

**A. I. N° - 299430.0004/11-3**  
**AUTUADO - AILTON ARAÚJO DOS SANTOS**  
**AUTUANTES - JORGE TADEU COSTA DOS SANTOS e JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA**  
**ORIGEM - INFAZ ATACADO**  
**INTERNET - 19/10/2011**

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0226-03/11**

**EMENTA:** ICMS. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. FALTA DE REGISTRO DE OPERAÇÕES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Não acatadas as alegações preliminares. Não se trata, neste caso, de imposto lançado em decorrência de desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia, como alega a defesa, pois à época o contribuinte se encontrava no regime normal de apuração, por opção própria. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29.6.11, acusa o contribuinte de haver recolhido ICMS a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, por ter deixado de registrar nos livros fiscais vendas realizadas através de notas de vendas. Imposto lançado: R\$ 24.468,83. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 183/195) reclamando que não foi observada a regra do art. 39 do RPAF, pois o fiscal fez o enquadramento do fato de forma genérica, apontando os arts. 116 e incisos e 124, I, do RICMS, sem citar qual foi o artigo de lei que efetivamente teria sido infringido pelo autuado. Reclama que o lançamento tributário tem que descrever de forma clara e precisa a infração, e tal descrição deve subsumir-se à previsão legal insculpida em lei, e, não ocorrendo o ajuste perfeito entre o fato e a norma, o Auto de Infração carece de segurança e certeza, devendo ser anulado de plano pela autoridade revisora, nos termos do artigo 18, IV, “a”, do RPAF. Cita ensinamento do mestre Hely Lopes Meirelles.

Faz um histórico do tratamento jurídico-fiscal dispensado às micro e pequenas empresas, com fundamento nos arts. 170 e 179 da Constituição. Tece considerações acerca da finalidade do regime do SimBahia. Pondera que as micro e pequenas empresas constituem um segmento dos mais importantes, sustentáculo da livre iniciativa e da democracia, sendo responsáveis pela maioria dos postos de trabalho e do total de empresas de qualquer país. Fala das dificuldades que recaem sobre esse setor. Pontua a situação do estabelecimento que figura neste Auto, que toca seu pequeno negócio de venda de peças para bicicletas e motocicletas sem nenhum tipo de incentivo, concorrendo com empresas poderosas do ramo, detentoras de inúmeros benefícios fiscais, como o Desenvolve, Probahia e outros. Lamenta que, apesar das inúmeras dificuldades que sofrem os pequenos empreendedores brasileiros, inclusive o contribuinte em tela, a fazenda estadual proceda à sua exclusão do regime beneficiário, sob a suspeita de haver empresas familiares com a mesma composição societária, realizando diversas autuações retroativas. Frisa que consubstancia sua defesa não só nos argumentos legais que amparam a sua pretensão, mas principalmente na existência latente da hipossuficiência e da competitividade desequilibrada a que se encontra submetido, visando à nulidade deste lançamento, em atenção aos princípios de direito aplicáveis ao processo administrativo. Quanto ao direito material, apela para a observância dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, fazendo ver que os micro e pequenos negócios não se encontram, em qualquer hipótese, na mesma situação dos grandes

empreendimentos, capazes de conseguir farto crédito, dispor de garantias e conseguir várias outras vantagens pela economia de escala empreendida. Cita comentário do professor Sacha Calmon acerca do princípio da igualdade da tributação. Conclui esse ponto dizendo que esta autuação é desarrazoada porque a estrutura atual da empresa não comporta a exigência fiscal que está sendo feita, indo de encontro com todo o sistema constitucional e infralegal que amparam os pequenos empresários, e roga pela improcedência da autuação.

Quanto ao mérito, sustenta ser impossível proceder-se à cobrança retroativa à data do desenquadramento [do SimBahia], tomando por fundamento o art. 146 do CTN. Aduz que o regime do SimBahia foi concebido para simplificar e diminuir a carga tributária das pequenas empresas, tendo como fator primordial a geração de empregos, atendendo às exigências da Constituição, no sentido de diminuir as desigualdades sociais e regionais, ou seja, incentivando os pequenos para que tenham mais condições de igualdade com as grandes empresas, porém, com as mudanças legislativas, a fazenda estadual instituiu novas formas de controle que estariam descaracterizando aquele regime.

Destaca que o desenquadramento do contribuinte constitui um ato administrativo independente do lançamento do crédito tributário, pois os dois atos são praticados em momentos distintos, por agentes distintos e são submetidos a regimes jurídicos distintos, e, sendo assim, neste caso o desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia não teria respeitado as regras contidas nos dispositivos legais citados, pois o tributo que está sendo exigido se refere a fatos ocorridos antes do desenquadramento, desobedecendo a regra contida no RICMS quanto à impossibilidade de cobrança retroativa nesses casos. Frisa que, nos termos do art. 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Repisa o teor do dispositivo, pontuando que, caso haja modificação da situação jurídica do contribuinte, seja de ofício ou por decisão administrativa ou judicial, a autoridade administrativa só pode proceder aos lançamentos sob o novo enfoque relativamente a fatos geradores que vierem a ser concretizados.

Reclama que neste caso a autuação cuida de cobrança de ICMS pelo regime normal de apuração atingindo fatos geradores passados, sob o argumento de que o desenquadramento retroagiria ao período em que a empresa estava recolhendo o tributo com o benefício do SimBahia.

Recorre à regra do art. 100, inciso I, do CTN, segundo a qual constituem normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, aduzindo que a autoridade competente para conceder o regime beneficiado autorizou à época que o contribuinte em tela se beneficiasse do regime simplificado de apuração do ICMS, e, sendo assim, considera inquestionável que a presente autuação fere todos os princípios constitucionais e infraconstitucionais que regem o sistema normativo tributário, de modo que a seu ver os vícios jurídicos assinalados maculam o presente lançamento.

Reclama que o desenquadramento do regime do SimBahia foi feito indevidamente. Diz que constaria neste Auto de Infração que a empresa autuada teria sido excluída do regime simplificado do SimBahia, ensejando a cobrança do ICMS pelas regras normais de tributação pelo fato de ter sido constatado através de investigação penal que as empresas Ailton Araújo dos Santos e Salvador Bikes alteraram o quadro societário, com a suposta finalidade de beneficiar-se da condição de microempresa, tendo a referida investigação deduzido que, supostamente, o verdadeiro proprietário da empresa em tela e de outras seria o Sr. Ailton Araújo dos Santos, e, com isso, procedeu-se à exclusão do contribuinte do citado regime. Alega que tal acusação não condiz com a realidade dos fatos, tendo em vista que o Sr. Ailton deixou o corpo societário das outras empresas que deu origem a fim de que outros membros de sua família assumissem efetivamente o empreendimento, tendo ele apenas como um orientador, em vista da sua larga e

concreta experiência no ramo, de modo que o que houve, de fato, foi a dissolução societária, tendo seus sucessores familiares passado a comandar exclusivamente a gerência e administração de cada sociedade de forma autônoma e individual, ficando o Sr. Ailton como orientador e consultor, em vista do seu conhecimento empresarial. Assegura que as empresas de propriedade do Sr. Ailton não têm qualquer relação com os demais estabelecimentos de que seus familiares são sócios, e o que se configura nada mais é do que a preocupação de um provedor visando a garantir o sustento daqueles que dependem diretamente dele, incentivando o empreendedorismo e a autotutela dos mesmos, como é comum ocorrer, quando o chefe de família, com sua experiência e conhecimento, organiza uma sociedade empresária para seus familiares, de modo que possam dar prosseguimento à empresa, tirando do empreendimento o sustento de suas famílias. Aduz que cada uma dessas sociedades empresárias possui autonomia patrimonial e econômica, tendo cada uma seu estabelecimento, composto pelo conjunto de bens materiais e imateriais do patrimônio empresarial. Reitera que o Sr. Ailton não é o proprietário das outras empresas, não havendo qualquer ligação entre elas, e portanto essa congregação realizada pela fazenda se configura indevida, não se enquadrando esta situação em nenhuma das hipóteses de exclusão do regime do SimBahia previstas no art. 408-L do RICMS. Lembra que não há qualquer dispositivo normativo no sistema jurídico brasileiro que considere ilegal a retirada de um sócio para que outros possam dar continuidade à sociedade. Conclui sustentando que neste caso não existe qualquer irregularidade, por não configurar dolo, fraude ou simulação, e as empresas não foram constituídas como instrumento para a perpetração de fraude ou para burlar o sistema tributário, tanto assim que as multas aplicadas foram as previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, por descumprimento de alguma obrigação, seja acessória ou principal, e, caso se tratasse de algo suscitado na investigação penal, envolvendo fraude ou simulação, decerto que a fiscalização aplicaria a multa qualificada prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que é a sanção imposta ao autor de um ato ilícito. Frisa que a receita federal, após as informações suscitadas pelo fisco baiano, desenquadrou o contribuinte do Super Simples, mas logo em seguida o reenquadrando no mesmo regime, depois de constatar que o contribuinte preenche os requisitos necessários naquele sentido. Requer o cancelamento do seu desenquadramento e que se determine a inclusão retroativa da empresa nos benefícios do SimBahia, bem como a anulação do presente lançamento.

Alega que o seu desenquadramento indevido do regime do SimBahia torna inviável sua atividade empresarial, em face das sucessivas autuações que vem sofrendo, com a exigência retroativa do imposto, que, somando tudo, representa um percentual elevadíssimo em comparação com o faturamento da empresa, causando um grande impacto negativo na empresa, que acarretará a sua extinção, levando-se em conta que, além de arcar com uma exigência desproporcional e desarrazoada, seu empreendimento atua no ramo de peças de bicicleta, com baixo valor agregado, direcionada para a classe mais desfavorecida, além de estar localizado na periferia da cidade.

Argumenta que a autuação é insubsistente por falta de amparo legal, haja vista que a exigência do imposto pelo regime normal de apuração foi efetuado com base em informações constantes nos computadores apreendidos pela fiscalização, mas o método utilizado para apurar o suposto débito, além de deixar falhas, não corresponde à realidade dos fatos, pois é inadequado e impróprio para consubstanciar a base de cálculo utilizada para calcular o tributo lançado, uma vez que os dados extraídos dos computadores da empresa foram confrontados com os cupons do ECF (fluxo de caixa - compras pagas com vendas efetivas), porém as informações retiradas do computador não correspondem ao fluxo real de vendas realizadas pelo contribuinte, porque o computador não era utilizado apenas como banco de dados para Notas Fiscais de venda, e portanto é meio inadequado para o levantamento das vendas da empresa, pois no computador havia também orçamentos feitos pelos vendedores, a pedido dos clientes, que posteriormente não

vieram a se concretizar, ou seja, as vendas não foram efetivadas, além de haver elementos de controle interno da empresa que não têm qualquer relação com as Notas Fiscais de venda.

Considera que a forma correta de se apurar o imposto deveria ser através de uma auditoria de caixa, através do levantamento entre as Notas Fiscais de venda e a contabilidade empresarial, verificando-se os extratos bancários, de modo a se cobrar o imposto sobre uma base correspondente a circulação de mercadorias, uma vez que de acordo com a doutrina e a jurisprudência deve haver uma correlação lógica entre a base de cálculo e a hipótese de incidência do tributo, e, inexistindo tal correlação lógica, descaracteriza-se o próprio gênero jurídico do tributo. Vale-se de comentários de Roque Carrazza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Alega que neste caso a base de cálculo utilizada para calcular o ICMS foge às regras contidas nos dispositivos normativos, não condizendo com a realidade dos fatos, considerando que seria necessário apurar o tributo levando em conta as vendas realizadas pelo contribuinte, levantadas através de uma auditoria de estoque, grifando que, se houver mudança da base de cálculo possível do tributo, isso implica instituição de exação diversa daquela que a pessoa política é competente para criar, nos termos da Constituição, tendo em vista que, descaracterizada a base de cálculo, descaracterizado estará também o tributo, tornando-se ilegal a sua cobrança.

Aduz que neste caso não se trata apenas de adoção de critério jurídico distinto do previsto na lei, pois houve uma flagrante desproporção entre o valor a que se chegou com o critério inadequado do Auto de Infração e a realidade fático-econômica, de modo que, mantendo-se este lançamento, estaria sendo validada invasão ilegítima no patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado, uma vez que é inadmissível a incidência de ICMS sobre valor relativo a um lucro ilusório, utópico.

Pede que se acate o pleito de nulidade do Auto de Infração sustentado em preliminar ou em vista dos argumentos trazidos no mérito. Requer a apresentação de todos os meios de prova, inclusive testemunhal, em direito admitidas, além de juntada posterior de documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 208/210) chamando a atenção para os fatos descritos no Auto de Infração, que dão conta da apreensão de documentos fiscais, notas de vendas e arquivos magnéticos existentes em computador do contribuinte, pelos quais foi constatada a realização de vendas de mercadorias sem a emissão de Notas Fiscais no montante de R\$ 344.868,33, somente no exercício de 2007, tendo sido refeita a conta corrente do imposto, mediante o cotejo entre as informações das notas de vendas e os arquivos magnéticos apreendidos. Consideram que o enquadramento legal está correto, e que é descabida e protelatória a argumentação do autuado.

Quanto à reclamação do contribuinte pelo seu desenquadramento do SimBahia, os autuantes fazem o histórico das mutações cadastrais do estabelecimento, informando que as mudanças foram feitas por iniciativa do próprio contribuinte, portanto sem imposição do fisco, e o imposto foi apurado mediante elaboração da conta corrente fiscal.

Com relação do protesto do autuado de que as informações retiradas do computador não correspondem à realidade e de que no computador havia também orçamentos relativos a vendas que não se concretizaram, os fiscais contrapõem que a ação fiscal decorreu de apuração de denúncia, tendo havido um mandado de busca e apreensão, e os arquivos magnéticos do computador apreendido foram autenticados pela Secretaria de Segurança Pública, sendo portanto idôneos. Informam que o contribuinte, ao ser intimado para apresentar as Notas Fiscais não localizadas na apreensão, declarou que as notas de vendas de 2006 a 2008 tinham se extraviado. Os fiscais consideram que isso comprova que as transações comerciais foram concluídas. Observam que a movimentação econômica do contribuinte no período fiscalizado evidencia omissão de

saídas de mercadorias, pois as entradas totalizam R\$ 65.250,28, enquanto que as saídas são de R\$ 55.719,00.

Quanto à alegação de que seria necessário apurar o tributo mediante auditoria de estoque, os fiscais consideram que o contribuinte revela um total desconhecimento dos procedimentos elementares de auditoria fiscal, tendo em vista que o levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias toma como pontos de referência as quantidades das mercadorias nos inventários inicial e final do período considerado, porém o contribuinte, mesmo tendo sido regularmente intimado, não apresentou os Registros de Inventário de 2005 a 2009.

Concluem dizendo que mantêm o Auto de Infração.

## VOTO

A imputação de que cuida este Auto é de recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de operações não registradas nos livros fiscais.

A defesa reclama como preliminar da descrição do fato e do enquadramento legal, que teriam sido genéricos.

A acusação diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos por ter o contribuinte deixado de registrar nos livros fiscais operações realizadas através de notas de vendas. Os fiscais foram imprecisos por não explicitarem o que seriam “notas de vendas”. Nos demonstrativos às fls. 54/130 há uma relação cujo título se refere a “Notas de Vendas [...] sem Notas Fiscais”. Na coluna “número” constam as abreviaturas “VN” seguidas de um número. Os fiscais poderiam ter posto uma nota de rodapé explicando o que seria “VN”. No campo “Descrição dos fatos”, no corpo do Auto de Infração, é dito que “VNs” significa “Notas de Vendas”, embora não explique o que venham a ser “Notas de Vendas”. Mas nada neste mundo é perfeito. Depreende-se que se trata de operações efetuadas sem emissão de Notas Fiscais. Quanto ao enquadramento legal, foram indicados os dispositivos regulamentares que cuidam do regime de apuração do imposto e do prazo de pagamento. Considero que a descrição dos fatos e seu enquadramento legal foram feitos de forma satisfatória.

No tocante aos cálculos, não houve objetivamente questionamento.

Quanto ao argumento da defesa de que seria impossível proceder-se à cobrança retroativa à data do desenquadramento do SimBahia, tal alegação não faz sentido, pois no período considerado – janeiro a junho de 2007 – o contribuinte se encontrava no regime normal de apuração, e foi ele próprio quem declarou sua opção pelo regime normal, não houve desenquadramento de ofício. De acordo com o instrumento à fl. 9, de 1.1.06 até 30.6.07 o contribuinte se encontrava enquadrado no regime normal de apuração.

A defesa dedica parte considerável de seu arrazoado a fatos possivelmente alheios a este processo. Diz que constaria neste Auto de Infração que a empresa autuada teria sido excluída do regime simplificado do SimBahia, ensejando a cobrança do ICMS pelas regras normais de tributação pelo fato de ter sido constatado através de investigação penal que as empresas Ailton Araújo dos Santos e Salvador Bikes alteraram o quadro societário para beneficiar-se da condição de microempresa, tendo a referida investigação deduzido que o verdadeiro proprietário da empresa em tela e de outras seria o Sr. Ailton Araújo dos Santos, e, com isso, procedeu-se à exclusão do contribuinte do citado regime.

Esses fatos podem ter sido objeto da investigação a que alude a defesa, porém o cerne da autuação é outro. O relatório de investigação cuja cópia se encontra às fls. 11/22 recomenda o desenquadramento, não do SimBahia, e sim do Simples Nacional, envolvendo portanto período posterior aos fatos objeto do lançamento em discussão neste Auto.

Por outro lado, o que foi imputado no presente Auto foi que o contribuinte deixou de escriturar em seus livros notas de vendas de mercadorias. Não faz sentido a alegação de que o Sr. Ailton Araújo dos Santos não seria o titular da empresa autuada, mas apenas seu orientador e consultor, haja vista que a inscrição cadastral nº 45.981.454 tem como titular justamente Ailton Araújo dos Santos.

No que tange ao método ou critério seguido na apuração do imposto lançado, tal alegação está prejudicada, pois a defesa se reporta ao “desenquadramento” do SimBahia, e, conforme já assinalado, o contribuinte não se encontrava inscrito no SimBahia no período compreendido no lançamento de que cuida este Auto.

Mantenho o lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299430.0004/11-3**, lavrado contra **AILTON ARAÚJO DOS SANTOS**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 24.468,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR