo 13.**

*§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: (efeitos: a partir de 01/07/2007)*

*XIII – ICMS devido: (efeitos a partir de 01/07/2007)*

*e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; (efeitos a partir de 01/07/2007)*

*f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; (efeitos: a partir de 01/07/2007)*

*No entanto Resolução CGSN 94/2011, ao regulamentar a Lei Complementar 123, no seu artigo 82 que trata de omissão de receita, restringiu o lançamento de ofício com base no dispositivo acima citado para as operações relativas ao trânsito de mercadorias.*

**Resolução CGSN 94/2011**

*Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).*

*§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º) (para fatos geradores até 31/08/2015)*

*No caso em questão a autuante poderá aplicar a Exclusão de Ofício por prática reiterada, após fazer o lançamento de ofício referente a 02 períodos de apuração consecutivos ou alternados, utilizando a base de cálculo e alíquotas pela faixa de receita aplicadas ao simples, referente a uma mesma infração conforme determina o artigo 29, inciso V, § 9º, I da Lei complementar 123.*

**Da Exclusão do Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006)**

*Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes dar-se-á quando (efeitos a partir de 01/07/2007)*

*V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar; (efeitos: a partir de 01/07/2007).*

*§ 9º Considera-se prática reiterada, para fins do disposto nos incisos V, XI e XII do caput: (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos a partir de 11/11/2011)*

*I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou (Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos: a partir de 11/11/2011)*

**XI – houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26: (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (efeitos: a partir de 11/11/2011)**

*Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a: (efeitos a partir de 01/07/2007)*

*I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo instruções expedidas pelo Comitê Gestor; (efeitos a partir de 01/07/2007).*

## VOTO

Destaco, inicialmente, que em sua primeira intervenção nos autos, o patrono do autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao seu direito de defesa tendo em vista não lhe ter sido entregue a totalidade dos levantamentos efetuados pela autuante e que embasaram a autuação. Por este motivo o processo foi convertido em diligência para sanear o problema, o que foi feito, inclusive com reabertura do prazo para defesa.

Em sua segunda intervenção, o autuado, por seu patrono, suscitou a existência de ilegalidade do procedimento adotado para apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o lançamento decorrente de levantamento quantitativo de estoque, adotado a cobrança do imposto com base no regime normal de apuração, ignorando sua condição de optante do Simples Nacional. A este respeito, a autuante rebateu o argumento defensivo pontuando que *"na realidade a autuada não foi desenquadrada do Simples Nacional, e o que ocorreu é que esta deu entrada de mercadorias sem Documentação Fiscal o que enseja a cobrança do Imposto devido na forma dos demais contribuintes, conforme consta no Art.13, § 1º inc. XIII, "e".*

Analizando estes argumentos, de crucial importância para o deslinde da questão, vejo que assiste razão ao autuado. Isto porque, a legislação aplicável ao caso em discussão se apresenta na forma que passo a mencionar.

A Resolução CGSN nº 94/2011 (Comitê Gestor do Simples Nacional), com fulcro no Art. 13, incisos I a VIII da Lei Complementar 123/2006, estabelece em seu Art. 4º os tributos que compõem a *"cesta"* com abrangência pelo Simples Nacional, dentre os quais se encontra o ICMS.

Já em seu Art. 5º (Resolução CGSN nº 94/2011), pontua os tributos não abrangidos pelo Simples Nacional, em que os optantes por este regime (ME ou EPP) recolherão nos termos da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, além daqueles previstos pela Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 13, § 1º, incisos I a XV, destacando a referida Resolução no inciso X, alíneas "e" e "f" do citado artigo que deverá ser recolhido o *"ICMS devido"*, na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal, bem como na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal.

Seguindo a interpretação das normas inerentes às ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional, temos, no artigo 18 da LC 123/06:

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

*§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.*

*(...)*

*§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.*

Já a Resolução CGSN 94/2011, com base nos dispositivos acima transcritos, em sua Seção IV, **que trata do cálculo dos tributos devidos pelas ME ou EPP optantes pelo regime do Simples Nacional**, na subseção referente a base de cálculo do imposto prevê em seu Art. 16:

*Art. 16. A base de cálculo para determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa) conforme opção feita pelo contribuinte (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º).*

Adiante, na subseção relacionada a alíquota aplicável, o Art. 21 da referida Resolução diz:

*Art. 21. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a V e V-A, sobre a receita bruta total mensal, observado o disposto no § 9º do art. 2º e nos arts. 16 a 19, 22 a 26, 33 a 35 e 133 (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).*

*§ 1º. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta total acumulada auferida nos 12 (doze) meses anteriores ao do período da apuração. (Lei Complementar nº 123/2006, art. 18, § 1º).*

No capítulo relacionado a "Omissão de Receitas" a multicitada Resolução estabelece:

*Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).*

(...)

*§ 2º Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, consoante disposto nas alíneas "e" e "f" do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123, de 2006. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "e" e "f"; art. 33, § 4º)*

*Art. 83. No caso em que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional exerce atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)*

*§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º).*

Finalmente, na subseção que trata das infrações e penalidades, está definido que:

*Art. 84. Constitui infração, para os fins desta Resolução, toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, da ME ou da EPP optante que importe em inobservância das normas do Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)*

*Art. 85. Considera-se também ocorrida infração quando constatada: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 33, § 4º)*

*I - omissão de receitas;*

*II - diferença de base de cálculo;*

*III - insuficiência de recolhimento dos tributos do Simples Nacional.*

Após estas incursões na legislação do Simples Nacional, verifico que o lançamento levado a efeito pela autuante não possui amparo legal, enquanto que o Art.13, § 1º inc. XIII,"e" da LC 123/2006, citado pela autuante para embasar seu procedimento, só é aplicado nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, quando os tributos devidos serão exigidos observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional, conforme acima explicitado. Portanto, não vejo na legislação relacionada ao Simples Nacional, qualquer situação em que se autorize exigência do imposto com base no tratamento dado aos demais contribuintes que apuram o imposto considerando o denominado regime normal de apuração, em se tratando de omissão de saídas de mercadorias com base em levantamento quantitativo de estoque.

Importante salientar que o presente processo foi convertido em diligência SAT/DPF/GECES que através da sua Coordenação do Simples Nacional pontuou que “*o processo supracitado foi enviado em diligência à DPF/GECES para pronunciamento a respeito da manifestação do contribuinte de ilegalidade no procedimento adotado na apuração do imposto em que a autuante cobrou uma tributação aplicada ao regime de apuração conta corrente fiscal, sem entretanto excluir a empresa do Simples Nacional*”.

Neste passo, esclareceu a SAT/DPF/GECES que apesar da Lei Complementar nº 123/2006, estabelecer em seu Art. 13, § 1º, inciso XIII que o ICMS referente as alíneas “e” e “f” , [consideradas pela autuante como base legal para o lançamento] deverá ser cobrado observada a legislação aplicada as demais pessoas jurídicas, a Resolução CGSN 94/2011 que regulamentou a referida Lei Complementar, em seu artigo 82 restringiu o lançamento de ofício com base no referido artigo para as operações relativas ao trânsito de mercadorias, conforme já citado acima.

Concluindo seu Parecer de fls. 735 e 735v, a SAT/DPF/GECES, através da Coordenação do Simples Nacional, definiu que “*No caso em questão a autuante poderá aplicar a Exclusão de Ofício por prática reiterada, após fazer o lançamento de ofício referente a 02 períodos de apuração consecutivos ou alternados, utilizando a base de cálculo e alíquotas pela faixa de receita aplicadas ao simples, referente a uma mesma infração conforme determina o artigo 29, inciso V, § 9º, I da Lei complementar 123*”.

Convém aqui observar que a exclusão de ofício deve obedecer regras específicas. Assim, o Art. 30 da LC 123/2006, § 2º determina que “*A comunicação de que trata o caput deste artigo dar-se-á na forma a ser estabelecida pelo Comitê Gestor*”.

Desta maneira, a Resolução nº 94/2011 do CGSN estabelece em seu Art. 75 quem tem competência para excluir de ofício a ME ou EPP do Simples Nacional, neste caso, a Secretaria da Fazenda, sendo que, em seus §§ 1º ao 6º consta que:

§ 1º *Será expedido termo de exclusão do Simples Nacional pelo ente federado que iniciar o processo de exclusão de ofício. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º)*

§ 2º *Será dada ciência do termo de exclusão à ME ou à EPP pelo ente federado que tenha iniciado o processo de exclusão, segundo a sua respectiva legislação, observado o disposto no art. 110. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 1º-A a 1º-D; art. 29, §§ 3º e 6º)*

§ 3º *Na hipótese de a ME ou EPP, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnar o termo de exclusão, este se tornará efetivo quando a decisão definitiva for desfavorável ao contribuinte, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 6º)*

§ 4º *Não havendo, dentro do prazo estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou o processo, impugnação do termo de exclusão, este se tornará efetivo depois de vencido o respectivo prazo, observando-se, quanto aos efeitos da exclusão, o disposto no art. 76. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)*

§ 5º *A exclusão de ofício será registrada no Portal do Simples Nacional na internet, pelo ente federado que a promoveu, após vencido o prazo de impugnação estabelecido pela legislação do ente federado que iniciou ao processo, sem sua interposição tempestiva, ou, caso interposto tempestivamente, após a decisão administrativa definitiva desfavorável à empresa, ficando os efeitos dessa exclusão, observado o disposto no art. 76, condicionados a esse registro. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º; art. 39, § 6º)*

§ 6º *Fica dispensado o registro previsto no § 5º para a exclusão retroativa de ofício efetuada após a baixa no CNPJ, ficando os efeitos dessa exclusão condicionados à efetividade do termo de exclusão na forma prevista nos §§ 3º e 4º. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 29, § 3º).*

Convém pontuar que os efeitos da exclusão de ofício do Simples Nacional estão delineados através ao Art. 76 da referida Resolução.

Observo, ainda, que além das questões acima mencionadas, a exigência do imposto na forma constante do Auto de Infração sob análise, representa violação ao princípio da não cumulatividade do imposto já que se fez uma exigência tributária com base no regime normal de apuração, sem que tenha havido concessão do crédito fiscal inerente às aquisições.

Cabe, também, observar que em relação a infração 01, cujo lançamento ocorreu com base em presunção legal de omissão de saídas anteriores em face da constatação de omissão de entradas de mercadorias, que a Resolução 94/11 do CGSN estabelece o que segue:

*Art. 82. Aplicam-se à ME e à EPP optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 34).*

*Art. 83. No caso em que a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional exerça atividades incluídas no campo de incidência do ICMS e do ISS e seja apurada omissão de receita de que não se consiga identificar a origem, a autuação será feita utilizando a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis às respectivas atividades. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 39, § 2º)*

*§ 1º Na hipótese de as alíquotas das tabelas aplicáveis serem iguais, será utilizada a tabela que tiver a maior alíquota na última faixa, para definir a alíquota a que se refere o caput. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)*

*§ 2º A parcela autuada que não seja correspondente aos tributos federais será rateada entre Estados, Distrito Federal e Municípios na proporção dos percentuais de ICMS e ISS relativos à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte, dentre as tabelas aplicáveis. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º; art. 39, § 2º)*

Finalmente, com base na análise dos dispositivos legais acima transcritos, e, sobretudo no entendimento externado através do parecer emitido pela Coordenação do Simples Nacional – SAT/DPF/GECES, fl. 735, concluo que o lançamento se encontra em descompasso com a norma legal prevista para as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, razão pela qual voto pela **nulidade** do presente Auto de Infração, recomendando, entretanto, que seja instaurado novo procedimento fiscal observando o prazo decadencial.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 233073.0003/14-2 lavrado contra **LOJAS DAS SOMBRINHAS LTDA - ME**, devendo ser instaurado novo procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas, observado o prazo decadencial.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento 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, 10 de novembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR