

A. I. Nº - 222549.0008/15-0
AUTUADO - K.J. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DE SERRINHA LTDA. - EPP
AUTUANTE - RAIMUNDO OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - INFAZ SERRINHA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17.05.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0039-05/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SIMPLES NACIONAL. NULIDADE. Fragilidades do lançamento de ofício, no que se refere à determinação das quantidades de mercadorias omitidas nas infrações 01 e 02, especialmente em razão do levantamento fiscal dos estoques ter sido realizado sem a observância dos registros existentes no Livro de Inventário, estabelecendo o autuante, nos Demonstrativos que lastreiam a autuação, o raciocínio por presunção de que o contribuinte apresentava nos cinco exercícios fiscalizados (2010 a 2014), estoques iniciais e finais “zerados” para todas as mercadorias. Ilegalidade do procedimento fiscal que adotou a sistemática de tributação das empresas do regime normal de apuração do ICMS, perante contribuinte inscrito no Simples Nacional. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 22/07/2015, para reclamar ICMS, em valores históricos na ordem de R\$498.673,99, e demais acréscimos, contendo as seguintes imputações fiscais:

Infração 01 – 04.05.01: “Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”. Valor lançado de R\$45.092,54, referente aos exercícios de 2010 e 2011, com multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 04.05.05: “Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas com de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício”. Valor lançado R\$453.581,45, referente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, com multa de 100%, tipificada no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 30/07/2015, através de intimação pessoal e ingressou com defesa administrativa (fls. 250/264), no prazo de lei, peça que foi subscrita por advogados com procuração nos autos (fl. 266).

Suscitou a nulidade do procedimento fiscal adotado para a apuração do imposto, por se tratar de empresa inscrita no regime do Simples Nacional, tendo o levantamento quantitativo de estoques adotado cobrança do ICMS com base na alíquota de 17%, utilizada à época da ocorrência dos fatos geradores para as empresas que apuravam o tributo pelo regime de conta corrente fiscal. Afirmou que foi ignorada pela fiscalização a sua condição de optante pelo regime de tributação simplificado previsto na LC 123/2006, denominado Simples Nacional.

Ao ingressar nas razões de mérito, ressaltou que a atividade comercial que a autuada desenvolve abarca a comercialização de materiais de construção. Que de acordo com os Protocolos 104/09 e

26/10 e outros acordos interestaduais e também as disposições da legislação interna do ICMS, especialmente o RICMS/Ba, diversas mercadorias são enquadradas no regime de substituição tributária, entre elas cimento, tintas, tubos e tijolos, de forma que a impugnante procede as saídas subsequentes desses produtos, após a antecipação do ICMS, com fase de tributação já encerrada.

Ponderou ainda, que a autoridade fiscal lançadora não observou os critérios estabelecidos na legislação estadual específica para a auditoria de estoques, especialmente as disposições contidas na Portaria 445/98 e Instrução Normativa SAT 56/2007. De forma mais específica, a defendente afirmou que foram desprezados completamente os lançamentos existentes no livro Registro de Inventário, não havendo sequer intimação do agente fiscal para que fosse apresentado esse documento. Que embora conste no Termo de Intimação e no Termo de Início de Fiscalização (doc. fls. 04/05) que o procedimento fiscal teve início com base nos documentos apresentados, não consta marcado na respectiva intimação o pedido de entrega do livro Registro de Inventário.

Quanto aos preços utilizados para a quantificação da base de cálculo, a defesa aduziu estarem os mesmos completamente distorcidos, por incluir diversas espécies, sem que tenha sido efetuada conversão das unidades de medida (quilos, metros cúbicos, sacos, litros, milheiros etc.), e que foram tomados por base os maiores preços e não a média das últimas entradas. Ressaltou mais à frente, que deixaram de ser incluídas no levantamento, as notas fiscais de entrada anexadas na inicial (fls. 330 a 339), relacionadas aos produtos Arame, Cimento, Tubo, Pedra Britada, conforme detalhamento exposto às fls. 261/262 dos autos. Em relação ao produto arame, apontou que a fiscalização deixou de considerar na apuração do ICMS que o mesmo além de se encontrar enquadrado no regime da ST (Anexo I, do RICMS), é beneficiado com redução de base de cálculo do tributo, a carga de 12% (art. 266 do RICMS/12).

Ainda nas razões de mérito acrescentou que deixou de ser aplicada a proporcionalidade prevista na IN 56/2007 para a exclusão do valor das omissões de entradas do percentual de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Diante das distorções apontadas, a defesa pede que o processo seja convertido em diligência para revisão de todo o procedimento por fiscal estranho ao feito.

E finaliza a inicial pedindo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, por ser esta decisão mais abrangente que a decretação de nulidade, aplicando-se ao caso a inteligência do art. 18 c/ o art. 20 do RPAF (Dec. 7.629/99).

O autuante em seu informativo fiscal (fls. 344/355) esclareceu inicialmente ter efetuado três intimações para que o contribuinte procedesse a entrega de livros e documentos fiscais. A primeira formalizada em 27/04/2015 (fl. 04), ocasião em que não foi solicitada a entrega do livro de Inventário. Em 22/05/2015 formalizou a segunda intimação, incluindo nesta o pedido de entrega Livro de Inventário, sem êxito. A 3ª intimação, em razão da falta de atendimento da 2ª, foi entregue em 11/06/2015 (cópias anexas, fls. 356/358). Ressaltou que todas as intimações foram assinadas pela sócia gerente da empresa. Informou que após a conclusão dessas etapas foram apresentadas ao fisco tão somente parte das notas fiscais de saídas e de entradas, deixando de ser entregues os livros fiscais e o livro caixa. Em decorrência, informa que encerrou a ação fiscal com os dados que dispunha até aquele momento.

Ao rebater os argumentos da defesa, discorreu que o contribuinte descumpriu sistematicamente a legislação de regência do Simples Nacional, especialmente a LC 123/2006 e as normas regulamentadoras do Comitê Gestor visto que não foram apresentados no curso da ação fiscal os livros Registro de Entradas, Registro de Inventário e Caixa.

Ao longo da sua exposição o autuante transcreveu diversos trechos da peça de defesa não acolhendo os argumentos alinhavados pelo contribuinte. Reafirmou que no curso do procedimento fiscal não foram apresentados os livros e a totalidade das notas fiscais de entradas e de saídas. Em decorrência dessas omissões, afirmou não ter sido possível se fazer a distinção ou “classificação” das mercadorias submetidas à tributação normal das excluídas de tributação após antecipação do

imposto. Declarou à fl. 353 dos autos que as notas fiscais apresentadas na fase de defesa são de “origem duvidosa” e que os fornecedores, emitentes daqueles documentos fiscais não procederam às vendas das mercadorias ali acobertadas, baseando-se essa constatação na relação de documentos fiscais emitidos pelos respectivos fornecedores (fls. 363 a 384), que se reporta exclusivamente às notas fiscais eletrônicas autorizadas no período. Disse também que o autuado efetua compras de valor elevado com vendas “abaixo do esperado”. Citou a título de exemplo que nos anos de 2010 e 2011, as compras foram no montante de R\$213.197,62 + 521.417,98, totalizando o valor de R\$734.615,60. Por sua vez, as vendas em 2011 compuseram o total de R\$18.381,98.

Sustenta a legalidade do procedimento através da tributação à alíquota de 17%, a mesma aplicável às empresas do regime normal, argumentando, entre outras razões, que a “autuada não apresentou os documentos de vendas para que se fizesse a apuração das receitas”. Acrescentou que a legislação do ICMS, especialmente o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 determina que em caso de mercadorias encontradas em estoque, desacobertas de documento fiscal, o imposto deve ser cobrado seguindo a sistemática de apuração aplicada no presente lançamento.

Ao finalizar a peça informativa o autuante pede pela manutenção, sem redução de valor, do imposto lançado no Auto de Infração.

Distribuído o processo para a 5ª Junta (11/07/16), inicialmente na relatoria do Consº Luiz Alberto Amaral de Oliveira, o feito foi convertido em diligência para a Procuradoria Estadual (PGE), em 29/09/16, visando a emissão de Parecer Jurídico acerca da legalidade da presente ação fiscal, em que se exige imposto com base na alíquota de 17% perante contribuinte inscrito no Simples Nacional. Acrescentou que em havendo manifestação favorável à legalidade do procedimento, que se aborde a questão atinente ao cálculo do crédito fiscal para fins de dedução do imposto exigido.

A PGE, acosta às fls. 399/400v autos, Parecer Jurídico, expondo inicialmente que o Simples Nacional foi gestado e criado para fixar tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, com suporte em norma constitucional. Entretanto, a utilização do regime simplificado, que requer a opção do contribuinte, implica no preenchimento de requisitos estabelecidos na LC 123/06 para que o sujeito passivo tenha o direito subjetivo de participar do mesmo e recolher o plexo de tributos federais, estaduais e municipais com base na apuração de sua receita bruta ajustada.

No caso específico das presunções engendradas pelas operações sem amparo documental o entendimento da PGE foi no sentido que nessas situações não há como se trabalhar com a lógica da receita bruta, uma vez que as operações deduzidas das presunções não possuem substrato (documental) no mundo real. Neste passo, independentemente de serem objeto de apuração no trânsito de mercadorias ou não, as operações sem lastro documental devem figurar fora do espectro conceitual do Simples Nacional, especialmente as receitas auferidas e definidas no § 4º, do art. 18, da Lei Complementar 123/06, ou seja, as receitas omitidas devem figurar dentro do rol daquelas que não se submetem à tributação simplificada. Por fim, foi ressaltado que em se tratando operações não acobertadas por documentação fiscal, portanto, não palpáveis no mundo real, não há que se falar em concessão de crédito fiscal.

Foram instados a se manifestar nos autos, acerca do Parecer da PGE, o contribuinte e autuante.

O contribuinte através da petição acostada às fls. 427/431 voltou a enfatizar a inconsistência do lançamento fiscal ora combatido, em que houve exigência de ICMS por omissão de entradas e de saídas de mercadorias, abarcando inclusive produtos submetidos ao regime de substituição tributária, tomou por base tão somente a relação de entradas e de saídas constantes dos arquivos da SEFAZ-Ba. Destacou que a sistemática adotada para a apuração do imposto somente poderia ter sido feita com a aplicação do regramento previsto no art. 39, § 2º da LC 123/06, mediante prévio desenquadramento do contribuinte do regime simplificado, incorrendo-se em violação do princípio da legalidade.

Após reiterar as questões já suscitadas na inicial quanto às inconformidades apuradas, a defendente sustenta a tese de que o fisco pretende a revisão do lançamento tributário a partir de interpretação jurídica nova, adotada pela PGE no Parecer acostado aos autos, em violação ao quanto disposto no art. 149 do CTN. Pontuou que há mudança de critério jurídico quanto a autoridade administrativa muda de interpretação, ou seja, substituiu uma interpretação por outra. Disse que após 3 (três) anos da formalização do Auto de Infração nova interpretação jurídica que inova as bases legais do lançamento é trazida aos autos, validando a forma como se processou o cálculo do imposto apurado na ação fiscal, comprometendo a segurança e a estabilidade das relações jurídicas já estabelecidas.

Reitera ao final o pedido de improcedência da autuação, mais abrangente que a declaração de nulidade, aplicando-se o que se encontra disposto no art. 18 c/c o art. 20 do Dec. nº 7.629/99 (RPAF).

O autuante, em nova informação fiscal, acostada às fls. 435/438, declarou, quanto à alegada mudança de critério jurídico do lançamento, que não foram processadas alterações no processo, havendo tão somente novas informações que visaram esclarecer dúvidas suscitadas pelo órgão julgador administrativo. Entende que inexistente a insegurança jurídica suscitada pela defendente e que a LC 123/06 estabeleceu tratamento diferenciado e beneficiado às microempresas e empresas de pequeno porte, não se aplicando as regras diferenciadas àqueles que deixam de cumprir suas obrigações tributárias. Nessa perspectiva, operações em que não ocorre emissão de notas fiscais não se aplica o tratamento previsto na legislação do Simples Nacional. Pede ao final que seja mantida a exigência fiscal lançada no Auto de Infração.

Em 29/01/2019 o presente PAF foi redistribuído para este relator em razão do Consº Luiz Alberto Amaral de Oliveira ter sido designado para exercer suas funções junto às Câmaras de Julgamento deste CONSEF.

VOTO

O presente Auto de Infração, versa sobre cobrança de ICMS apurado em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, junto a contribuinte optante do regime simplificado de tributação (Simples Nacional), regidos pelas normas contidas na Lei Complementar 123/2006 e Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional. Na ação fiscal, foi apurada omissões de saídas nos exercícios de 2010 e 2011, no importe principal de R\$45.092,54. Para os exercícios de 2002, 2013 e 2014, a fiscalização detectou a ocorrência de omissões de entradas em valor superior ao das saídas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária (entradas). Em todos os exercícios fiscalizados, o imposto foi calculado aplicando-se a alíquota de 17% sobre o valor das omissões, com a adoção da mesma sistemática aplicável aos contribuintes submetidos à tributação normal. Não houve, porém, dedução de quaisquer créditos fiscais.

Passemos inicialmente a enfrentar as questões prejudiciais de nulidade suscitadas pela defesa, abordando primeiramente se no ordenamento jurídico vigente à época da ocorrência dos fatos imputados ao contribuinte, há respaldo legal a sustentar as cobranças pela alíquota de 17%, em idêntica forma de tributação à adotada para o regime normal do ICMS.

Observemos então o plexo normativo a reger operações e prestações realizadas pelos contribuintes optantes desse específico regime de tributação de natureza simplificada.

As empresas optantes do Simples Nacional, desfrutam de uma sistemática própria de apuração do imposto, conforme previsto no art. 13, caput, combinado com o art. 18, § 1º e 3º da Lei Complementar 123/06, dispositivos abaixo reproduzidos:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das

alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V 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 nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 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.

Por sua vez o § 1º do art. 13, já acima citado, exclui da sistemática de apuração do simples nacional as operações desacobertadas de documento fiscal, nos termos das alíneas “e” e “f”, do § 1º, do inc. XIII, conforme abaixo:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

....

§ 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:

...

XIII – ICMS devido:

....

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

Dispõe ainda a lei complementar em exame, em seu art. 34, que se aplica às empresas do Simples nacional todas as presunções de omissão de receitas, como segue:

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Quanto às presunções de omissões de receitas a Lei Complementar 123 ao prescrever as normas aplicáveis ao processo administrativo fiscal (contencioso administrativo) estabeleceu em seu art. 39, § 2º, o seguinte regramento específico:

Art. 39 -

§ 2º No caso em que o contribuinte do 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 alíquota prevista nesta Lei Complementar, e a parcela autuada que não seja correspondente aos tributos e contribuições federais será rateada entre Estados e Municípios ou Distrito Federal.

Normas de idêntico conteúdo às inseridas nos art. 34 e 39 da Lei Complementar 123, integram a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CNSN) nº 94/2011, respectivamente nos arts. 82 e 83, estabelecendo ainda a citada resolução, no § 2º, do art. 82, regramento específico para as operações desacobertadas por documentação fiscal ou as acobertadas por documento inidôneo:

Art. 82 – (...)

....

§ 2º - Nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de aquisição, manutenção ou saída de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observadas 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 123, de 2006.

Procedendo-se a leitura entrelaçada ou sistemática de todos esses dispositivos legais e normativos nos parece lógico se chegar às seguintes conclusões:

1 – A LC 123/06 e a Resolução CGSN nº 94/2011, autorizam a aplicação de todas as presunções de omissão de receitas existentes na legislação de regência do imposto, mas estabelecem que a cobrança do tributo seja efetuada adotando-se a maior das alíquotas relativas à faixa de receita bruta de enquadramento do contribuinte. No caso em exame, nossa conclusão vai no sentido de que as normas específicas (LC e Resolução CGSN) afastam a aplicação da norma geral do ICMS (Lei nº 7.014/06), no que se refere à incidência das alíquotas sobre as omissões apuradas.

2 – Relativamente às operações de saídas desacobertas de documentos fiscais, em que se identifique qual mercadoria foi objeto da omissão, a quantificação do imposto à alíquota interna aplicável aos contribuintes do regime normal, está adstrita às atividades que envolvam a fiscalização do trânsito de mercadorias, incidindo neste caso e somente neste, a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional. Também neste caso, impõe a prevalência da norma específica (Resolução CGSN nº 94) que afasta a incidência das disposições gerais do ICMS, contidas na Lei e no Regulamento do tributo.

Reforçando a conclusão do item 2, é de se registrar a existência de consulta formulada no bojo do processo SIPRO nº 1604411/2014-3, fato trazido ao conhecimento de todos pelo anterior relator deste processo. Através do citado expediente, o Coordenador do Simples Nacional, lotado na DPF/SAT, manifestou entendimento no sentido de que os dispositivos positivados nas alíneas “e” e “f”, do inc. XIII, do § 1º, do art. 12 da LC 123/06, somente têm aplicabilidade no trânsito de mercadorias, admitindo contudo, a sua aplicação às empresas optantes do Simples Nacional, desde que previamente desenquadradas do regime simplificado, havendo motivos para tal e obedecido o devido processo legal.

Nessa toada, pedimos vênias para discordar do Parecer exarado pela PGE nos autos, formatado no sentido de aplicação das regras atinentes às alíquotas do regime de tributação normal a qualquer situação que envolva falta de emissão de documentos fiscais por contribuintes que estejam enquadrados no Simples Nacional. Conforme alinhado acima, não há na legislação específica, a nosso entender, disposições normativas que autorizem esse entendimento extensivo, salvo as hipóteses de infrações de trânsito ou se verificar qualquer prévio desenquadramento do contribuinte do regime simplificado.

Vislumbro ainda outras fragilidades do lançamento de ofício, no que se refere à determinação das quantidades omitidas nas infrações 1 e 2, especialmente em razão do levantamento fiscal dos estoques ter sido realizado sem a observância dos registros existentes no Livro de Inventário, estabelecendo o autuante, nos Demonstrativos que lastreiam a autuação (fls. 07/09 do PAF), o raciocínio por presunção de que contribuinte apresentava nos cinco exercícios fiscalizados (2010 a 2014) estoques iniciais e finais “zerados” para todas as mercadorias.

Observo ainda, que a despeito do contribuinte não ter apresentado os livros devidamente escriturados e a totalidade das notas fiscais de saídas e entradas, deveria o autuante ter ponderado acerca da viabilidade da aplicação do roteiro de estoques sem dispor de todos os elementos para fazê-lo, optando, se fosse o caso, em adotar o expediente previsto em lei, do arbitramento da base de cálculo do imposto, seguindo um dos métodos estabelecidos na norma legal ou, mesmo, aplicar outros roteiros de fiscalização.

Por outro lado, também identifico nas informações trazidas aos autos que o contribuinte apresenta volume de vendas e de compras que não se coadunam, a exemplo do que foi exposto pelo autuante à fl. 349 do PAF, demandando investigação mais apurada, em novo procedimento fiscal.

Assim, em sintonia com as nossas conclusões, expostas nos itens 1 e 2 acima, e tendo em mira o disposto no art. 18, inc. IV, letra “a”, abaixo reproduzido, decreto a nulidade, respectivamente, da infração 02 e da infração 01, recomendando a renovação da ação fiscal a salvo das falhas

apontadas, devendo ainda ser observado, no novo procedimento, o prazo decadencial de 5 anos previsto no Código Tributário Nacional.

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº **222549.0008/15-0**, lavrado contra **K.J. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO DE SERRINHA LTDA. - EPP**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR