

A. I. N° - 210550.0017/18-0
AUTUADO - AGROWAL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - SELMA ALCANTARA DE LIMA
ORIGEM - DAT/METRO INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15.07.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0103-02/19

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Provada a falta de recolhimento de ICMS, em decorrência da consideração de vendas de mercadorias tributadas como se livre da incidência do ICMS. Não acolhidas as questões prejudiciais e preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 21 de setembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 91.683,96, além de multa de 75%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **17.04.01.** Deixou de recolher o ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, fevereiro a dezembro de 2015 e fevereiro a dezembro de 2016.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 37 a 52, onde argumenta ter sido o Simples Nacional instituído pela Lei Complementar 123/2006, que estabelece um pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Fala que no levantamento fiscal, devem ser adicionados às vendas declaradas, os valores das diferenças apuradas no “levantamento de caixa” e não declaradas pelo contribuinte nos respectivos meses, encontrando-se a receita total. Deve ser realizada, ainda, a segregação e apuração da omissão de receita de acordo com a proporcionalidade das receitas de mercadorias da substituição tributária, conforme prescreve o § 4º do artigo 18 da Lei Complementar 123 de 14/12/2006.

Desse modo, entende que as notas fiscais que anexa devem ter seus valores excluídos da receita tributável, conforme prevê a IN 56/07.

Após descrever a acusação fiscal, observa descaber a exigência fiscal dada a condição do autuado de inscrito como empresa de pequeno porte, cuja dispensa de pagamento do imposto encontra-se prevista no artigo 272, I, “B”, 2 do RICMS/BA/12, Decreto nº13.780/12, durante os exercícios de 2014 e 2016.

Aduz que a irregularidade apontada não está comprovada no Auto de Infração e seus anexos, e as exigências não condizem com a realidade, porque nos demonstrativos elaborados pela autuante foram incluídas indevidamente operações não sujeitas à substituição tributária e foram incluídas indevidamente operações com redução de base de cálculo, sem considerar a referida redução, além de outras situações em que ocorre isenção e suspensão do ICMS.

Fala ter sido imputada infração que não merece prosperar porque contém exigências fiscais indevidas, uma vez que, praticamente a metade das mercadorias objeto do levantamento é composta de produtos do regime de substituição tributária – produtos agropecuários, para uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento, além de, inclusive, haver casos de isenção, pois no

levantamento foram incluídos vacinas, soros, medicamentos, raticidas, germicidas.etc., conforme reza o artigo 20 do RICMS, trazendo nesse sentido decisões deste o Conselho, a exemplo dos Acórdãos JJF 0124-04/17 e JJF 0123-04/17, cujas Ementas colaciona.

Friza que não há como manter os valores “constantes das supostas infrações”, porque nelas existem parcelas relativas a mercadorias cuja fase de tributação se encontra encerrada (ração animal tipo pet), como de mercadorias isentas, ao tempo em que esclarece que a sua atividade comercial está concentrada em produtos veterinários (insumos agropecuários), aprovado pelo Decreto 6.281/97 e em sua maioria referem-se a medicamentos, vacinas e demais insumos.

Garante que restará demonstrado que parte dos produtos apontados pela suposta falta de recolhimento do ICMS operação própria possui a saída interna, alcançada pela isenção, por isso não tiveram o imposto recolhido.

Em relação à outra parte dos produtos, assevera serem os mesmos sujeitos a sistemática de substituição tributária, tendo o ICMS ST sido devidamente destacado e recolhido pelo remetente das mercadorias, não havendo que se falar, consequentemente, em recolhimento do ICMS Operação Própria.

Resume que, seja pelo fato de os produtos terem a saída interna isenta, seja pelo fato de estarem alcançados pela substituição tributária, o ICMS não é devido.

Invoca o Convênio ICMS 126/10, recepcionado pelo artigo 24 do RICMS1997 e pelo artigo 264, inciso XLIX do RICMS/2012, concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos, e para fraturas e outros, em razão de as mercadorias acima estarem classificadas na NCM 9021.10.99 e serem destinadas a uso ortopédico, verificando que suas saídas internas de fato não foram tributadas, uma vez que as mesmas estão alcançadas pela isenção, devendo tais produtos serem excluídos da exigência fiscal, sendo este, também, o entendimento do Conselho de Contribuintes da Bahia, na forma do Acórdão JJF 0042-02/14, reproduzido em sua Ementa.

Reitera serem os insumos agropecuários necessários para a manutenção e produção do setor e, portanto, gozam do benefício fiscal de isenção para saídas internas em todos os Estados da Federação, inclusive na Bahia, e a isenção desobriga o contribuinte do recolhimento do imposto incidente na operação e/ou prestação que realizar, se tratando de benefício fiscal que alcança operação ou prestação no campo de incidência do imposto, mas que não sofrerá tributação por amparo legal especial. Com efeito, a isenção dos insumos agropecuários está prevista no Convênio ICMS 100/97 e recepcionada pelo RICMS/1997 em seu artigo 20 e também pelo RICMS/2012 em seu artigo 264, inciso XVIII, reproduzidos.

Pontua que, conforme se pode extrair da legislação supracitada, o benefício fiscal da isenção para insumos agropecuários alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final. Isso posto, segundo determina o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, são insumos agropecuários toda substância química, biológica, biotecnológica ou preparação manufaturada cuja administração seja aplicada de forma individual ou coletiva, direta ou misturada com os alimentos, destinada à prevenção, ao diagnóstico, à cura ou ao tratamento das doenças dos animais, incluindo os aditivos, suprimentos promotores, melhoradores da produção animal, medicamentos, vacinas, antissépticos, desinfetantes de uso ambiental ou equipamentos, pesticidas e todos os produtos que, utilizados nos animais ou no seu habitat, protejam, restaurem ou modifiquem suas funções orgânicas e fisiológicas, disponível no site <http://www.agricultura.gov.br/animal/produtos-veterinarios>, trazendo excerto do voto contido no JJF 0405-01/05.

Sustenta que em razão de se enquadrarem como insumos agropecuários, resta claro que não houve falta de recolhimento de imposto, pois os produtos possuem a saída interna isenta amparada pelo Convênio ICMS 100/97, e assim, como parte dos produtos possui a saída interna alcançada pela isenção, por isso não tiveram o imposto recolhido, citando os Convênios ICMS 126/10 e ICMS 100/97 e outros por estarem alcançados pela substituição tributária.

Reafirma não restar dúvida que o referido convênio foi recepcionado pelo artigo 24 do RICMS/1997 e pelo art. 264, inciso XLIX do RICMS/2012 (transcritos), razão pela qual devem ser excluídos os referidos produtos, e por tal motivo ao decidir sobre lavratura de Auto de Infração, a Junta de Julgamento Fiscal nunca deverá resolver de plano, uma vez que, faz-se necessário verificar se foi observado ou não o devido processo legal, até pelo fato de a empresa autuada, além de adquirir e comercializar mercadorias isentas e/ou alcançadas pela substituição tributária, exerce também serviços de pet shop (banho e tosa), bem como serviços veterinários, adquirindo assim, mercadorias para uso/consumo e ativo fixo da empresa, o que por qualquer lado que se analise, mostra descaber a exigência do imposto que a autuante alega.

Observa em seguida, que a auditoria das contas do ativo tem por objetivo a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos que dão suporte à escrita contábil, compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente, com o propósito de esconder sua verdadeira origem, e dentre essas auditorias encontra-se a auditoria específica de Caixa, que deve obedecer aos procedimentos previstos em roteiro de fiscalização próprio, a exemplo de: exame da documentação correspondente aos lançamentos de débitos e de créditos da Conta Caixa, por amostragem, ou em sua totalidade, a fim de detectar possíveis fraudes, quer de ordem documental, quer de ordem financeira, verificação das datas efetivas dos fatos contábeis e das datas dos respectivos registros, exame do comportamento do saldo da Conta Caixa, em função da conta bancos, da conta Mercadorias, das receitas, e das despesas diversas, e ainda em função das contas Duplicatas a Receber e Duplicatas a Pagar (ou equivalentes), elaboração de demonstrativo dos exames efetuados, refletindo os saldos inicial e final, os recebimentos e os pagamentos contabilizados, bem como as irregularidades porventura apuradas, identificação das irregularidades existentes, que podem manifestar-se através de “saldo credor de caixa”, suprimentos de caixa, lançamento intempestivo, pagamentos não contabilizados, enfim, deixando de observar que a autuada é optante do regime do Simples Nacional.

Dessa forma, assegura que a exigência do imposto, com a metodologia de cálculo como foi efetuada no presente lançamento, não é apropriada ao enquadramento das empresas do Regime do Simples Nacional, daí porque a Junta de Julgamento Fiscal, ao decidir sobre lavratura de Auto de Infração, nunca deverá resolver de plano, uma vez que, faz-se necessário verificar se foi observado ou não o devido processo legal.

Adentrando propriamente nas razões de impugnação, argumenta que na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-ão aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito, na forma do artigo 2º do RPAF/99.

Tal enunciado nos informa a nobre intenção do legislador baiano em assegurar aos contribuintes um tratamento justo, digno e igualitário diante do contencioso fiscal, ocorrendo que, quando o mesmo nos remete aos princípios de direito invoca necessariamente a Constituição Cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de direito. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna.

Argumenta que o Código Tributário Nacional, Lei Complementar à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Frisa estarem a função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento sujeitos à obediência ao princípio da reserva legal, e a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais

fundamentais que lhe seguem atribuem encargos deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível.

Menciona que o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de *aplicador das leis*, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis, e assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador.

Alega que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como bem está expresso no trecho da Revista dos Tribunais, copiada.

Sustenta que a atuação do órgão fiscal na cobrança dos tributos a seu encargo, portanto, não se envolve qualquer interesse próprio das autoridades fiscais, nem é o exercício de um direito subjetivo do órgão fiscal, que, também, não é parte credora de uma relação jurídica, e a ação da autoridade fiscal, impulsionada pelo dever de ofício, tem de apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte, investigando-os sem qualquer interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do Fisco uma atuação oficial e imparcial para obtenção da verdade dos fatos.

Aborda exigir a função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal, a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro da mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade, sendo a função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Nesse sentido, defende não poderem prosperar tais imputações de infração por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas, base para a atividade de lançamento fiscal a que está adstrito o agente público.

É por isso, que o caso “*sub examine*”, devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

A seguir, prosseguindo, sustenta a ilegitimidade passiva da empresa autuada, pois ao lavrar o Auto de Infração em epígrafe, a autuante cerceia o direito de defesa do contribuinte, quando não apresenta as notas fiscais que relaciona no Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias, fato que impede que o autuado demonstre que muitas notas fiscais relacionadas pelo eminente preposto fiscal se referem a mercadorias que já sofreram retenção na fonte, em razão da existência do Convênio 14/06 e do Protocolo 11/91 que atribuem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária ao remetente das mercadorias, como assim já decidiu o CONSEF, de acordo com os Acórdãos JJF 0188-01/16 e JJF 0110-04/16, cujas respectivas Ementas trazem reproduzidas.

Lembra que a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido por substituição tributária, como é cediço, deve recair na figura do remetente, ou seja, o destinatário das mercadorias é parte ilegítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária quando se trata de substituição tributária, e deste modo, argui ilegitimidade passiva por não ser responsável pela suposta obrigação tributária imputada, diante do equívoco na atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto, vez que a mesma atribui responsabilidade por substituição tributária ao substituído e não ao substituto tributário.

Traz em seu socorro, ementas do CONSEF que na sua ótica corroboram com seu ponto de vista, como os Acórdãos JJF 0059-01/10, CJF 0015-12/11, CJF 0077-11/08, JJF 1852/98, JJF 0108-01/04 e JJF 0151-01/04.

Tem, pois, como demonstrada que a infração em destaque deve ser considerada nula por ilegitimidade passiva do contribuinte conforme previsão do RPAF, no seu artigo 18, inciso IV, alínea “b”, transcrito, até pelo fato de que o processo de fiscalização não pode representar uma tarefa inquisitorial, cujas provas a serem produzidas beneficiam tão somente aos interesses arrecadatórios do Estado em detrimento do contribuinte.

Reafirma o pedido de declaração de nulidade do lançamento em exame, por inobservância do devido processo legal, pela falta de provas cerceando o direito de defesa da autuada, bem como pela falta de comprovação das entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado e por ilegitimidade passiva.

Aborda a seguir, a falta de previsão legal para a exigência da diferença de alíquotas, anotando ter a autuante laborado em equívoco ao pretender cobrar valores reconhecidamente isentos, como é o caso da diferença de alíquotas relativa a operações efetivadas por empresas de pequeno porte (EPP), diante do fato de constar da sua situação cadastral na SEFAZ (Doc.04), que a autuada se trata de “Empresa de Pequeno Porte”, fato reconhecido pela própria autuante quando consigna no Auto de Infração o tipo de contribuinte.

Reitera estar a empresa de pequeno porte isenta de pagar ICMS sobre a diferença de alíquotas, conforme estabelecido no artigo 7º, inciso V, do RICMS/97, e reafirmado no artigo 272 do RICMS/12, conforme reprodução feita.

Também fala ser certo que estando o contribuinte devidamente inscrito na condição de empresa de pequeno porte, está dispensado do pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas, a teor do dispositivo regulamentar reproduzido, e assim sendo, no caso em exame, como se encontrava à época dos fatos inscritos como empresa de pequeno porte, descabe a exigência de cuida a autuação, de acordo com as seguintes decisões, cujas Ementas transcrevem: Acórdãos JJF 0262-01/13, JJF 0028-01/16 e JJF 0069-01/17.

Aventa, mais uma vez, o fato de dever se considerar inicialmente, que o artigo 20, do RICMS/BA, trata da isenção nas operações internas com insumos agropecuários. Nesse artigo, estão listados os insumos que são beneficiados com a isenção do tributo estadual, e que para uma melhor análise do caso, será necessário a vistoria das notas fiscais elencadas e autuadas, constante no demonstrativo que acompanhou o Auto de Infração, para que consiga analisar se os referidos produtos/medicamentos veterinários, gozam da redução de base de cálculo/isenção.

A fundamentação da autuação não se sustenta, haja vista as condições especiais que a empresa goza em virtude da isenção de ICMS concedida à comercialização de produtos veterinários destinados a animais de grande porte, produtos agropecuários, conforme se depreende da leitura dos documentos fiscais acostados ao presente lançamento fiscal, possuindo os produtos o benefício fiscal de isenção, em toda cadeia produtiva, conforme determina o artigo 264, do RICMS/12, nos termos do Convênio 100/97, reproduzido.

A fiscalização exigió o pagamento do imposto sobre mercadorias destinadas a animais de grande porte, produtos agropecuários, que gozam do benefício fiscal de isenção conforme determinado no artigo 264 do RICMS/BA, e assim sendo, não houve o recolhimento do imposto, uma vez que as saídas internas eram não tributáveis e o ICMS Operação Própria não era devido, garante.

Relata que nesse sentido, parte dos produtos apontados pela suposta falta de recolhimento do ICMS Operação Própria possuem as saídas internas alcançadas pela isenção, por isso não tiveram o imposto recolhido, além do que os insumos agropecuários são necessários para a manutenção e produção do setor e, portanto, gozam do benefício fiscal de isenção para saídas internas em todos os Estados da Federação, inclusive na Bahia.

Reafirma mais uma vez que a isenção desobriga o contribuinte do recolhimento do imposto incidente na operação e/ou prestação que realizar. Trata-se de benefício fiscal que alcança operação ou prestação no campo de incidência do imposto, mas que não sofrerá tributação por amparo legal especial. Com efeito, a isenção dos insumos agropecuários está prevista no

Convênio ICMS 100/97 e recepcionada pelo RICMS/97 em seu artigo 20 e também pelo RICMS/12 em seu artigo 264, novamente reproduzidos, sendo objeto de posicionamento deste órgão julgador, no sentido de que os medicamentos veterinários, germicidas, entre outros, são insumos agropecuários alcançados pela isenção, na forma de trecho do voto proferido no Acórdão JJF 0405-01/05.

Argumenta, ainda, com relação aos Produtores Rurais, que de acordo com o que estabelece o Decreto 7.799/2000, estes são contribuintes e as vendas a eles destinadas, podem ter o benefício da redução da Base de Cálculo, já que, para efeitos de tributação, o Produtor Rural é definido como contribuinte do ICMS, outro não sendo o entendimento do CONSEF/BA, que reconhece tal orientação, a exemplo do Acórdão JJF 0471/01-03, copiado em sua Ementa.

Além disso, alega não subsistir a exigência do pagamento de ICMS por antecipação total/parcial, sobre mercadorias que tiveram redução de base de cálculo, sofreram substituição tributária, mercadorias da cesta básica, isentas, para uso/consumo, etc., porque não só contraria a legislação que rege a matéria, mas também as decisões do CONSEF nos Acórdãos JJF 0039-04/16 e CJF 0017-11/15, com Ementas mas uma vez copiadas.

Falta motivo para se proceder com sua exigência, diz, uma vez que as mercadorias relacionadas pela autuante se referem a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação com base de cálculo reduzida, mercadorias da cesta básica, mercadorias que tiveram o ICMS retido na fonte por substituição tributária, sobre mercadorias isentas, para uso/consumo, ativo immobilizado, mercadorias não tributadas como brindes, bonificações, canceladas, devolvidas, etc., como pode ser constatada através das notas fiscais a serem juntadas oportunamente.

Como visto, a autuante, furtando-se de uma apuração mais detalhada da realidade material, lhe imputa o recolhimento do ICMS por antecipação parcial relativo as aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação com base de cálculo reduzida. Isto porque, quando se compra mercadorias em outros Estados com base de cálculo reduzida, não há antecipação parcial a recolher, já que as saídas são feitas com carga tributária correspondente a 7%.

Explicita que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, *“in casu”*, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas a comercialização do estabelecimento, carecendo de motivos que sustentassem a autuação, visto que se trata de mercadorias que tiveram suas bases de cálculo reduzidas, de modo que as saídas correspondem a alíquota de 7%.

Assim, entende que, uma vez provado que as mercadorias possuem a base de cálculo reduzida, mercadoria da cesta básica, mercadoria da substituição tributária, isenta, etc., fatalmente a ação fiscal será improcedente, corroborando com o entendimento consolidado deste Órgão, não subsistindo a exigência do pagamento de ICMS por antecipação parcial, sobre mercadorias que tiveram redução de base de cálculo, sofreram substituição tributária, mercadorias da cesta básica, isentas, para uso/consumo, contrariando as decisões do CONSEF/BA, manifestada nos Acórdãos JJF 0040-05/15 e JJF 0214-05/16, reproduzidos nas respectivas Ementas.

Invoca a doutrina, representada por Celso Antônio Bandeira de Mello, para justificar padecer a infração em comento de motivação, bem como Hely Lopes Meirelles, cujo pensamento reproduz, firmando não haver motivo para que se procedesse a lavratura do Auto de Infração, posto que é premissa exata que o lançamento que se embasa em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, é ato administrativo, e sendo o lançamento do crédito tributário ato de vontade pelo qual o Poder Público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta, trazendo excerto de Seabra Fagundes.

Aponta que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados, sendo essa, aliás, é a

expressão utilizada no artigo 3º do CTN, que define o tributo como “*prestaçāo pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, e assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante).

Expõe a seguir, que a nova disciplina introduzida pela LC 147/2014, por meio da alteração da letra “a”, do inciso XIII, do §1º do artigo 13 da LC 123/2006, determina que as vendas realizadas para as “micro e pequenas” empresas - consideradas aquelas com faturamento bruto de até R\$ 3,6 milhões ao ano - não mais fiquem sujeitas ao pagamento antecipado do ICMS pelo vendedor (substituto tributário) pelas vendas futuras ao consumidor final, devendo pagar apenas o valor relativo ao Simples Nacional calculado sobre o faturamento bruto mensal.

Garante inexistir qualquer documento que demonstre que foi intimado a apresentar esclarecimento sobre a falta de registro das notas fiscais, nem tampouco qualquer intimação para correção de inconsistência que possa relacionar ao Auto de Infração, objeto em análise, dado a dispensa prevista na alínea “a”, inciso I, do art. 29, do RPAF/99, ao qual foi lavrado na data de 27/09/2018.

Lembra que o artigo 82, §2º da LC 123/06 estabelece que se aplicam todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos tributos incluídos no simples nacional, porém, apenas nas hipóteses em que o lançamento do ICMS decorra de constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo, nas atividades que envolvam fiscalização de trânsito e similares, os tributos devidos serão exigidos observadas a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional.

Em se tratando de omissão de saída de mercadoria, com base em suprimento de caixa de origem não comprovada, o estabelecimento comercial optante do Simples Nacional não possui amparo legal a exigência do imposto sob o regime normal de apuração, conforme ocorreu lançamento de ofício, pois tal apuração só seria aplicada nas atividades que envolvessem fiscalização de trânsito e similares, indica.

Ressalta que o referido regime tem método específico de apuração do imposto devido. Assim, no caso em exame, nos moldes como foi apurado o débito na infração constante no referido Auto de Infração, mostra-se inadequada a metodologia de cálculo utilizada, haja vista que traz incerteza quanto ao valor efetivamente devido.

Desse modo, garante afigurar-se inequivocamente demonstrada a falta certeza do valor devido, e logo, resta configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAFBA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para ser determinada, com segurança e liquidez, a infração, impondo-se a nulidade da ação fiscal.

Neste tocante, a nobre autuante deixa de observar o devido processo legal, na medida que, exige o cumprimento da obrigação principal, utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ. Vale dizer, o roteiro de auditoria desenvolvido pela autuante não era próprio para a situação e não permitia que se determinasse, com segurança, a infração e o valor do imposto.

Frisa, que o Auto em questão se refere a contribuinte inscrito no Simples Nacional e que o levantamento fiscal foi efetuado a partir dos livros e documentos fiscais apresentados pela autuada. Assim, o imposto devido deveria ser apurado, mês a mês, mediante aplicação do roteiro de auditoria AUDIG, apurando-se os movimentos de numerários e calculando-se a Receita Real para ser comparada com a receita informada pelo contribuinte no PGDAS.

Explicita que neste tipo de Auditoria são emitidos relatórios, a exemplo de “ANÁLISE DO ICMS SIMPLES NACIONAL A RECOLHER” e, para determinação da alíquota, deve-se considerar a receita global da empresa, ou seja, a receita omitida adicionada à receita declarada pelo contribuinte, e não serão computadas para o cálculo do ICMS as vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, valor esse que será apurado no momento da segregação da receita, conforme previsto no § 4º do artigo 18 da Lei Complementar 123 de 14/12/2006.

Esclarece que o Simples Nacional foi instituído por Lei Complementar que estabelece um pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias. No levantamento fiscal, são adicionadas às vendas declaradas os valores das diferenças apuradas no “levantamento de caixa” e não declaradas pelo contribuinte nos respectivos meses, encontrando-se a receita total, devendo ser realizada a segregação e apuração da omissão de receita de acordo com a proporcionalidade das receitas de mercadorias da substituição tributária, conforme prescreve o § 4º do artigo 18 da Lei Complementar 123 de 14/12/2006.

Com a nova receita calculada é que deveriam ser apurados os débitos observando as alíquotas constantes no Anexo 1 da referida LC 123/06, e deveriam ser considerados no levantamento fiscal os valores declarados na DASN ou recolhidos pelo contribuinte, arremata.

A seu amparo, traz, em mais uma oportunidade, Acórdãos do CONSEF que sustentariam as suas teses, a exemplo do JJF 0057-03/14, CJF 0106-11/14 e CJF 0220-12/14.

Observa que, como a autuante procedeu contrariando, além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, mas também, contra as rotinas administrativas que devem ser observadas, não seguir o devido processo legal, ao utilizar roteiro de auditoria inadequado às empresas optantes do regime do Simples Nacional.

Requer que seja declarada absolutamente nula a infração contida no Auto de Infração em apreço, por inobservância do devido processo legal, nos termos dos artigos 2º, 18, e 41, do RPAF, conforme já decidiu este órgão julgador no Acórdão CJF 0346-12/17, reproduzido em sua Ementa.

Argui como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta (artigo 5º, LV, CF/88), que as prejudiciais sejam apreciadas e decididas, com fundamentação própria e específica (CF/88, artigo 93, IX, e inteligência do artigo 5º, II, 37 “caput”).

Finaliza, solicitando a decretação da nulidade do Auto de Infração em apreço pela inobservância do devido processo legal e/ou pela falta de provas e/ou por ilegitimidade passiva do autuado, e se assim não entender, no mérito, decida pela improcedência do Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 62 a 65 esclarece, após resumir os pontos relevantes da defesa, ser equivocada a contestação do contribuinte, uma vez que a segregação foi realizada e a apuração da omissão de receita foi encontrada de acordo com a proporcionalidade das receitas de mercadorias consideradas de substituição tributária, e, consequentemente, obtendo-se os valores das receitas tributáveis, como provam as Colunas “E” dos anexos 1 dos demonstrativos anexados de cada exercício fiscalizado. Assim, para o exercício de 2014: coluna “E” - fl. 6; para o exercício de 2015: coluna “E” - fl. 14, e para o exercício de 2016: Coluna “E” - fl. 22.

Aponta ter a autuação ocorrido apenas em razão do contribuinte considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária como se assim fosse, consequentemente reduzindo valores mensais do ICMS a recolher, ferindo as normas e regulamentos do Simples Nacional, do qual é optante.

Diz que a irregularidade descrita no Auto de Infração foi devidamente comprovada através de todos os demonstrativos anexados nas fls. 6 a 29, calculada com base nas Notas Fiscais

Eletrônicas e informações contidas no banco de dados do próprio contribuinte pelo programa disponibilizado pela SEFAZ.

Fala que a cobrança se deu em razão dos motivos já descritos, qual seja, erro na apuração dos valores de imposto a recolher, e a autuação não cobra falta de recolhimento do ICMS dos produtos alcançados por isenção, tampouco pelos sujeitos à substituição tributária.

Esclarece que a autuação também não cobra falta de recolhimento do ICMS das mercadorias para uso e consumo no exercício de serviço de pet shop e veterinário, bem como para o ativo fixo da empresa.

Aduz que devidamente fiscalizado, teve conhecimento de todos os demonstrativos e levantamentos elaborados, de forma clara e esclarecedora, cópias de todos os termos, bem como de todas as provas necessárias e suficientes à demonstração da apuração do montante do seu débito tributário, conforme determinam os artigos 46/49 do RPAF-BA, trazendo como prova o documento anexado na fl. 31.

Nega ter havido ilegitimidade passiva já que não coube ao destinatário das mercadorias a cobrança pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária na autuação, reiterando, mais uma vez que, como já exaustivamente descrito a autuação ocorreu apenas em razão do contribuinte considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária como se assim fosse, consequentemente reduzindo valores mensais do ICMS à recolher, ferindo as normas e regulamentos do Simples Nacional, do qual é optante.

Justifica que não houve cobrança do ICMS sobre comercialização de mercadorias beneficiadas por isenção como já alegado pelo contribuinte na sua defesa e já explicado anteriormente.

Assevera não ter sido considerada na autuação a omissão de receita sem constatação de aquisição, manutenção ou saídas de mercadorias ou de prestação de serviços sem documento fiscal ou com documento fiscal inidôneo nas atividades que não envolveram fiscalização de trânsito e similares, tendo considerado as Notas Fiscais Eletrônicas e informações contidas no banco de dados do próprio contribuinte e realizada com respaldo nos roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ através de seu programa de apuração.

Diante do exposto, com base na fundamentação supra, requer a procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, invoca a existência de nulidades que contaminariam o lançamento, como a insegurança na determinação da infração e cerceamento de seu direito de defesa. Quanto ao primeiro aspecto, observo que a infração foi corretamente descrita, sendo apontado o enquadramento legal e o dispositivo que respalda a multa aplicada na própria peça exordial do lançamento.

Da leitura do mesmo, se depreende que, contrariamente ao afirmado pela autuada, os fatos foram claramente descritos, bem como a sua base normativa, não se podendo falar em insegurança na acusação, como aventado.

Igualmente, a infração se encontra embasada na documentação do contribuinte, bem como em outros elementos tais como DASN lembrando que os mesmos foram elaborados pela própria

empresa, sendo de sua responsabilidade, e se encontram em seu poder, daí se questionar onde estaria o alegado cerceamento do exercício do direito de defesa, uma vez que tais lançamentos objeto do Auto de Infração se encontram nos referidos documentos.

Isso pelo fato de, sendo o sujeito passivo optante pelo regime de apuração do Simples Nacional, tem um modo particular e peculiar de apuração do imposto mensal.

Descabe a alegação defensiva de não ter a autuante observado o teor do artigo 272, inciso I, alínea “b”, 2 do RICMS/12, durante os exercícios de 2014 e 2016, uma vez que tal dispositivo não guarda qualquer relação com a acusação em análise, nem possui qualquer relevância para o deslinde da questão, por se tratar tal diploma regulamentar em *“dispensa do lançamento e o pagamento relativo a diferença de alíquotas de material de uso e consumo destinada a empresa concessionária pública com atividade de captação, tratamento, distribuição de água canalizada e saneamento básico”*, sequer inexistindo item 02 na mencionada alínea, acreditando se tratar de erro na indicação da defesa.

Ainda que a norma invocada fosse a da alínea “a” do mesmo artigo, item 02, ou seja, dispensa do lançamento e pagamento relativo a diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo permanente destinada a microempresas e empresas de pequeno porte, da mesma forma, não se relaciona com o objeto da acusação fiscal, não podendo, pois, ser considerada.

Quanto ao argumento de terem sido incluídas no levantamento de forma indevida operações não sujeitas à substituição tributária e incluídas, também indevidamente operações com redução de base de cálculo, sem considerar a referida redução, além de outras situações em que ocorre isenção e suspensão do ICMS, não conseguiu apontar a defesa um caso sequer em relação a tal fato, o que prejudica a sua análise, diante de não ter verificado o mesmo.

Em relação a tese de que *“parte dos produtos apontados pela suposta falta de recolhimento do ICMS operação própria possui a saída interna, alcançada pela isenção, por isso não tiveram o imposto recolhido”*, lembro que estamos tratando de apuração pelo regime do Simples Nacional, que tem forma diversa daquela efetuada pelas empresas não optantes de tal sistemática, e submetidas ao mecanismo de débito e crédito, diferente desta, portanto, na sistemática do contribuinte, importa a receita bruta acumulada, aí englobando não somente aquelas de produtos tributados, como produtos isentos, apenas se segregando as operações nas quais houve incidência da substituição tributária, na forma prevista no manual do PGDAS-D e DEFIS, cuja consulta é pública e aberta, e se encontra disponível no endereço eletrônico http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PGDAS-D_2018_V4.pdf.

Deste modo, o fato de comercializar produtos agropecuários ou sujeitos à isenção do ICMS em nada lhe beneficia na sistemática de apuração do Simples Nacional, da mesma maneira da apuração caso tivesse optado pela conta corrente fiscal. Entretanto, a opção é do contribuinte, lembrando que a forma de apuração do imposto encontra previsão do artigo 18 da Lei Complementar 126/2006, como aliás, menciona a defesa na impugnação apresentada.

Daí por que não se sustenta o argumento de que o imposto não foi pago em razão da isenção dos produtos, o que não pode se aceitar na sistemática do Simples Nacional.

Igualmente não guarda qualquer pertinência com a matéria objeto da autuação o Convênio ICMS 126, de 24 de setembro de 2010, o qual concede isenção do ICMS às operações com artigos e aparelhos ortopédicos e para fraturas e outros que especifica, matéria igualmente alheia à autuação, que sequer foi mencionada em qualquer momento da acusação fiscal, razão pela qual deixo de tecer qualquer consideração a respeito.

Em relação a alegada auditoria de caixa realizada, segundo a defesa, esclareço que esta não fez parte do lançamento, diante, não somente dos documentos, demonstrativos e demais elementos trazidos nos autos, como, de igual forma, pelas informações trazidas pela autuante em sede de

informação fiscal, o que me leva a não as considerar pertinentes para o deslinde da matéria em discussão.

Ademais, independente da opção realizada pelo contribuinte, se pelo Simples Nacional ou pelo regime de apuração normal, o roteiro aplicado para tal auditoria é o mesmo.

Da mesma maneira, em momento algum se cogitou abordar vendas realizadas na modalidade cartão de débito/ crédito, como reclama a defesa, diante de seu entendimento de que as mesmas foram desconsideradas pela autuante, o que não corresponde ao roteiro de auditoria executado, o qual, apenas e tão somente considerou os dados correspondentes a receitas do contribuinte, aí pouco importando se as mesmas foram recebidas em dinheiro, cheque, cartões ou qualquer outra modalidade, irrelevante para a apuração do imposto realizada, motivo pelo qual não posso acolher o mesmo.

Frente ao fato de o contribuinte ter invocado a seu favor o artigo 112 do CTN, informo que o mesmo não se aplica ao presente caso, diante de não restar qualquer dúvida acerca da conduta praticada pelo mesmo, que possa levar a se valer de tal previsão legal.

A exemplo de diversas considerações já expressamente citadas, também o argumento de que não foi intimado a esclarecer falta de registro das notas fiscais, sequer para correção de inconsistências não pode ser levado em conta, diante da impertinência com o objeto da lavratura do Auto de Infração.

Quanto às menções ao RICMS/97, não podem ser consideradas, pelo fato do mesmo ter tido vigência até 31/03/2012, quando deixou de produzir quaisquer efeitos, ao passo que os fatos geradores do lançamento ocorreram em 2014, 2015 e 2016, já na aplicação plena do RICMS/12.

Não possui qualquer pertinência a alegação de não ter a autuante apresentado as notas fiscais que relaciona no Demonstrativo das Aquisições de Mercadorias, o que teria impedido a autuada de demonstrar que muitas notas fiscais ali relacionadas se referem a mercadorias que já sofreram retenção na fonte, em razão da existência do Convênio 14/06 e do Protocolo 11/91, pelo simples fato de que as notas fiscais se encontram em poder do próprio autuado, o que em nada lhe prejudica, muito menos lhe cerceia qualquer direito de defesa.

Em relação a sustentação de ilegitimidade passiva, pelo fato de não ser o responsável tributário pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária, não posso dar guarida, uma vez não ser este o objeto do lançamento, e sim, como descrito na peça exordial *“falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado”*, ou seja, imputação diversa daquela considerada pela defesa.

Esclareço que a prática adotada pelo sujeito passivo foi a de incluir no cálculo do imposto devido, como redutor, mercadorias com tributação normal, como se tivessem sido submetidas à substituição tributária, figura totalmente diversa, como facilmente perceptível.

Quanto a menção ao Decreto 7.799/2000, citado na impugnação, a exemplo de outros dispositivos legais inseridos na peça defensiva, não guardam qualquer pertinência com o escopo da autuação, pois se dirige basicamente a comerciantes atacadistas, o que não se coaduna com a atividade da empresa autuada, logo, não aplicável ao caso em tela.

Igualmente, não há de se falar em redução de base de cálculo de operações, sequer de equivalência de base de cálculo, pelo simples e singelo fato da empresa autuada ser contribuinte optante do regime de apuração do Simples Nacional, e, consequentemente, sujeita as suas regras e determinações, emanadas, não somente da Lei Complementar 123/06, como de igual forma, pelas Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional, não se tendo que falar em alíquota de imposto nas saídas de mercadorias, uma vez que nos documentos fiscais não se destaca nem calcula o ICMS, sendo as alíquotas aplicadas para a apuração do imposto para aqueles que, como

a autuada, optaram pelo Simples Nacional, variáveis inclusive em função da sua receita bruta, e de acordo com tabela anexa à mencionada Lei Complementar.

Para a alegação de não subsistir a exigência do pagamento de ICMS por antecipação total/parcial, sobre mercadorias que tiveram redução de base de cálculo, sofreram substituição tributária, mercadorias da cesta básica, isentas, para uso/consumo, etc., porque não contraria a legislação que rege a matéria, esclareço mais uma vez, que a acusação fiscal não se reporta a antecipação tributária, quer total (com encerramento de tributação), quer parcial (sem encerramento da tributação), e sim, ao fato de quando da segregação das operações sujeitas a substituição tributária, ter o contribuinte inserido operações nas quais a tributação é normal, o que implica em recolhimento a menor do ICMS.

Da mesma forma, não se aventou em momento algum da autuação questionamento acerca de falta de comprovação das entradas das mercadorias no estabelecimento autuado, o que também contribui para seu não acolhimento, nem também se aventou a exigência da diferença de alíquotas, por aquisições interestaduais, tal como alega a defesa.

Por estes motivos, não acolho as preliminares e prejudiciais suscitadas, observando, ainda, que as decisões trazidas no bojo da defesa, não se prestam a amparar seu pleito, em primeiro lugar pelo fato de que não vinculam o julgador, adstrito ao princípio de seu livre convencimento motivado. Em segundo lugar, diante do fato de não se adequarem ao presente caso.

Quanto ao mérito, conforme esclarecido pela autuante em sede de informação fiscal, bem como da análise dos elementos contido nos autos, constato que o trabalho fiscal nada mais foi o de recalcular os valores de imposto devido no período, de forma correta, ou seja, considerando todas as operações tributadas e segregando daquelas não tributadas, seguindo o comando legal.

O lançamento considerou os recolhimentos já efetivados pelo contribuinte, constando no Auto de Infração apenas e tão somente os valores não oferecidos corretamente à tributação, vez que em caso contrário, se caracteriza a dupla tributação, o que não se verifica, sendo aplicados roteiros fiscais adequados e pertinentes.

De forma objetiva, a defesa não conseguiu carrear aos autos, qualquer elemento, documento ou argumento que se opusesse de forma eficaz contra o lançamento, e diante de tais razões, julgo o Auto de Infração procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **210550.0017/18-0** lavrado contra **AGROWAL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo o contribuinte ser intimado a recolher o valor de **R\$91.683,96**, além da multa de 75% prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR