

A. I. Nº - 269114.4003/13-1
AUTUADO - O SERTANEJO LTDA
AUTUANTE - CARLOS RAIMUNDO DA SILVA PEREIRA DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 06.02.2015

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0008-05/15

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA.. Pela falta de certeza e liquidez do montante lançado, pela falta de convicção do autuante quanto ao regime de apuração adotado, pelas provas anexadas ao processo que implicam na direção da adoção do regime de apuração normal (cópias do livro de Apuração do ICMS, pela ausência no INC de que tenha em algum momento optado pela receita bruta, pelos relatórios de pagamento em regime normal entre 2007 e 2012) declaro de ofício, a nulidade deste item do lançamento, recomendando-se a renovação da ação fiscal, apurando-se o imposto pelo regime normal de apuração. Infração 1 nula. 2. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO. DECLARAÇÃO EM VALOR INFERIOR ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Mesmo com a diligência, o impugnante não trouxe provas de que emitiu os documentos fiscais discriminados nos relatórios TEF. Assim, a Lei 7.014/96, em seu art. 4º, parágrafo 4º, inciso VI, autoriza a presunção legal de saídas tributadas, com base nos dados fornecidos pelas administradoras de cartões de débito/crédito, sem o correspondente documento fiscal emitido. Infração 2 procedente. 3. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. O regime de apuração, seja o normal, seja o de receita bruta, não tem qualquer relevância quanto à obrigatoriedade, visto que tanto um regime como o outro não dispensa as obrigações acessórias, de controle do fisco, a exemplo da DMA, exigida pelo art. 333 do RICMS/BA 97. Infração 3 procedente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA FINS DE COMERCIALIZAÇÃO. Não procede assim, o argumento do contribuinte devido ao seu regime de apuração, devendo recolher o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, não importa qual regime de apuração tenha optado. Infração 4 procedente. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Nos termos em que foi julgado o auto de infração, uma vez que foi acatada a tese defensiva de que o impugnante operava no regime normal de recolhimento, e diante do conjunto

probatório do processo, inclusive com o próprio impugnante anexando aos autos, o doc. 2 de fls. 529/536, desdobrando-se em esforços para comprovar o seu regime normal de recolhimento, não recepciono o reconhecimento da improcedência feita pelo autuante, e mantenho a infração. Infração 5 procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

No auto de infração lavrado em 28/12/2012, foi efetuado lançamento de imposto e multa no valor total de R\$41.139,07 em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

01 – Operação com mercadorias tributadas, caracterizadas como não tributadas, pois em se tratando de empresa com regime de apuração em função da receita bruta, não apresenta recolhimentos para os exercícios de 2008 e 2009, por considerar praticamente todas as mercadorias como não tributadas, sendo calculada a proporcionalidade para realizar o cálculo dos valores devidos mensais tendo como base as receitas apresentadas no livro de saídas, sendo lançado o valor de R\$29.709,37, acrescido da multa de 60%.

2- Omissão de 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 administradora de cartão de crédito. Apresentou omissão de saídas de mercadorias identificadas com o cotejo das leituras Z do ECF, com os valores fornecidos pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito e débito, sendo lançado o valor de R\$4.209,92 acrescido da multa de 70%.

3 - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração Mensal de Apuração - DMA , pois a apresentou em branco no mês de junho de 2008, sendo lançada multa de R\$140,00.

4 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, sendo lançado R\$3.979,78, acrescido de multa de 60%.

5 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas e outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo lançado o valor de R\$3.100,00 acrescido da multa de 50%.

O impugnante apresenta defesa à fls. 139/61, quando aduz em preliminar de nulidade, o cerceamento do direito de defesa pela falta de indicação dos dispositivos legais infringidos na infração 1, dificultando a elaboração da defesa, eis que só pode defender-se se for informado sobre o regramento da legislação tributária que foi desobedecido.

Que com efeito, da leitura da peça acusatória constata-se que a fiscalização indicou como enquadramento legal da infração 1, o artigo 1º combinado com o artigo 219, inciso V do RICMS/97 e que debruçando-se sobre o diploma legal informado pelo autuante, não encontrou embasamento para a acusação fiscal, eis que tais dispositivos em nada se amoldam à exigência fiscal, e reproduz os artigos citados.

Assim, pede que esta infração deva ser anulada por conter vício essencial, caracterizando não só o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, como também a insegurança na infração perpetrada.

Que ainda, no caso em apreço, o defendente não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido, devendo ser fulminado de nulidade a imputação fiscal, tendo em vista que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório, diante da ausência de recebimento pelo contribuinte dos levantamentos elaborados

pelo autuante, cuja obrigatoriedade está prevista no artigo 18 do RPAF. Reitera a inafastável necessidade de ser anulado o lançamento do tributo e traz julgamentos deste Conselho, acerca destas alegações defensivas, os ACÓRDÃOS CJF Nº 0033-12/05 e CJF Nº 0041-12/05

Ante o exposto, requer a este Colegiado, a anulação da presente imputação fiscal pela preterição do direito de defesa, em razão da falta de entrega dos demonstrativos e documentos que ampararam a exação fiscal em comento.

Quanto à infração 2, através da Lei 7.014/96, o Estado da Bahia, institui o ICMS dentro do seu território, e no seu artigo 4º, § 4º, admitiu a possibilidade da exigência do imposto por meio de presunção, mas quando o legislador ordinário estadual descreveu na lei como hipótese de presunção legal a declaração de vendas pelo contribuinte, quis se referir à totalidade das suas operações comerciais, inclusive àquelas acobertadas por notas fiscais série D1, independentemente de ter sido utilizado cartão de crédito ou de débito para conclusão da transação.

Alega que o autuante, em que pese o zelo da sua conduta, não observou que o total das vendas da autuada é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, sendo fácil comprovar tal afirmativa, bastando o cotejo entre o documento fiscal DMA relativo aos períodos de Maio de 2008 a Dezembro de 2009, registrado na SEFAZ-BA no Sistema INC, com as referidas informações. Nessa esteira, não há que se falar em diferenças sujeita à exigência fiscal por parte da fiscalização, pois a incidência do imposto tem que necessariamente de amoldar à lei instituidora.

Que o artigo 4º § 4º da Lei 7.014/96, não traz no seu texto a possibilidade de exigência de tributo pela diferença entre o valor das vendas realizadas através de cartão de crédito e o informado pelas administradoras. Muito pelo contrário, o teor do seu dispositivo é inquestionável, se refere a vendas totais do estabelecimento em valor inferior ao montante extraído da comunicação feita à SEFAZ, pelas referidas administradoras, portanto configurando nítida e incontestável infringência aos princípios basilares do sistema tributário.

Acrescenta que na absurda hipótese de ser apreciado o mérito do Auto de Infração, ora guerreado, tem-se que, na infração 2, há produtos enquadrados na Substituição Tributária, portanto, injustificada a exigibilidade do crédito tributário tendo em vista que a atividade já foi tributada por antecipação e traz lição do ilustre jurista Hugo de Brito Machado acerca desse instituto.

Assim, aduz que não prevalece o entendimento da autoridade autuante em exigir que sejam novamente tributadas as operações concernentes à empresa impugnante. Que seria uma discrepância e ainda arbitrariedade, o reconhecimento do recolhimento, tendo em vista uma possível nova tributação. Com efeito, admitida a imputação fiscal, ora guerreada, o Fisco baiano está cometendo o chamado *bis-in-idem*, exigindo tributo duas vezes sobre o mesmo fato, sendo que esta figura encontra-se afastada do nosso ordenamento jurídico.

Acrescenta que em relação ao auto de infração lavrado pela autoridade fiscal configura uma presunção legal *juris tantum*, ou presunção relativa, que permite afastar a presunção legal desde que apresentada prova em contrário ou fatos modificativos ou extintivos de direito previsto em lei. Matérias estas trazidas pelo CPC, art. 333 e incorporadas subsidiariamente no ordenamento tributário por força do art. 108, III do CTN, recepcionando no art. 2º § 3º inc; IV e 60, I do RICMS ao qual prevêem respectivamente.

Destaca que a regra de incidência com base da presunção legal *juris tantum*, se aplica ao caso em tela, tendo em vista que cerca de 80% das operações de venda realizados no estabelecimento empresarial contribuinte, são relativas a produtos que estão submetidos ao regime de substituição tributária – calçados – conforme demonstrado em tópico anterior *ut supra*. Logo, o autuado atendeu ao dispositivo legal ao provar a improcedência da presunção. Consubstanciando o posicionamento, em relação à matéria em lide a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, ACÓRDÃO JJF

N.º2505/00, proferiu decisão, que consolida a redução do valor do auto de infração, tendo em vista a inaplicabilidade da presunção legal em produtos enquadrados dentro do regime de substituição tributária, conforme se constata trecho do voto.

Que em conclusão ao entendimento, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, emitiu a decisão unânime reconhecendo que o método de apuração aplicado pela autuante era inadequado em razão de que os produtos objeto da ação fiscal estavam enquadrados dentro do regime de substituição tributária, não sofrendo o estado prejuízo na sua arrecadação conforme exposto *ex vi*, *PROCESSO - A.I. N.º 232962.0003/01-2*

Ressalta que caberia o dever de a autoridade fiscal determinar de forma precisa as mercadorias que estariam subsumidas à norma de apuração legal prevista no comando normativo do art. 2º do 3º inc. VI, evidenciando assim, nítido desconhecimento, em relação ao Regulamento do ICMS vigente. Decorrentes desse fato, e da proibidade dos atos administrativos, deverão ser aplicados os princípios da razoabilidade e o da proporcionalidade, pois a maior parte das mercadorias, 80%, estão devidamente acobertadas por norma de incidência tributária conseqüentemente com o imposto já recolhido.

Que também há ocorrência de vendas parceladas pelo autuado, em até seis meses, e restou prejudicado o levantamento fiscal do autuante nas operações apontadas nos meses subseqüentes. A título de exemplo, cita que uma venda realizada no valor de R\$600,00 no mês de novembro de 2009, com a devida nota fiscal emitida, sendo parcelada em seis vezes, não vai corresponder à informação prestada pela Administradora que vai indicar um pagamento de R\$100,00 nos meses de novembro, dezembro de 2009 e janeiro a abril de 2010 e que tal fato justifica as diferenças encontradas, ou seja, o autuante não vai encontrar nos meses subseqüentes nem no mês corrente uma nota fiscal de R\$100,00.

Que outro fator relevante não considerado pelo nobre autuante, é a denominada venda “fatiada”, ou seja, parte em cartão e parte em dinheiro ou mesmo cheque. Por exemplo, no dia 05/01/2009 a cliente realiza uma compra no valor de R\$1.000,00, sendo emitida a competente nota fiscal no valor de R\$1.000,00. Entretanto a referida cliente paga esta compra metade em dinheiro e metade através de cartão de crédito. A Administradora de Cartões de Crédito, por sua vez, informa à Secretaria da Fazenda que no dia 05/01/2009, a autuada vendeu R\$500,00 em cartão de crédito.

O fiscal autuante, então, pede que seja “casada” a nota fiscal correspondente e ao ser apresentada a nota fiscal no valor de R\$1.000,00 o autuante a rejeita sob o argumento de que o valor destacado no documento fiscal não corresponde ao montante informado pela referida Administradora de Cartões de Crédito, sendo freqüente e natural para a autuada esta forma de agir, considerando que não existe no ordenamento jurídico estadual (leis, decretos, portarias, instruções normativas) qualquer vedação à adoção desta prática.

Ainda com relação à infração 1, a proporcionalidade utilizada pelo autuante não corresponde à realidade, eis que foram computados no seu levantamento fiscal aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do autuado que devem ser retiradas do demonstrativo e recalculada a proporcionalidade, conforme valores discriminados na peça impugnatória. Nesse contexto, há de ser determinada por este CONSEF uma diligência por fiscal estranho ao feito para que seja retificado o levantamento fiscal e excluídos os valores relativos às aquisições destinadas ao consumo do autuado.

Quanto à infração 4, alega que não pode prosperar eis que as empresa optantes pelo regime de receita bruta não podem apropriar quaisquer créditos fiscais nos termos do artigo 504, inciso VI do RICMS/97. Que se não é permitida a utilização de créditos fiscais, também não é razoável a exigência de imposto por antecipação parcial, ou no máximo que esta diferença de alíquota seja limitada a 4%, e não pela alíquota de 17% como entendeu o autuante.

Quanto à infração 5, também está equivocada, em razão da dispensa do recolhimento de ICMS por diferença de alíquotas para “contribuintes optantes pelo regime de receita bruta”, nos termos

do artigo 504, VII e 7º, IV, “b”. Que portanto, esta infração deve ser julgada improcedente por falta de previsão legal.

No que tange à infração 3, o mesmo artigo 504, inciso X, do RICMS/97, apenas obriga o contribuinte “optante pelo regime de receita bruta a escriturar unicamente os livros fiscais de Registro de Saídas e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências”. Nesse espeque pede a improcedência das infrações 03, 04 e 05

A seguir discorre sobre as multas aplicadas, que considera confiscatórias. Que o princípio da proporcionalidade tem o objetivo de coibir excessos desarrazoados, por meio da aferição da compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa, para evitar restrições desnecessárias ou abusivas. Que nesse contexto, é manifesto que as infrações perpetradas relativamente à exigência do ICMS com aplicação de multa nos percentual de 70%, fere de morte o conceito de proporcional ou razoável, uma vez que impõe ao contribuinte sanção pecuniária relativa a uma sistemática de tributação que não acarreta qualquer prejuízo ao Erário Estadual.

Traz citações constitucionais, ensinamentos doutrinários sobre o assunto, julgamentos de tribunais superiores e conclui que é absolutamente explícito e inequívoco o exagero na multa aplicada, pois foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Que diante do exposto, em face da vasta fundamentação jurídica e jurisprudencial requer ao Egrégio Conselho de Fazenda Estadual que sejam julgados procedentes os seguintes pedidos:

1. PRELIMINAR DE NULIDADE:

1 - Reconhecer a falta de previsão legal para a infração 1. Reconhecer que a acusação fiscal é incompatível com a previsão legal insculpida no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, devendo ser decretada a nulidade do auto de infração por falta de segurança e certeza.

2 - Pelo cerceamento do direito de defesa pela falta de indicação dos dispositivos legais infringidos (infração 01).

3 - Pela falta de entrega dos demonstrativos que embasaram o lançamento de ofício.

2. NO MÉRITO:

1 - Reconhecimento da inaplicabilidade do regime de apuração com base na presunção legal *júris tantum*, tendo em vista que as mercadorias já estão com fase de tributação encerrada (Substituição Tributária);

2 - Revisão por fiscal estranho ao feito da proporcionalidade das saídas de mercadorias tributadas que correspondem ao percentual de 20%.

3 - Revisão do lançamento fiscal tendo em vista a inobservância pela autuante dos valores correspondentes a vendas parceladas, vendas “fatiadas”, além de cupons fiscais pagos na modalidade à vista e registrados como venda à cartão, e respectivos boletos, emitidos e não considerados.

4 - Revisão do lançamento em razão da retificação dos valores relativos à proporcionalidade em razão das aquisições para o consumo do autuado.

5 - Julgamento improcedente das infrações 03, 04 e 05 por descumprimento de legislação específica para os contribuintes optantes pelo regime de receita bruta.

6- Redução ou cancelamento da multa confiscatória.

Por todo o exposto, requer ainda a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova inclusive testemunhal, em Direito admitidas, além de juntada de documentos *a posteriori*.

O autuante apresenta informação fiscal fls. 482/488 e diz que contrário do que argumenta a impugnante no item 3.1 da sua defesa, a infração está totalmente embasada no enquadramento apontado, e que possivelmente não houve a leitura da descrição da infração na sua inteireza.

Que a alínea “c” do inciso V do artigo 219 do RICMS/1997 descreve perfeitamente onde ocorreu a infração, ou seja, a consideração da base de cálculo do valor do ICMS retido por substituição tributária em diversas notas fiscais, como igual à base de cálculo total do ICMS, gerou as distorções no recolhimento da autuada e que os fatos foram descritos minuciosamente no quadro “Descrição dos Fatos” no auto de infração.

Que no item 3.2 da impugnação, arguiu a Constituição Federal no seu artigo, 5º, LV. No entanto, à folha 40, apresenta “Recibo de Arquivos Eletrônicos”, com a assinatura da gerente da empresa, provando que recebeu um CD com todos os demonstrativos listados na folha 39. Alegou o autuante, que sendo assim, todos ganham com a digitalização, com a diminuição de custos, agilidade e facilidade na obtenção dos dados para a confecção de suas impugnações e que em todos os aspectos possíveis, o demonstrativo em meio digital é superior ao impresso.

Que no tocante às notas fiscais série D1, o contribuinte não tinha autorização para uso de notas D1 no ano de 2008 e que só a partir de 09/02/2009 obteve autorização para utilizar esse tipo de documento fiscal. Que assim, a alegação de não consideração nas notas de venda ao consumidor (D1) para o ano de 2008 carece de fundamento de existência pelo motivo já apresentado. Quanto ao ano de 2009, foram considerados todos os documentos apresentados.

Alega que constatação que o total de vendas da autuada constantes da DMA é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito é verdadeira, mas, infelizmente para a autuada, não tem o condão de provar nada no caso em tela. Um simples exemplo contrário mostra toda a falsidade presente nesta declaração.

Traz um exemplo que ilustra sua argumentação - uma empresa que tenha os seguintes números reais de vendas: vendas no cartão de crédito e/ou débito: R\$40.000,00 e vendas em dinheiro e/ou cheque: R\$60.000,00. Apesar de possuir vendas totais de R\$100.000,00, apenas é oferecido à tributação 50% de cada meio de pagamento, ou seja, vendas no cartão de crédito e/ou débito: R\$20.000,00 e vendas em dinheiro e/ou cheque: R\$30.000,00, totalizando R\$50.000,00, sendo este valor lançado na DMA.

Que quando há o cotejo do valor lançado na DMA com o valor enviado pelas operadoras de cartões de crédito e débito constata-se que o valor lançado na DMA (R\$50.000,00) é maior que o valor enviado pelas operadoras de cartões de crédito e débito (R\$40.000,00), no entanto o valor lançado na DMA é 50% do valor real. Restou provado que a declaração ora debatida não passa de falácia.

Que ainda sobre a infração 2, a empresa acusa o auto de infração de carecer de segurança e certeza, o que não é verdade. De acordo com a própria autuada, a definição da infração está claramente descrita no bojo do artigo 4º, § 4º. Que apesar de essa infração existir e ser lançada a mais de 15 anos, a autuada apresenta uma nova interpretação da legislação. Em sua opinião, só haveria infração se houver “vendas totais do estabelecimento em valor inferior ao montante extraído da comunicação feita à SEFAZ, pelas referidas administradoras”.

Afirma tratar-se de uma via interpretativa esdrúxula e sem o menor sentido no mundo real, e praticamente excluiria essa infração do mundo jurídico. Em nenhum momento o legislador citou vendas totais, a expressão foi “declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito”, segundo o próprio impugnante. Pergunta como comparar coisas diferentes, vendas totais com vendas efetuadas no cartão de crédito ou débito?

Alega que a legislação é clara, se o valor apresentado pelo contribuinte através de declaração de venda (levantado pelas Reduções Z, com a segurança e certeza requeridas) for inferior ao valor

fornecido por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o que autoriza a presunção de omissão de saída; que não há e nunca houve qualquer dúvida quanto à aplicação da legislação.

Que no item 4.1, a autuada ataca a infração 2, afirmando que é injustificada a exigibilidade do crédito tributário tendo em vista que a atividade já foi tributada por antecipação. Que não procede esta afirmação, pois a proporcionalidade foi observada também na infração 2 (folhas 21 e 22). Que o imposto foi cobrado apenas na proporção das saídas consideradas tributadas, ou seja, não submetidas à substituição tributária, como pode ser verificado nas folhas acima citadas.

Afirma que impugnante desenvolve um raciocínio pouco inteligível no item 4.2. Cita os princípios da segurança jurídica, da tipicidade cerrada, da legalidade, da verdade material, presunção e outros mais, sem demonstrar de que forma afeta a discussão presente. Cita calçados como único exemplo de mercadoria negociada por ela e que está inclusa na substituição tributária.

Diz que a autuada confundiu-se porque, para o Fisco, trata-se de uma loja de conveniência de um posto de combustível e com uma descrição de atividade constante do banco de dados da SEFAZ/BA como “comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados”. A proporção apontada (80% das operações de venda realizados no estabelecimento empresarial contribuinte, são relativas a produtos que estão submetidos ao regime de substituição tributária) vai ao encontro do valor calculado pelo autuante - 75,72% - e utilizado nos cálculos do auto de infração (folhas 11 e 12 e demonstrativos presentes no CD anexo).

Aduz que as mercadorias não são selecionadas pelo autuante e sim, pelo CFOP(CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES) de cada mercadoria constante das notas de entrada da autuada do mês em estudo, analisadas uma a uma. Feita a análise, obtém-se os valores totais das mercadorias substituídas e de posse dos valores totais das entradas, consegue-se as proporções apontadas.

Que se havia alguma dúvida dos números apontados no auto de infração, desfez-se quando o próprio contribuinte indicou o percentual de mercadorias substituídas muito próximo do calculado pelo autuante. A partir da própria afirmação da autuada de que cerca de 80% de suas mercadorias vendidas são substituídas, conclui-se que cerca de 20% não eram substituídas. A legislação estabelece uma tributação diferenciada com a alíquota de 4% para este ramo de atividade, apenas para as mercadorias não substituídas e mesmo com todo benefício, o recolhimento foi zero nos anos analisados.

Quanto a parcelamentos em até seis meses e apontados no item 4.3, em se tratando de uma loja de conveniência de um posto de combustível, não há razoabilidade na venda de salgadinhos, refrigerantes ou revistas em até seis meses (calçados, talvez...). Que parece mais consequência da confusão mental da autuada já levantada anteriormente nesse texto, e que levou a autuada a pensar tratar-se de uma loja de calçados. Mesmo neste caso, não haveria nenhum problema para os levantamentos apresentados pelo autuante, já que no parcelamento, o valor do cupom fiscal ou da nota D1, é igual ao valor do boleto do cartão de crédito ou débito, ou seja, o valor total do produto.

Que a mesma confusão mental parece nortear o argumento da venda “fatiada”. Uma compra de R\$1.000,00 em uma loja de conveniência é muito pouco provável, pois equivale a um mercado de mês e não compra de conveniência. De novo, mais provável em uma loja de calçados e mesmo pouco provável, admitindo-se esta hipótese, cabe à empresa apresentar livros e documentos que provem esta afirmação, como o livro Caixa, extratos bancários, livro de controle de crédito, etc. A autuada afirma mas não apresenta provas que corroborem suas afirmativas.

O autuante refuta a declaração de que foram computados no seu levantamento fiscal aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do autuado. As notas de entrada foram analisadas uma a

uma e as de consumo não foram consideradas. Nos demonstrativos mensais presentes no CD, diz o autuante, que discrimina nota a nota, citando seu valor total e o valor das mercadorias tributadas presentes em cada nota. Que bastava citar as notas de uso e consumo que estariam erroneamente nas listas apresentadas, no entanto, mais uma vez, nenhuma nota foi apresentada, nada foi citado, ou seja, provado. Ademais, se os valores forem abatidos das compras totais, isto resultaria em prejuízo para a autuada, já que a diminuindo os valores totais, aumenta-se a proporcionalidade.

Que ao contrário do que defende o nobre impugnante, a legislação veda a utilização de créditos por parte do contribuinte que optar pelo regime de apuração em função da receita bruta, porém não os distingue com a isenção da antecipação parcial e é devida.

Que a antecipação parcial não se caracteriza pela alíquota de 4% ou 17%, e sim pela diferença de alíquota do estado de origem em relação à alíquota interna estadual (17%). As notas e todos os dados da antecipação parcial citados estão discriminados nas folhas 33 e 34 do presente processo.

A infração 5 foi cobrada indevidamente, pois o regulamento exclui os optantes pelo regime de apuração em função da receita bruta do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições de bens do ativo permanente. Quanto à DMA, o *caput* do artigo 333, do RICMS/1997 é de uma clareza solar.

Por fim, diz que quanto ao restante da peça impugnatória, refere-se a tema que extrapola o escopo desta fiscalização, cabendo ao Eminentíssimo Conselho a decisão de pronunciar-se. Sendo assim, o Autuante roga pela manutenção das infrações, à exceção da infração 05, e que o Auto de Infração 269114.4003/13-1 seja considerado procedente em parte.

Foi encaminhado pedido de diligência fiscal às fls. 495, reabrindo-se prazo de defesa após entrega do relatório TEF analítico, sendo informado nesta oportunidade, que em havendo notas fiscais D-1 de mesmo valor e mesma data da venda comprovada em cartão com as que foram apresentadas no relatório TEF, tais valores devem ser abatidos do demonstrativo de omissões.

O impugnante se manifesta às fls. 509/517, quando repete os argumentos de nulidade para as infrações 1 e 2 já apresentadas na defesa inicial. Acrescente desta vez, que sempre apurou e recolheu o ICMS pelo regime normal e apresenta cópias do seu cadastro na SEFAZ, fls. 530/34. Volta a arguir o caráter confiscatório da multa aplicada e reitera o pedido de nulidade do lançamento tributário em virtude de erro de direito incorrido pelo Autuante, nos seguintes termos:

- 1) Seja anulado o Auto de Infração com base nos fundamentos e provas apresentadas, tendo em vista que o autuado não optou pelo regime de receita bruta;
- 2) Pelo cancelamento da multa em face do seu caráter confiscatório;
- 3) Requer a produção de todos os meios de provas em direito admitidas, mormente das documentais ora juntadas.

O autuante apresenta nova informação fiscal fls. 539/40 e diz que a impugnante contesta a Infração 1 e 2, argumentando que houve erro de direito, porque sempre apurou e recolheu ICMS pelo regime normal". Comenta que é espantoso que nas folhas 153 e 154 o *impugnante enuncia o seguinte: "a infração 04 não pode prosperar eis que as empresas optantes pelo regime de receita bruta não podem apropriar quaisquer créditos fiscais nos termos do artigo 504, inciso VI do RICMS/97"*.

Que a impugnante prossegue: "*Ora, nobres julgadores, se não é permitido a utilização de créditos fiscais, também não é razoável a exigência de imposto por antecipação parcial, ou no máximo que esta diferença de alíquota seja limitada a 4% e não pela alíquota de 17% como entendeu o autuante (sic)*". Continua a impugnante: "Quanto à infração 05, também está equivocada em razão da dispensa do recolhimento de ICMS por diferença de alíquotas para

contribuinte optantes pelo regime de receita bruta, nos termos do artigo 504, VII,...". Ora, diz o autuante, será que é necessário levantar mais afirmações da própria impugnante, afirmando que faz parte do regime de receita bruta, mesmo não optando expressamente?

Por outra via, confirma-se a opção pelo regime de apuração por receita bruta. A análise de seus livros fiscais evidencia a não utilização dos créditos das mercadorias de entrada, apesar de afirmar na folha 149 que *"80% das operações de venda realizados (sic) no estabelecimento empresarial contribuinte, são relativas a produtos que estão submetidos ao regime de substituição tributária..."*. Logo, os 20% restantes gerariam crédito, o que não ocorre na escrita fiscal da autuada (folhas 42 a 105). Ou seja, o contribuinte estaria abrindo mão de pagar menos imposto mesmo sabendo que teria direito ao crédito? .

Aduz que o estudo da legislação mostra que o regime tributário diferenciado da apuração por receita bruta foi criado para beneficiar, e muito e sem desvantagem, os contribuintes por ela elegidos. A adesão é praticamente de 100%. À defesa são permitidos todos os meios, mas estes não devem insultar o bom senso e a racionalidade média, como, por exemplo, quando defende maior onerosidade das operações tributárias, se contradizendo no mesmo processo e até mesmo contradizendo os documentos apresentados.

A lealdade processual é princípio também valorizado no processo administrativo. O regime é tão vantajoso que alguns aderem sem as devidas cautelas exigidas pelo regulamento, cometendo erros na escrituração e até no recolhimento. É muito comum procedimentos destes tipos. Como a análise da documentação do contribuinte deixou dúvidas, optou-se pela alternativa menos onerosa ao contribuinte. Sendo assim, o autuante roga pela manutenção de todas as infrações constantes do Auto de Infração 269114.4003/13-1.

VOTO

Analizadas as provas, a defesa e a informação fiscal, assim como as manifestações produzidas após a diligência fiscal, entendo que o processo apresenta todas as condições objetivas para julgamento, no que passo a decidir. Importante ressaltar inicialmente, que embora em trechos da defesa, o impugnante alegue estar no regime normal de recolhimento, notadamente na defesa da infração 1, argüiu também utilizar o regime de receita bruta para se defender das infrações 3 e 5, porque tal condição o favorecia.

Na infração 1, o autuante acusa a empresa de não ter recolhido qualquer valor pelo regime de apuração de receita bruta, por considerar todas as mercadorias comercializadas como não tributadas, e afirma que a escrituração fiscal não demonstra isso. A defesa arguiu em preliminar, a nulidade deste lançamento por cerceamento de defesa (pela não apresentação dos demonstrativos), e falta de indicação dos dispositivos legais que embasaram a infração.

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 19, textualiza que *"a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal"*. Assim, não acato este argumento, pois a descrição da infração traz o perfeito entendimento do que é acusado o autuante, sendo irrelevante se os dispositivos legais indicados estão ou não em acordo com a descrição da infração.

Quanto à não entrega dos demonstrativos, constato que de fato, consta à fls. 11/12 o cálculo da proporcionalidade aplicada, assinada por preposto do impugnante e nas folhas subsequentes, 13/14, estão o demonstrativo de débito, sem comprovação de recebimento de cópias pelo impugnante. O autuante refuta isto dizendo que no CD de fls. 38, cuja cópia foi comprovadamente entregue ao impugnante, e que os demonstrativos se encontram em meio magnético, não havendo portanto, cabimento na alegação. Consultando-se o CD, constata-se a ausência dos demonstrativos de fls.11/12. No entanto, tal falha poderia ser suprida com uma diligência, que por motivos adiante justificados, não foi feita.

Ainda quanto à infração 1, diz a defesa, que *“a proporcionalidade utilizada pelo autuante não corresponde à realidade, eis que foram computados no seu levantamento fiscal aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do autuado que devem ser retiradas do demonstrativo e recalculada a proporcionalidade”*, conforme valores discriminados na peça impugnatória.

No entanto, nos termos do art. 20 do RPAF, a nulidade deve ser declarada de ofício, de forma a preservar a legalidade dos atos da administração pública, e constato que neste item do lançamento em apreço, houve uma falha no procedimento que implica em vício insanável neste processo.

Nos demonstrativos de fls. 11/12 constam os valores das compras totais e o cálculo da proporcionalidade das aquisições com tributação normal, e a seguir, foi aplicado nos valores apurados na saída, de forma a se obter a base de cálculo para o regime de receita bruta à alíquota de 4%.

Por outro lado, o impugnante afirma à fl. 510, que sempre apurou o imposto pelo regime normal, embora oportunamente alegue tal regime para se defender de outras infrações. O autuante, por seu turno, além de não trazer ao processo, prova inequívoca do regime adotado pelo autuante, arguiu em sua informação de fl. 539/540, que *“o regime é tão vantajoso que alguns aderem sem as devidas cautelas exigidas pelo regulamento, cometendo erros na escrituração e até no recolhimento. Aduz ainda, que “como a análise da documentação do contribuinte deixou dúvidas, optou-se pela alternativa menos onerosa ao contribuinte.”* Vê-se claramente que o autuante não tem certeza do regime adotado pelo impugnante, admitindo textualmente que a análise documental do contribuinte deixou dúvidas e optou então pela alternativa menos onerosa.

Ora, o lançamento tributário não pode prescindir de liquidez e certeza, e para tal, seria necessário apresentar comprovação do regime adotado pelo impugnante. Compulsando o processo, às fls. 106/132, o próprio autuante anexou o livro de apuração do ICMS nos exercícios de 2008 e 2009. Pelo artigo 504, inciso X, do RICMS/97 o contribuinte optante do regime de receita bruta tem obrigação de escriturar os livros Registro de Saídas e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, dispensando a escrituração dos outros livros, como o de apuração do ICMS.

A prova de que tal livro foi escriturado no período é condizente com o que foi alegado pelo impugnante, de que estava no regime normal de apuração do ICMS. Além disso, os demonstrativos de pagamentos das fls. 15/19 denotam que o impugnante fez recolhimentos no regime normal no período que vai de 2007 a 2012, embora não conste recolhimentos em 2008/2009, período do lançamento.

No entanto, o autuante confessadamente em dúvida, optou pelo regime que considerou menos oneroso para o impugnante, sem ter certeza de qual regime de apuração foi adotado. Consultando-se o sistema INC da SEFAZ, não foi encontrado qualquer indício de que o impugnante tenha estado no regime de apuração por receita bruta, o que reforça o argumento da defesa, de que estava no regime normal de recolhimento.

Além disso, no caso em lide, o autuante não fez qualquer dedução no que diz respeito às saídas com operações isentas ou não tributadas, mas tão somente extraiu uma proporcionalidade a partir das entradas e aplicou nas saídas, como se mensalmente o volume de mercadorias vendidas com tributação normal, fosse o mesmo das entradas. Tal elemento caracteriza uma presunção só passível de execução mediante arbitramento, e para que isto seja feito, necessário atentar para o disposto nos arts. 937 e 939 do RICMS/BA 97.

A maneira como foi obtida a base de cálculo, implica em notório arbitramento, também com falta de certeza e liquidez do montante lançado. Não ficou caracterizada a falta de apresentação de documentos fiscais para justificar o arbitramento uma vez que os livros e documentos aparentemente foram apresentados à fiscalização, ou pelo menos o autuante não trouxe qualquer

alegação neste sentido, mas apenas a de que foi considerada integralmente a saída como não tributada em seu livro registro de saída.

Acrescento que em nenhum momento a ausência da emissão de documentos fiscais de venda ou regularidade da escrita fiscal do autuado foi questionada, e esta poderia ter sido utilizada para apuração do montante supostamente devido pelo contribuinte, ao se apurar as saídas efetivamente tributadas, sem precisar recorrer ao percentual tributável nas entradas. Por fim, não houve mesmo a entrega dos demonstrativos, pois não consta recebimento nas folhas impressas e o CD não tem os citados demonstrativos, implicando em claro cerceamento de defesa, mas se tornou inócuo o saneamento de tal falha, visto a nulidade flagrante que está sendo apontada.

Assim, pela falta de certeza e liquidez do montante lançado, pela falta de convicção do autuante quanto ao regime de apuração adotado, pelas provas anexadas ao processo que implicam na direção da adoção do regime de apuração normal (cópias do livro de Apuração do ICMS, pela ausência no INC de que tenha em algum momento optado pela receita bruta, pelos relatórios de pagamento em regime normal entre 2007 e 2012) declaro de ofício, a nulidade deste item do lançamento, recomendando-se a renovação da ação fiscal, apurando-se o imposto pelo regime normal de apuração. Infração 1 nula.

A infração 2 decorreu da omissão de 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 administradora de cartão de crédito. Foi efetuada diligência para entrega dos relatórios TEF, com a informação de que o impugnante deveria fazer prova dos valores de venda com a respectiva emissão de documento fiscal. Houve manifestação do impugnante sem contudo fazer qualquer justificativa a respeito da ausência de comprovação do quanto solicitado.

Os argumentos inicialmente defendidos, o de que o volume do total das vendas é superior ao que foi informado pelas administradoras não se justifica. Qualquer contribuinte pode efetuar grandes volumes de vendas em dinheiro ou cheque, declarando-as, e omitindo as parcelas de venda com cartões de crédito ou débito; assim, obviamente o total das vendas sendo superior, não é prova de que as receitas obtidas mediante uso de cartões de débito/crédito tenham sido declaradas.

Quanto a eventuais parcelamentos em vendas por cartões, tais operações ficam registradas na administradora pelo valor total, sendo apenas parcelado o recebimento ao vendedor, não havendo diferença entre os valores das notas fiscais e os valores lançados no Relatório TEF, e ainda que houvesse, tal situação seria passível de comprovação mediante relatórios buscados junto às administradoras.

As chamadas vendas fatiadas, parte em dinheiro, parte em cartão, também são passíveis de comprovação, ainda que os cupons fiscais não discriminassem isto, vez que as vendas aparecem com a forma de pagamento. Mesmo com a diligência, o impugnante não trouxe provas de que emitiu os documentos fiscais apresentados nos relatórios TEF. Assim, a Lei 7.014/96, em seu art. 4º, parágrafo 4º, inciso VI, autoriza a presunção legal de saídas tributadas, com base nos dados fornecidos pelas administradoras de cartões de débito/crédito, sem o correspondente documento fiscal emitido. Infração 2 procedente.

A infração 3 é uma multa formal e decorre da apresentação em branco da Declaração Mensal de Apuração - DMA, no mês de junho de 2008, e a defesa invoca sua condição de apuração do imposto pela receita bruta, clamando o artigo 504, inciso X, do RICMS/97. Tal artigo restringe a obrigação dos livros Registro de Saídas e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, dispensando a escrituração dos outros livros, como o de Entradas e de Apuração do imposto. Aqui, o impugnante entrou em contradição com a sua defesa na infração 1, quando arguiu estar no regime normal.

No entanto, o regime de apuração, seja o normal, seja o de receita bruta, não tem qualquer relevância quanto à obrigatoriedade da entrega da DMA, visto que tanto um regime como o outro

não dispensa as obrigações acessórias, de controle do fisco, nos termos do art. 333 do RICMS/BA 97.

Art. 333. Os contribuintes que apurem o imposto pelo regime normal ou pelo regime de apuração em função da receita bruta, deverão apresentar, mensalmente, a Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA).(RICMS/1997

Se entendeu não estar obrigado, porque teria entregue apenas uma com falhas? prova da obrigação, é que o impugnante entregou outras declarações de DMA, e só foi autuado quanto à de um único mês, que entregou em branco. Infração 3 procedente.

Na infração 4, decorrente da falta de pagamento do ICMS antecipação parcial, alega a defesa que não pode prosperar tal lançamento, eis que as empresa optantes pelo regime de receita bruta não podem apropriar quaisquer créditos fiscais, e a antecipação parcial daria direito ao crédito, justificando assim, o não pagamento. Outra vez, o impugnante oportunamente se defendeu de apurar o imposto pelo regime de receita bruta, quando no item 1, de forma oportunista, defendeu-se da infração alegando que estava no regime normal.

Ocorre que o art. 12-A da Lei 7.014 obriga a todos os contribuintes, independente do regime de apuração, incluindo-se aí os que estão até no SIMPLES NACIONAL, e que também não utilizam o sistema de créditos fiscais. A seguir, transcrição *ipsis literis* do supracitado citado artigo:

Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Não procede assim, o argumento do contribuinte devido ao seu regime de apuração, devendo recolher o ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL, não importa qual regime de apuração tenha optado. Infração 4 procedente.

Quanto à infração 5, relativa à falta de recolhimento da diferença de alíquota em aquisições para o ativo, o autuante reconheceu na informação fiscal, que foi cobrada indevidamente, com base no art. 7º, IV, “c”, do RICMS/BA 97, vigente a partir de 1/1/1990, abaixo transcrito,:

Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

IV - nas aquisições de bens do ativo permanente efetuadas por:

b) contribuintes enquadrados no regime de apuração em função da receita bruta;

No entanto, nos termos em que foi julgado o auto de infração, uma vez que foi acatada a tese defensiva de que o impugnante operava no regime normal de recolhimento, diante do conjunto probatório do processo, inclusive com o próprio impugnante anexando aos autos, o doc. 2 de fls. 529/536, desdobrando-se em esforços, para comprovar o seu regime normal de recolhimento, não recepciono o reconhecimento da improcedência feita pelo autuante, e mantenho o lançamento. Infração 5 procedente.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, vejamos o que diz o RPAF, art. 167:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Assim, não cabe a este órgão discutir tal questão, visto que as multas foram estabelecidas na Lei 7.014/96, encontrando-se portanto, dentro da legalidade vigente.

Face ao exposto, considero voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº **269114.4003/13-1** lavrado contra **O SERTANEJO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.289,70**, acrescido das multas de 50% sobre R\$R\$3.100,00, 60%, sobre R\$3.979,78 e de 70%, sobre R\$4.209,92, previstas no artigo 42, incisos I, b, II, "f" "d", III, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$140,00**, prevista no inciso XVIII, c, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de janeiro de 2014

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR - JULGADOR