

PROCESSO	- A. I. Nº 2092050004126
RECORRENTE	- ROSENEIDE NASCIMENTO OLIVEIRA (MERCADINHO NOVA OPÇÃO)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0096/03-13
ORIGEM	- INFAS SANTO AMARO
INTERNET	- 02/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0278-11/13

EMENTA: ICMS. EMPRESA ENQUADRADA NO SIMPLES NACIONAL. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE SAÍDA TRIBUTÁVEL. **a)** FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS. **b)** DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DAS VENDAS DECLARADAS E DAS INFORMADAS PELAS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. **c)** RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DECLARAÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁVEIS OU NA ALÍQUOTA. Falta de demonstração dos critérios adotados para quantificação da base imponível e de entrega dos relatórios diários TEF. Afronta aos artigos 18 e 39 do Decreto nº 7.629/99 – RPAF. Cerceamento do direito de defesa e do contraditório. Lançamento maculado pelo vício de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de lançamento de ofício, levado a efeito em 28/09/2012, com o objetivo de exigir da ora Recorrente ICMS, no valor histórico de R\$ 14.827,29, em decorrência do cometimento das seguintes infrações, assim descritas no Auto de Infração:

1. *Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração através das notas fiscais de entrada, confrontando com a escrituração no livro de Registro de Entrada, no período compreendido entre os meses de janeiro de 2009 a 31/12/2010;*
2. *Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento de cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, no período compreendido entre os meses de agosto de 2009 a dezembro de 2010;*
3. *Recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno porte – SIMPLES Nacional, implicando desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota paliçada a menor.*

Concluída a instrução do feito, os autos foram submetidos à apreciação por parte da 3ª JJF, que, na assentada de julgamento datada de 15/04/2013, entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração o que fez nos seguintes termos:

VOTO

O Auto de Infração cuida de três infrações: omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração através das notas fiscais de entradas, confrontando com a escrituração do livro Registro de Entradas - infração 01; omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões e recolhimento a menos de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), implicando a falta de pagamento de parte do ICMS, em virtude de erro na informação da receita e/ou na alíquota aplicada.

Em sua defesa, no tocante às três infrações, o impugnante não apresentou objetivamente qualquer contestação,

nem apontou inconsistência alguma nos demonstrativos de débito e de apuração que lhe foram entregues.

O autuado adotou como estratégia de defesa a afirmativa exclusiva de que no período fiscalizado, todos os meses foram mal analisados e confusos, assinalando que o foco da fiscalização eram as vendas informadas pelas operadoras de cartões e que fora inserido no meio da fiscalização uma correlação sobre compras do período tornando-se difícil o entendimento da acusação fiscal. Como sustentação para sua assertiva de que seu suposto direito de não ser compelido ao recolhimento do crédito tributário, por flagrante ilegalidade, citou e transcreveu o teor dos incisos IV e IX do art. 156, e dos artigos 142, 144 e 149 do - CTN, sem, contudo, esclarecer a real conexão entre os dispositivos legais invocados e o Auto de Infração.

Diante da inexistência de qualquer indicação objetiva de lacuna nos autos ou de inconsistência capaz de macular o levantamento fiscal que apurou as irregularidades que resultaram nas três infrações devidamente circunstanciadas que compõem o Auto de Infração, entendo que não deve prosperar a ilação difusa do sujeito passivo, sem fundamento objetivo algum, com o intuito de macular de ilegalidade o lançamento de ofício. Eis que, resta patente nos autos o correto enquadramento legal imposto às irregularidades apuradas.

Do exame nos levantamentos fiscais, fls. 10 a 22, segregados por exercício, 2009, fls. 10 a 15, e 2010, fls. 17 a 22, constato que neles constam discriminadas as informações, bem como a origem identificada em cada uma das colunas que geraram as exigências apontadas nos três itens do Auto de Infração. Observo que também foi apurada e destacada a relação de proporcionalidade entre as receitas com substituição tributária e aquelas sem substituição tributária (coluna “Prop ST DASN”) de fls. 11 e 18. Portanto, não há que se falar em ilegalidade como alegou o autuado, uma vez que os procedimentos adotados afiguram-se amparados pela legislação tributária e inexiste nos autos qualquer óbice à compreensão da acusação fiscal que pudesse dificultar a ampla defesa do sujeito passivo.

A infração 01 e a infração 02 decorrem da presunção legal estatuída no art. 4º, §4º da Lei n 7.014/96, a seguir reproduzido.

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

[...]

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

[...]

IV – Entradas de mercadorias ou bens não registradas;

[...]

VI – Valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

[...]

b) Administradoras de cartões de crédito ou débito;

A infração 03, vinculada às duas anteriores se origina de erro na informação da receita bruta implicando recolhimento a menos.

O argumento de que os períodos fiscalizados foram mal analisados e confusos, bem como a mudança de foco da fiscalização sem qualquer evidência ou comprovação se constituem meras negativas de cometimento do ilícito, que não tem força para afastar a presunção relativa de legitimidade da autuação fiscal, consoante previsão expressa no art. 143, RPAF-BA/99.

Verifico que a base de tributação (resultante da soma entre as vendas designadas nos documentos fiscais e as diferenças encontradas na auditoria de cartões) foi submetida às alíquotas constantes do Anexo I da Lei Complementar 123/06, fls. 14 e 21.

Constatou que depois de apurado o tributo devido, o mesmo foi confrontado com aquele declarado nos DASN do Simples Nacional, de forma que, com relação ao período fiscalizado, o contribuinte acumulou diferenças de ICMS a recolher, conforme fls. 15 e 22. Tais diferenças, determinadas mensalmente, foram desmembradas por infração, como demonstram os relatórios de fls. 15 e 22 (colunas “ICMS CARTÃO (150%)” – infrações 01 e 02 e “OMISSÃO DE RECOLHIMENTO / RECOLHIMENTO A MENOR (75%)” (infração 03)).

Saliento que de acordo com o art. 18 da LC 123/2006, a apuração é feita com base na receita auferida mensalmente, incidindo sobre a mesma as alíquotas do Anexo I. Foram devidamente abatidos os valores recolhidos, consoante planilhas de fls. 14 e 21, e utilizadas as alíquotas referentes à parcela do ICMS no conjunto dos tributos que compõem o Simples Nacional.

Assim, concluo que as infrações 01, 02 e 03 restam caracterizadas, ficam, portanto, mantidos os valores lançados originariamente no Auto de Infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário contra os termos do acórdão em epígrafe (fls. 66 a 110), restringindo as suas razões de apelo à declaração de nulidade do Auto de Infração o que faz de forma genérica, aplicando a mesma tese para todas as infrações.

Neste sentido, aduz que a empresa não estava encerrando suas atividades, razão pela qual o objetivo da fiscalização foi averiguar as vendas através de cartões de crédito e débito. Afirma que o agente fiscal não procedeu à contagem de seus estoques para comparar compras, vendas, mercadorias isentas, substituídas e destruídas por validade e outros.

Diz que sempre emitiu notas fiscais de série D1, cupom ou série única, inclusive para as vendas feitas através de cartão de crédito e que estes documentos não foram aceitos pela fiscalização. Não faz prova do quanto alegado quanto a este particular.

Argumenta que caso o objetivo da fiscalização fosse o de apurar diferenças de mercadorias em estoque o roteiro de fiscalização deveria ter sido diferenciado e, nesta hipótese, inclusive, as multas aplicadas não deveriam corresponder àquelas especificadas na Lei Complementar, isto é: 150% e 75%.

Sustenta que os demonstrativos anexos ao Auto de Infração estão confusos e incompletos e que não lhes foram entregues os relatórios TEF emitidos pelas empresas administradoras, falha de procedimento que, no seu entender, enseja a nulidade do Auto de Infração a teor do quanto previsto nos artigos 142, 144, 149 e 155 do Código Tributário Nacional, cujos textos reproduz.

Finaliza sua peça recursal aduzindo que a Secretaria da Fazenda não atendeu ao quanto previsto no artigo 142 do CTN, já que, ao proceder ao lançamento de ofício, não analisou e quantificou como deveria os fatos imponíveis da obrigação tributária.

Pugna, pela reforma do Acórdão JJF nº 0096-02/13 e consequente reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

Não houve pronunciamento da PGE/PROFIS em vista do quanto no item 3, alínea “b”, inciso II do artigo 136 do RPAF.

VOTO

O Recorrente é empresa enquadrada no Simples Nacional, sujeita, portanto, às regras de apuração previstas na Lei Complementar nº 123/06.

Apesar das argumentações genéricas e da citação de dispositivos legais que guardam a devida pertinência com a tese apresentada, tanto na defesa, quanto no Recurso Voluntário que interpôs o sujeito passivo alega que os demonstrativos anexos ao Auto de Infração estão confusos e incompletos não lhe permitindo aferir com a devida segurança às infrações que lhe estão sendo imputadas. Na peça recursal afirma, inclusive, que não lhes foram disponibilizados os relatórios TEF fornecidos pelas empresas administradoras de cartão de crédito/débito, razão pela qual entende ser nulo o lançamento.

Os membros integrantes da 3ª JJF entenderam, contudo, que do exame os levantamentos constantes às fls. 10 a 22 é possível verificar que as infrações estão devidamente caracterizadas e que a origem dos valores lançados está identificada de forma clara, tendo sido, inclusive, apurada a proporcionalidade entre as receitas submetidas ao regime de substituição tributária, pelo que não há o que se cogitar de ilegalidade do lançamento. Ao revés, segundo explicitaram os Nobres Julgadores, os procedimentos adotados pela fiscalização estão aparados pela legislação tributária, inexistindo qualquer óbice à compreensão da acusação fiscal que possa cercear o direito à ampla defesa. Diante disto julgaram Procedente o Auto de Infração.

Peço vênia para discordar do posicionamento externado pela decisão de piso. De fato, da descrição dos fatos é possível identificar com certa clareza as condutas infracionais que estão

sendo imputadas à autuada, ora Recorrente, as quais estão devidamente tipificadas e enquadradas legalmente. Na descrição dos fatos há, inclusive e de forma acertada, menção aos demonstrativos que deveriam subsidiar a apuração dos valores lançados.

Conforme relatado, exige-se através dos itens 1 e 2 do Auto de Infração o ICMS por presunção legal prevista no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

No item 01 a exigência está consubstanciada na presunção de que o sujeito passivo omitiu saídas tributáveis em razão da constatação da existência de notas fiscais de entradas não escrituradas no livro de Registro de Entrada. Já de acordo com o item 2, o lançamento decorre presunção de omissão de saídas tributáveis em decorrência da verificação de diferenças entre os valores das vendas declaradas e os valores das operações de vendas com cartão de crédito e débito, fornecidos pelas empresas administradoras dos cartões de crédito – relatórios TEF.

A exigência constante do item 3 decorre diretamente das anteriores e evidencia insuficiência de recolhimento do ICMS em alguns meses do exercício de 2009 em razão de erro na informação da receita total apurada e/ou na aplicação da alíquota.

Segundo afirma o proposto fiscal autuante, os demonstrativos que evidenciam a apuração dos valores lançados são os seguintes: Anexo 1 – Análise (Omissão Cartão X Omissão Entrada Mensal); Anexo 1-B – Proporcionalidade da Substituição Tributária Declarado em PFDAS/DASN; Anexo 2 – Receita Apurada (Vendas Emitidas + Omissão de Cartão e Saídas pelas Entradas) X receita DASN – Apuração da Receita; Anexo 2-A – Receita Apurada (Vendas Emitidas + Omissão de Cartão e Saídas pelas Entradas) X receita DASN – Segregação da Omissão de Receita; Anexo 3 – Análise do ICMS a Reclamar; e Anexo 3 Continuação – ICMS Segregado por Tipo de Infração.

Ocorre, todavia, que da análise do conjunto probatório dos autos não é possível, porque não há demonstrativos elaborados nem mesmo relatórios descritivos para tanto, identificar como a fiscalização concluiu que o Recorrente deixou de escriturar entradas, bem assim que declarou receitas de vendas em valor inferior às informadas pelas empresas administradoras de cartão de créditos/débito.

No Anexo 1, denominado “*Análise (Omissão cartão X Omissão Entrada Mensal)*”, fls. 10 e 17, há indicação de valores de supostas omissão de entradas e de cartões, relativas aos anos de 2009 e 2010 – Coluna Omissão Cartão e Omissão de Entrada Apurada”, mas não qualquer menção ou relato acerca da origem de tais valores.

Pela descrição da infração é até possível deduzir que a Coluna *Omissão Cartão* decorreu do cotejo entre os valores das vendas com cartão de crédito/débito constantes nos relatórios TEF e as vendas declaradas pelo Recorrente, entretanto, este demonstrativo não se encontra acostado ao PAF. Também não há nos autos informações ou documentos que atestem que os relatórios diários TEF foram entregues ao Recorrente na oportunidade em que este tomou ciência da lavratura do Auto de Infração.

Conforme bem asseverou a Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, na oportunidade em que lavrou o voto integrante do Acórdão CJF de nº 0357-11/06, o relatório TEF – *Operações Diárias é absolutamente necessário para que o autuado exerce o seu direito à ampla defesa....* Sem estar de posse destes relatórios, o contribuinte fica impossibilitado de identificar a origem das omissões de receita de que está sendo acusado e assim ter condições de impugnar o lançamento.

De igual maneira, não há nos autos demonstrativos que evidenciem como a fiscalização apurou os valores relativos às entradas não registradas, aptas a ensejar a presunção legal de omissão de saídas tributáveis a que se refere §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, as quais foram denominadas como *Omissão de Saída pela Entrada*.

O referido Anexo 1, que supostamente se prestaria a tal intento, não fornece nenhuma pista acerca de qual procedimento foi adotado pela fiscalização para apurar tais quantias,

impossibilitando qualquer tipo de ilação a respeito da origem de tais valores, maculando o lançamento de total insegurança.

Os demais Anexos evidenciam os critérios de cálculo da receita tributável e do ICMS exigidos em cada item do Auto de Infração, entretanto, todos extraem os valores do Anexo 1 em comento. Assim, estando o último relatório citado viciado, todos os demais terão a mesma sorte.

A respeito das formalidades exigidas para a validade do lançamento de ofício, assim dispõem os artigos 39, inciso IV alínea “b” e 18, inciso IV, alínea “a”, ambos do RPAF/BA:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

.....
IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

.....
b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado, mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;

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;
(grifos meus)

Como se vê, é pressuposto de validade do ato administrativo de lançamento que a infração imputada ao sujeito passivo esteja descrita com a devida clareza e precisão, devendo os critérios adotados pela fiscalização para fins de quantificação da base imponível estarem discriminados em demonstrativos especificamente elaborados para tal fim, de forma que sejam preservados a segurança jurídica e o direito ao exercício da ampla defesa e do contraditório, princípios, que a teor do previsto no artigo 2º da mesma norma regulamentar, regem o Processo Administrativo Fiscal.

Conforme restou evidenciado, a fiscalização deixou de observar a legislação de regência na medida em que não instruiu o Auto de Infração com os demonstrativos ou documentos aptos a atestar a origem dos valores que ensejaram o lançamento, bem assim não forneceu ao sujeito passivo os relatórios diários TEF que possibilitariam o exercício do seu direito de defesa.

Ante ao exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto para reformar a proferida Decisão pela 3ª JJF e julgar NULO o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração nº 209205.0004/12-6, lavrado contra **ROSENEIDE NASCIMENTO OLIVEIRA (MERCADINHO NOVA OPÇÃO)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS