

A. I. Nº - 209205.0003/14-6
AUTUADO - BRASTOMATE AGRO INDÚSTRIAL E COMÉRCIAL LTDA.
AUTUANTE - MOISÉS DA SILVA SANTOS
ORIGEM - INFAZ CRUZ DAS ALMAS
INTERNET - 10/10/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0220-03/14

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA NO PGDAS DE OPERAÇÕES ISENTAS. Restou comprovado que a receita auferida nas vendas de mercadorias isentas não deve ser excluída da base de cálculo do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos (Simples Nacional). Rejeitadas as arguições de nulidade. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/05/2014, refere-se à exigência de R\$259.129,79 de ICMS, acrescido da multa de 75%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável(imunidade, isenção ou valor fixo), infração - 17.05.01, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro 2013.

O autuado apresenta impugnação, fl. 72 a 87, depois de resumir a acusação fiscal e reproduzir o enquadramento legal, articula as ponderações a seguir enunciadas.

Reproduz o teor do art. 18 da LC 123/06 para afirmar que o núcleo legal enquadrado pelo fiscal não traz a lume a infração correspondente à descrição dos fatos. Continua firmando que não cabe prosperar a tipificação da infração em tela, tendo em vista que não restou fundamentado pelo autuante a correspondente capitulação legal para a situação fática ventilada.

Assevera que o Princípio da Tipicidade Tributária não foi seguido, pois, para ser cobrado um imposto ou punição disciplinar monetária para fato ou situação típica, deve ser descrito em Lei. Ressalta que não houve fundamentação demonstrando a irregularidade apontada, sendo o Auto de Infração omisso referente à situação ocorrida em comento, não existindo nada como parâmetro para adoção de procedimentos ou mesmo medidas punitivas.

Afirma que não deve prevalecer o lançamento, pois não existe previsão legal para o mesmo, uma vez que não infringiu qualquer dos dispositivos elencados no Auto de Infração.

Assinala que legislação tributária estabelece especificamente um tipo legal para cada fato tributário infringido, não bastando simplesmente que o agente fiscal fundamente o enquadramento legal de forma genérica em artigo que trata da aplicação de alíquota. Continua ressaltando que a Administração Pública guarda obediência ao princípio da moralidade (art. 37 da CF/88), que impõe ao administrador conduta, de molde que o ato administrativo por ele praticado guarde fundamento de validade.

Salienta que ao se permitir ao servidor público que faça a cobrança de imposto que sabe ou deveria saber indevido, vez que tipificação legal incorreta, tem-se que tal ato, no âmbito da Administração, será tido como inválido, ante a ofensa ao princípio da moralidade, instituído no art. 37 da CF/88, razão pela qual se torna possível a sua decretação de cancelamento de ofício.

Menciona que crédito tributário sem tipificação adequada é crédito inexistente, e cita do princípio da moralidade administrativa, que repele a idéia de que a Administração Pública possa enriquecer-se indevidamente às expensas do cidadão.

Cita o art. 142 do CTN e tece comentário acerca da definição, elementos constitutivos e natureza do lançamento tributário ressaltando que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Prossegue ressaltando que a ausência dos elementos ou de algum deles dá causa à nulidade do lançamento por defeito de estrutura e não apenas por um vício formal, caracterizado, pela inobservância de uma formalidade exterior ou extrínseca necessária para a correta configuração desse ato jurídico. Prossegue assinalando que nos presentes autos, a obrigação tributária não restou definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Para ilustrar a importância do lançamento recorre a doutrina pátria da lavra de Raimundo de Albuquerque.

Assevera que não há como se convalidar o lançamento quando da utilização de motivo equivocado, eis que, o equívoco encontra-se no antecedente da relação jurídico-tributária, isto é, no seu aspecto material. Esclarece que se a função principal do lançamento tributário é tornar líquido o crédito, um equívoco neste sentido macula irreparavelmente o ato administrativo. Continua frisando que tanto a ausência como o equívoco reconhecido no motivo fiscal lançado são suficientes para eivar de insanável nulidade o lançamento, eis que contaminam as estruturas basilares da exigibilidade e liquidez do crédito tributário.

Registra a impossibilidade da retificação do lançamento, eis que a nulidade nos requisitos do lançamento é erro de constituição de direito. Afirma que o lançamento tributário pressupõe a constituição correta da relação jurídico-tributária em seu antecedente e conseqüente, sendo o primeiro, no caso em baila, eivado de macula, afinal o erro no núcleo material da infração torna-o efetivamente inexigível e ilíquido, sendo essas as reais funções cardeais do ato administrativo denominado lançamento tributário.

Menciona que, o art. 145 do CTN que consagra o princípio da inalterabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, para ressaltar que ele se torna definitivo com a notificação regular, não podendo mais ser alterado pela autoridade administrativa, exceto nas hipóteses arroladas no referido artigo.

Diz que na hipótese presente não cabe alegar mero erro de fato ou material quanto a constituição da relação jurídico-tributária que, embora em seu conseqüente esteja correta, a mesma demonstra em seu antecedente, parte essencial da referida relação, nulidade insanável.

Diz restar caracterizado o erro no motivo do lançamento tributário, que fulmina a presente relação tributária, e sendo assim, não se está diante de um vício formal, e sim material, entendido como aquele ligado à natureza jurídica do lançamento e que implica na inexistência da obrigação tributária original.

Assevera que, se a ausência de formalidade for intrínseca ou visceral - a definição do fato tributário, por hipótese - ela determina a nulidade do ato administrativo de lançamento, fora do contexto do vício formal. Traz a colação para ilustrar seu argumento trechos dos ensinamentos dos juristas pátrios Luiz Henrique Barros de Arruda e Eurico Diniz de Santi.

Afirma que a autuação padece de vício material, em razão de erro no motivo da autuação, razão por que se impõe a decretação de nulidade do feito fiscal, ficando prejudicado o direito de a Fazenda Estadual efetuar novo lançamento, tendo em vista a configuração da decadência nos termos do art. 173, inciso I do CTN.

Destaca a regência do princípio da legalidade que assegura ao julgador fiscal oferecer às partes em litígio o correto cumprimento das normas regulamentares exigidas, no fito de a justiça fiscal

ser aplicada em toda a sua plenitude, não obstante aos aspectos factuais apurados, onde sobre este prisma adentro no mérito da questão “*sub-judice*”.

Diz que urge a identificação de vício material na descrição do fato infrigente, não obstante a documentação instrutória evidenciar a ocorrência de ilícito fiscal, não há como negar o comprometimento da peça basilar, diante dos desacertos que contrariam o preceito do art. 142 do CTN.

Menciona que a Constituição Federal previu o contraditório e a ampla defesa em um mesmo dispositivo, determinando expressamente sua observância nos processos de qualquer natureza, judicial ou administrativa. Frisa que este princípio encontra-se assegurado pelo art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Acrescenta assinalando que na esfera do direito probatório é manifesta a oportunidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de participarem de sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado.

Registra que o lançamento é nulo por falta de correspondência entre a descrição da matéria tributável e de capitulação legal - cerceando o direito de defesa.

Afirma que na descrição do fato denunciado há uma contradição de fatos ocorridos, visto que o autuante não foi preciso quanto à repercussão tributária da infração apurada, uma vez que a constatação da existência da mercadoria ter sido encontrada em situação irregular, configura motivo diverso do previsto na legislação, descumprimento das normas concernentes ao selo de controle fiscal.

Assinala que a “Descrição dos Fatos” da peça acusatória em exame, não se molda a situação fática tipificada na legislação, viciando por completo o lançamento. Frisa que tal fato demanda a ocorrência de hipóteses infracionais distintas que não se completam entre si, já que ambas possuem naturezas embrionárias próprias e distintas, que revelam repercussão tributária independentes.

Aponta dissonância na acusação que comprometeu a certeza material do crédito tributário apurado, constituindo-se em vício material, além de dificultar o exercício do contraditório e da ampla defesa pela parte acusada na lide, onde esta imprecisão reveste-se em caso concreto de nulidade do Auto de Infração.

Explica que a ampla defesa deve abranger a defesa técnica e o defensor deve estar devidamente habilitado, e a defesa efetiva, ou seja, a garantia e a efetividade de participação da defesa em todos os momentos do processo.

Ressalta que, o inciso V do artigo 39 do RPAF-BA/99 dispõe que o Auto de Infração deve conter obrigatoriamente a descrição do fato coerente com o tipo legal, e que nesse sentido, entende ser nula a autuação por ausência de descrição adequada no auto de infração, comprometendo o contraditório e ampla defesa cita decisão da 3ª Câmara - 3º Conselho de Contribuintes no Processo nº: 10945.004720/00-11 Recurso nº : 303-124020. Arremata assinalando ser inquestionável, que no presente caso, ocorreu o cerceamento de defesa, pois o lançamento está inquinado pela nulidade, porque o auto de infração não apresenta a descrição dos fatos imputados ao contribuinte.

Assevera que o Auto de Infração encontra-se acometido de lapso de denúncia, haja vista que a fiscalização não caracterizou, de forma precisa e coerente ao fato concreto, à natureza da infração cometida pela acusada, em face de inadequação da real repercussão tributária que se pretendia alcançar, em relação aos fatos apurados no dia da autuação fiscal, como pode ser vislumbrado na descrição da acusação.

Salienta que as operações com os produtos objeto de sua atividade comercial estão isentos do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, conforme o teor do art. 14 do RICMS-BA/97.

Frisa que em vista de tais preceitos, a receita considerada proveniente do comércio pelo contribuinte de tais produtos nos exercícios de 2012 e 2013 não pode ser tributada, em

consideração da isenção do imposto sobre circulação de mercadorias para as operações com produtos hortifrutigranjeiros. Arremata requerendo que seja excluído do Auto de Infração o lançamento de ICMS no importe de R\$259.129,79 por se enquadrarem no campo da isenção tributária, conforme legislação aplicável.

Registra ainda que resta infrutífera a aplicação de multa punitiva de 75% do valor do imposto aplicável no âmbito federal para o imposto sobre a renda, já que, nada deveria ter sido pago ao Erário, por ocorrer no caso em tela aplicação da isenção tributária.

Afirma que a multa imposta está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, e que não há dúvidas de que o desiderato da multa indigitada é penalizar aquele que realmente prejudicou o Estado. Prossegue destacando que a manutenção da penalidade indicada pelo autuante ferirá o princípio da vedação ao confisco, consagrado no art. 150, inciso IV, da CF/1988, cujo teor reproduz. Reproduz preleção dos juristas Sacha Calmon Navarro e Edmar Oliveira Filho para asseverar que tal penalidade, na medida em que aplicável sobre o valor de um crédito que, em nenhum momento ensejou a falta de recolhimento do imposto, transborda o limite do razoável, tornando-se excessivamente onerosa frente à falta cometida.

Aduz que, se não há recolhimento algum a ser feito, não subsiste qualquer razão para que esta penalidade seja mantida. Ilustra que nesta esteira, cumpre à defendente mencionar o entendimento do TIT/SP que, em situação que por tudo se assemelha à presente, assim decidiu no Proc. DRT.1 - 18983/77, 3ª C., Rel. Jamil Zantut, Sessão 05/03/1978, consoante fragmento da decisão que traz a colação.

Assinala restar claro que uma interpretação literal do disposto na legislação, neste caso, não atingirá o escopo maior da aplicação da lei, qual seja, a justiça no caso concreto, pois, trata-se de evidente hipótese de aplicação da equidade, visando corrigir as injustiças que uma rigorosa e inflexível aplicação da lei escrita poderia levar, conforme ensinamento do jurista Luciano Amaro, cujo trecho reproduz.

Afirma que a presente exigência é completamente desproporcional à falta cometida, não havendo dúvidas de que o Auto de Infração não deve prosperar.

Diz esperar que seja reconstituída a conta gráfica do ICMS considerando a isenção tributária, como forma de aplicação da justiça fiscal.

Protesta por provar o alegado através de todos os meios admitidos em Direito.

Conclui requerendo o cancelamento da exigência fiscal (imposto, multa, juros e demais encargos).

O autuante presta informação fiscal às fls. 99 e 101.

Depois de reproduzir os argumentos alinhados pelo impugnante em suas razões de defesa articula as seguintes ponderações.

Inicialmente informa que o contribuinte autuado está inscrito do cadastro de contribuintes na condição de Empresa de Pequeno Porte - EPP, instituída pela Lei Complementar 123/06, cujo art. 12 tem a seguinte redação: “Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”.

Esclarece que, ao contrário do que argumenta o contribuinte, a infração está capitulada no descumprimento do art. 18 da LC 123/06, cujo teor reproduz.

Observa que o contribuinte autuado comercializa produtos hortifrutigranjeiros e alega isenção para esses produtos.

Assinala que nas apurações mensais o contribuinte segrega em PGDAS as receitas de Revenda de mercadorias, exceto para o exterior, sem substituição tributária/tributação

monofásica/antecipação com encerramento de tributação, mas destaca a isenção do ICMS sobre o valor total da receita informada, deixando de recolher o valor que seria devido.

Frisa que de acordo com o parágrafo 12 do art. 18 da LC 123/06 dá direito à redução no valor a ser recolhido do montante apurado, à parcela das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e receita proveniente de exportação. Arremata sustentando que as receitas auferidas pelo contribuinte não estão amparadas pelo benefício de que trata a legislação do Simples Nacional.

Informa que os demonstrativos constantes às fls. 09 a 13 e 40 a 44 foram produzidos tomando-se por base as receitas declaradas em PGDAS pelo contribuinte.

Conclui, depois de afirmar sua discordância em relação às alegações do contribuinte e manter o teor da autuação, opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração em tela exige ICMS em razão da falta de recolhimento do referido imposto em razão de considerar receita tributável como não tributável referente (imunidade, isenção ou valor fixo), consoante demonstrativos constantes às fls. 09 a 13 e 40 a 44.

Inicialmente quanto à preliminar de nulidade argüida pelo defendente, que além de invocar afronta ao princípio da Tipicidade Tributária, suscitou não constar dos autos fundamentação demonstrando a irregularidade apontada e a inexistência de previsão legal para o lançamento, constato que não deve prosperar a pretensão do impugnante, eis que o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, nele estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e, precipuamente, a natureza da infração e seu correspondente enquadramento legal.

A falta de recolhimento do imposto em decorrência de não ter o autuado considerado na receita bruta auferida todas as operações previstas expressamente no §§ 1º e 4º do art. 18 da Lei Complementar 123/06, é o que se depreende nitidamente do teor da acusação fiscal explicitada no Auto de Infração, nos demonstrativos de apuração e de débito elaborados pelo autuado, entregues ao impugnante e acostados aos autos às fls. 09 a 13 e 40 a 44, e principalmente, na indubitável condição do contribuinte autuado de optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Neste termos, não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal. Como demonstrado, inexistente nos autos qualquer afronta ao princípio da Tipicidade Tributária, uma vez que a acusação fiscal, além de demonstrar que a irregularidade apurada se subsume ao dispositivo legal infringido, afigura-se veiculada com clareza contemplando de forma inequívoca a fundamentação da infração imputada. Por seu turno, os levantamentos fiscais explicitam a origem e a discriminação dos valores e que embasaram a exigência fiscal, em plena observância ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

No mérito, o impugnante em sede defesa aduziu que a receita auferida proveniente da comercialização de produtos hortifrutigranjeiros por seu estabelecimento no período apurado no Auto de Infração não pode ser tributada em função da isenção prevista no art. 14 do RICMS-BA/97. Em suma, este é o eixo da argumentação adotada pelo impugnante para elidir a acusação fiscal.

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-BA/97, art. 385, e no art. 320 do RICMS-BA/12.

Da inteligência do dispositivo acima transcrito, infere-se que, ao optar pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, o contribuinte fica 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, antes de fazer sua opção pelo Regime Unificado de Arrecadação, proceder à uma análise sobre a conveniência, ou não de aderir ao regime, já que, sendo a preponderância de suas operações isentas, caberia uma avaliação comparativa da repercussão na carga tributária de suas operações resultante da adoção do Regime Unificado - Simples Nacional e do Regime Normal de Apuração.

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional 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.

Assim, 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. Como evidenciado 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.

Fica patente que por falta de previsão legal, o contribuinte optante do Simples Nacional, 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 alicerçado exclusivamente nas receitas auferidas que expressamente define e não contempla a exclusão de receitas decorrentes de operações beneficiadas por mecanismo ou instituto tributário não previsto.

Saliento que este tem sido o entendimento consolidado das Câmaras de Julgamento deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos e do ACÓRDÃO CJP nº 0255-13/13, conforme ementa, *in verbis*:

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP 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.

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, ante inexistência de previsão legal para ser considerada destacadamente no cálculo da receita bruta mensal, as operações sujeitas ao benefício fiscal da isenção, como no presente caso, devem ser incluídas na receita de vendas, revendas ou de prestação de serviços, restando, portanto, caracterizada a autuação.

No que diz respeito à multa sugerida no Auto de Infração, constato que se encontra prevista no art. 35 da Lei Complementar 123/06, art. 44, inciso I da Lei Federal nº 9.430/96 de 27/12/96 com redação dada pela Lei nº 11.488 de 15/06/2007, sendo a correta para infração praticada por contribuinte optante do SIMPLES NACIONAL, inclusive em relação ao ICMS, portanto, deve ser mantida.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **209205.0003/14-6**, lavrado contra **BRASTOMATE AGRO INDÚSTRIAL E COMÉRCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$259.129,79**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei federal nº 9.430/96, c/c o art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA