

A. I. N° - 436336.0012/19-0
AUTUADO - A. CARDOSO DE MELO
AUTUANTE - JORGE LUIZ DANTAS DE MENEZES
ORIGEM - INFRAZ AGRESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 26/08/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0124-03/20-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. VÍCIOS FORMAIS DO PROCEDIMENTO. INOBSEVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Na ação fiscal foram cometidos erros que tornam ilíquido e incerto, o valor do crédito tributário exigido. Além do mais, houve claro cerceamento de defesa. Impossibilidade de correção com base em diligência saneadora. Declarada a nulidade do lançamento com fulcro no art. 18, inciso IV do RPAF/BA. Recomendação para que o procedimento fiscal seja renovado. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 19/08/2019, traz a exigência de crédito tributário, no valor histórico de R\$34.536,10, acrescido da multa de 75%, tendo em vista a constatação da irregularidade abaixo citada:

Infração 1 – 17.05.01 – deixou de recolher o ICMS, em razão de considerar receitas tributáveis, como não tributáveis (imunidade, isenção ou valor fixo). Consta na descrição dos fatos que a empresa lançou no PGDAS as referidas vendas como receitas isentas de ICMS, no período de maio a dezembro de 2015.

O autuado impugna o lançamento às fls.55/57. Apresenta defesa administrativa ao Auto de Infração, pelos motivos que passa a expor. Diz ser Comercio Varejista de hortifrutigranjeiros CNAE - 4724500, sendo as vendas, exclusivamente de Maças. Sintetiza os fatos.

Diz que o Auto de Infração deve ser anulado, visto que a autuação o acusa de falta de recolhimento do ICMS, sendo que o valor foi arbitrado na apuração do PGDAS mediante o livro Caixa, acrescendo novos valores de receitas ao ano de 2015, desconsiderando sua realidade.

Aduz que, segundo comprovação que anexa a sua defesa, é regida pelo regime de competência, sendo a apuração da receita determinada pelo fato gerador e pela emissão da nota fiscal e não conforme regime de CAIXA, regido pelo recebimento das receitas.

Explica que conforme art. 16 da Resolução CGSN 140, foi dessa forma que informou no PGDAS seu faturamento de 2015 e não coincide com a receita informada pela fiscalização.

Assevera que não houve receita além das informadas no PGDAS e em seu livro Registro de Saídas. Diz que conforme Anexo 3 da autuação fiscal, a apuração se deu baseada no regime de Caixa, o que contesta, visto que sua apuração é pelo regime de Competência.

Informa que a empresa teve início em 17 de março de 2015, quando começou suas atividades. Por isso, diz que para cálculo da alíquota aplicada ao Simples Nacional, deve ser respeitada a proporcionalidade do faturamento nos termos do art. 18 da LC 123/2006. Porém, para a aplicação da isenção do ICMS, para o mesmo ano do início de suas atividades, não há que se falar em

proporcionalidade, pois o art. 277 do RICMS/2012 dispõe que, ficam isentas do pagamento de ICMS as microempresas optantes pelo Simples Nacional, cuja receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao da apuração, não ultrapasse R\$180.000,00.

Comenta que o parágrafo único do dispositivo citado que trata da proporcionalidade para determinar a isenção, foi acrescentado pelo Decreto 19.025/19 com efeitos a partir de 07.05.2019, assim sendo, a norma não poderá retroagir para alcançar as receitas da empresa de 2015.

Frisa que dessa forma, os cálculos realizados pelo fisco e apresentados na Auto de Infração restam prejudicados, pois foram apurados mediante a proporcionalidade do faturamento dos 12 meses anteriores ao período de apuração, para determinar se é, ou não, beneficiado pela isenção e aplicar a alíquota correspondente.

Comenta que as novas receitas apuradas pelo fisco, não correspondem à realidade. Reproduz os valores mensais de suas receitas conforme foram laçadas no PGDAS e escrituradas no seu livro de Saídas, no exercício de 2015 (julho a dezembro) totalizando R\$482.497,00.

Aduz que no primeiro ano de atividade de uma empresa é natural o investimento ser maior nas aquisições de mercadorias. Repete que a empresa só comercializa maçãs, um produto perecível e de perda rápida. Assevera que o faturamento mensal da empresa, levado em consideração pela fiscalização para apurar a base de cálculo para cobrança do ICMS se encontra equivocado, pois utiliza inclusive, meses em que não ocorreram vendas. Pede a completa anulação do referido auto de infração.

O Autuante presta a informação fiscal fls.94/97. Reproduz a irregularidade apurada em ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Informa que o procedimento fiscal foi realizado em atendimento à ordem de serviço nº 503457/19, emitida pela Inspetoria Fazendária do Agreste -Alagoinhas no terceiro trimestre do corrente ano, para verificação fiscal do período de março/2015 a dezembro/2017.

Informa que o autuado na sua defesa, impugna o lançamento fiscal, contestando sobre dois aspectos: 1) que a fiscalização Estadual apurou novos valores de receita bruta, para o exercício de 2015, sem considerar que a empresa declara, apura e paga seus tributos utilizando o Regime de competência; 2) que, por iniciar suas atividades em 17/03/2015, a fiscalização, de forma infundada, proporcionalizou o cálculo da receita bruta dos últimos 12 meses para definição da isenção no exercício de 2015. Não observou, portanto, que apenas a partir de 2019, com a publicação do Decreto nº 19.025/2019, a proporcionalidade sobre limite de R\$180.000,00 de faturamento dos últimos 12 meses passou a vigorar para determinar se a empresa está, ou não, isento do ICMS. (Princípio da Irretroatividade).

Esclarece que o processo administrativo fiscal se encontra revestido das formalidades e requisitos imprescindíveis para assegurar os efeitos do lançamento, conforme previsto no art. 18 do RPAF/99.

Informa quanto à primeira alegação do autuado, que apenas para comprovar que, além da utilização indevida do instituto da isenção, o contribuinte omitia receita, a ação fiscal se respaldou no confronto entre os valores relativos a receitas, extraídas das informações declaradas pelo contribuinte através do PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório e os dados das notas fiscais eletrônicas de compras, constantes no Sistema NFe – Sistema SEFAZ, em especial, os dados relativos à forma de pagamento das operações, ou seja, valores e vencimentos das duplicatas.

Entretanto, quanto a segunda argumentação do autuado, verifica que lhe assiste razão, pois de fato, o Regulamento do ICMS/2012, artigo 277, determina que ficam isentas do pagamento do ICMS as microempresas optantes pelo Simples Nacional cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração, não ultrapasse R\$180.000,00. E que somente com o acréscimo do parágrafo único do art. 277, através do Decreto nº 19.025/2019, com efeitos a partir de

07/05/2019, possibilitou, que na hipótese de microempresa em início de atividade, a isenção a que se refere o caput do art. 277 será determinada em função da receita bruta proporcionalizada. Logo, entende que a argumentação do contribuinte deve ser acatada, tendo em vista que a presente ação fiscal utilizou indevidamente a proporcionalidade no cálculo da receita bruta dos últimos 12 meses para definição da isenção, ou não, da autuada que estava em início de suas atividades no exercício de 2015.

Portanto, diz que em busca da verdade material, refez todos os papéis de trabalho, ficando o novo demonstrativo de débito do ICMS Simples Nacional para o exercício de 2015, na forma como especificada em tabela que elabora, valendo as ocorrências de julho a dezembro de 2015 totalizando R\$31.092,85.

Ratifica em parte o conteúdo do Auto de Infração e diz que é incabível o pedido de nulidade e/ou improcedência total. Sendo assim, solicita desse Conselho de Fazenda, que julgue pela Procedência em Parte o Auto de Infração.

Com base no § 1º. do art. 18 do RPAF/99, sugere seja intimado o Autuado para receber cópia das peças documentais e dos demonstrativos que integram Informação Fiscal, para sobre eles se manifestar, querendo.

Devidamente intimado fl. 112, o contribuinte permaneceu silente.

VOTO

O presente auto de infração acusa o autuado de falta de recolhimento do ICMS, em razão de considerar receitas tributáveis, como não tributáveis (imunidade, isenção ou valor fixo). Consta na descrição dos fatos que a empresa lançou no PGDAS as referidas vendas como receitas isentas de ICMS, no período de maio a dezembro de 2015. (Infração 1 – 17.05.01)

O Autuado é empresa optante pelo Regime Unificado de Tributação do Simples Nacional, e como tal, se submete a uma tributação diferenciada. As empresas optantes pelo Regime Simplificado do Simples Nacional, devem prestar declarações de suas receitas, anualmente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 25 da Lei Complementar nº 123, que reproduzo a seguir, *in verbis*:

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

Observo que o defendente cumpriu com esta obrigação acessória, e foi com base nestes dados, que se realizou a fiscalização.

Cabe ressaltar, que o enquadramento de uma empresa no Simples Nacional não a exclui de ser submetida a todos os procedimentos de fiscalização determinados na norma de regência para averiguação, ou mesmo homologação dos lançamentos realizados e apresentados ao fisco estadual, uma vez que tal auditoria encontra-se expressamente determinada no art. 34, da LC nº 123/06, que assim estabelece:

Art. 34. Aplicam-se à microempresa e às empresas 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.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico não ter restado claro, qual o procedimento de auditoria – Roteiro de Fiscalização – aplicado, para o Autuante apurar o valor imputado como devido. Senão vejamos.

Consta do processo, que o Autuado deu início às suas atividades econômicas em março de 2015. O Autuante declarou na informação fiscal, que realizou verificação do período de março/2015 a

dezembro/2017, apurando a irregularidade ora apreciada, no período de março/2015 a dezembro/2015. Disse que o contribuinte omitia receita, que apurou via confronto entre os valores relativos as receitas extraídas das informações declaradas pelo contribuinte através do PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório e os dados das notas fiscais eletrônicas de compras, constantes no Sistema NFe – Sistema SEFAZ, em especial, os dados relativos à forma de pagamento das operações, ou seja, valores e vencimentos das duplicatas.

Observo que com base nestas informações, se depreende que o Autuante teria aplicado o Roteiro de CAIXA para apuração das omissões, roteiro cabível na fiscalização de empresas do Simples nacional, conforme previsto no art. 34 da Lei Complementar 123/96 já transcrito.

Assim, caso o Autuante tenha aplicado a presunção de omissão de saídas através do levantamento de CAIXA do contribuinte, seria imprescindível a consideração do “Saldo Inicial” registrado em seu livro Caixa, cuja legitimidade não foi questionada pela fiscalização. Além disso, não se tem registro dos diversos desembolsos de numerários, comuns a manutenção da atividade do contribuinte, como despesas com aluguéis, pagamento de impostos, folha de pagamento dos funcionários etc., ou seja, o Autuante fez uma espécie de levantamento de CAIXA conforme demonstrativos fls. 06/22, embora isso não fique claro, portanto, não se tem certeza de que tenha apurado saldo credor de Caixa para enquadrar o autuado nesta condição, mesmo porque, não foi esta a acusação fiscal.

Por outro lado, é importante lembrar, que para se configurar as receitas omissas do PGDAs conforme acusou a fiscalização, existem normas e procedimentos que devem ser obedecidos na apuração da base de cálculo que não podem ser desconsideradas pelo Fisco.

Os termos do §§ 1º, 2º e 3º, do art. 18 da Lei Complementar 123/2006, que reproduzo a seguir para melhor entendimento, assim dispõe:

Art.18. O valor devido mensalmente pelas microempresas 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;

§ 2º - Em caso de início de atividades, os valores de receita bruta acumulada constantes dos Anexos I a IV desta Lei Complementar devem ser proporcionais ao número de meses de atividade no período;

§ 3º - Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A 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.

Da leitura dos dispositivos reproduzidos, resta claro, que para as empresas em início de atividades, a base de cálculo da Receita Bruta Acumulada que servirá de base de cálculo para os levantamentos fiscais dos últimos 12 meses, RTB12, será assim encontrada: **(i)** a empresa iniciou suas atividades no mês março 2015; **(ii)** apura-se a receita bruta no ano calendário (RBA) da empresa, de março a dezembro/2015; **(iii)** o valor apurado é dividido pela quantidade de meses de funcionamento da empresa (10 meses) = valor médio apurado (por mês); **(iv)** deste valor médio encontrado, multiplica-se por 12 meses e se tem o valor, para encontrar a alíquota a ser aplicada no ano seguinte. Constatou que não existem nos autos, indícios de que o Autuante tenha assim procedido, na apuração do *quantum* devido.

Nas razões defensivas o Autuado insistiu, reiteradamente, que é regido pelo regime de competência, sendo a apuração das receitas, determinada pelo total do faturamento anual, conforme art. 16 da Resolução CGSN 140 e não conforme regime de CAIXA, regido pelo recebimento das receitas, como previsto no § 3º do art. 18 da LC 123/06, retro reproduzido e como

fez o autuante.

No caso concreto, observo que a forma levada a efeito pelo autuante, para apurar a irregularidade em discussão, não nos permite assegurar de maneira inequívoca, qual o *quantum* devido pelo contribuinte, além da patente impossibilidade de saneamento do feito, através de diligência fiscal, vez que a apuração da irregularidade através do Roteiro levantamento de Caixa, mudaria o fulcro da autuação.

Nesse cenário, cabe destacar que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Na ação fiscal foram cometidos erros que tornam ilíquido e incerto, o valor do crédito tributário exigido, por consequência, cerceando o direito à ampla defesa do contribuinte.

Impende salientar, que o lançamento tributário, por qualquer modalidade existente no Direito Tributário, deve ser claro e objetivo, estando nele inseridos todos os elementos do tributo (hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo, sujeito ativo e passivo) para que o contribuinte possa se defender plenamente do alegado pelo Fisco. É assim que estabelece o art. 142 do CTN.

De igual forma, é dever do Fisco Estadual, nos termos do artigo 18 do RPAF/BA, determinar com segurança, a liquidez do lançamento, comprovando a exatidão de seus cálculos, sem o que, é nulo o lançamento de ofício.

Deixo de apreciar os argumentos defensivos atinentes ao mérito, e com base no art. 18, inciso IV do RPAF/BA, de ofício, julgo nulo o presente Auto de Infração, com a recomendação de que o procedimento seja renovado, a salvo das falhas apontadas.

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o auto de infração nº 436336.0012/19-0, lavrado contra A CARDOSO DE MELO.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2020.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR