

A. I. Nº - 210.443.0006/13-6
AUTUADO - SERAFERTIL COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO MOURA PINHEIRO
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 27.08.2014

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0163-02/14

EMENTA: ICMS. 1. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE-SIMPLES NACIONAL. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA E/OU ALÍQUOTA APLICADA A MENOS. NÃO RECOLHIMENTO DE PARTE DO ICMS. Provado o cometimento da infração. 2. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. 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. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2013, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$120.559,14, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 17.02.01 – Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado 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 aplicada a menor. Valor histórico R\$116.004,47.

INFRAÇÃO 02 – 17.03.02 - Omissão de saídas de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Valor histórico R\$4.554,67.

Consta no campo “*DESCRIÇÃO DOS FATOS*” consta que na aplicação do roteiro de fiscalização TEF levantou que o contribuinte recolheu a menor o ICMS - Simples Nacional, anos 2009 e 2010, proveniente da informação, no PGDAS - Simples Nacional, de receita menor que a apurada na fiscalização e que realizou vendas de mercadorias tributadas através do cartão de crédito/débito sem emissão de nota fiscal, conforme comparação feita através das informações fornecidas pelas empresas administradoras de cartão de crédito/débito e notas fiscais/reduções Z emitidos pelo contribuinte.

Consta, ainda, que foram entregues ao contribuinte e anexados aos autos as planilhas das notas fiscais emitidas, das Reduções Z, das informações TEF, cartão de crédito/débito, fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito e demonstrativos gerados pelo Sistema AUDIG.

O autuado, folhas 32 a 52, impugnou o lançamento tributário, inicialmente arguindo que, em relação à infração 01, a acusação formulada no auto de infração não guarda correspondência com os mapas elaborados, de modo a detalhar a acusação com clareza e sem qualquer dúvida. Ao

contrário, optou o auditor por instalar a confusão e a dúvida, a dificultar a defesa do autuado, pois os argumentos da acusação encontram-se desprovidos de fundamentação, nada esclarece, nada detalha, estando desprovido de informações complementares, porque não contempla no texto o erro a que alude.

Alega que se trata de empresa do ramo de Comércio Varejista de Produtos “Agropecuário”, como tal isenta do ICMS força do artigo 14 do Regulamento do ICMS-BA, cujas informações da receita apurada foram efetivadas de acordo com a norma legal, ficando a defendente desprovida de qualquer elemento no auto de infração que contrariasse tal procedimento, se é que existe fato motivador para a infração em comento.

Diz que da narrativa dos fatos aflora sua nulidade, na medida em que o auditor não deixa clara a suposta infração cometida, confundindo o defendente e dificultando sua defesa, citando o artigo 5º, LV, da Constituição Federal, transcrevendo doutrina sobre o tema.

Argumenta que, de outra banda, a narrativa do fato motivador do ilícito veio acompanhada de dúvida, em dissonância com a capitulação legal do fato, ou seja, o artigo 21, I da Lei Complementar 123/06, por isso mesmo que beneficia o autor, porque no direito tributário pátrio as dúvidas devem ser dirimidas sempre a favor do contribuinte e não do fisco (*in dubio pro contribuinte*), a teor do comando gravado no artigo 112, I a IV, do CTN (Lei Complementar nº 5.172/66). Cita doutrina sobre o tema.

Reitera que deve o item em comento ser declarado totalmente nulo, porque não aponta com clareza e certeza a suposta acusação, imperando a dúvida na acusação, a dificultar a defesa do autor.

Quanto à infração 02, aduz que, assim como na primeira acusação, a improcedência do suposto ilícito acima deve ser decretada por esse Conselho de Fazenda.

Sustenta que os dispositivos indicados no Auto de Infração afrontam os artigos 5º, LV e 155, II, da Constituição Federal; o artigo 1º, do Decreto-lei nº 406/68; e a Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que os diplomas acima, como principais reguladores do ICMS, não contemplam a figura da “PRESUNÇÃO FISCAL PELA VENDA COM CARTÃO DE CRÉDITO” como fato gerador do ICMS, especialmente os dispositivos constitucionais.

Aduz que o fato gerador do ICMS sempre foi e continua sendo a circulação econômica ou jurídica da mercadoria. Na circulação econômica, vislumbra-se um negócio jurídico consistente na venda, troca, escambo de mercadorias; já na circulação jurídica ocorre uma situação de transferência de um para outro estabelecimento da mesma empresa.

Salienta que a definição de fato gerador do ICMS também está regulada na Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, I, II, III, IV, V, par. 1º, I, II, III e parágrafo 2º, criada por previsão constitucional, como descrito acima. Nenhum dos dispositivos acima da supradita Lei Complementar nº 87/96 incluiu o CARTÃO DE CRÉDITO como fato gerador de ICMS, nem podia, posto que, em assim o fazendo, o legislador complementar estaria contrariando a descrição de fato gerador previsto na própria constituição Federal, citando doutrina para embasar sua alegação.

Destaca que os dados colhidos pelo fisco perante as administradoras, admitindo-se, o que não é o caso, repita-se, deveriam vir discriminando os valores dos juros incidentes nos cartões, assim como o valor do cartão de débito e crédito, o que inocorreu, fulminando de nulidade a acusação.

Afirma que a mera presunção não pode ser objeto de lavratura do auto de infração se não for provada e materializada.

Entende que o auto de infração lavrado com base em presunção fiscal, a exigir do contribuinte a apresentação de prova de fato negativo é nulo de pleno direito e ato nulo não gera direitos porque ninguém os adquire contra a lei.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 59 e 63, em relação à infração 01 diz que os procedimentos realizados para o levantamento da receita da autuada através das reduções Z, das notas fiscais emitidas e das operações com cartões de crédito / débito, foi acompanhada pelo gerente da empresa, Sr. Leandro Santos Costa.

Frisa que a receita apurada nesta fiscalização, OS nº 508485/13, através dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, reduções Z e notas fiscais emitidas, acrescida das informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito / débito foram maiores do que as informadas pelo contribuinte no Programa de Geração de Datas – PGDAS, referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos – Simples Nacional, logo, o contribuinte recolheu para o Simples Nacional – ICMS valor abaixo do levantado, conforme descrição dos fatos relatado no auto de infração, fl. 01.

Ressalta que na ocasião da ciência do auto de infração o Contador, Sr. Rui F. da Silva Junior, estava acompanhando o representante da autuada, Sr. Leandro Santos Costa. Neste momento foram recordados os procedimentos, informando a nova receita apurada e dando todos os esclarecimentos referentes aos demonstrativos gerados, fls. 16 a 29, que serviram de base para o lançamento deste auto de infração, em conformidade com a documentação apresentada.

Destaca que os demonstrativos, as planilhas das notas fiscais emitidas, as reduções Z e as informações por operação com cartões de crédito / débito foram entregues ao contribuinte, fl. 14.

Aduz que no ano de 2010 a autuada segregou da receita bruta, fls. 64 a 77, receitas provenientes de mercadorias isentas, contrariando desta forma as normas estabelecidas para empresas optantes do Simples Nacional, art. 24 da Lei Complementar nº 123/06, objeto de consulta a administração tributária e respondido através do Parecer nº 18716/2009, fl. 63, conforme transcreve: *‘A opção pelo Simples Nacional por parte do contribuinte implica na aceitação de um Regime Especial Unificado de Arrecadação, conforme previsto nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 123/06, cuja forma de arrecadação é a prevista no seu art. 18 e §§, cujo pressuposto básico é a “receita bruta”, quer para determinação da alíquota aplicável, como para a determinação da base de cálculo.’*

Conclui que o valor do imposto calculado no Simples Nacional não perquire cada saída específica, mas um montante que servirá para o cálculo dos diversos tributos e contribuições envolvidos.

Ressalta que a citada Lei Complementar, no seu art. 24, é enfática ao vedar a utilização de qualquer valor a título de incentivo fiscal, aí incluído o benefício da isenção. Cabe ao contribuinte avaliar se a opção lhe é favorável ou não. Logo, não cabe a segregação de mercadorias isentas da receita bruta nem de mercadorias sujeitas a Antecipação, como alega o autuado.

Quanto à infração 2, salienta que decorre da omissão de receitas detectada através do confronto entre as informações fornecidas pelas empresas administradoras de cartões e notas fiscais / reduções Z emitidos pelo contribuinte.

Cita que, segundo José Eduardo Soares de Melo, a presunção é o “resultado do processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.” Tendo em vista o princípio da legalidade tributária, certamente que esta presunção tem que vir expressamente prevista em lei. Nesse sentido, dispõe § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96:

“§ 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.”

Acrescenta que da mesma forma, o § 3º do art. 2º do RICMS/BA, DECRETO Nº 6.284/97, também prevê que:

"§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento a caixa de origem não comprovada;

(...)

VI - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;"

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

Em nova manifestação defensiva, fls. 83 e 84, o autuado alega inconstitucionalidade da autuação.

Em nova informação fiscal, fl. 91, o autuante destaca que a defesa não acrescentou nenhum fato que não tenha sido considerado na informação fiscal anterior.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir ICMS em decorrência de 02 duas infrações que se encontram relacionadas. Na segunda infração, é imputado ao autuado ter omitido saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e de cartão de crédito. Na primeira, é decorrente de ter deixado de recolher valores referentes ao Regime Especial Unificado de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, implicando em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos.

Portanto, não resta dúvida que a infração 01 é decorrente da infração 02, razão pela qual o exame da questão será feito conjuntamente.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Observo que o autuado recebeu cópia do Demonstrativo de Débito, fls. 04 a 06, 16 a 29 e Cd à folhas 15 dos autos, constando, detalhadamente, a indicação da infração, Data da Ocorrência, Data de Vencimento, Base de Cálculo, Alíquota, o Débito, o Percentual da Multa aplicada, Acréscimos Monetária, o Valor da Multa, o Total de cada parcela, os Valores Sujeitos a Redução, Apuração da Divergência das Vendas com Cartão de Crédito (TEF), Cálculo da Receita Apurada, Receita Parcial Identificada Pelos Documentos Emitidos, Identificação da Receita Real Incluindo Omissões Apuradas – Anexo 2-A, Apuração da Base de Cálculo ICMS - Anexo 2-B e Análise ICMS do Simples Nacional a Reclamar, todos entregues ao contribuinte, além do Relatórios Diários de Operações TEF, conforme recibo firmado à folha 14 dos autos.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, observo que, no roteiro de cartão de crédito, o levantamento realizado compara os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas como cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributáveis 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, conforme previsão do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02.

Trata-se de uma presunção “juris tantum”, ou seja, admite prova contrária, portanto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, indicando quais operações foram pagas com cartão de crédito e/ou débito, sendo os cupons fiscais emitidos como se os pagamentos fossem em dinheiro ou quais as notas fiscais série D-1 teriam sido pagas com cartão ou qualquer outro fato capaz de elidir a presunção. Entretanto, o contribuinte, apesar de receber o Relatório Diário Operações TEF, tendo o prazo de defesa reaberto em 30 (trinta) dias, não indicou quais seriam essas operações.

Caberia ao autuado ter elaborado um demonstrativo cotejando as operações informadas pelas instituições financeiras e/ou administradoras de cartão de crédito com os documentos fiscais emitidos para acobertá-las, resumindo-os mensalmente, no período objeto da autuação. Assim, sendo presunção legal relativa, ou seja, admite prova em contrário do sujeito passivo, compete ao autuado o ônus de elidi-la. Ônus do qual, como visto, não se desincumbiu o impugnante. Aplicando-se, assim, o disposto nos art. 142 e 143 do RPAF/BA, abaixo reproduzidos:

“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

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

Em relação ao argumento defensivo de que comercializa com produtos isentos, cabe destacar que a Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional, estabelece expressamente, no art. 24, abaixo reproduzido, que as microempresas e as empresas de pequeno porte inscritas neste regime, não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal:

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.

No mesmo sentido, no âmbito da legislação estadual, esta vedação se encontra inserida no RICMS/97, art. 385, *in verbis*:

Art. 385. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos fiscais relativos ao ICMS, bem como não poderão utilizar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Da inteligência dos dispositivos acima transcritos, ao optar pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições fica o contribuinte impedido de utilizar simultaneamente qualquer benefício ou desoneração tributária.

É importante salientar que a adesão ao Simples Nacional é facultativa e não obrigatória. Cabendo ao contribuinte, ao fazer sua opção pelo Regime Simplificado, proceder a uma análise sobre a conveniência, ou não de aderir ao regime, já que, sendo a preponderância de suas operações isentas, caberia uma avaliação comparando a repercussão da adoção de Regime Normal de Apuração.

O referido regime é específico de apuração simplificada com base na Receita Bruta auferida pelo optante, que serve de parâmetro para o cálculo de vários impostos, contribuições fiscais e previdenciárias.

A apuração alíquotas e base cálculo pelo regime do Simples Nacional é definido pelo o art. 18 e dos §§ 1º e 4º, itens I a V da Lei Complementar nº 123/06, *in verbis*:

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.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração.

[...]

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

I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

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;

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.

Portanto, a apuração da base de cálculo depende da Receita Bruta auferida, conforme análise dos dispositivos acima, não resta dúvida alguma de que inexistente previsão para redução ou eliminação parcial da receita de vendas de mercadorias. O art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, bem como o art. 3º, § 9º da Resolução nº 31/08 só autorizam a segregação das receitas oriundas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Logo, o contribuinte optante do Simples Nacional, por falta de previsão legal, não pode excluir da receita bruta decorrente da revenda de mercadorias qualquer valor, mesmo se tratando de mercadorias amparadas por isenção, uma vez que o sistema de apuração do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições é exclusivo e não contempla a exclusão de qualquer mecanismo ou instituto tributário.

Esse mesmo entendimento foi manifestado pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF nº 0255-13/13, conforme Ementa abaixo transcrita:

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0255-13/13

EMENTA: ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Os contribuintes inscritos no Simples Nacional não podem realizar operações amparadas por isenção ou por quaisquer outros benefícios fiscais. As receitas auferidas nas operações com produtos horti-fruti-granjeiros deverão integrar a receita bruta mensal do estabelecimento para fins de recolhimento mensal do imposto. Lei Complementar nº 123/06, art. 24 e RICMS-BA/97, art. 385. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Grifei.

De igual modo, este entendimento encontra-se firmado em Parecer /DITRI nº 05931/2009, que em resposta a consulta sobre matéria semelhante, informa que a comercialização de mercadorias com esse tipo de benefício fiscal, não serão desoneradas do imposto, devendo as receitas relativas a estas saídas, integrarem a receita bruta mensal auferida pelo estabelecimento, para fins de recolhimento do Simples Nacional.

Logo, as infrações 01 e 02 são procedentes.

No tocante a multa aplicada, em relação a infração 02, o CONSEF firmou o entendimento que deve ser de 75%, conforme prevê o art. 44, I, da Lei federal nº 9.430/96, pelo que fica corrigida.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210.443.0006/13-6**, lavrado contra **SERAFERTIL COMÉRCIO VAREJISTA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$120.559,14**, acrescido da multa de 75%, prevista no arts. 35, LC 123/06 e 44, I, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR