

PROCESSO	- A. I. Nº 108521.0021/07-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VIVARA COSMÉTICOS LTDA. (CHARLOTTE)
RECORRIDOS	- VIVARA COSMÉTICOS LTDA. (CHARLOTTE) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0292-05/11
ORIGEM	- INFAS VAREJO
INTERNET	- 12/06/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0146-12/13

EMENTA: ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Exigência subsistente em parte, após dedução do ICMS exigido em ação fiscal anterior e aplicação da alíquota prevista para as operações internas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDOS. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 5ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que inicialmente lhe foi imputado, tudo a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto lavrado contra o Sujeito passivo em 28/12/2007, decorre de uma única infração, objeto dos Recursos de ofício e Voluntário, que acusa o Sujeito passivo, por presunção, de “*omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*”

Após análise dos elementos trazidos aos autos, os membros 5ª JJF, por maioria, decidiram pela Parcial Procedência da autuação, condenando o Sujeito passivo ao pagamento de ICMS no valor total de R\$62.454,95, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais, conforme votos vencedor e vencido abaixo transcritos:

VOTO VENCIDO

Lavrado o presente Auto de Infração para exigir ICMS devido por omissão de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0326-12/08 decidiu pela nulidade da Decisão anterior em primeira instância (Acórdão 0188-04/08), com fundamento na falta de apreciação do argumento defensivo de que parte do ICMS exigido no presente Auto de Infração já havia sido lançado no Auto de Infração 2991670012/07-8. O que agora se faz a salvo dessa falha.

Após juntada de cópia do mencionado Auto de Infração, a Auditora Fiscal, responsável pela ação fiscal, elabora novo demonstrativo (fl. 364), com a exclusão dos valores contidos naquele processo, que estariam também sendo exigidos nos presentes autos, passando a exigência de R\$ 141.713,62 para R\$ 137.041,14.

Ainda irresignado, o sujeito passivo, através de seu patrono, questiona a exigência do ICMS pelo regime normal, a base utilizada para presunção de omissão de saídas, a adoção da alíquota linear de 27% considerando que trabalha com produtos sujeitos a alíquota de 17% (produtos de maquiagem), além de solicitar a dedução da antecipação parcial recolhida, entendendo que se trata de pagamentos antecipados.

Insiste que, estando cadastrado no SimBahia, não poderia lhe ser exigido ICMS sem respeitar as alíquotas de EPP; não poderia ser desenquadrada por autoridade incompetente; e as declarações de vendas não podem ser unicamente equiparadas às reduções Z, desprezando outros elementos de informações.

Contrapõe a Auditora em sua informação fiscal (fl.67/68) que o contribuinte não foi desenquadrado do SimBahia, apenas teve, em relação às omissões detectadas, um tratamento de regime normal conforme determinação regulamentar.

É o que passamos a apreciar:

O levantamento realizado pelo Auditor Fiscal, fl.08 e, após as exclusões dos valores lançados no Auto de Infração nº 2991670012/07-8, porque pertinentes, fl. 364, compara os valores fornecidos pela instituição financeira e / ou administradora de cartões com as saídas declaradas pelo contribuinte relativas às vendas, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e / ou administradora de cartão de crédito.

Com efeito, a hipótese de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizarem a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto foi incluída na legislação tributária do Estado através da Lei nº 8.542, de 27/12/2002, publicado no DOE de 28 e 29/12/2002, alterando o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. No Regulamento do ICMS esta disposição legal foi acrescentada pelo Decreto nº 8.413, de 30/12/2002, publicado no DOE de 31/12/2002 (art.2º, § 3º, VI).

A reclamação defensiva de que não poderia ser desenquadrado do SimBahia não encontra amparo no caso concreto, mesmo porque o contribuinte não foi desenquadrado do Regime Simplificado de Apuração do ICMS, apenas teve, em relação às omissões detectadas, um tratamento de regime normal, porque esta é a determinação da lei que rege à espécie,

Na presente situação, não há falar em DESENQUADRAMENTO OU EXCLUSÃO DO REGIME. Trata-se de presunção com autorização legal de omissão de receitas tributáveis, competindo ao sujeito passivo o dever de mostrar que não houve o fato infringente com provas robustas e em direção opostas à afirmação fiscal. Nessa situação, a fiscalização apurou a diferença entre o valor das vendas informadas pelas administradoras de cartões de crédito / débito e o valor das vendas registradas na redução Z do equipamento ECF do contribuinte, restando caracterizado o cometimento da infração.

O contribuinte não elide a presunção. Em contrário cogita da procedência parcial do Auto de Infração em tela, concordando com a ocorrência do fato gerador. Limita-se a discutir a forma como o ordenamento normativo trata tais diferenças e as peças jurisprudenciais trazidas aos autos pelo autuado cuidam tão somente de assuntos tangenciais à questão central.

Sobre as “declarações de vendas”, expressão contida no dispositivo legal, insiste o autuado, que não poderia ser equiparada à redução, em desrespeito às demais informações contábeis, fiscais, a exemplo da DME. Não tem razão o defendente. As declarações de vendas que servem ao confronto com as informações fornecidas pelas instituições administradoras de cartões há de ser os valores constantes na redução Z, porquanto é através do meio de pagamento “cartões”, contido na redução Z, local de registro das operações havidas com cartões de crédito ou de débito. Na DME, não se declara as operações com cartões, mas os totais registrados tributados e não tributados, isto é: a totalidade das vendas com cartões ou não. Não se presta, pois, à comparação Vendas por cartões registradas pelo contribuinte do ICMS, em confronto com as vendas informadas pelas administradoras dos cartões.

Em face dessa modalidade de presunção legal, além dos valores contidos na redução Z, poderia o autuado apresentar boletos de vendas efetuadas através de cartões acompanhados das respectivas notas fiscais ou de cupons, caso não registrado na redução Z. Disso não cuidou o autuado.

Com relação à dedução da antecipação parcial, sob o argumento de que, mantida a cobrança do imposto por ele devido pelo regime normal, deveria ser feita à dedução relativa à antecipação parcial recolhida no período, igualmente, não assiste direito ao contribuinte. Nos termos do art. 352-A, RICMS BA, ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mas apenas para as empresas do cadastro normal é permitido o crédito da antecipação parcial.

O autuado permaneceu enquadrado no regime de apuração simplificado (SimBahia); apenas com relação às omissões detectadas, nas vendas com cartões de crédito e débito, houve um tratamento de regime normal, conforme manda a legislação. No caso, o autuado perdeu o direito a adoção do tratamento favorecido, unicamente em função de ter incidido em infração apurada através de presunção e exigida através da presente ação fiscal, mantendo, no entanto, o regime simplificado em relação às demais operações oferecidas regularmente à tributação favorecida. Não se confunde tal situação com a exclusão de ofício do SimBahia (art. 19, da Lei nº 7.357/98).

O pedido de dedução do valor da antecipação parcial, portanto, não tem fundamento, porque tal crédito somente é admitido para os contribuintes do cadastro de contribuinte normal, conforme art. 93, I-A, RICMS BA.

No que se refere à aplicação linear da alíquota de 27%, posto que também comercializa produtos de maquiagem, sujeitos à alíquota de 17%, tem ressonância a queixa do sujeito passivo. Nas razões, elaborou o autuado demonstrativo e juntou aos autos comprovantes que atestam as diferentes alíquotas aplicadas ao seu negócio (fls. 108/298 e 377/547).

Sabe-se que a alíquota é um dos elementos da matriz de um tributo e o seu percentual correto deve ser criteriosamente observado, de sorte a precisar o valor devido pelo autuado. O novo demonstrativo de débito, a seguir informado, aproveita os valores das vendas com suas respectivas alíquotas informadas pelo próprio sujeito passivo, em demonstrativos acostados aos autos, fls. 108 e 120, extraídas dos cupons fiscais, igualmente anexados às fls. 121/298.

Dessa forma, o demonstrativo de débito abaixo contempla as alterações procedidas no pressente PAF, evidencia as alíquotas efetivamente praticadas pelo autuado e o valor do ICMS remanescente.

MES	VENDA COM CARTÃO RED. Z	VENDA COM CARTÃO ADM.	DIFER.	Alíq. 27%	Alíq. 17%
JAN	42.359,40	81.643,54	39.284,14	20.227,40	19.056,74
FEV	38.610,70	74.377,95	35.767,25	16.503,00	19.264,25
MAR	58.943,80	110.237,08	51.293,28	25.995,43	25.297,85
ABR	56.855,30	109.724,31	52.869,01	29.358,16	23.510,85
MAI	72.872,00	139.649,00	66.777,00	37.408,47	29.368,53
JUN	71.413,90	138.571,33	67.157,43	43.027,76	24.129,67
JUL	61.879,55	112.874,18	50.994,63	28.760,97	22.233,66
AGO	67.388,04	135.605,59	68.217,55	36.489,56	31.727,99
SET	59.412,40	114.110,89	54.698,49	26.605,34	28.093,15
OUT	67.902,50	129.946,93	62.044,43	35.254,73	26.789,70
NOV	75.076,00	136.011,28	60.935,28	35.525,27	25.410,01
DEZ	159.063,00	294.886,38	135.823,38	68.794,54	67.028,84
	831.776,59	1.577.638,46	745.861,87	403.950,63	341.911,24

ICMS	CRÉDIDO 8% art. 2, § 3º, VI, RICMS BA	ICMS DEVIDO (Simbahia)	AI 299167.001207-8	ICMS EXIG.
8.701,04	3.142,73	5.558,31	370,21	5.188,10
7.730,73	2.861,38	4.869,35	370,86	4.498,49
11.319,40	4.103,46	7.215,94	311,29	6.904,65
11.923,55	4.229,52	7.694,03	787,84	6.906,19
15.092,94	5.342,16	9.750,78	58,08	9.692,70
15.719,54	5.372,59	10.346,94	13,83	10.333,11
11.545,18	4.079,57	7.465,61	-	7.465,61
15.245,94	5.457,40	9.788,54	217,78	9.570,76
11.959,28	4.375,88	7.583,40	118,18	7.465,22
14.073,03	4.963,55	9.109,47	871,33	8.238,14
13.911,52	4.874,82	9.036,70	-	9.036,70
29.969,43	10.865,87	19.103,56	1.553,22	17.550,34
167.191,58	59.668,95	107.522,63	4.672,62	102.850,01

Posto isso, resta caracterizada a infração descrita na inicial dos autos e procedente é a exigência no valor de R\$ 102.850,01.

VOTO (VENCEDOR)

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 141.713,74, decorrente da presunção legal de omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Decisões reiteradas deste CONSEF têm admitido como prova da improcedência da presunção legal, no caso concreto, a proporcionalidade da omissão de receita apurada às saídas tributadas do contribuinte autuado, conforme previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, excluindo do cálculo do ICMS devido, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza.

Por outro lado, o artigo 632, inciso VII, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, determina que, para efeitos de definição do local da ocorrência do fato gerador e da alíquota aplicável, na hipótese de operação ou prestação sem documentação fiscal ou em situação fiscal irregular, presume-se a mercadoria ou o serviço, conforme o caso, posta em circulação ou prestado neste Estado, sendo que será aplicada a alíquota prevista para as operações nas situações de que cuida o inciso I do art. 50, a menos que se trate de mercadoria ou

serviço integrantes da cesta básica ou considerados supérfluos, hipótese em que a alíquota aplicável é a do inc. III do art. 50 ou do art. 51, conforme o caso.

Assim, diante de tais considerações, conclui-se que, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007 a orientação da proporcionalidade é em relação apenas às mercadorias tributadas e não entre as alíquotas existentes e, por se tratar de uma presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais, cujas mercadorias são indeterminadas, para efeito da aplicação da alíquota incidente, deve-se aplicar a hipótese legal estabelecida no dispositivo regulamentar acima citado, ou seja, a alíquota de 17%, prevista para as operações internas, uma vez que não se trata de contribuinte que comercialize exclusivamente mercadorias integrantes da cesta básica ou considerados supérfluos.

Sendo assim, discordo do entendimento do nobre relator e voto pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 62.454,95, conforme abaixo discriminado:

MÊS	RED. Z	ADM.	DIFERENCA	ALÍQ. 17%	CRÉD. 8%	ICMS DEVIDO	A.I. ANT.	ICMS EXIGIDO
JAN	42.359,40	81.643,54	39.284,14	6.678,30	3.142,73	3.535,57	370,21	3.165,36
FEV	38.610,70	74.377,95	35.767,25	6.080,43	2.861,38	3.219,05	370,86	2.848,19
MAR	58.943,80	110.237,08	51.293,28	8.719,86	4.103,46	4.616,40	311,29	4.305,11
ABR	56.855,30	109.724,31	52.869,01	8.987,73	4.229,52	4.758,21	787,84	3.970,37
MAI	72.872,00	139.649,00	66.777,00	11.352,09	5.342,16	6.009,93	58,08	5.951,85
JUN	71.413,90	138.571,33	67.157,43	11.416,76	5.372,59	6.044,17	13,83	6.030,34
JUL	61.879,55	112.874,18	50.994,63	8.669,09	4.079,57	4.589,52	0	4.589,52
AGO	67.388,04	135.605,59	68.217,55	11.596,98	5.457,40	6.139,58	217,78	5.921,80
SET	59.412,40	114.110,89	54.698,49	9.298,74	4.375,88	4.922,86	118,18	4.804,68
OUT	67.902,50	129.946,93	62.044,43	10.547,55	4.963,55	5.584,00	871,33	4.712,67
NOV	75.076,00	136.011,28	60.935,28	10.359,00	4.874,82	5.484,18	0	5.484,18
DEZ	159.063,00	294.886,38	135.823,38	23.089,97	10.865,87	12.224,10	1.553,22	10.670,88
TOT	831.776,59	1.577.638,46	745.861,87	126.796,52	59.668,93	67.127,59	4.672,62	62.454,95

Ante a sucumbência da Fazenda Pública Estadual, a 5ª JJF recorre de ofício da Decisão por ela prolatada.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 572 a 577, o contribuinte retorna aos autos e, de início, reiterando todos os termos da sua impugnação e dos seus pronunciamentos, pede que todas as intimações que lhe forem dirigidas sejam encaminhadas aos seus advogados devidamente habilitados nos autos. Destaca que apesar de correta a Decisão de piso, no sentido da norma que determina a aplicação da alíquota interna preponderante, deve ser reformada.

Aduz que é correta a tese da Junta de Julgamento Fiscal de que sendo “presunção de omissão de receita”, deveria ser aplicada à alíquota de 17%, já que existem provas nos autos que esse é o percentual que incide sobre mais de 60% das operações do autuado, conforme preceituam os art. 632, VII, 50, III e 51, do RICMS, c/c a Instrução Normativa nº 56/2007. Contudo, diz o recorrente que “não foi observado que o autuado se encontrava habilitada no SimBahia, que não houve cassação do regime simplificado e que, assim sendo, a mesma tese deveria levar a cobrança pelas alíquotas do Regime SIMBAHIA, que vigorava de forma lícita e regular”. Nesse contexto, afirmando que se encontrava cadastrada no SimBahia, e que não existia ato formal e regular que a tenha desenquadrado, entende que submetida ao dito “regime especial”, não poderia lhe ser exigido ICMS, a qualquer título, sem respeito às alíquotas previstas em lei para a EPP. Cita e transcreve diversas decisões deste CONSEF.

Quanto à conclusão da Junta de Julgamento Fiscal de que o desenquadramento se deu através do Auto de Infração ou que o autuado “apenas perdeu o direito” ao tratamento pelo SimBahia, afirma que não há na legislação previsão para a adoção do regime normal diretamente através do AI, mesmo porque o ato foi praticado por autoridade incompetente. De outra banda, atinente à perda do direito aos benefícios do SimBahia, diz que os efeitos são os mesmos, pois, importa dizer que há “desenquadramento” para o período autuado, mais uma vez levado a efeito sem o devido processo legal e por autoridade incompetente. Cita outras decisões do CONSEF.

Na mesma esteira, desta vez citando e transcrevendo Decisão em representação da PGE/PROFIS, diz que o referido órgão regulador da legalidade dos atos administrativos também firmou entendimento de que o “desenquadramento” deve seguir processo regular, não sendo possível, legalmente, o “desenquadramento de ofício”.

Transcrevendo Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, diz que deve ser observado que mesmo que a ocorrência esteja caracterizada, faz-se necessário se fazer a “*progressão*” das alíquotas, dentro do SimBahia.

Referindo-se ao art. 408-P, do RICMS, diz que em que pese poder sustentar o ato, entende que na medida em que há remissão ao art. 408-L, que indica o procedimento a ser seguido pelo Inspetor Fazendário para determinação da perda do direito ao SimBahia, ou mesmo que para o “*desenquadramento*”, assegura que tal critério não foi observado, tornando ilegal a exigência do ICMS pelo regime normal, ainda que se tenha concedido o crédito presumido de 8%.

Aduz também que “*deve ser acatada, até o limite de coincidência com os valores do auto, as receitas declaradas pelo autuado e tributadas pelo regime de sua opção e ao qual s encontrava legalmente autorizada a operar*”, sob pena de caracterizar “*bis in idem*”. Destaca que a lei não permite que seja aplicada a “*presunção*” objeto do auto, simplesmente em razão de suposta divergência entre as informações das administradoras e as “*reduções Z*”.

Transcrevendo o texto do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, à época dos fatos, e destacando trecho que diz “... *declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ...*”, assevera que é de fácil observação que a lei dizia da “*declaração de vendas*”, o que não se confunde com as diferenças entre as “*reduções Z*” e as informações das administradoras fossem utilizadas para lastrear a presunção de omissão de receita. Nesse sentido, entende que as ditas declarações de vendas não podem ser equiparadas às “*reduções Z*”, em desprezo aos demais elementos, sobretudo a contabilidade e os documentos fiscais do recorrente. Afirma que existe nos documentos fiscais de informe de rendimentos que foram entregues ao Fisco, alinhado com o faturamento real do recorrente, as verdadeiras “*declarações de vendas*”, sobre as quais fez incidir o ICMS nos meses autuados.

Mencionando a Lei nº 7.014/96, afirma que é “*absurdo pensar que terceiros (administradoras) possam fornecer ao Fisco provas das operações realizadas por seus credenciados, pois não existe segurança jurídica para se atestar a impossibilidade de erros em tais declarações*”. Aduz que diante de eventuais erros perpetrados pelas administradoras, não raro é o fato de que o Contribuinte não tem condições de fazer “*prova negativa*”, por isso mesmo, entende que as informações que prestou devem prevalecer, pois, não se pode afirmar com segurança que os valores apresentados pelas administradoras estão corretos.

Resgatando as informações que prestou através das suas DME’s, diz que vendeu, em 2006, R\$1.116.217,54 e que fez incidir o ICMS sobre tais vendas, pelo SimBahia. Assim, considerando todas as modalidades de pagamento, afirma que dos R\$ 1.577.638,46 apontados no AI, R\$ 1.070.342,53 já haviam sido tributados, e que a diferença a ser tributada, também pelo SimBahia, seria de R\$ 461.420,92. Assevera que não existe nos autos qualquer outro indício de prova, dado que não foi levada a efeito uma investigação mais profunda de que o recorrente efetuou vendas em montantes maiores que os declarados.

Afirma que mantida a cobrança de imposto pelo regime normal, deve ser deduzido o valor de R\$107.568,93 recolhido a título de antecipação parcial. Assevera que “*é simples deduzir que o valor acima apontado corresponde a todas as aquisições feitas pelo autuado. Se não consta na autuação qualquer especulação acerca de omissão de registro de entradas, o valor correspondente, também, às aquisições das “saídas supostamente omitidas”. Contabilizadas todas as vendas do período, será apurado que cerca de 45% do total pago a título de “antecipação parcial”, ou seja, mais ou menos R\$ 48.000,00, foram recolhidos em razão das compras das mesmas mercadorias supostamente vendidas sem NF. A dedução desta parcela segue os mesmos princípios que conduzem a exclusão, em lançamentos similares, de mercadorias isentas, não tributadas ou com a fase de tributação encerrada, e visa evitar o “bis in idem”, como ordena a Instrução Normativa nº 56/2007*”.

Por fim, protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos, protesta pelo provimento do seu Recurso

Voluntário para que seja declarada nula a Decisão recorrida, ou, alternativamente, que seja, com fulcro no art. 155, parágrafo único, do RPAF, declarado parcialmente procedente o seu Recurso, a fim de que seja feita a adequação da autuação às normas e alíquotas do SimBahia, com dedução do total já tributado e espelhado na DME; tributação sobre o excedente entre a DME e as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, com aplicação linear da alíquota de 17%, com a dedução proporcional dos valores recolhidos a título de antecipação parcial.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, fls. 583/587, assevera, de plano, que a imputação está clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária, além do fato de que todos os pressupostos de validade processual foram atendidos.

Afirma que os argumentos recursais carecem de respaldo legal. Esclarece que inexiste nos presentes autos hipótese de desenquadramento por autoridade incompetente, e que sequer houve o desenquadrado do SimBahia, como afirmado pelo recorrente, haja vista que apenas foi adotado, em relação às omissões detectadas, um tratamento de regime normal de apuração do imposto, conforme determinação do RICMS/BA, em razão da divergência entre as informações fornecidas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões com as operações declaradas pelo contribuinte.

Assegura que as decisões administrativas e judiciais transcritas pelo Sujeito passivo são imprestáveis para alterar o lançamento, porquanto discutiram situações estranhas às discutidas neste PAF.

Referindo-se aos termos do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, diz que há autorização para a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Frisa que na hipótese dos autos, a declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, disposição inserida pela Lei nº 8.542/2002, que altera o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Dizendo da regularidade do lançamento, lembra que há nos autos planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito, onde se pode encontrar o total das vendas com cartão de crédito e de débito informados pelas administradoras e o valor das vendas registradas na redução Z do ECF do recorrente, o que demonstra a prática da infração. Lembra também que o sujeito passivo recebeu, em mídia eletrônica, os TEF's diários e por operações, relativos a cada administradora de cartão de crédito, de modo que lhe foi permitido o cotejo entre os valores registrados na escrita fiscal e no equipamento emissor de nota fiscal com os valores apurados pela fiscalização.

Quanto à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, diz que há a determinação da exclusão do cálculo do ICMS devido, dos valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, e que tal exclusão fora levada a efeito pela Decisão proferida em primeiro grau. Referentemente às alíquotas, assegura que a dita Instrução Normativa não cuida da proporcionalidade em relação às alíquotas existentes, pelo que cabe a aplicação da alíquota de 17%, prevista para as operações internas, considerando que não se trata de contribuinte que comercialize exclusivamente mercadorias integrantes da cesta básica ou considerados supérfluos.

Registra que o recorrente não logrou elidir totalmente a presunção legal relativa à omissão de receitas tributáveis, lembrando que é do Sujeito passivo o ônus de colacionar aos autos elementos materiais capazes de demonstrar a existência de outros valores não registrados na “redução Z”, a exemplo de boletos de vendas efetuadas através de cartões acompanhados das respectivas notas fiscais ou de cupons fiscais.

Ressalta que é reiterada neste CONSEF a posição de que as declarações de vendas que servem ao confronto com as informações fornecidas pelas instituições administradoras de cartões são os valores constantes na redução Z, porquanto é através do meio de pagamento “cartões”, contido

na “*redução Z*”, local de registro das operações havidas com cartões de crédito ou de débito. Lembra que não se declara as operações com cartões de crédito nas DME’s, mas sim, a totalidade das operações de vendas realizadas, inclusive as vendas com cartões de crédito.

No tocante à dedução relativa a antecipação parcial requerida, diz que falece direito ao Sujeito passivo, vez que o art. 352-A, do RICMS/BA, estabelece que ocorrerá a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração do imposto adotado, mas tão somente para as empresas inscritas no cadastro normal será permitido o crédito da antecipação parcial. Nesse sentido, frisa que o Sujeito passivo permaneceu enquadrado no regime de apuração simplificado SimBahia, sendo que apenas em face das omissões detectadas nas operações de vendas com cartões de crédito e débito, foi adotado tratamento de regime normal, mantendo, no entanto, o regime simplificado em relação às demais operações oferecidas regularmente à tributação.

Repisa que o pedido de dedução do valor da antecipação parcial não tem fundamento legal, pois, a rigor do art. 93, I-A, do RICMS/BA, o crédito só é admitido para os contribuintes inscritos no cadastro normal.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento, o Advogado do recorrente renunciou ao pedido de nulidade da Decisão de primeiro grau.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 5ª JJF deste CONSEF tem por objeto reappreciar do Acórdão de nº 0292-05/11 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação à infração contida no Auto de Infração, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão de primeiro grau, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Auto, composto de uma única infração, acusa o Sujeito passivo de omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, entendido pela Junta de Julgamento Fiscal que se trata de exigência de ICMS pela falta de recolhimento do imposto em decorrência da presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis.

A Decisão de piso, ainda que não unânime, reduziu a exigência fiscal originária. Em que pese o relator do processo em primeiro grau entender que a autuação é parcialmente procedente para exigir ICMS, às alíquotas de 27% e 17%, no montante de R\$102.850,01, em razão de que apenas deveriam ser afastadas as operações que já haviam sido exigidas em outro PAF, a Decisão que prevaleceu foi aquela que aplicou a alíquota de 17%, também afastadas as operações já exigidas em outro PAF.

A tese recursal ataca a Decisão recorrida por diversos flancos, aduzindo: a) que estando enquadrada no SimBahia, não poderia ser desenquadrado sem ato formal, por pessoa incompetente, e que nessa mediada apenas poderia ser exigido imposto em razão da infração à alíquota do Regime Simplificado; b) que não poderia se aplicar a presunção fundada em suposta divergência entre as informações prestadas pela administradora de cartões de crédito/débito e as reduções “Z”, sendo necessária, à luz do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, a existência de “*declarações de vendas*”; c) que as suas informações fiscais, a exemplo das DME’s teriam o condão de elidir a acusação, e que neste caso, demonstraria que o recorrente não teria vendido além dos montantes declarados; e d) que havia recolhido ICMS a título de antecipação parcial e, na hipótese de manutenção da autuação aplicando-se o regime normal, o valor recolhido deve ser deduzido.

Invertendo a ordem de abordagem das razões recursais, passo a julgá-las.

Quanto a aplicação da presunção de omissão de saídas fundada em suposta divergência entre as informações prestadas pela administradora de cartões de crédito/débito e as reduções “Z”, tal presunção tem amparo no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que diz:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Entendo que a tese recursal, neste aspecto, carece de fundamentos que a sustentem, pois, é absolutamente plausível que a redução “z” (relatório obtido dos ECF’s que dão conta das vendas realizadas pelo contribuinte, informando inclusive a forma de pagamento) se preste a representar com fidelidade a “declaração de vendas” citada na Norma. Há que se ressaltar que os ECF’s (emissores de cupons fiscais) são equipamentos eletrônicos que armazenam informações que são impressas ao final de um período espelhando o movimento de vendas de um determinado estabelecimento. Nesse sentido, entendo que não deve ser acolhida a tese recursal.

Quanto à tese de que as suas informações fiscais, a exemplo das DME’s teriam o condão de elidir a acusação fiscal, entendo aceitável, contudo, como dito pela representante da PGE/PROFIS, o levantamento que fora levado a efeito fundou-se nas reduções “z” e nas informações colhidas junto às administradoras de cartões de crédito, cabendo ao Recorrente, na medida em que recebeu todos os elementos e arquivos da ação fiscal, contestar e apontar erros no levantamento, o que não se fez, ou seja, poderia o Recorrente ter trazido elementos da sua escrita fiscal que cotejados com os relatórios TEF que lhe foram fornecidos, pudessem suscitar ao menos a dúvida quanto ao lançamento.

Quanto ao primeiro ponto, atinente ao desenquadramento Lei nº 7.357/98, nos seus artigos 15 a 19, estabeleciam:

Art. 15 - Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS a empresa: (NR)

I - que efetuar operações ou prestações cujo somatório exceda os limites estabelecidos no art. 2º desta Lei;

II - que optar pelo enquadramento no Regime, utilizando-se de declarações inexatas ou falsas;

III - cuja administração ou gerência seja exercida por titular ou sócio de empresa, mesmo já extinta, que tenha auferido, no mesmo exercício ou no exercício anterior, receita bruta global superior ao limite de enquadramento de que trata o art. 2º desta Lei;

IV - constituída com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários;

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, a critério da autoridade competente.

Art. 16 - O ambulante cujo total de aquisições ultrapassar o limite referido no artigo anterior, mais o excedente permitido, ficará sujeito ao pagamento do ICMS relativo à parcela que ultrapassar o montante compreendido no benefício, observado o seguinte:

I - a exigência do imposto será feita em função do valor acrescido;

II - a verificação e cobrança dos valores devidos terão o tratamento fiscal dispensado ao pagamento espontâneo, a menos que se trate de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal ou com documento inidôneo;

III - feita a intimação do sujeito passivo, na forma prevista no regulamento, se o débito não for pago no prazo fixado, lavrar-se-á o Auto de Infração.

Art. 17 - Os contribuintes de que tratam os incisos II, III, IV e V, do art. 15, ficarão sujeitos ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário previsto nesta Lei, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento. (NR)

Art. 18 - Nos casos em que o contribuinte não dispuser dos elementos necessários para determinação da base de cálculo do imposto devido ou se recuse a fornecê-los ao Fisco, poderá ser apurado o imposto mediante arbitramento, na forma da legislação própria.

Art. 19 - Quando se constatar quaisquer das situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18 desta Lei, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos.

§ 1º - Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.

§ 2º - Tendo o contribuinte comprovado a existência de crédito fiscal superior ao indicado no parágrafo anterior, estará assegurada a sua aplicação no cálculo do imposto a recolher.

Do que diz a Lei que institui o SimBahia, o contribuinte perderá seus benefícios, ou seja, será tributado com base nas alíquotas aplicáveis às operações normais, sempre que incorrer nas hipóteses previstas nos artigos 15 a 18 do mesmo diploma - *In casu*, teria o sujeito passivo que incorrer nas hipóteses contidas no art. 15.

Analizando os autos, vejo que ao Recorrente assiste razão em seus argumentos. Mesmo buscando no RICMS/Ba, artigos 408-L e 408-P, não vislumbro que motivos teriam ensejado o desenquadramento, ainda que temporário do Sujeito passivo, na medida em que a acusação de omissão de saídas, por presunção, não figura dentre os motivos elencados para o desenquadramento, temporário ou definitivo.

Avançando, quanto à forma/procedimento do desenquadramento, mesmo que de ofício, vejo que o ato, em verdade, é do autuante, de maneira unilateral e sem que fosse permitido ao Sujeito passivo qualquer forma de contraditório, ou mesmo mera insurgência, o que em análise rasa resta demonstrada a inobservância do princípio do contraditório e do devido processo legal. Nessa esteira, mesmo que se deseje imputar falta grave a justificar o desenquadramento, a autuação não deixa claro que falta grave teria cometido o Recorrente, mesmo porque, apesar de os julgadores de piso terem afirmado que não houve o desenquadramento, tal afirmativa não corresponde aos fatos, pois, os fatos narrados demonstram, irrefutavelmente, que o contribuinte foi desenquadrado do SimBahia, mesmo que temporariamente ou para um grupo de ocorrências fiscais, pois, lhe foi exigido imposto com base na forma normal de tributação.

Há que se notar que quanto às possibilidades de desenquadramento, em todas as elencadas no art. 408-L, referem-se a limites de receita em determinado prazo, declarações falsas, interposição de pessoas, infrações de natureza grave, embargo à fiscalização, declarações falsas ou inexatas, negativa de exibição de documentos ou falta de apresentação das DME's, etc., ou seja, para o caso em tela, não entendo que haja qualquer possibilidade de se proceder ao desenquadramento de ofício como foi feito.

Pois bem, é de sabença notória que o desenquadramento do sujeito passivo do regime simplificado de apuração do ICMS não pode ser feito dentro do próprio Auto de Infração, pelo autuante, como no caso em apreço, sob pena de serem violados os princípios do devido processo legal e do contraditório. Também é notório o fato de que o mesmo desenquadramento deve ser realizado através do inspetor fazendário, e nunca pelo auditor fiscal.

Para a hipótese de o auditor ter constatado que o Sujeito passivo não poderia se manter enquadrado no regime simplificado de apuração, mesmo que por tem determinado ou mesmo para determinadas operações, imperioso que fosse dado conhecimento do fato ao inspetor fazendário para que este adotasse as devidas providências, que necessariamente, passa pela instauração de procedimento próprio, com o fim de se averiguar a veracidade das informações trazidas pelo Auditor Fiscal e o devido enquadramento nas hipóteses previstas em lei. Destaque-se que requisitos deveriam ser preenchidos, de maneira a que o direito do contribuinte de se insurgir contra as acusações que lhe pesam fosse rigorosamente respeitado.

Quanto à proporcionalidade requerida pelo recorrente, na hipótese de manutenção da tributação com base nas alíquotas aplicadas às operações normais, entendo que na medida em que não poderia o Sujeito passivo ser desenquadrado do Regime Simplificado, por óbvio, não haveria que

se cogitar a possibilidade de exclusão de tais parcelas. Contudo, para a hipótese do desenquadramento, o que colocaria o Recorrente na condição de contribuinte normal, indiscutível seria o direito do recorrente à exclusão requerida, pois, a rigor do art. 352-A tal compensação seria garantida, como bem asseverou a d. Procuradora.

Pelo exposto, entendo que é improcedente a acusação fiscal que tem como esteio a aplicação do regime normal de apuração de ICMS para Contribuinte regularmente beneficiário do SimBahia. Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para tornar IMPROCEDENTE a autuação.

Quanto ao Recurso de Ofício, considerando que julgo improcedente a autuação, resta prejudicado pelas razões acima expostas.

Quanto ao requerimento do recorrente para que as intimações, notificações, etc. sejam dirigidas ao seu Causídico, não há regra que obste o atendimento a tal pedido, contudo, a intimação/notificação diretamente ao Sujeito passivo não conduz a qualquer nulidade.

VOTO VENCEDOR

Permito-me divergir do ilustre Relator.

No presente auto de infração o ICMS foi lançado por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurado no confronto entre as operações de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito com os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras. Tal presunção está prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, ressalvando-se ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Ressalto que, apesar de o contribuinte autuado se encontrar, à época dos fatos geradores, enquadrado no regime do SimBahia, que vigorou até 30/06/07, o ICMS foi exigido com base nos critérios normais de apuração, concedendo-se o crédito presumido no percentual de 8% sobre a base de cálculo do imposto supostamente omitido.

O recorrente suscitou a nulidade do lançamento de ofício, sob o argumento de que teria havido a sua exclusão de ofício do SimBahia sem a autorização expressa do inspetor fazendário e sem que tivesse sido notificado para apresentar a sua impugnação.

A fim de se entender melhor a matéria, há de feita uma análise temporal a respeito, haja vista as alterações ocorridas na legislação.

Consoante o inciso V do artigo 15 e o parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 7.357/98, dois efeitos jurídicos podiam advir, caso o contribuinte enquadrado no SimBahia incorresse na prática de infrações de natureza grave:

1 - a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia):

Art. 15. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS a empresa:

(...)

Redação vigente até 13/12/02:

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento.

Redação vigente após 14/12/02, com a edição da Lei nº 8.534/02:

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, a critério da autoridade competente. (grifos não originais)

2 - a exclusão de ofício (a que também podemos denominar de desenquadramento) do SimBahia:

Art. 22. A exclusão dar-se-á de ofício:

(...)

Redação vigente até 13/12/02:

Parágrafo único. O contribuinte que deixar de recolher o imposto por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados poderá ser excluído do Regime, a critério da autoridade competente, na forma em que dispuser o regulamento. (grifos não originais)

Redação vigente após 14/12/02, com a edição da Lei nº 8.534/02:

Parágrafo único. O contribuinte que deixar de recolher o imposto por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados ou incorrer na prática de infrações de natureza grave poderá ser excluído do Regime, a critério da autoridade competente, na forma em que dispuser o regulamento. (grifos não originais)

O Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 estabelecia, no inciso V do artigo 408-L, o seguinte:

Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave de que tratam os incisos III, IV e as alíneas "a" e "c" do inciso V do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário. (grifos não originais)

O mesmo RICMS/97 dispunha, no parágrafo único do artigo 406-A, da seguinte maneira:

Art. 406-A. A exclusão dar-se-á de ofício:

Parágrafo único. O contribuinte que deixar de recolher o imposto por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados ou incorrer na prática de infrações de natureza grave poderá ser excluído do Regime, a critério da autoridade competente, na forma em que dispuser o regulamento.

Aqui se percebe que, estranhamente, o RICMS/97 repetiu as mesmas palavras do parágrafo único do artigo 22 da Lei nº 7.357/98 e determinou que a forma de exclusão do contribuinte do SimBahia, pela falta de recolhimento do imposto por 3 (três) meses consecutivos ou 6 (seis) meses alternados ou a prática de infrações de natureza grave, se dará “na forma em que dispuser o regulamento” (sic), valendo ressaltar que o mencionado RICMS/97 não estabelece nenhum procedimento específico para tal hipótese.

Já os incisos III, IV e as alíneas “a” e “c” do inciso V do artigo 915 do RICMS/97 elencavam as infrações consideradas de natureza grave, numa exata reprodução dos incisos III, IV e as alíneas “a” e “c” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

Art. 915. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

III - 70% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque; (grifos não originais)

IV - 100% do valor do imposto:

- a) quando a operação ou prestação estiverem sendo realizadas sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;
- b) quando a mercadoria ou bem forem encontrados em qualquer estabelecimento sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;
- c) quando a mercadoria for entregue ou o serviço for prestado a destinatário ou usuário diverso do indicado no documento fiscal;
- d) quando o mesmo documento fiscal acobertar, mais de uma vez, operação ou prestação;
- e) quando houver emissão de documento fiscal com numeração ou seriação em duplicidade;
- f) quando for consignada quantia diversa do valor da operação ou prestação no documento fiscal;
- g) quando houver rasura, adulteração ou falsificação nos documentos e livros fiscais ou contábeis;
- h) quando não houver a emissão de documento fiscal ou for emitido documento fiscal inidôneo;
- i) quando o valor do imposto a recolher for fixado através de arbitramento, inclusive em estabelecimento não inscrito, exceto na hipótese de sinistro no estabelecimento, caso em que se aplica a multa prevista no inciso II;
- j) quando se constatar qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente neste Regulamento;

V - 150% do valor do imposto:

- a) retido pelo sujeito passivo por substituição e não recolhido tempestivamente;
- (...)
- c) quando houver divergências de informações em vias do mesmo documento fiscal, que impliquem recolhimento a menos;

Vale salientar que as hipóteses de infração elencadas no inciso III do artigo 915 do RICMS/97 somente adquiriram o *status* de “natureza grave” a partir de 02/11/00, com a edição do Decreto nº 7.867/00 (Alteração nº 20) que modificou a redação do inciso V do artigo 408-L do RICMS/97.

Pela análise dos dispositivos legais acima transcritos, chega-se às seguintes conclusões:

1. a perda do direito à adoção do tratamento simplificado de apuração estava prevista na legislação do ICMS desde 01/01/00 (redação do artigo 15, inciso V, da Lei nº 7.357/98 dada pela Lei nº 7.556/99). Porém as hipóteses de infração elencadas no inciso III do artigo 915 do RICMS/97 somente adquiriram o *status* de “natureza grave” em 02/11/00, com a edição do Decreto nº 7.867/00 (Alteração nº 20) que modificou a redação do inciso V do artigo 408-L do RICMS/97;
2. a perda do direito à adoção do regime do SimBahia podia ser feita, até 13/12/02, sem a necessidade de anuênci a autoridade competente; após 14/12/02, entretanto, a exigência do ICMS pelos critérios normais de apuração do contribuinte enquadrado no SimBahia dependia da discricionariedade da autoridade competente, requerendo, portanto, a sua autorização expressa;
3. até 13/12/02 não havia a possibilidade de exclusão (ou desenquadramento) do regime simplificado de apuração do ICMS, do contribuinte que praticasse infrações de natureza grave, porque não havia tal previsão legal;
4. entretanto, a partir do dia 14/12/02, essa possibilidade passou a ser prevista na Lei nº 7.357/97 (artigo 22, parágrafo único), porém condicionada à discricionariedade da autoridade competente, “*na forma em que dispuser o regulamento*”;
5. a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) não pode ser confundida com a exclusão de ofício do SimBahia, embora se possa dizer que é estranha a possibilidade de convivência das duas situações. Isso porque a legislação criou um sistema híbrido, no caso de perda do direito à adoção do regime do SimBahia, prevendo a possibilidade de convivência simultânea dos dois regimes de apuração do ICMS: o normal (para a infração de natureza grave apurada) e o simplificado (em relação às operações de circulação de mercadorias regularmente oferecidas à tributação pelo contribuinte).

Em outras palavras, pode-se dizer também que:

1. até 13/12/02, o contribuinte que incorresse na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, não podia ser excluído do SimBahia, mas devia ter o ICMS calculado pelos critérios normais de apuração **em relação à base de cálculo referente à infração apurada**, sem a necessidade de autorização da autoridade competente;
2. a partir de 14/12/02, o contribuinte que praticasse infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, podia, a critério e com a autorização da autoridade competente:
 - a) perder o direito à adoção do tratamento tributário simplificado em relação à base de cálculo da infração apurada;
 - b) e, ao mesmo tempo, ser excluído do SimBahia.

Pode-se indagar, neste momento, qual a autoridade competente para efetuar a exclusão de ofício e/ou determinar a perda do direito ao regime simplificado de apuração do imposto estadual.

Como vimos anteriormente, o artigo 406-A do RICMS/97, que tratava da exclusão de ofício do SimBahia, não trazia uma luz para a solução do problema sobre a forma que devia ser obedecida;

e o seu parágrafo único remetia, ao próprio regulamento, a disciplina do procedimento (numa atecnia legislativa evidente), repetindo *ipsis litteris*, e de forma equivocada, o texto da Lei nº 7.357/98.

Não obstante isso, verifica-se, no artigo 408-L, inciso V, do RICMS/97 (acima transcrito), que a autoridade competente para declarar, ou não, a perda do direito à adoção do tratamento tributário do SimBahia era o “Inspetor Fazendário”.

Ora, sendo a perda do direito à adoção do tratamento tributário simplificado de apuração do ICMS, em caso de cometimento de infrações de natureza grave, um efeito jurídico de menor gravidade do que a própria exclusão (ou desenquadramento) do contribuinte do regime do SimBahia, pode-se inferir tranquilamente que a exclusão de ofício jamais poderia ser feita pelo auditor fiscal encarregado de fiscalizar os estabelecimentos comerciais e industriais.

Entretanto, não havia previsão, na legislação, de um rito específico a ser seguido na constatação de prática, por parte do contribuinte, de irregularidade de natureza grave que levasse à perda do direito ao regime do SimBahia – seja para a apuração do ICMS pelos critérios normais, seja para o desenquadramento do contribuinte.

Contudo, podemos adotar, por similitude a regra do artigo 408-B do RICMS/97 que estabelecia o seguinte:

Art. 408-B. Na hipótese de alteração de inscrição, passando o contribuinte da condição de microempresa, de empresa de pequeno porte ou de ambulante para a condição de contribuinte normal, uma vez determinado o desenquadramento da condição anterior, deverá o contribuinte, no último dia útil do mês em que receber a comunicação do desenquadramento, efetuar o levantamento das mercadorias em estoque, especificando, separadamente: (grifos não originais)

Dessa forma, é perfeitamente consentâneo com o princípio do direito ao contraditório que o Inspetor Fazendário, decidindo pelo **desenquadramento do SimBahia**, determinasse que o contribuinte fosse notificado, concedendo-lhe prazo para que pudesse adotar as providências que entendesse cabíveis no sentido de, por exemplo, demonstrar a inexistência de motivação para a exclusão de ofício ou promover o ajuste em seus estoques, caso fosse realmente desenquadrado.

Apesar disso, entendo que, no caso de ser **apurado o imposto estadual de acordo com os critérios normais, sem haver o desenquadramento do contribuinte**, a autorização do Inspetor Fazendário podia ser dada no próprio auto de infração, com a aposição de “visto”, hipótese em que o contribuinte teria o prazo legal para apresentar a sua defesa e tentar desconstituir a autuação. Foi exatamente o que ocorreu neste processo administrativo fiscal (fl. 1) e, sendo assim, deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

No mérito, verifico que o imposto foi lançado em decorrência de presunção devidamente elencada na Lei nº 7.014/96 (artigo 4º, § 4º), em razão de ter sido apurada a realização de operações de saídas de mercadorias com pagamento em cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras, ilícito tributário constatado por meio de levantamento fiscal e, portanto, inserido numa das hipóteses de infração de natureza grave, conforme a previsão do artigo 915, inciso III, do RICMS/97 (ou inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96).

Em consequência, o ICMS deve ser calculado com base nos critérios normais de apuração, atribuindo-se o crédito de 8% sobre o valor das saídas computadas, nos termos do artigo 15, inciso V, c/c o artigo 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98, abaixo transcrito:

Art. 15. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS a empresa:

(...)

V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento, a critério da autoridade competente.

(...)

Art. 19. Quando se constatar quaisquer das situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18 desta Lei, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos

fatoss.

§ 1º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor da saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.

O recorrente não trouxe em seu apelo nenhum documento que pudesse alterar a decisão de primeiro grau, limitando-se a pedir que fosse “*acatada, até o limite de coincidência com os valores do auto, as receitas declaradas pela Autuada e tributadas pelo regime de sua opção e ao qual se encontrava legalmente autorizada a operar, sob pena de caracterizar bis in idem*”.

Ocorre que se está exigindo o ICMS incidente sobre o valor da diferença entre o que foi informado pelas administradoras de cartões de crédito e débito e o que foi declarado pelo autuado em sua escrituração, não havendo que se falar em coincidência de valores.

Quanto à alegação de que fosse adotada a alíquota de 17% para o cálculo do imposto estadual, tal pleito já foi atendido pela Junta de Julgamento Fiscal que, de maneira acertada, reduziu o débito original para R\$62.454,95, ao adotar as seguintes providências:

1. deduziu o valor já exigido em auto de infração anteriormente lavrado;
2. aplicou a alíquota de 17%, prevista para as operações internas (de acordo com o artigo 632, inciso VII, do RICMS/97), uma vez que, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007, a proporcionalidade deve ser feita em relação às mercadorias tributadas, em confronto com as mercadorias não tributadas ou já tributadas antecipadamente, e não entre as alíquotas de imposto;
3. deduziu o percentual de 8% a título de crédito fiscal (artigo 19, § 1º, da Lei nº 7.357/98).

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108521.0021/07-6**, lavrado contra **VIVARA COSMÉTICOS LTDA. (CHARLOTTE)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$62.454,95**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – VOTO VENCEDOR

CLAUDIA MAGALHÃES GUERRA ATTINA - REPR. DA PGE/PROFIS