

A. I. Nº - 097689.0008/15-6  
AUTUADO - COMERCIAL M MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. - ME  
AUTUANTE - ISRAEL PINTO DA SILVA  
ORIGEM - INFAC SERRINHA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05.04.2017

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0033-04/17**

**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. **a)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. **b)** OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. No presente lançamento fiscal o que se constatou foram entradas e saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição/antecipação tributária, a exceção das mercadorias “areia”, “brita” e “pedra” sem os devidos registros fiscais. No caso, constatando diferença de entradas de mercadorias enquadradas no referido regime, exige-se o ICMS na condição de responsável solidário por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Constatada a omissão de saídas não há mais que se falar em cobrança do imposto, pois a fase de tributação encontra-se encerrada. Afora tal fato, 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/GECES - Coordenação do Simples Nacional, conforme parecer de fls. 183/183verso autos. Infrações nulas. Recomendação do refazimento do procedimento fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2015, exige ICMS no valor de R\$265.736,64 com multa de 100% em razão da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita apurado mediante levantamento de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado de 2014.

A empresa apresenta, por advogado constituído, impugnação ao lançamento fiscal (fls. 39/50). Após descrever as infrações, preliminarmente destaca que à época dos fatos geradores encontrava-se enquadrada no Simples Nacional, na forma estabelecida pela Lei Complementar nº 123/2006, sujeitando-se às suas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado dispensado às empresas de pequeno porte, inclusive obrigações acessórias. Em assim sendo, o recolhimento

do ICMS é com base na Tabela instituída no Anexo I (Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio), variando a alíquota em razão da receita bruta do mês, inclusive sujeitando-se a incidência desse tributo estadual nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária e antecipação de recolhimento do imposto, uma vez que exerce a atividade de exploração do comércio varejista de materiais de construção, tais como cimento; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, produtos com fase de tributação encerrada.

Observa, em seguida, de que a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), envolvendo operações sujeitas ao regime de substituição tributária com encerramento de tributação, em qualquer cálculo a diferença apurada em levantamento fiscal, não poderá ser igual ao cálculo comum de apuração do imposto. E como a apuração do imposto no presente lançamento foi com base no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, não houve a observância de cuidados sobre diversos aspectos, que diz passar a demonstrar, inclusive em descompasso com o que estabelece a Portaria nº 445/1998 e Instrução Normativa SAT nº 56/2007. Ressalta de que o agente fiscal “*pode exercitar a sua discricionariedade técnica na forma que lhe pareça mais adequada para conduzir a sua fiscalização e emitir os atos necessários para o cumprimento da sua função legal. Mas, não pode desprezar a forma estabelecida na legislação para determinado procedimento, sob pena de nulidade do ato, ao usar critérios de conveniência e oportunidade, como no caso em tela. Na medida em a Administração Fazendária editou normas para garantir a obediência ao critério procedural a possibilitar a aferição do ICMS por meio de levantamento quantitativo de estoque, priorizando o interesse público e a proteção dos próprios particulares, esses diplomas legais devem ser respeitados por seus agentes fiscais, sob pena de nulidade. Neste diapasão, as conclusões da investigação fiscal relatadas na peça de acusação (Auto de Infração), a apuração do tributo estadual, somente demonstram a ilegalidade da conduta fiscal e sua imprestabilidade para constituir prova a favor do Fisco, estando em total desacordo com os critérios de apuração estabelecidos pela Portaria 445/1998 e IN 56/2007*”.

Em consequência, o Auto de Infração, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração deve ser decretado nulo com base no art. 18 c/c 20, do RPAF/BA.

No mérito, inicialmente observa de que o fiscal nem cuidou de verificar a existência, ou não, do Livro Registro de Inventário, cuja margem de livre apreciação do agente fiscal para valorar ou não a utilidade desse livro inexiste e, ainda que ele não existisse este fato deve ser mencionado para que possa desprezá-lo.

Entende que, após análise do processo e em cotejo com as disposições da Portaria 445/98, concluiu que a escolha do método de apuração não seguiu os cuidados pré-estabelecidos para apuração e exigência do tributo como passa a discorrer.

1. Mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária foram incluídas no levantamento de estoque, sendo dispensado o mesmo tratamento das mercadorias com tributação normal, inclusive quanto às multas.
2. Um levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, pela sua própria natureza, deve ser realizado de acordo com o aspecto comum a certa mercadoria ou produto, seja pelo gênero, natureza, qualidade, tipo, bitola, peso, etc., pois não se pode denominar uma espécie sem considerar com exatidão esses aspectos, muito menos comparar-se a algo diverso, pelo seu tipo.
3. No exercício de 2014, encontrava-se enquadrado no Simples Nacional, além de operar com a maioria dos produtos com o imposto já pago antecipadamente por meio do regime da substituição tributária. E esta situação deveria ter sido considerada, objetivando avaliar a repercussão do tributo quanto às mercadorias em seu levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Não o fazendo, o resultado da auditoria encontra-se distorcido.

4. Foram desconsideradas as determinações da Portaria 445/1998 e a Instrução Normativa SAT 56/2007.
5. Que um procedimento fiscal, destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte num determinado período, deve ser elaborado de acordo com a espécie, natureza, tipo, qualidade, peso, etc. da mercadoria, e tomam-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária e as quantidades de entrada e saídas, a partir da análise nos documentos visando identificar os indícios mais comuns de irregularidade. Porém tal fato não foi observado no presente processo, quando não foram observadas, na classificação das mercadorias, as suas particularidades, como espécie, tipo, bitola, peso, medida, embora tais situações constem nas operações que realiza.
6. Em relação à quantificação das mercadorias, de igual modo, não considerou o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item, por espécie, objeto do levantamento, bem como, não deu a devida atenção para os itens sujeitos à substituição tributária e aqueles sujeitos à redução da base de cálculo prevista no RICMS/97 (art. 266), distorcendo completamente o resultado da auditoria de estoque levado a efeito.
7. Ademais, a base de cálculo deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, pelo preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Por tudo explanado, diz que o resultado da auditoria encontra-se distorcido.

Transcrevendo a infração a ele imputada, indica as mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, quais sejam: arame galvanizado, arame farpado, areia, brita, chapa galvanizada, chapa carioca, cimento, pedra, telha cerâmica Telha Eternit, Tubo PVC e vergalhão.

. Arame Galvanizado, Arame Farpado, Arame Liso e Vergalhão são mercadorias beneficiadas com a redução da base de cálculo, prevista no art. 266, II, do RICMS/BA, além de terem sido englobadas as suas espécies. Informa que comercializa com arame liso e arame galvanizado de 10 ml e de 12 ml e 18 ml, a preços a partir de R\$5,00 até R\$11,94. O autuante em unir tais produtos determinou o preço para efeito de base de cálculo do tributo a ser reclamado no AI, por meio da média aritmética, quando somente poderia ser pela média ponderada. Afora que ao buscar, tão somente no sistema informatizado deste SEFAZ as notas fiscais não verificou as diferentes unidades de medias e tipos dessas mercadorias.

Com tais argumentos, afirma ter havido cerceamento do direito de defesa, pois não existem elementos esclarecedores que permitam a sua perfeita análise.

. Cimento é mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, fato este que deveria ter sido considerado, inclusive como previsto na Instrução Normativa 56/2007.

.Tubo PVC. O autuante englobou todas as bitolas dessa mercadoria, distorcendo completamente o levantamento fiscal, descaracterizando-o e tornando-o imprestável para fundamentar as supostas diferenças. Informa de que nas suas operações comerciais específica, exatamente, a espécie de tubo PVC, ou seja, se de 20 ml, de 150 ml. Afora que na apuração da base de cálculo utilizou o preço médio de R\$21,17, ou seja, com base na média aritmética de preços apurada. Já os preços que pratica variam de acordo com a bitola, entre R\$7,00 a R\$22,00 a vara.

E neste item volta a discorrer sobre o regime da substituição tributária, do fato de ser enquadrado no Simples Nacional, da Portaria nº 455/1998, comentando a respeito do ser art. 13 e que a multa deve ser outra quando se trata de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas à tributação.

. Areia. Foram englobados diversos tipos de areia: fina, areia grossa e areia lavada que possuem preços diferentes, variando conforme o metro entre R\$32,00 a R\$50,00. Afora que no levantamento, conforme demonstrativos, não se sabe se o metro é cúbico ou linear (Anexo III, fl.10 do PAF).

. Brita. Informa que nos demonstrativos “*consta brita a LT, MT, consta 160.500. No demonstrativo (v. fls.9/13) a mercadoria consta 150,5 metros de saída e no anexo I, que é o fechamento do LQPEM, coluna de “saída”, consta 7.613. Já na coluna de “entrada” consta de 51 m<sup>3</sup>. Indaga-se, então, como o autuante encontrou a saída de 7.613?*”. Verificou, ainda, de que “os Demonstrativos indicam referir-se às unidades diferentes, como latas e metros, e ainda assim, não especifica se se trata de metro linear ou metro cúbico. Note-se que não consta nos demonstrativos qualquer conversão das unidades de medida”. E, “estranhamente, há indicação de uma saída de 7.623 m de “BRITA” e que teria apurado o valor de saída de 74.413,10 de base de cálculo, em uma também suposta diferença de 7.562 para uma base de cálculo de R\$529.340,00. Entretanto, não consta no Demonstrativo de Preço Médio (Anexo III) qualquer referência a esse item BRITA. Indaga-se, então: como apurou o preço médio desse item?”

. Cano. No “Demonstrativo de saída com chave de acesso Ano 2014” (Anexo III – fl.11), consta tal item com diferentes unidades, tais como vara, unidade, sendo unido de diversos tamanhos tais como de 100, 200, 50 e de 25, embora tal mercadoria não esteja incluída no Anexo I do PAF. Esta situação se deu, igualmente com as Chapas de Aço, comercializada tanto em unidade quanto em quilo, sem haver a indicação se “houve transformação da unidade nos autos, constando apenas como “Pç”.

. Vergalhão. Mercadoria beneficiada com redução de base de cálculo (art. 266, II, do RICMS/BA e sem a apuração do preço utilizado para a apuração da base de cálculo ou sem aparecer nos demais demonstrativos, apesar de fazer parte de diferença reclamada no auto de infração.

Afirma, ainda, de que os demonstrativos juntados ao presente PAF indicam de que foram baseados em outras informações que não constam nos autos, uma vez que “os elementos constantes nos autos se referem a mercadorias aleatoriamente, sem especificar as datas das entradas e das saídas, constando apenas números de notas fiscais que diz terem sido emitidas. Distorce, portanto, completamente do que estabelecem a Portaria 445/98 e a Instrução Normativa SAT 56/2007”.

Afora tais situações, sua contabilidade não apresentou as notas fiscais de entradas de números 0003, 0038, 0043, 0045 0047 e 0049 (doc. 05), não sendo consideradas no levantamento fiscal. Em assim sendo, em nome do princípio da verdade material, devem ser as mesmas computadas, conforme indica. (fl. 48). Apresenta demonstrativo com a inclusão de tais documentos fiscais e afirma: “*Em suma, as possíveis diferenças no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, requer sempre uma análise de sua repercussão à luz da legislação, assim como diante de uma constatação de existência das duas situações omissão de entradas e saídas de mercadorias, em que a determinação do preço para efeito de apuração da base de cálculo é diferente. No presente caso, se se considerar o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é necessário que se corrija e suprimidas as distorções apontadas, para se observar os critérios rígidos previstos na legislação estadual, inclusive quanto ao benefício da redução da base de cálculo dos produtos beneficiados pelo art. 266, II do RICMS/BA. e a exclusão da proporcionalidade de que trata a IN 56/2007, referente à inclusão de mercadoria que não mais se sujeita a tributação, porque sua fase foi encerrada. Pelo que espera seja comunicado ao Impugnante, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo para sobre eles se manifestar, querendo*”.

Por fim requer: “*Ante o exposto, demonstrada a improcedência parcial do lançamento, requer a autuada seja acolhida a presente Impugnação, julgando improcedente Auto de Infração Nº 097689.0008/15-6, por ser mais abrangente que a sua decretação de nulidade (aplicação e inteligência do art. 18 c/c 20 do Dec.7.629/1999)*”.

O fiscal autuante presta sua informação (fls. 97/102) nos seguintes termos.

1. Concorda com os “parágrafos iniciais da Impugnação”, quando o autuado afirma estar enquadrado no Simples Nacional, e, portanto, que tem tratamento diferenciado para o recolhimento do ICMS, vez que a Lei Complementar nº 123/2006 baliza os procedimentos das Microempresas e Empresa de Pequeno Porte.
2. Não concorda com as demais alegações pois são “fatos alheios” ao processo cpmp passa a discorrer.
  - a) Conforme demonstrativo de fl. 06, as mercadorias ali listada estão conforme determina a Portaria 445/1998, mercadorias com as respectivas unidades, estoque inicial e estoque final, entradas e saídas, diferença, preço médio da mercadoria, base de cálculo da omissão da entrada, e o valor do ICMS devido.
  - b) Não é verdadeiro o argumento de que utilizou diversas bitolas para calcular o preço médio de uma determinada mercadoria, como se pode verificar (a exemplo e fl. 12) a mercadoria areia. Constam os diversos tipos com preços diferenciados. Na fl. 15 dos autos este produto está com o preço médio que o contribuinte praticou, que foi de R\$15,00 o metro cúbico. O mesmo ocorreu com outras mercadorias. Portanto não foi utilizado critério “*ao bell prazer*”, para realizar o levantamento dos estoques de mercadorias, ou seja, foram obedecidas as determinações da Portaria 445/1998.
  - c) Às fls. 06/16 constam as provas mais que suficientes para determinar com segurança a infração ora impugnada.
  - d) De fato, o contribuinte comercializa, em sua grande maioria, com produtos da substituição tributária. Porém ao omitir as suas entradas, não mais tem “*direito ao benefício que regularmente lhe oferece a portaria 445/98, nos arts. 6 e 7, inciso II*”, conforme transcreve.
  - e) No que tange ao critério da quantificação das mercadorias foi considerado o estoque inicial, as quantidades de entradas e saídas e o estoque final das mercadorias, relativamente a cada item, (basta analisar o Demonstrativo de Movimentação de Mercadorias à fl. 06 do PAF, e fls. 26/36), “*não considerando os itens sujeitos à substituição e ou a redução de base de cálculo, visto que não há previsão de benefício nesse caso da Omissão de Entrada pela Saída*”. E pergunta: “*Desde quando não se constitui comprovação suficiente a omissão de entrada pela saída, para fundamentar a exigência de falta de pagamento do ICMS relativo à circulação efetuada pelo contribuinte e consequentemente sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita fiscal*”.
  - f) O procedimento fiscal, de igual forma, encontra-se de acordo com sua especificidade, levando-se em conta tanta às quantidades de mercadorias com sua expressão monetária.
  - g) No que diz respeito à seleção das espécies de mercadorias foi utilizado o critério da maior rotatividade do estabelecimento e não o aleatório como alega o contribuinte.
  - h) A base de cálculo utilizada para estabelecer a omissão do ICMS devido, foi exatamente o preço médio praticado pelo contribuinte, conforme consta às fls. 16 do PAF.
  - i) Ainda a respeito dos critérios da quantificação das mercadorias (alegação do defendant de que foram, aleatoriamente, englobados), afirma que apenas “juntou” algumas espécies de mercadorias, como exemplo, o arame liso e arame galvanizado que são mercadorias iguais com denominações diferentes e cujas bitolas são 10 ml, 12 ml e 18 ml e cujos preços variam conforme operações de saídas (12 do PAF). Em relação ao seu preço médio, ressalta de que a Nota Fiscal nº 358 de 14/02/2014, está especificada em quilo. Em assim sendo, dividiu o valor da mercadoria pelo peso da mesma encontrando seu preço médio da mesma. E foi este o procedimento para os demais itens como areia fina, areia grossa e areia lavada. E, quanto a afirmativa do defendant de que não sabe se a quantidade deste produto encontra-se expressa

em metro cúbico ou metro linear, afirma que até onde conhece medida de volume é o metro cúbico.

- j) Em relação à brita, quando o defendant alega não está definida a unidade padrão, ressalta que para ela, por se tratar de volume, a unidade padrão é o metro cúbico. À fl. 09 PAF está registrada a entrada da brita, e nas fls. 13/14 suas saídas. Assim, a diferença é 7.562m<sup>3</sup>, ao preço médio de R\$70,00 o metro cúbico, que é menor que o preço praticado pelo contribuinte, conforme fl. 14 do PAF.
- k) O mesmo ocorreu com tubo de PVC, quando foram agrupadas todas às bitolas, porém o preço médio foi o da Nota Fiscal nº 105 da fl. 10 do PAF.
- l) O cimento tem em seu estoque inicial 200 sacos, sua entrada 2640 sacos, e na saída 26.715 sacos. Então a diferença é 24.916 sacos ao preço médio de R\$21,56 de acordo sua saída, gerando assim uma base de cálculo R\$537.183,79 (fls. 13/16 dos autos).
- m) Já os vergalhões (fls. 11/14) totalizaram saídas de 34.413,75Kg e base de cálculo R\$ 142.649,04. Como não houve entrada e seu estoque final foi de 3 Kg, a diferença é de 34.417 Kg, ao preço médio de R\$2,65, totalizando R\$91.205,05 que é a base de cálculo do ICMS devido. E, por um lapso, ao calcular o preço médio na saída, esqueceu de incluir este produto na planilha Demonstrativo de Preço Médio de Mercadorias, porém tal preço está correto, como se verifica pelos preços praticado pelo contribuinte (fl. 14 do PAF) que variam de R\$1,68 a R\$4,32 por quilo, quando a média foi de R\$2,65, para calcular a base de cálculo do ICMS devido, que ficou menor que a média da fl. 14 do PAF.
- n) Em relação à indagação do autuado onde foi encontrada a saída de 7.613 m<sup>3</sup> de brita, ressalta que à fl. 09 do PAF consta 51 m<sup>3</sup> de entrada, Na fl. 13, 160,5 m<sup>3</sup> de saída e na fl. 14 7.542,5 m<sup>3</sup>. Em assim sendo, o total real da saída foi de 7.703m<sup>3</sup>, menos a entrada 51 m<sup>3</sup>, igual a 7.652 m<sup>3</sup> que é o total da saída. Como houve uma inversão dos números da dezena e da centena no anexo I, o total passou a ser 7.562 m<sup>3</sup>, esse número é menor que o inicial que era 7.613m<sup>3</sup>, com isso favoreceu o contribuinte não lhe causando nenhum prejuízo.
- o) Quanto as Notas Fiscais de nºs 0003, 0038, 0043, 0045, 0047 e 0049 diz não poder acolhê-las uma vez que a empresa não tem os Livros Fiscais obrigatórios ou não apresentou conforme está demonstrado à fl. 25 do PAF e cópias das Notificações Fiscais de fls. 17, 20 e 22. Afora que estes documentos fiscais, todos emitidos pela empresa CARDOSO MARTINS CONSTRUÇÕES COMERCIO E CIA LTDA, inscrita no Cadastro Estadual nº 074.755.934 e CNPJ nº 08.996.123/0001-36, estabelecida na Praça São João, nº 10, no Município de Barrocas/BA. são todos inidôneos, visto que ela jamais realizou compras de mercadorias nesse período, conforme demonstrativo de Nota Fiscal Eletrônica e “que o mesmo não mais poderia utilizar o Talão de Notas Fiscais que estar em seu poder em virtude de o mesmo ter emitido Nota Fiscal Eletrônica nos anos de 2011 e 2012, conforme relação anexa”. E a prova cabal de que a empresa CARDOSO MARTINS CONSTRUÇÕES COMERCIO E CIA LTDA, é uma empresa de fachada, de igual forma fez vendas para a empresa K.J. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DE SERRINHA LTDA, I.E. nº 80.024.790 e CNPJ nº 10.693.450/0001-60, ambas administrada pelo Sr. Delmo Gonzaga da Cruz Matos, “que usa o artifício de fazer ALTERAÇÕES CONTRATUAL das empresas por ele Administradas entrando ou saindo da sociedade a seu Bell prazer”. E como não bastasse:
  - 1- a CARDOSO MARTINS CONSTRUÇÕES COMERCIO E CIA LTDA emitiu as notas fiscais de nºs 0003, 0038, 0043, 0045, 0047 e 0049, no valor de R\$1.206.158,27, com destino à COMERCIAL M MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA, e as notas fiscais de nºs 0046 e 0050, no valor de R\$340.426,90, nos meses de janeiro e fevereiro de 2014.
  - 2- Foram, todas, emitidas por uma mesma pessoa, e ao que parece em um mesmo dia, bastando verificar a caligrafia do emitente.

3- E, como não bastasse, apensa aos autos as notas fiscais nºs 0011, 0013, 0022 e 0026, da empresa AGROSERRA DO BRASIL IND. COM. REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LRDA, I.E. 09.623.343 e CNPJ nº 16.331.928/0001-99, no valor de R\$582.833,50, emitida em maio e junho de 2012, fevereiro e março de 2013, destinadas a empresa K.J .MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DE SERRINHA LTDA, também emitida pela mesma pessoa.

Ou seja, todas as notas fiscais foram emitidas por uma só pessoa, além de terem os valores bastante elevados e as quantidades de mercadorias de igual modo, em se tratando de microempresa. E tais documentos jamais transitaram.

Pugna pela procedência da ação fiscal.

No dia 08/09/2016, esta 4ª JJF, após discussão do presente processo em pauta suplementar, decidiu encaminhá-lo a SAT/DPF/COORDENAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL para que esta Coordenação, considerando que nos autos se reclama imposto em decorrência de omissões de saídas de mercadorias apuradas através de levantamento quantidade dos estoques, por presunção da omissão de saídas anteriores (infração 02), no sentido de que fosse informado se havia 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 Simples Nacional. Foi ainda solicitado que, caso haja orientação para que o imposto seja exigido na forma constante deste Auto de Infração, fosse informado como se processará o cálculo do crédito fiscal para efeito de dedução do imposto exigido, e a base legal (fls. 124/125).

Em resposta ao pedido feito, a SAT/DPF/GECES – Gerência de Comércio e Serviços, através da Coordenação do Simples Nacional, apresentou a seguinte resposta (fls. 127/127 verso).

*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, sendo entretanto, o mesmo optante do Simples Nacional.*

*O contribuinte em questão é inscrito no código de atividade, 474099 – Comércio Varejista de materiais de construção em geral, comercializando com vários produtos enquadrados no regime de substituição tributária, portanto, para o lançamento temos duas situações distintas.*

### **1 – Dos produtos não enquadrados na substituição tributária**

*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).

**2 – Dos produtos enquadrados na substituição tributária.**

A Lei Complementar 123/2006, no artigo 13, § 1º, inciso XIII, “a”, estabelece que para o recolhimento ICMS referente as mercadorias enquadradas na substituição tributária deverá ser observada a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas, portanto, a Portaria 445/98.

Diante do exposto estamos devolvendo o presente processo ao CONSEFG/ASTEC, para as providências cabíveis.

**VOTO**

O presente lançamento fiscal tratou da exigência do ICMS o qual foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, quando foi detectadas omissões de saídas de mercadorias 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 exercício de 2014.

O autuado traz aos autos arguições de nulidade ao presente feito que passo a analisar.

Inicialmente não podemos perder o foco de que mercadorias, dentro da norma tributária vigente, possuem diferentes formas e prazos de tributação, ou mesmo de não tributação. Em assim sendo, poderá haver mercadorias isenta ou não tributadas e mercadorias sujeitas ao regime da substituição/antecipação tributária para se ficar adstrito, neste momento, a estas condições. E este enquadramento independe da forma de apuração do imposto pelo contribuinte ou mesmo que ele cometeu algum ilícito fiscal, pois tal enquadramento é inerente à mercadoria e não ao contribuinte.

Em assim sendo, uma auditoria fiscal, por dever legal, deve levar em consideração tais situações, sob pena de cometer graves erros não somente contra o Estado, mas e igualmente, contra o contribuinte.

Observa-se que a auditoria fiscal de um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, levando em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerce qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saídas) onde é verificado se as quantidades de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como

corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre tais diferenças deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente, omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto.

No entanto, não se pode, simplesmente, quando de uma auditoria fiscal, abandonar certas situações (como as acima alinhavadas), ou seja, verificar a situação tributária das mercadorias açambarcadas no levantamento fiscal, como também, a forma da auditoria realizada (levantamento quantitativo em exercício fechado e/ou aberto) sob pena de se distorcer a exigência do imposto.

Dentro deste contexto, a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia editou a Portaria nº 445/98, com base na norma legal posta, visando orientar a fiscalização sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias e dentro de todo o escopo acima comentado.

E esta, de forma didática (por seção), apresentou as situações que poderão ser detectadas quando de um levantamento de estoques realizado, ou seja, apurado tão somente omissões de “saídas” e ou “entradas” (seções II e III) e apurado, no mesmo exercício as duas situações, ou seja, “omissões tanto de saídas como de entradas” (seção IV). E, ainda, quando a auditoria for realizada em levantamento fechado (período de apuração encerrado) ou aberto (período de apuração não encerrado – art. 15 da seção IV), quando existem situações específicas para o caso e em relação às mercadorias enquadradas no regime de apuração normal do imposto.

No caso das mercadorias não estarem submetidas ao regime da substituição/antecipação tributária, e sendo detectada tanto omissões de entradas quanto de saídas de mercadorias, determina a norma de que constatada tal situação deve ser levado em consideração o valor de maior expressão monetária, já que o fato diz respeito, exclusivamente, às omissões de saídas de mercadorias. Ou seja, quando às maiores omissões detectadas foram de saídas de mercadorias tributadas, a diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal. Quando às maiores omissões forem de entradas de mercadorias, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. E esta situação se dar pelo fato de que a maior omissão absorve aquela de menor expressão monetária, pois na primeira a segunda resta contida.

No entanto, sendo constatadas omissões com mercadorias enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária, a exigência do imposto a norma legal determina tratamento diferenciado daquelas que se enquadram no regime normal de apuração. Em primeiro, a forma de apuração do imposto entre elas é diferente. Em segundo, não existe imposto a ser exigido sobre as saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária, já que o momento de sua tributação não é o mesmo, quando sobre elas o imposto deve ser recolhido quando das aquisições e não nas vendas destas mercadorias. Em terceiro, e mais uma vez, a mercadoria não perde o seu enquadramento legal por procedimentos errôneos realizados pelo contribuinte.

Por tal motivo é que a Portaria nº 455/1998 assim dispõe:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

**I** - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60, II, "b");

**2** - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

**b)** do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, "d");

**II** - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:

**a)** não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);

**b)** a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea "a" do inciso anterior.

Portanto, e diante das determinações legais acima exposta a forma de apuração do imposto sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição/antecipação tributária através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques somente pode ser realizada conforme determinações expressas no art. 10 da referida Portaria.

Voltando à presente lide, as mercadorias elegidas para compor o levantamento quantitativo nos exercícios fiscalizados foram: arame galvanizado e farpado, areia, brita, chapa Carioca, chapa galvanizada, cimento, pedra, tubo PVC, vergalhão, telha cerâmica e Eternit e areia (fl. 06).

Ao observar a legislação posta quando dos fatos geradores, se constata que a exceção da areia, brita e pedra, todas as demais mercadorias encontravam-se enquadradas no regime da antecipação tributária, como a seguir indicado.

- . arame galvanizado e farpado - item 24 do Anexo 1, do RICMS/12
- . chapa galvanizada e Carioca - item 24 do Anexo 1, do RICMS/12
- . cimento - item 14, do Anexo 1, do RICMS/12
- . tubo PVC - item 24, do Anexo 1, do RICMS/12
- . vergalhão - item 24 do Anexo 1, do RICMS/12
- . telha cerâmica e tela Eternit - item 24, do Anexo 1, do RICMS/12

Nesta situação, o fisco não poderia exigir o imposto nem por omissões de saídas propriamente ditas, nem, tampouco, por omissões de saídas com base nas determinações legais contidas no art. 4º, § 4º da lei nº 7014/96 em relação às mercadorias acima elencadas, com exceção da areia, brita e pedra.

O que deveria ser exigido era o imposto devido pelo contribuinte na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, sendo deduzida a parcela do tributo calculada na condição de responsável tributário, a título de crédito fiscal.

Diante do exposto, embora uma auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias possa (e deva) ser aplicada para as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, foi ela erroneamente utilizada. Em assim sendo, razão assiste ao impugnante em pontuar (requerendo a nulidade) que, como exerce a atividade de exploração do comércio varejista de materiais de construção, em relação às mercadorias enquadradas no

regime da substituição tributária está encerrada a fase de tributação, não podendo a auditoria, como feita, ter sido realizada.

No entanto, quanto as demais mercadorias, existe óbice neste processo à suas exigências.

Ao analisar o Termo de Intimação (fl. 04 do PAF) o fiscal autuante não intimou a empresa á apresentar qualquer nota fiscal. Ou seja, desconsiderou qualquer aquisição que possa ter sido dada através de documentos fiscais não eletrônicos, situação esta que, fatalmente, poderá distorcer as quantidades das entradas levantadas, comprometendo, o levantamento realizado.

Afora tal fato, não aceitou a inclusão das notas fiscais apresentadas pela defesa, por entender ser documento fiscal fictício, já que emitido por empresa “inapta” e somente apresentados quando da defesa (embora não tenha intimado o contribuinte a fazê-lo quando da fiscalização).

Ressalto que, se acaso, fosse comprovado (através do efetivo pagamento) de que tais documentos fiscais, mesmo inidôneos, haviam sido acobertadores das quantidade das mercadorias adquiridas, deveriam ser eles incluídos no levantamento das entradas. Inclusive tal situação já há de muito é entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ e deste Colegiado.

Enfim, agiu em desacordo com as determinações emanadas desta Secretaria de Fazenda, conforme Roteiro de Fiscalização (Auditoria de Estoque) - AUDIF-207, não dando certeza sobre a base de cálculo imponível do levantamento em relação a esta mercadoria.

Poderia esta 4<sup>a</sup> JJF baixar os autos em diligência para apurar esta situação, porém diante de outros equívocos cometidos, torna-se a mesma desnecessária.

A empresa informa, ainda como fator motivador de nulidade da ação fiscal, que à época dos fatos geradores encontrava-se enquadrada no Simples Nacional. Em assim sendo, não poderia ter sido exigido o imposto com base na alíquota de 17%, utilizada para o regime normal de apuração, ignorando o seu enquadramento legal.

Em atenção a tal argumento, observa-se que 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 referida LC 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 LC 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.

Por seu turno, o art.18 da LC 123/06 determina:

*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.*

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 á 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).*

Na subseção relacionada à alíquota aplicável, o art. 21 da referida Resolução dispõe:

*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 à "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)*

E, por fim, na subseção que trata das infrações e penalidades, está disposto 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.

Diante deste quadro e de discussões levantadas nesta 4º JJF, em pauta suplementar do 08/09/2016, encaminhou ela, para que todos os pontos levantados fossem abordados, o processo em diligência à SAT/DPF/COORDENAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL no sentido de que esta Diretoria de Planejamento de Fiscalização, por intermédio da Coordenação do Simples Nacional, informasse se havia orientação para que a Fiscalização, nos casos de levantamento quantitativo de estoque em empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, que o imposto fosse exigido com base na alíquota de 17% ou se deveria ser exigido em função dos percentuais inerentes ao Simples Nacional. Foi solicitado, ainda, que caso houvesse orientação para que o imposto fosse exigido na forma constante deste Auto de Infração, apresentasse como se processará o cálculo do crédito fiscal para efeito de dedução do imposto exigido e a base legal.

Esclareceu a SAT/DPF/GACES que apesar da Lei Complementar nº 123/2006 estabelecer em seu art. 13, § 1º, XIII que o ICMS referente as alíneas "e" e "f" deva ser cobrado observada a legislação aplicada as demais pessoas jurídicas (alíneas "e" e "f"), a Resolução CGSN 94/2011, que

regulamentou a referida Lei Complementar, em seu art. 82 restringiu o lançamento de ofício com base no referido artigo para as operações relativas ao trânsito de mercadorias, conforme já acima transrito. Concluindo seu Parecer, ressaltando 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*”.

E neste momento, ressalto que uma exclusão de ofício deve obedecer as regras específicas da norma legal. O art. 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*”.

Em assim sendo, 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).

E os efeitos desta exclusão de ofício do Simples Nacional estão delineados no art. 76 da referida Resolução.

Observa-se, ainda, que além destas questões, a exigência do imposto na forma constante do presente Auto de Infração, 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.

Em síntese, toda a auditoria foi realizada de forma equivocada, pois em descompasso com a norma legal prevista para as empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, bem como, pelas determinações da Portaria 445/98.

E, por fim, ainda existe problema a respeito do livro Registro de Inventário. Nos autos somente consta o livro Registro de Inventário do ano de 2014. O autuante afirma que intimou a empresa a fazê-lo, não sendo atendido, motivo pelo qual foram lavradas três notificações fiscais (fls. 17/23). O autuante, diante deste fato, considerou os estoques iniciais de todos as mercadorias inexistentes com exceção do cimento (fl. 06).

Ora, embora reste provada a desobediência do contribuinte em apresentar ao fisco seus livros fiscais, uma auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias não poderia, neste caso, ser a eleita para perquirir o recolhimento, ou não, do imposto, já que falta um eleito

essencial à sua execução, ou seja, o livro Registro de Inventário. Neste caso, e aliado ao fato de que o livro Caixa, igualmente, não foi apresentado, poderia o autuante utilizar-se de outra auditoria fiscal, inclusive chegando até a auditoria do arbitramento da base de cálculo do imposto.

Por tudo exposto e com base no que determina o art. 18, III e IV, “a”, do RPAF/BA é nulo o lançamento fiscal e deixo de apreciar os demais argumentos apresentados pelo impugnante já que se tornam dispensáveis diante da análise e decisão ora proferidas.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração, recomendando 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 097689.0008/15-6, lavrado contra **COMERCIAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. – ME**.

Esta Junta de Julgamento recorre de Ofício desta decisão, para uma das Câmaras deste Conselho, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março 2017

MÔNICA MARIA ROTRS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO / RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA