

PROCESSO - A. I. Nº 232171.0003/13-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - I C O DE SOUZA MINIMERCADO - ME
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF N º 0117-01/14
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 16.10.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0305-12/14

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. **a)** VENDAS EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** RECOLHIMENTO A MENOS. Apurada a omissão da receita por presunção legal de empresa inscrita no Regime Especial Unificado de Recolhimento de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL, cabível a exigência do ICMS relativo aos valores omitidos e a respectiva parcela do ICMS mensal devido pelos optantes do regime estabelecido na LC 123/06, provado erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Entretanto no caso em concreto, o lançamento de ofício não pode resistir, face à imprecisão material que o torna nulo, por mácula insanável na formação da base de cálculo das omissões detectadas pela fiscalização, comprometendo os atos subseqüentes da relação jurídico-tributária, sobretudo, a constituição definitiva do crédito tributário. Deverá ser procedido novo lançamento tributário, com a base de cálculo livre das incorreções apontadas no PAF. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - 1ª JJF, em relação à decisão proferida através do Acórdão nº 0117-01/14 que julgou *Nulo* o Auto de Infração em referência, o qual fora lavrado em 25/06/2013 objetivando constituir crédito tributário no valor de R\$50.955,15, em razão de:

1 - Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração através de levantamento de vendas com pagamentos através de cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora dos cartões. Períodos: julho a dezembro 2009; janeiro/dezembro 2010; janeiro/dezembro 2011. Valor R\$ 21.597,14. Multa de 150%.

2 - Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração através das notas fiscais de entrada, confrontado com a escrituração do livro registro de Entradas. Períodos: fevereiro a dezembro 2009; janeiro/dezembro 2010; janeiro/maio e setembro/dezembro 2011. Valor R\$23.119,72. Multa de 150%.

3 - Efetuou 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 em não recolhimento de parte do ICMS, por erro na informação da receita e /

ou alíquota aplicada a menor. Períodos: fevereiro a dezembro 2009; janeiro/dezembro 2010; janeiro/dezembro 2011. Valor R\$6.238,29. Multa de 75%.

A 1ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto abaixo reproduzido:

Lavrado o presente Auto de Infração para constituir crédito tributário em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo em vista o recolhimento a menos do ICMS de empresa inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, no valor R\$6.238,29 (infração 03), em decorrência da constatação, na primeira infração, da omissão de saídas de mercadorias, detectada por meio de levantamento das vendas com pagamento em cartão de crédito/débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme previsto no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$21.597,14 e na infração pela omssão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração de notas fiscais de entrada, não escrituradas no livro Registro de Entradas, no valor de R\$23.119,72 (infração 02).

Preliminarmente, o sujeito passivo argui a nulidade de pleno direito do presente processo administrativo fiscal - PAF, aduzindo a carência de explicações quanto ao parâmetro utilizado na apuração da “proporção de substituição tributária”. Requer também a sua nulidade pela forma de apuração das mercadorias adquiridas, considerando as notas fiscais eletrônicas, extraídas do sistema da SEFAZ, que não comprova o recebimento pelo autuado. Aduz que tais omissões ocasionaram o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, conforme previsão do art. 18, inciso IV, RPAF/97.

No caso em tela, não houve, em absoluto, o cerceamento do direito de defesa ou inobservância ao devido processo legal, em relação às circunstâncias trazidos pelo autuado. O Auto de Infração foi lavrado, formalmente, em acordo com os elementos constantes no art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99); o autuado foi intimado para interagir na marcha processual, em diversos momentos, e pode exercer amplamente seu direito de impugnar o auto de infração, com os argumentos e meios de prova de que dispunha e da forma como melhor lhe aprouve.

Na existência de lacunas processuais, o órgão julgador determinou a conversão do PAF em diligência, cumprida pelo preposto fiscal designado, solucionando questões processuais, como a entrega do TEF operações diárias, indicação da forma de apuração da proporcionalidade das operações com antecipação tributária, análise dos documentos apresentados pelo autuado, além da alteração dos valores totais exigidos de R\$50.955,15 para R\$ 42.158,18, conforme os demonstrativos acostados aos autos, fls. 169/276.

Incabível também o questionamento da defesa quanto à apuração das omissões tributáveis, a partir das notas fiscais eletrônicas, sob o argumento que não comprovam o recebimento das mercadorias pelo autuado. Isto porque, a integração e compartilhamento de informações entre as administrações tributárias é um projeto com status constitucional (Emenda Constitucional nº 42, inciso XXII, art. 37) e a nota fiscal eletrônica foi definida no 1º Encontro Nacional de Administradores Tributários - ENAT, em 2004.

Nesse modelo, a empresa emissora de NF-e gerará um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial, que deverá ser assinado digitalmente, de maneira a garantir a integridade dos dados e a autoria do emissor. O trânsito da mercadoria se fará acompanhado de uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica, o DANFE (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica). O contribuinte destinatário da NF-e poderá escriturar os dados contidos no DANFE, cuja validade ficará vinculada à efetiva existência da NF-e, nos arquivos das administrações tributárias envolvidas no processo, comprovada através da emissão da Autorização de Uso.

Dessa forma, caberia ao próprio autuado comprovar que as mercadorias constantes das notas fiscais eletrônicas, nas quais é o destinatário, não adentraram ao seu estabelecimento, bastante para isso consultar o Portal de Nota Fiscal Eletrônica, através do número da chave de acesso constante do DANFE. Portanto, não incorre em nulidade o Auto de Infração pela apuração da aquisição de mercadorias através das notas fiscais eletrônicas extraídas do sistema da SEFAZ.

No entanto, o lançamento de ofício não pode resistir, em face à imprecisão material que o torna nulo e cuja mácula se encontra na formação inerente da base de cálculo das omissões detectadas pela fiscalização. Havendo equívoco na fórmula de cálculo do ICMS devido, ainda que não tenha sido apontado pelo sujeito passivo, o resultado estará comprometido por vício insanável, bem como todos os atos subsequentes de formação da relação jurídico-tributária, seja o lançamento, a constituição definitiva do crédito tributário. inscrição de dívida ativa, etc.

*Nesse sentido, leciona o tributarista Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva. 2010. p. 472): “Por outro lado, a determinação da base de cálculo e da alíquota aplicável são atividades jurídicas imprescindíveis à operação material que define a compostura numérica do crédito tributário(...)o administrador público, a quem compete a realização do ato do lançamento, haverá de procurar, no contexto da lei adequada, os critérios para medir a intensidade do fato jurídico-tributário – base de cálculo – e, em seguida, buscar também a alíquota correspondente, determinando-a”. Portanto, havendo*

erro na construção da base de cálculo, haverá nulidade no lançamento e, por conseguinte, o crédito tributário correspondente não pode ser exigido.

No caso em análise, as infrações 01 e 02 têm enquadramentos nas disposições contidas no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96 e, em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, cabe ao contribuinte trazer aos autos as provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal. Na apuração das divergências entre os valores das operações declarados pelo contribuinte e aqueles informados pelas administradoras dos cartões de crédito e débito, conforme constam no TEF de operações diárias; na segunda infração, a omissão de saída de mercadoria tributada foi detectada a partir existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, o que autoriza igualmente a presunção, antes referida.

Ocorre que a agente do Fisco admitiu toda a receita do autuado como se fora na forma de pagamento através dos cartões de crédito ou débito, não obstante a ausência dos comprovantes, nesse sentido. A totalidade da receita declaradas pelo contribuinte (emissão de notas fiscais D-1) serviu ao confronto com as operações informadas por administradoras de cartões, na apuração das omissões. Ainda mais grave, distorcendo completamente os valores das omissões e base de cálculo do imposto presumido, a agente do Fisco apurou as omissões através dos cartões de crédito e de débito (infração 01), mas as omissões pela falta de registro das entradas de mercadorias (infração 02), considerando, no entanto, apenas as diferenças entre as duas formas presuntivas da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, conforme se observa dos demonstrativos de fls. 169 (2009), 176 (2010) e 183 (2011), procedimento que, não obstante em aparente benefício ao autuado, modificou a forma e o valor da apuração, posto que deveria ter sido considerada, validamente, a omissão com maior expressão monetária.

A determinação da exigência fiscal quer significar a fixação do montante do crédito tributário formalizado, o que demanda a consignação exata da base de cálculo e da alíquota. Por esse requisito implementa-se função cardeal do lançamento, que é a de tornar líquido o crédito tributário com relação ao quantum debeatur. A falta de explicitação da base de cálculo ou sua apuração de forma defeituosa atenta contra o critério quantitativo da norma jurídica tributária, sendo motivo bastante para inquirir o ato administrativo de modo inevitável.

Nessa quadra, tanto a ausência como o equívoco reconhecido no estabelecimento da base de cálculo são suficientes para eivar de insanável nulidade o lançamento de ofício, eis que contaminam as estruturas basilares da exigibilidade e liquidez do crédito tributário: a relação jurídico-tributária, mais especificamente em seu critério quantitativo.

Em decorrência dos vícios na apuração da base de cálculo acima expostos, fica igualmente comprometida a acusação de ter o sujeito passivo efetuado recolhimento a menor de ICMS referente ao Simples Nacional (infração 03), considerando que sua apuração teve origem na omissões descritas nas infrações 01 e 02, declaradas nulas, por defeito insanável na sua cobrança.

Posto isso, concluo que o equívoco na apuração da base de cálculo compromete a identificação e a segurança das infrações constantes do presente lançamento de ofício, uma vez que a fiscalização não observou os pressupostos de validade do lançamento de ofício, no cometimento das falhas retro apreciadas, com ausência dos elementos que determinem com clareza o cometimento da infração imputado ao sujeito passivo (Art. 18, IV, “a”, RPAF/99). É nesse sentido, inclusive, a súmula 01 do CONSEF que diz “nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

No caso em concreto, represento à autoridade tributária competente para que seja procedido novo lançamento tributário com a devida base de cálculo, livre das incorreções aqui apontadas, respeitando-se os efeitos da decadência.

Ante o exposto, NULO é o presente Auto de Infração.

É como voto.

Diante da decisão supra, a 1ª JJF recorreu, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento deste Conselho de Fazenda, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

VOTO

Da análise dos elementos que integram os autos deste processo, vejo que tanto a primeira quanto a segunda infrações, tratam de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas, respectivamente, através de levantamento de vendas com pagamentos através de cartões de débito e/ou crédito, em valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras, e de notas fiscais de entradas de mercadorias não escrituradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias. Já a terceira infração, por se tratar de contribuinte submetido ao

regime do Simples Nacional, se refere a recolhimento a menos do imposto devido a erro na informação da receita, decorrente das omissões descritas nos itens citados.

Está demonstrado nos autos que o lançamento alcançou o período de 07/2009 a 12/2011, sendo apurado, por presunção, omissões de saídas via operações com cartões de crédito e notas fiscais não registradas, **para o mesmo período autuado**, quando, conforme pontuou corretamente a Junta de Julgamento, o imposto deveria incidir apenas sobre o valor da omissão de maior expressão monetária. Em consequência deste equívoco, a base de cálculo da terceira infração ficou prejudicada.

Outras falhas também podem ser apontadas no lançamento, a saber:

- a) Não está claro nos autos como a autuante apurou a diferença entre o valor das operações declaradas pelas instituições de crédito e os valores indicados nos documentos fiscais emitidos pelo recorrido, tornando-se insegura a base de cálculo apontada no lançamento;
- b) O levantamento intitulado "Tabelas de Entradas - Banco Único (NFE + SINTEGRA) CFOP" elaborado pela autuante, indica que muitas das notas fiscais consideradas como não escrituradas foram colhidas via SINTEGRA, cujas cópias não constam dos autos e nem foram entregues uma via ao contribuinte, que questiona essas operações, afirmando que não as praticou. Este é um fato que configura claro cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, o qual é vedado legalmente.

De maneira que, aliado aos demais argumentos consignados no voto da decisão de piso, nego provimento ao Recurso de Ofício e mantendo inalterada a decisão recorrida, ao tempo em que recomendo a renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas, observando-se, contudo, o prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **232171.0003/13-0**, lavrado contra **I C O DE SOUZA MINIMERCADO - ME**.

Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas, observando-se, contudo, o prazo decadencial.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2014

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE / PROFIS