

**A. I. Nº** - 210742.0006/17-0  
**AUTUADO** - KENIO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. - EPP  
**AUTUANTE** - ROBINSON MEDEIROS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16.05.2018

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0065-04/18

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. VÍCIO FORMAL DO PROCEDIMENTO. A imputação deveria ser apurada com aplicação das determinações da Lei Complementar nº 123/2006 e Resolução CGSN nº 94/2011. Neste caso, impõe-se a decretação de nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/09/2017, exige ICMS no valor de R\$41.583,50, pela seu recolhimento a menor *declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada.* Período: exercício de 2014.

O contribuinte, através de patronos legalmente constituídos, apresenta defesa (fls. 170/182), ressaltando que a ação fiscal não merece prosperar diante da inadequação do roteiro de fiscalização adotado que conduz à falta de certeza do valor apurado como devido, já que não foi observado que o estabelecimento comercial era optante do regime do SIMPLES NACIONAL.

Em assim sendo, o imposto deveria ter sido apurado adotando o sistema AUDIG de fiscalização, específico para apurar irregularidades cometidas por contribuintes optantes do referido regime.

Com tal argumento, transcreve as determinações do art. 2º, do RPAF/BA, passa a discorrer sobre os princípios constitucionais que regem o processo administrativo fiscal e afirma:

1. *A função fiscal, exercícios do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal. A autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal.*
2. *A atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não se envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é parte credora de uma relação jurídica.*
3. *A ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.*
4. *A função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.*

Com tais argumentos diz que desobedecidas tais regras, como o foi, o Auto de Infração é nulo.

Passa a discorrer a respeito da inadequação do roteiro de fiscalização, que conduziu à falta de certeza do valor apurado como devido.

Ressalta que o Simples Nacional tem método específico de apuração do imposto devido. Assim, nos moldes como foi apurada a infração, mostra-se inadequada a metodologia de cálculo utilizada, haja vista que traz incerteza quanto ao valor efetivamente devido, configurando a sua nulidade com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA.

Afirma que o autuante deixou de observar o devido processo legal, na medida em que exigiu o imposto utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ para o caso, especificadamente o Sistema AUDIG que gera demonstrativos e relatórios de informações a respeito do contribuinte optante pelo Simples Nacional, caso dos autos. E diz: *“Assim, o imposto devido deveria ser apurado, mês a mês, mediante aplicação do roteiro de auditoria AUDIG, apurando-se os movimentos de numerários e calculando-se a Receita Real para ser comparada com a receita informada pelo contribuinte no PGDAS”*.

Ressalta que nesta auditoria *“são emitidos relatórios, a exemplo de “ANÁLISE DO ICMS SIMPLES NACIONAL A RECOLHER” e, para determinação da alíquota, deve-se considerar a receita global da empresa, ou seja, a receita omitida adicionada à receita declarada pelo contribuinte, e não serão computadas para o cálculo do ICMS as vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, valor esse que será apurado no momento da segregação da receita, conforme previsto no §4º do art. 18 da Lei Complementar 123 de 14/12/2006”*. E continua: *“Neste contexto, tem-se que a apuração das irregularidades cometidas por empresas regidas pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional, se submetem aos ditames da Lei Complementar 123/06, por se tratar de regime tributário especial e específico que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias. Logo, a fiscalização de contribuintes submetidos ao Simples Nacional requer a aplicação de sistema específico de fiscalização para evitar insegurança na constituição do crédito tributário. Vale dizer, a sistemática adequada para apuração das obrigações fiscais dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, perpassa pela utilização do roteiro e sistema de auditoria AUDIG especialmente desenvolvido para esse fim”*.

No presente caso a infração deu-se de modo diverso do legalmente previsto, trazendo incerteza quanto ao valor efetivamente devido e inaplicável a hipótese prevista no do § 1º do art. 18 do RPAF/BA, ante a impossibilidade de saneamento da atuação por meio de diligência fiscal, uma vez que não se trata de eventual incorreção ou omissão e nem da não observância de exigências formais contidas na legislação. Apresenta Acórdãos deste CONSEF para corroborar a sua argumentação.

Requer a nulidade da autuação com base nos arts. 2º, 18, e 41, do RPAF/BA.

Passa a contestar a ação fiscal por ter, conforme entendeu, a ocorrência de *bis in idem* (comentada), pois já havia sido lavrado o Auto de Infração nº 210742.0012/17-0, que no exercício de 2014 se exige ICMS antecipadamente sobre vendas futuras de mercadorias e no presente se exige ICMS sobre as vendas das mesmas mercadorias. Neste sentido, apresenta novamente Acórdãos deste Colegiado, transcreve o art. 150, IV, da Constituição Federal e entendimento de Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, 20ª edição, Malheiros Editores, pág. 46/47).

Requer, novamente, a nulidade da ação fiscal.

No mérito, informa que a infração diz respeito à omissão de saída de mercadorias tributáveis, em razão da divergência entre os valores escriturados no livro Registro de Saídas e os valores informados na PGDA, deixando de considerar que a receita referente às mercadorias que sofreram antecipação parcial e antecipação total já foram tributada, como se pode verificar nas notas fiscais (Doc. 04) e nos respectivos DAE's (Doc. 05).

Afirma que os dois fatos não podem ser dissociados, pois em ambas está sendo cobrado imposto com base na presunção legal de que ocorreram saídas de mercadorias sem os devidos registros e consequentemente sem pagamento de ICMS, conforme dispõe o art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96.

Afirma: *“É fato que, quando forem constatadas, simultaneamente, no mesmo período, omissões de receitas tributáveis (como é o caso da divergência entre os valores escriturados no livro de saída e os valores informados nas PGDA'S), ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis (como as decorrentes de vendas de mercadorias que sofreram antecipação parcial ou total), deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária, pois o fato é um só, considerando-se, por presunção legal, que na diferença de maior valor estão compreendidas as demais”*. E, para corroborar o que expõe, apresenta diversas decisões deste CONSEF.

Requer a nulidade ou a improcedência da autuação.

O autuante presta informação fiscal (fls. 316/319). Após indicar a infração ora em pauta, informa que o contribuinte recolheu durante o exercício de 2014, o valor total de R\$248,64, referente ao ICMS – Simples Nacional (fls. 05/07), tendo auferido nesse período receita total tributável (sem substituição) de R\$1.060.713,91 (fls. 26), referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios nos meses de janeiro a dezembro de 2014, conforme demonstrado em seu Livro Registro de Saídas (fls. 29/59) e Livro Caixa (fls. 60/167), em total desacordo com as declarados no PGDAS (fls. 28). Solicitou ele sua exclusão do Simples Nacional em 21/03/2014, com efeito a partir de 01/01/2015 (fls. 09).

Em relação ao argumento de defesa sobre a inadequação do roteiro fiscal adotado, inclusive por não ter sido utilizado o Sistema AUDIG, observa que tal sistema somente serviu para fiscalizações até o exercício de 2012, não tendo sido disponibilizada até o presente momento outra ferramenta em seu lugar. Os levantamentos foram realizados com base em valores declarados pelo próprio contribuinte, não tendo sido apurados através de arbitramento. Apresenta *hard copy* do mesmo à fl. 320.

Afora que todos os levantamentos foram realizados com base na documentação apresentada, lastreados em valores escriturados nos livros próprios, sendo que no exercício de 2013 foi recolhido junto à Receita Federal o valor de R\$241.866,46 e em relação ao mês de janeiro de 2014, parcelado o valor de R\$17.042,41 de um total de R\$34.968,49, referente aos tributos componentes da cesta do Simples Nacional (fls. 08). Dessa forma, foi verificado que a receita bruta auferida em 2014 foi inferior à informada no PGDAS, segregada a venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária, de acordo com a escrituração apresentada. Afora que foram apuradas mês a mês as operações de venda do estabelecimento e constatadas as divergências (fls. 10/26).

Em relação ao *bis in idem* alegado, o Auto de Infração citado pelo autuado (nº 210742.0012/17-0 – fl. 190), refere-se à antecipações parcial e total, cobradas de acordo com o art. 321, VII, do RICMS/12, como transcreve. Foi ele lavrado com base nas notas fiscais de entrada, enquanto o presente processo tem por base as notas e cupons de venda, escriturados no Livro Registro de Saídas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

No que tange à alegação de mérito, afirma que o sujeito passivo em nenhum momento apresentou documentos ou demonstrativo para contrapor aos elaborados pelo fisco. Ao contrário, em seu pedido, confirma a divergência existente, alegando que a receita referente à antecipação parcial e total já foi tributada sobre a mesma mercadoria objeto do presente Auto de Infração (fls. 179), o que, conforme já explicitado, não espelha o fato real.

Pugna pela manutenção da ação fiscal.

## VOTO

O impugnante alega nulidade da ação fiscal por falta de certeza da base de cálculo para apuração do imposto, uma vez que não foi aplicado o roteiro de auditoria correta para as empresas enquadradas no Simples Nacional. Em assim sendo, o imposto deveria ter sido apurado adotando o sistema AUDIG de fiscalização (roteiro de auditoria adotado pela SEFAZ), específico para apurar irregularidades cometidas por contribuintes optantes do referido regime.

O autuante, por sua vez, informa que o roteiro de fiscalização através do Sistema AUDIG somente funcionava para auditoria dos exercícios anteriores a 2012, conforme *hard copy* do sistema que apensa aos autos (fl. 320). Em assim sendo e com base no livro Registro de Saídas do contribuinte onde consta a segregação das receitas tributadas normalmente e aquelas enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária, apurou o imposto devido somente com base nas receitas tributadas normalmente, abatendo os valores efetivamente recolhidos. Estas informações, ao se analisar os levantamentos fiscais, de fato foi o roteiro de auditoria realizado.

Feitas tais colocações, saliento que a apuração das irregularidades cometidas por empresas regidas pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional se submetem às determinações da Lei Complementar 123/06 e da Resolução CGSN 94/11 - para o caso específico em lide.

Por tal motivo foi que a SEFAZ desenvolveu o sistema AUDIG de fiscalização, o qual contempla todas as peculiaridades tributárias atinentes ao Simples Nacional, e de aplicação nas fiscalizações em empresas optantes por tal regime, para, de forma sistêmica, considerando a especificidade e peculiaridade das operações desenvolvidas por essas empresas, apurar com segurança e liquidez eventuais irregularidades cometidas.

Pelo que informa o autuante, não pode ele utilizar a auditoria do Sistema AUDIG pelo fato dela não abranger exercícios posteriores a 2012. Prova o que alega. No presente caso o exercício foi de 2014.

Ora, a Secretaria de Fazenda pode ou não utilizar o sistema AUDIG. Mas se assim não proceder, deve disponibilizar outro sistema que assim o faça. E se não disponibilizar, a fiscalização, por dever de ofício, deve seguir as determinações da Lei Complementar nº 123/2006, bem como a Resolução CGSN nº 94/2011 para apuração do imposto mensal devido por uma empresa optante do Simples Nacional. A forma como foi realizada a fiscalização, embora segregue as operações de vendas de mercadorias enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária como consta no livro Registro de Saídas do contribuinte, não seguiu em sua totalidade as determinações contidas na nominada Lei Complementar, nem tampouco da Resolução CGSN nº 94/2011, especialmente aquelas determinadas no seu art. 20 que dispõe sobre a definição das alíquotas e definição do que seja RBT12.

Diante desta constatação, razão assiste ao impugnante de que existe insegurança na apuração da exigência ora em lide em decorrência de metodologia inadequada utilizada pelo autuante para apuração do imposto ora em lide. Assim, a forma como foi realizado o procedimento fiscal gerou insegurança e falta de liquidez no lançamento, que não pode ser sanada por meio de diligência, não sendo possível se aplicar a hipótese do § 1º, do art. 18 do RPAF/BA.

Por tudo exposto, as demais alegações de defesa restam prejudicadas.

Recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição do ato de lançamento, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/BA.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210742.0006/17-0**, lavrado contra **KENIO MATERIAL DE CONSTRUÇÃO LTDA. – EPP**.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA