

PROCESSO	- A. I. N° 124267.0001/13-2
RECORRENTE	- AMENILDO FERNANDES CARMO (MERCADINHO, ABATEDOURO E CESTA BÁSICA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0211-05/13
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
INTERNET	- 16/04/2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0070-12/14

**EMENTA:** ICMS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS COM PAGAMENTOS POR MEIO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS POR FINANCIERAS OU ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b)** FALTA DE PAGAMENTO. Foi demonstrado nos autos a existência da diferença entre as vendas declaradas pelo contribuinte e os valores informados pelas financeiras e administradoras de cartões. Também demonstrado que o estabelecimento comercializa mercadorias que estão no regime de substituição tributária, fazendo jus à aplicação da proporcionalidade conforme Instrução Normativa nº 56/2007. O lançamento em questão tem por fundamento a presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o qual ressalva a possibilidade de ser feita prova da improcedência da presunção de que, até prova em contrário, a aludida diferença diz respeito a saídas (vendas) de mercadorias tributáveis sem pagamento de ICMS. Infrações não elididas. Decretada, de ofício, a redução da multa de 150% para 75%. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/06/2013 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$14.869,20, em decorrência do cometimento das seguintes infrações, a seguir descritas:

*INFRAÇÃO 1 – Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pela microempresa e empresas de pequeno porte – SIMPLES NACIONAL, implicando desta forma em não recolhimento de parte do ICMS devido a erro na informação da receita ou de alíquota aplicada a menos, resultando em lançamento de R\$14.709,14 acrescido da multa de 75%.*

*INFRAÇÃO 2 – Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e a administradora de cartões. Lançado o valor de R\$160,06, acrescido da multa de 150%.*

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

## “VOTO

O Auto de Infração foi lavrado com obediências às formalidades inerentes ao procedimento de fiscalização em auditoria vertical de estabelecimento comercial, com intimação Demonstrativo de débito às fls. 102/117 de 2008 a 2010. Notas fiscais d-1 relacionadas fls. 144/150. O Relatório de transmissão eletrônica de fundos - TEF diário está anexado à fl. 180 e às fls. 178/180 estão valores utilizados para cálculo de proporcionalidade das receitas com e sem substituição.

O impugnante não alega qualquer erro material no cálculo do demonstrativo efetuado no procedimento, mas tão somente alega questões de direitos que serão a seguir, abordadas e analisadas.

Inicialmente argui prescrição (sic) do prazo para lançamento do imposto relativo ao exercício de 2008, dado que o lançamento só veio a ser efetuado em junho de 2013, mais de cinco anos após o encerramento do exercício, alegando em sua fundamentação o disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional.

No entanto, a jurisprudência consolidada neste Conselho de Fazenda aponta a contagem do prazo para extinção do direito da Fazenda Pública lançar o crédito tributário, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme transcrição abaixo, do ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/10, da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL:

Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque exegético. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no § 4º do art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A falta de pagamento integral de tributo cujo lançamento se dê por homologação no prazo regulamentar faz surgir para a Fazenda Pública o direito subjetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício. Esse direito do Estado, sob pena de extinção, deve ser exercido em determinado lapso de tempo. O tempo deve ser contado, como já visto, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Rejeitada esta arguição de decadência, vejamos a preliminar de nulidade, sob o argumento que a autuante deixou de descrever nos fatos de quais produtos que se deixou de recolher o ICMS, sendo tais afirmações feitas de forma genérica, acarretando dificuldades inclusive inviabilizando o exercício de defesa do contribuinte”.

O roteiro levado a efeito pela autuante se baseia em auditoria de receita, perscrutando o faturamento de empresa, não sendo relevantes os itens e seus quantitativos, pois no caso não se fala tributação direta sobre a mercadoria vendida, mas sobre o valor do faturamento com aplicação de alíquotas por faixas, sendo excluído por critério de proporcionalidade as mercadorias isentas ou com fase de tributação já encerrada por substituição tributária.

Este critério foi estabelecido pela Instrução Normativa nº 56/2007, exatamente para os casos de roteiros de auditoria onde não é possível discriminar as mercadorias, uma vez que os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito tanto pode se referir a uma mercadoria tributável como não tributável, aplicando-se então o índice tributável passível de apuração por meio das notas fiscais de aquisições ou os registros de saídas do livro de apuração. Em sendo assim, também não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito, invoca o artigo 78-A, que estabelece a redução de 100% da base de cálculo das operações internas com produtos que compõem a cesta básica, e o artigo 87, inciso XXX do Decreto supracitado, relaciona os produtos da cesta básica que incidem tais benefícios em 100% de redução da base de cálculo do ICMS. Que teria sido por conta da exclusão das vendas destas mercadorias a diferença encontrada.

Primeiro, há que se considerar que o motivo que resultou no lançamento foi à venda com cartão de débito/ crédito que não foi somada ao faturamento da empresa nas declarações do SIMPLES, e não é possível determinar pelas vendas em cartão quais foram às mercadorias comercializadas. Assim, o máximo que poderia se fazer, era aplicar também o critério de proporcionalidade sobre o total de vendas a cartão, mas jamais se associar a diferença à venda de mercadorias com redução ou isenção, sem a prova concreta disto.

No entanto a aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007 não é possível para esta situação de redução de base de cálculo, mas apenas para isentas, não tributadas ou com tributação já encerrada. Embora o parágrafo 4º do art. 24 da Lei Complementar nº 123/06 tenha sido incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, o caput do art. 24 já vedava a utilização de incentivos fiscais. O próprio Parecer nº 02355/2009, da DITRI, que o impugnante acostou ao processo já traz em seu bojo a vedação do aproveitamento

*de benefícios fiscais do art. 124 da Lei Complementar, dado que diferentemente de mercadorias isentas, os produtos com redução de base de cálculo, mesmo nos casos de 100%, não podem ser confundidas com o instituto da isenção pelo fato de em ambas situações não haver pagamento do imposto.*

*É que nas reduções de bases de cálculo existe a ocorrência do fato gerador, nascendo a obrigação tributária, havendo apenas uma diminuição do quantum debeatur a ser recolhido aos cofres públicos por conta da redução da base de cálculo. Isto não se confunde com o fenômeno jurídico da isenção tributária, vez que na redução da base de cálculo, há incidência da norma, há o fato gerador, mas a diminuição do valor a pagar se insere no critério quantitativo da apuração do imposto, e isto não deve ser conceituado como isenção, vez que neste caso, a legislação retira a incidência da norma tributária nas operações, não havendo sequer fato gerador, nem imposto a recolher, sendo, portanto, institutos diferentes, não se aplicando, portanto, a instrução normativa, e no caso das empresas optantes do SIMPLES, embora os produtos vendidos continuem sob a concessão do benefício fiscal, o cálculo do tributo é feito com base na receita e não na saída tributada, como ocorre na empresa de regime normal de apuração, quando no caso do benefício concedido, a mercadoria é tributada, apenas aplica-se a redução na apuração do valor a pagar, o que não ocorre aqui, já que a tributação incide, como foi dito, sobre a receita.*

*Assim, se a empresa opera com muitos itens sujeitos a benefícios fiscais cabe avaliar, sob o prisma do planejamento tributário, qual a melhor situação o contribuinte se enquadra - se deve permanecer no regime normal, quando fará jus aos benefícios, ou aderir ao SIMPLES, aplicando-se a alíquota em função da receita, pois há de se considerar que o regime unificado contempla benefícios de redução de carga tributária que abrange não apenas um valor reduzido do ICMS, mas também de tributos federais.*

*Assim, foi demonstrado nos autos a existência da diferença entre as vendas declaradas pelo contribuinte e os valores informados pelas financeiras e administradoras de cartões. Também demonstrado que o estabelecimento comercializa mercadorias que estão no regime de substituição tributária, fazendo jus à aplicação da proporcionalidade conforme Instrução Normativa nº 56/2007.*

*O lançamento em questão tem por fundamento a presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o qual ressalva a possibilidade de ser feita prova da improcedência da presunção de que, até prova em contrário, a aludida diferença diz respeito a saídas (vendas) de mercadorias tributáveis sem pagamento de ICMS. Infrações não elididas.*

*Pelo exposto, ficam mantidas as duas infrações, fazendo a ressalva de que há erro em abril de 2010, pois o Relatório à fl. 116 aponta ICMS de 1.156,22 e foi lançado no auto, fl. 2, o valor de R\$1.032,41, devendo a inspetoria notificar o contribuinte acerca da diferença a pagar, de R\$123,81.*

*Quanto ao pedido de parcelamento total da dívida em 96 (noventa e seis parcelas), não tem este Conselho de Fazenda competência administrativa para aprovar tal pedido, devendo ser feito na repartição fazendária à qual está vinculada a inscrição estadual do contribuinte.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração e, de ofício, reduzir a multa de 150% para 75% da infração 2.*

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 739 a 746 no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância.

Após asseverar a tempestividade do Recurso, de fazer um breve histórico do lançamento efetuado, dos fatos ocorridos e do julgamento de piso, passa a discorrer sobre questões preliminares.

Diz que houve prescrição do crédito tributário. Alega que conforme o princípio geral da prescrição tributária, insculpido no art. 174, do Código Tributário Nacional, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 05 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Passa a tecer comentários sobre a constituição definitiva do crédito tributário juntando jurisprudência do extinto TFR, atual STJ. Ao final, diz que “*as ocorrências do ano de 2008 estão prejudicadas pelo instituto da “decadência” - assim como retificou a Comissão Julgadora, uma vez que, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário se perfaz em 05 (cinco) anos, assim como o prazo prescricional se perfaz em 05(cinco) anos para ação de cobrança do mesmo, ao passo que se requer pela extinção do crédito tributário do referido ano*”.

Adiante, sustenta preliminar de nulidade do procedimento fiscal por deixar de assegurar a ampla defesa ao contribuinte. Lembra que os Julgadores da primeira instância rejeitaram a preliminar de nulidade levantada pelo Recorrente que aduziu que “*o roteiro utilizado pela autuante não leva em conta os itens e seus quantitativos, em que, não é possível discriminar as mercadorias,*

*uma vez que os valores informados pelas administradora de cartões de credito tanto pode se referir a uma mercadoria tributável como não tributável”.*

Afiança que o Recorrente não pode se defender, pois não foi devidamente informado do seu suposto ato omissivo, “*vez que, a própria Comissão Julgadora informa na sua Decisão que é irrelevante os itens e seus quantitativos, aos quais, para o recorrente é de salutar relevância saber dos mesmos para que não haja cerceamento de defesa*”.

Neste ponto, fala que o Auto de Infração é um ato jurídico que produz efeitos jurídicos quando observados os requisitos previstos em lei e que “*é um ato administrativo, ou seja, é um ato jurídico praticado por autoridade pública, que tem por finalidade apurar infrações, mas sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo as exatas prescrições da lei*”. Assim sendo, como ato vinculado deve conter os exatos e precisos ditames determinados na lei específica, o que inocorre, “*já que vícios existem, dentre eles o erro de forma*”.

Diz que o agente publico, ao emitir o Auto de Infração, deixou de descrever nos fatos, sobre quais produtos se deixou de recolher o ICMS, sendo tais afirmações feitas de forma genérica, acarretando dificuldades inclusive inviabilizando o exercício de defesa do contribuinte. Junta jurisprudência de Tribunal Federal que não identifica.

Assevera que, como o Recorrente esta em dia com as suas declarações e recolhimento dos seus impostos, “*deduz que o referido Auto de Infração se relaciona com o não recolhimento de ICMS dos produtos relacionados à cesta básica, uma vez que o mesmo realmente não recolhe o citado imposto de tais produtos, já que estes tem redução de 100% da base de calculo*”.

Passa a falar da “isenção” tributária. Ressaltar que empresario autuado é optante do Simples Nacional. Aponta que, de acordo com a Lei Complementar Federal n.º 123/2006, no seu artigo 23, §4º, inciso III, os Estados poderão dar isenção ao Tributo de ICMS aos optantes do Simples Nacional, e que o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, Decreto n.º 6.284/97, vigente à época dos fatos, no seu artigo 78-A, estabelecia redução de 100% da base de calculo das operações internas com produtos que compõem a cesta básica.

Comenta que o artigo 87, inciso XXX do mesmo diploma legal, foi relacionado os produtos da cesta básica que incidem tais benefícios em 100% de redução da base de calculo do ICMS.

Com base nestes dispositivos legais assevera que “*não há de se falar em omissão de saídas de mercadorias tributáveis uma vez que a empresario autuado está de acordo com a Lei 123/2006 que trata do Simples Nacional, bem como do Decreto Estadual que regulamenta o ICMS do Estado da Bahia*”. Neste ponto, fala que a desobrigação apontada também está prevista no atual Regulamento de ICMS, Decreto n.º 13.780/12, em seu artigo 265, inciso II, que colaciona, não só para as empresas optantes do Simples Nacional, mas para todas as demais não optantes.

Conclui que as afirmativas acima alinhavadas são corroboradas por Pareceres da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, os quais orienta os contribuintes solicitantes no sentido de que “*as operações com tais produtos que compõem a cesta básica não geraram débitos para os estabelecimentos dos mesmos*”.

Ao final, requer o Provimento do Recurso Voluntário para que seja anulada “*a Decisão da Comissão Julgadora de primeira instância, declarando nulo o Auto de Infração em tela*”.

Não houve manifestação da PGE.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência e de nulidade)**

Temos sob apreciação Recurso Voluntário em relação a Decisão da 5ª JJF que julgou procedente as infrações 1 e 2 do Auto de Infração em epígrafe.

Prefacialmente, deve ser apreciada a questão da decadência suscitada pelo Contribuinte, mesmo que maneira confusa.

Não me alinho ao entendimento esposado pela 5ª JJF no sentido de que não se operou a

decadência, principalmente nas obrigações anteriores a 18.06.2008 (cinco anos antes da data da lavratura e ciência do Auto de Infração), por força do quanto prescrito no artigo art. 107-B do COTEB (Código tributário do Estado da Bahia).

Em diversos acórdãos de minha lavra, já expus o meu posicionamento de que deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN (cinco anos contados do fato gerador) aos lançamentos que cobram ICMS, com base na fundamentação do STF na edição da Súmula Vinculante nº 08.

Cito como exemplos os julgados CJF Nº 0141-12/12, 0397-12/12, 0406-12/12, dentre outros.

Há que se destacar que a matéria, em outros PAF's, motivou uma série de diligências dirigidas à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de Parecer sobre eventual decadência de operações de circulação de mercadorias cujo prazo decadencial, contados a partir do fato gerador, teria sido ultrapassado, tudo à luz da Decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Sobre esta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário sob a ótica da Súmula vinculante nº 08.

Diz a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “... deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 18.06.2008, não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançadas pela decadência.

Passo para as ocorrências não abrangidas pela decadência.

Em sede de questões preliminares, foi ventilado pelo Recorrente que o Auto de Infração deveria ser considerado nulo por cerceamento ao direito de defesa, uma vez que o lançamento fiscal não teria sido suficientemente claro em apontar as operações que formaram a base de cálculo das infrações por falta de ICMS e, por conseguinte, os métodos de apuração realizados pela

fiscalização, prejudicando a sua ampla defesa, o que incidiria em desrespeito ao quanto disposto no artigo 2º e no inciso III do art. 39, ambos do RPAF/BA, abaixo transcritos:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

(...)

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

(...)

*III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*

É de notória sabença, que todo Auto de Infração lançado pela fiscalização deverá ser claro, preciso e sucinto para que haja a compreensão pelo sujeito passivo daquilo que está sendo acusado.

Compulsando os autos, creio que não estão presentes tais requisitos fundamentais para que sejam garantidas a ampla defesa e o pleno contraditório. Muito pelo contrário. Os relatórios e demonstrativos que dão ensejo a este Auto de Infração, processados por um programa de computador específico chamado AUDIG, são confusos e nada explicativos, os que tornam incompatíveis com as normas Regulamentares do Procedimento Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, consoante às regras acima explicitadas.

Sendo assim, torna-se impossível contestar os números e fatos por ele apurados.

Diante dessa situação, não vejo, em hipótese nenhuma, como dizer ao contribuinte, um micro empresário, que tais demonstrativos são concisos, claros e precisos.

Não é porque o Simples Nacional contemple uma cesta de tributos, que o Ente Tributante tem a permissão de se furtar a clareza e precisão na demonstração de quanto se deve de ICMS e, não menos importante, porque deve, sem que elabore demonstrativos absurdamente confusos e explicações que não se coadunam com o espírito do Regime de Tributação do Simples Nacional. Desta forma, entendo que o presente Auto de Infração, nem de longe, concretiza o quanto expresso no art. 1º da LC 123/06, e no art. 170, XI da nossa CF, referente ao tratamento diferenciado e favorecido previsto para as Microempresas.

Assim, com a evidente complexidade dos cálculos que embasam a autuação e a indubitável impossibilidade fática de um microempresário averiguar os critérios de apuração do imposto, mês a mês, entendo que o presente Auto de Infração, da maneira com este se processa, é nulo por não observar os requisitos de clareza e precisão previstos no art. 39, III, do RPAF/BA.

Considero as infrações 1 e 2 nulas.

Entretanto, por força do disposto no parágrafo único do art. 154 do RPAF/BA, sendo vencido neste colegiado quanto à questão de nulidade acima debatida, passo para a análise do mérito do Auto de Infração.

A infração 1 é referente à falta de recolhimento de valores referentes ao Regime Especial Unificado de Tributos devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional -, implicando no não recolhimento de parte do ICMS devido, consoante previsto nos artigos 18 e 21 da LC 123/06. Assim, devido ao suposto erro na informação da receita bruta apurada pelo Contribuinte, foi detectada tributação a menor na complicada aplicação do regime jurídico do SIMPLES NACIONAL, que leva em consideração as faixas de receita nos últimos 12 meses.

Portanto, como houve a constatação do omission de parte da receita bruta apurada nos últimos 12 meses, houve também uma alteração dos percentuais aplicados sobre o recolhimento do ICMS incidente, conforme explanado nos demonstrativos fiscais altamente complicados.

Impende ressalta que foram excluídas as mercadorias com fase de tributação já encerrada por substituição, consoante determina o art. 18, §4º, IV da Lei Complementar 123/06, abaixo transcrita:

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.*

(...)

*§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento:*

(...)

*IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;*

Em sua defesa, o Contribuinte alega que grande parte das mercadorias comercializadas por seu estabelecimento tinha a base de cálculo do ICMS reduzida em 100%, consoante o artigo 78-A c/c 87, XXX do então RICMS vigente à época dos fatos.

Infelizmente não se pode utilizar essas regras, pois, ao aderir ao sistema do Simples Nacional, a sistemática de tributação muda, consoante as normas insculpidas na referida LC 123/2006, ou seja, as regras específicas desse sistema devem ser aplicadas em detrimento as regras ordinárias para o recolhimento do ICMS.

Neste sentido, o artigo 24 da LC 123/06 assim determina de forma lapidar:

*Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.*

*Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.*

É exatamente por isso que se faz necessária uma prévia avaliação do novo regramento estabelecido pela Lei Complementar pelos Contribuintes que possuem outros incentivos fiscais nas normas esparsas, vez que, na maioria das vezes, são opções melhores do que as regras de tributação previstas no Simples Nacional.

Noutra senda, não há como aplicar o artigo 23, §4º, III da LC 123/06 como quer o Contribuinte, pois, a isenção que se refere à norma complementar não versa sobre a mercadoria comercializada, mas sim, sobre a “faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação” estabelecida pelo Entre tributante respectivo, aspecto totalmente diferente ao que foi considerado pelo Sujeito Passivo.

Pela sua importância, reproduzimos a mencionada norma:

*Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.*

(...)

*§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:*

(...)

*III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.(grifo nosso).*

Portanto, mesmo entendendo a irresignação do Contribuinte quanto a esta forma de tributação nefasta, não há como se afastar a procedência da infração 01.

Passo à análise da infração 02.

Este item cobra a omissão de saídas de mercadorias tributadas, presumida por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado pela administradoras de cartões, com base no art. 18 e 26, I da LC 123/06, c/c o art. 4º, §4º da Lei Estadual 7.014/96.

Apreendo que o Recorrente não logrou êxito em elidir as acusações levantadas contra si, uma vez que, não houve a devida comprovação de que os valores informados pelo próprio Contribuinte a SEFAZ como vendas através de cartão de crédito ou débito não eram inferiores aos informados pelas administradoras de cartão.

Além disso, como não há nos autos qualquer prova que indique a incorreção dos valores apurados pela fiscalização, mas tão somente uma negativa genérica de não cometimento das exações, devo aplicar o quanto disposto no art. 143 do RPAF, a seguir transscrito:

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Quanto aos demonstrativos de cálculos do SIMPLES NACIONAL, já expressamos que são de difícil compreensão por se tratar de uma reunião de tributos a serem calculados e cobrados de uma vez só, sabe-se que os demonstrativos são gerados através de um programa de computador específico, pois é a única maneira possível de se encontrar os valores perquiridos, ante a enorme complexidade do regime de tributação no SIMPLES NACIONAL.

Segundo consta, trata-se de uma tentativa de se simplificar o que por sua natureza é extremamente complexo, já que temos um emaranhado de normas regulamentando vários impostos de todos os entes da Federação, mas que são cobrados em uma única guia de recolhimento.

Também devo explicitar que a forma de constituição da base de cálculo da omissão lançada no item 02 é uma presunção legal, prevista no art. 4º, §4º, VI, 'b' da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia, cabendo ao Contribuinte elidi-la com documentos fiscais ou com a comprovação de situações atípicas, o que, repito, não foi feito.

Diante do exposto, julgo procedentes as infrações 1 e 2.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão de piso.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminares de nulidade e decadência)**

Em que pese os robustos votos prolatados pelo n. relator em diversos julgados por ele realizados, ouso, neste momento discordar de sua posição no que se refere ao presente Auto de Infração.

Ouso discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide para os fatos ocorridos antes de 18/06/2008.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências, mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo para os lançamentos ocorridos antes de 18/06/2008. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começar a contar a partir de 01/01/09 e se encerra em 31/12/2013. O Auto de Infração foi lavrado em 16/08/2013.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

*Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

**“Art. 107-B**

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos*

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.*

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada pelo nobre relator, bem como pelo recorrente.

Quanto ás questões de nulidades aventadas, de igual forma, não posso concordar com as mesmas.

Ressalto, inicialmente, de que o Simples Nacional embora seja “uma cesta de tributos”, englobando aqueles de competência da esfera federal, estadual e municipal, são eles apurados com base na receita bruta auferida pela empresa (art. 18, da LC nº 126/06) e indicados mensalmente cada um de per si. Sobre cada um deles é aplicado o percentual indicado na norma legal, que se baseia na receita bruta apurada, e volto a frisar, para cálculo de cada um deles. Na declaração envida pelo próprio contribuinte á Receita Federal estas informações estão segregadas por tributo, tendo o contribuinte pleno e completo conhecimento do que informou ao fisco.

Por outra banda, as disposições legais contidas no art. 4º, § 4º da Lei Estadual nº 7.014/96 (e motivadora da infração 2) tem por finalidade lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recurso para realizar operações de aquisições não registradas (receitas ocultas e em relação á mercadorias que não se tem conhecimento de quais sejam). A legislação tributária presume que o contribuinte excluiu da tributação receitas de vendas anteriores de mercadorias tributáveis, pois, em princípio, ninguém exclui da tributação o que não é tributável. Por ser uma presunção *jurus tantum*, é ela uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei. A referida lei determina que tal presunção possui cunho de veracidade, cabendo ao recorrente, através de provas materiais,

desconstitui-la. E tais determinações encontram-se expressamente determinadas no art. 34, da LC nº 123/06 que assim expressa: Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional

Assim não tem sustentação o argumento de nulidade trazido pelo recorrente quando afirma não terem sido consideradas as reduções das mercadorias que compõem a “cesta básica”, já que as omissões detectadas tratam de saídas, diante da legislação posta, caracterizadas como receitas de vendas anteriores de mercadorias tributáveis (desconhecidas), comercializadas internamente e não oferecidas à tributação. Portanto, não tem pertinência, aqui, se discutir se os benefícios concedidos às mercadorias da “cesta básica” podem, ou não, serem aplicados às empresas enquadradas, por opção do contribuinte, no Simples Nacional.

E neste caminhar e mais uma vez pontuado, observo que tanto na infração 01 como a infração 02, o imposto é calculado sobre as receitas auferidas e não sobre as mercadorias que compuseram tais receitas. Na infração 1 por força do Simples Nacional (como de perfeito conhecimento da empresa autuada) e na infração 2, por forma da presunção legal acima comentadas, ressalvadas as receitas com mercadorias enquadradas na antecipação/substituição tributária já que com elas, o imposto é exigido nas entradas das mercadorias (e sobre cada uma delas) e não nas suas saídas.

Após tais considerações, analisamos os levantamentos fiscais elaborados.

Quanto á infração 2 (omissões de saídas detectadas através da auditoria de cartão de crédito) ela encontra-se perfeitamente apurada (infração, base de cálculo, proporcionalidade das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária – Instrução Normativa nº 57/2006) conforme se pode verificar ás fls. 97, 104 e 111 dos autos. Aliás, estes levantamentos são iguais aos inúmeros realizados pelo fisco (apenas com um novo espelho) e que já deram sustentação a inúmeros autos de infração, inclusive julgados pelo n. relator. Apenas o percentual a ser aplicado sobre a receita omitida não foi, no momento deste levantamento, apurado tendo em vista que somente após a apuração mensal do imposto é que se tem conhecimento do percentual a ser aplicado. Não podemos esquecer que o recorrente encontra-se, por opção própria, enquadrado no Simples Nacional. E aqui ainda observo que o fisco beneficiou o contribuinte não exigindo a totalidade do imposto apurado no exercício de 2008.

Após apuradas as omissões legais, o fisco deve, por obrigação, refazer toda a apuração mensal (infração 1), realizadas pelo contribuinte, das receitas auferidas, levadas á tributação e informadas á Receita Federal, incluindo neste refazimento as receitas omitidas e detectadas na infração 2 para poder conhecer o total efetivo das receitas mensais e do percentual de enquadramento do contribuinte. E isto foi que fez o fisco, conforme consta ás fls. 97/118 dos autos.

Assim sendo, não vejo como visualizar desobediência ás determinações do art. 39, do RPAF/BA por parte da fiscalização, nem tampouco, acolher os argumentos apresentados pelo recorrente de que o Auto de Infração, ato vinculado (art. 142, do CTN), não obedeceu aos requisitos previstos em lei, nem tampouco de que houve cerceamento de defesa.

Isto posto, o n. relator baseando nos argumentos apresentados pelo recorrente e pelo fato do cálculo do imposto mensal devido pelos contribuintes ser realizado de forma mais complexa, entendeu ser nula a ação fiscal. Este é entendimento equivocado.

De fato, para calcular o imposto devido mensalmente, o contribuinte deve realizar diversas operações de cálculo. Por ser mais complexo o procedimento, os contribuintes do Simples Nacional, por obrigação, deve declarar as suas receitas mensais auferidas através de um aplicativo específico, PGDAS-D – Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional-Declaratório, disponibilizado no Portal do Simples Nacional na Internet, que o calcula de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte e com base em toda a legislação posta do Simples Nacional, emitindo o documento único de arrecadação (DAS). Assim, a Receita Federal simplifica o trabalho que o contribuinte do Simples Nacional deveria ter mensalmente.

Acontece, porém, o inverso quando da fiscalização, pois ela tem que se basear em todos os cálculos realizados pela Receita Federal, conforme anteriormente dito, seguindo os seus mesmos passos. Assim, no roteiro de fiscalização implantado nesta SEFAZ (VERIF-724 - procedimentos a serem adotados na fiscalização das empresas do Simples Nacional, para verificar as informações das Receitas Declaradas apresentadas na DASN ou PGDAS\_D em comparação com a emissão de documento fiscal, confrontando os valores de receita informados pelo contribuinte com os valores das notas fiscais emitidas, objetivando apurar, ou não, omissão de receita não declarada e omissão de receita tributável, declarada como isenta ou substituída) os agentes do fisco devem utilizar o aplicativo AUDIG, tão combatido pelo n. relator, o qual espelha os cálculos do imposto apresentado na DASN ou PGDAS\_D e que deve ser o efetivamente levado à tributação.

Em assim sendo, não cabe, sob qualquer hipótese, a este CONSEF não seguir as determinações emanadas da legislação posta (art. 167, III, do RPAF/BA). Se, acaso, o cálculo do imposto, para o n. relator é complexo, e se ele entende que tal complexidade afeta o direito do contribuinte de exercer o seu direito de ampla defesa, sendo inclusive nefasto, deve percorrer outro caminho para modificar a legislação do Simples Nacional e não o que ora utiliza.

E ainda, faço os seguintes comentários:

1. Aqui não se estar a falar em “suposto erro na informação da receita bruta” e sim de fato constatado (infração 2) que o próprio relator o entendeu procedente, já que não apresentada prova em contrário.
2. Nos autos não resta provada “alteração dos percentuais aplicados” para cálculo do imposto mensal apurado. Este percentual pode ter sido, inclusive, o mesmo do enquadramento do contribuinte, porém com valor de receita a maior.

Por tudo exposto não vejo motivação para que se possa acolher a arguição de nulidade aventada pelo nobre relator, bem como, aquela apresentada pelo recorrente relativa a decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às preliminares de nulidade e de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 124267.0001/13-2, lavrado contra **AMENILDO FERNANDES CARMO (MERCADINHO, ABATEDOURO E CESTA BÁSICA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$14.869,20**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, com redação da Lei nº 11.488/2007, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminares de nulidade e decadência) - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminares de nulidade e decadência) - Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminares de nulidade e decadência)

MÔNICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR  
(Preliminares de nulidade e decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS