

A. I. N° - 152369.0009/10-7
AUTUADO - ANTONIA FRANCISCA MIRANDA DE JUAZEIRO
AUTUANTE - LENE YEDA FONSECA MANIÇOBA
ORIGEM - INFPAZ JUAZEIRO
INTERNET - 28. 12. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0342-01/11

EMENTA: ICMS. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES NACIONAL). **a)** CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A declaração de vendas, pelo contribuinte, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Restou demonstrado que o imposto foi apurado com base na receita das operações com mercadorias sem substituição tributária, conforme declarado pelo próprio autuado no Documento de Arrecadação do Simples Nacional. Não comprovada a improcedência da presunção legal que embasa esse item do lançamento. Infração caracterizada. **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado o recolhimento a menos do imposto devido na condição de empresa do Simples Nacional. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado, em 27/12/10, para exigir ICMS, no valor de R\$ 14.927,14, em razão dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento de ICMS referente a omissões de saídas de mercadorias tributadas, presumidas por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituições financeiras e/ou administradoras de cartão, nos meses de fevereiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 11.951,34, mais multa de 150%.
2. Falta de recolhimento de valores referentes ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos, nos meses de fevereiro a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 2.975,80, mais multa de 75%.

O autuado, por meio de advogados, apresenta defesa (fls. 157 a 176) e, após descrever as infrações apuradas, ressalta que grande parte das mercadorias que adquiriu teve o ICMS pago por substituição tributária pelo remetente e muitas são isentas ou têm a base de cálculo reduzida e, portanto, não deveriam ser tributadas com a base de cálculo cheia.

Assevera que a autuante deveria ter efetuado uma análise mais detida dos documentos para apurar a verdade dos fatos, uma vez que as mercadorias não podem ser tributadas novamente, seja porque o imposto foi pago na saída do estabelecimento remetente, ou porque as mercadorias são isentas ou porque gozam de redução de base de cálculo. Frisa que pretender exigir imposto sobre tais mercadorias é incidir em *bis in idem*.

Afirma que a autuante não observou o previsto na Instrução Normativa 56/07, que orienta no sentido de que se deve abster de aplicar os roteiros de fiscalização relativos às presunções de que trata o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, quando se verificar que as operações efetuadas pelo contribuinte são com mercadorias isentas, não tributáveis ou com substituição tributária. Diz que esse fato acarreta a nulidade do Auto de Infração.

Menciona que as infrações que lhe foram imputadas contrariam os princípios que regem a legislação tributária, como é o caso da verdade material. Diz que, por estar inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, tem o direito de fazer o recolhimento do imposto de acordo com as regras desse citado Regime, já que a Constituição Federal garantiu tratamento mais benéfico e diferenciado aos pequenos empresários.

Preliminarmente, afirma que o Auto de Infração é nulo, ou mesmo improcedente, por falta de previsão legal para a cobrança do imposto lançado. Diz que, conforme se constata nos papéis de trabalho, houve a cobrança de imposto sobre mercadorias que já tiveram o ICMS pago quando da sua remessa, bem como sobre operações isentas, não tributáveis ou com redução de base de cálculo. Frisa que este CONSEF, em sede de Recurso de Revista, já se pronunciou no sentido de que o preceito contido no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que autoriza a presunção para exigir ICMS por omissões anteriores de saídas de mercadorias, não pode ser aplicado com base em indícios.

Sustenta que nos demonstrativos elaborados pela autuante, relativamente às vendas com cartão de crédito ou de débito, apenas são elencadas as vendas de todos os exercícios, bem como as compras efetuadas e pagas dentro do mesmo exercício. Diz que não foi efetuada uma análise completa dos documentos, tendo a autuante presumido a ocorrência de omissão sem embasamento legal, já que a Instrução Normativa 56/07 orienta que se deve abster de aplicar a presunção quando as mercadorias não são tributadas. Assevera que não estão presentes os pressupostos que autorizam a presunção. Destaca que as presunções previstas no artigo 1º, §3º, do RICMS-BA, não se desviam do fato gerador do ICMS, tanto que os resultados dessas espécies de auditorias representam uma presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Para embasar seus argumentos, transcreve ementas de acórdãos deste CONSEF e diz que acostará ao processo cópia das notas fiscais que comprovarão que as mercadorias eram isentas ou com o imposto pago por substituição tributária.

No mérito, referindo-se à Infração 1, o autuado afirma que a autuante labora em equívoco ao lhe imputar a suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis, pois os valores lançados como vendas através de cartão de crédito ou de débito não poderiam ser objeto das imputações, uma vez que as mercadorias já tiveram o imposto pago pelo remetente, ou são isentas ou com base de cálculo reduzida. Conclui que, dessa forma, a cobrança do imposto em comento não pode prosperar, ao menos em parte.

Sustenta que devem ser deduzidos, dos montantes referidos em tais imputações, os valores constantes nas notas fiscais de entradas de mercadorias isentas ou com o imposto pago por substituição tributária. Diz que é nesse sentido o entendimento adotado pela PROFAZ, que através do Parecer ASTEC Nº 063/2007 (fls. 182 a 184), opina favoravelmente aos contribuintes baianos que adquiriram mercadorias isentas e com o imposto pago por substituição tributária. Aduz que a Instrução Normativa 56/07 prevê a aplicação da proporcionalidade, no sentido de excluir da base de cálculo do imposto o valor das mercadorias com antecipação ou substituição tributária.

Frisa que a autuante não atendeu ao disposto na Instrução Normativa nº 56/07, que determina que não se aplique os roteiros de fiscalização relativos a presunções (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96), quando as operações efetuadas pelos contribuintes forem com mercadorias isentas, não tributadas

ou com o imposto pago por substituição tributária. Para corroborar sua assertiva, transcreve ementas de Acórdão deste CONSEF, que decidiram pela improcedência de autuações referentes a empresas que trabalhavam exclusivamente com mercadorias com a fase de tributação encerrada em razão do regime de substituição tributária.

Reitera que, independentemente da imputação que lhe foi feita, o que importa é que as mercadorias já tiveram o imposto pago por substituição tributária e, portanto, não pode a receita de tais mercadorias ser tributada novamente, sob pena de caracterizar *bis in idem*.

Destaca que as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional e que adquiriram mercadorias isentas e com o imposto pago pelo regime de substituição tributária têm o direito de ter deduzido, da receita a ser tributada, a receita obtida com tais mercadorias.

Afirma que o seu direito de defesa foi cerceado, uma vez que a autuante, sem observar o disposto no art. 41, II, do RPAF/99, não apresentou as provas em que se fundam a autuação. Explica que a autuante apresenta relatório em que consta a receita informada pela administradora de cartão de crédito, através de terminal eletrônico de fiscalização - TEF, superior às receitas informadas pelo autuado por meio da Declaração Anual do Simples Nacional – DASN, para presumir que o autuado omitiu receita tributável. Frisa que tal presunção seria válida se a autuante comprovasse que as mercadorias não tiveram o imposto pago por substituição tributária e que não tinha sido recolhido o ICMS devido por antecipação parcial. Diz que diante das provas apresentadas pelo autuado, ou seja, das notas fiscais com ICMS pago por substituição tributária e dos DAEs da antecipação parcial, cai por terra a aludida presunção utilizada pela autuante.

Reitera que a falta de provas da acusação cerceou o seu direito de defesa, acarretando a nulidade do Auto de Infração, na forma prevista nos artigos 5º, inc. LV, da Constituição Federal, e 18, inc. IV, do RPAF/99. Em defesa de sua tese, cita farta doutrina e ementas de acórdãos deste CONSEF.

Ao finalizar a sua peça defensiva, o autuado solicita que o Auto de Infração seja julgado totalmente nulo ou improcedente.

A autuante presta a informação fiscal, fls. 186 e 187, na qual afirma que nos extratos do PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional), acostados às fls. 22 a 45 e 104 a 127, foram segregadas as receitas obtidas com as mercadorias tributadas normalmente e as tributadas por substituição, de acordo com as informações prestadas pelo próprio autuado.

Assevera que, conforme os demonstrativos de fls. 10 (exercício de 2008) e 92 (exercício de 2009), a apuração do imposto foi feita considerando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/07.

Aduz que a autuação está baseada ainda em informações das notas fiscais de saídas com os seguintes demonstrativos anexos: Relação das Notas Fiscais emitidas pelo autuado (fls. 55 a 86 e 137 a 147); Relação de Notas Fiscais Compra Legal Omitida (fl. 90); Relação de Reduções Z (fls. 87/82 e 148 a 152). Menciona que os documentos fiscais utilizadas na elaboração do Auto de Infração foram fornecidos pelo autuado, que conferiu e recebeu cópia dos demonstrativos. Diz que, dessa forma, não houve qualquer hipótese de cerceamento de defesa.

Ao finalizar, a autuante sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

O autuado voltou a se pronunciar nos autos, fl. 189, solicitando que sejam juntados ao processo os documentos de fls. 190 a 973, compostos por relações de notas fiscais de entradas não tributadas, tributadas por substituição e isentas, bem como cópia das respectivas notas fiscais.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado, uma empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – foi acusado de ter omitido operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade presumida por meio de levantamento das vendas pagas por

meio de cartão de crédito e/ou débito (infração 1) e de ter deixado de recolher valores referentes ao Simples Nacional em razão de erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos (infração 2).

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que falta previsão legal para a cobrança do imposto lançado, pois se está cobrando ICMS sobre mercadorias que já tiveram o imposto recolhido pelo remetente, bem como sobre operações isentas, não tributáveis e com redução de base de cálculo.

As exigências fiscais contidas no presente Auto de Infração estão respaldadas na legislação tributária vigente, especialmente na Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e na Resolução nº 30 do Conselho Gestor do Simples Nacional (CGSN), que dispõe sobre os procedimentos de fiscalização e lançamento referentes às empresas enquadradas no Regime do Simples Nacional.

No que tange às mercadorias tributadas por substituição tributária e isentas, observo que a autuante, ao apurar o montante do imposto devido, considerou os valores das operações fornecidas pelo próprio contribuinte nos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional (fls. 22 a 45 e 104 a 127), nos quais foram informadas mensalmente as receitas com mercadorias “sem substituição tributária” e as “com substituição tributária”. Foi com base nesses dados, fornecidos pelo próprio autuado, é que a autuante apurou a proporção das operações tributadas das com a fase de tributação tributária, conforme os demonstrativos de fls. 10 e 92.

As notas fiscais trazidas na defesa (fls. 190 a 973), bem como as relações das mercadorias não tributadas e das sujeitas à substituição tributária e isentas, evidenciam o acerto do procedimento da autuante, conforme será demonstrado na apreciação do mérito.

Ressalto que a Instrução Normativa nº 56/07 determina que o preposto fiscal se abstenha de aplicar roteiro de auditoria baseado em presunção prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, apenas quando as operações realizadas pelo contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, o que não é o caso do autuado.

Em face ao acima exposto, não houve o alegado *bis in idem*, bem como não foi ignorado o previsto na Instrução Normativa 56/07. Dessa forma, afasto essa preliminar de nulidade.

O autuado também suscita a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, argumentando que não foi efetuada uma análise completa dos seus documentos, tendo a autuante presumido a ocorrência de omissão sem embasamento legal.

Verifico que o Auto de Infração está respaldado em demonstrativos anexados ao processo, dos quais o autuado recebeu cópia, conforme fica evidente quando o impugnante na defesa afirma: *No caso em tela, o autuante elaborou demonstrativos tentando comprovar que há omissão de saídas de mercadorias tributável presumida [...]. Destarte, não estão presentes os “pressupostos” que autorizam a presunção, pois o autuante limitou-se a elaborar demonstrativos de vendas e compras dentro do período fiscalizado [...].*

Na apuração das omissões, a autuante excluiu da base de cálculo as operações cujo imposto já tinha sido pago por substituição tributária, recaiando a exigência fiscal apenas sobre as operações com mercadorias sem substituição tributária. As decisões proferidas neste CONSEF, citadas na defesa, não servem como paradigma para o presente caso, pois não restou comprovado que a totalidade das operações realizadas pelo autuado era referente a mercadorias com a fase de tributação encerrada. A alegada ausência de fotocópia dos documentos fiscais referentes às operações de saídas consideradas na auditoria não se sustenta, haja vista que esses referidos documentos fiscais pertencem ao próprio autuado e, além disso, a autuante relacionou as notas fiscais e as reduções z computadas na ação fiscal (fls. 55 a 86, 137 a 147, 87/82 e 148 a 152).

Em face ao acima exposto, afasto essa segunda preliminar de nulidade.

No mérito, o autuado afirma que os valores lançados como vendas efetuadas por meio de cartão de

crédito e/ou débito não poderiam ser objeto das imputações, pois as mercadorias já tiveram o ICMS pago pelos remetentes por substituição, ou são isentas ou têm redução de base de cálculo.

Quanto à redução da base de cálculo citada nas notas fiscais de entradas de fls. 190 a 401 e 631 a 811, saliento que se trata de um benefício fiscal que atinge apenas as empresas emitentes dessas referidas notas fiscais. Além disso, não se pode olvidar que o autuado não é atacadista e, portanto, não pode se beneficiar do previsto no Dec. 7799/00. Não há na legislação do Simples Nacional previsão para que esse benefício da redução da base de cálculo seja estendido às operações de saídas realizadas pelo autuado.

No que tange às operações com o imposto pago por substituição tributária, observo nos demonstrativos de fls. 10 e 92 que a autuante segregou as receitas referentes a mercadorias com o imposto pago por substituição tributária das decorrentes de mercadorias sem substituição tributária. Ressalto que essa segregação foi efetuada com base nas informações prestadas pelo próprio autuado nos Documentos de Arrecadação do Simples Nacional, acostados ao processo.

Ademais, verifico que o somatório dos documentos trazidos na defesa (fls. 402 a 630 e 812 a 793) são inferiores aos valores considerados pela autuante, senão vejamos: no exercício de 2008, a autuante considerou que a receita referente a mercadorias com o imposto pago por substituição tributária foi de R\$ 114.333,49 (fl. 10), ao passo que a relação apresentada na defesa totaliza R\$ 109.286,99 (fl. 404); no exercício de 2009, a autuante considerou que a receita atinente a mercadorias como o imposto pago por substituição tributária foi de R\$ 116.001,30 (fl. 92), ao passo que a relação apresentada na defesa totaliza R\$ 87.756,65 (fl. 813).

Em sua defesa, o autuado faz referência ao posicionamento da PROFAZ [atual PGE/PROFIS] acerca da exclusão das receitas decorrentes de vendas de mercadorias com o imposto já recolhido por substituição tributária. Esse argumento defensivo perde a razão de ser, quando se observa que no caso em tela essa exclusão foi efetuada pela autuante. No que tange à inaplicabilidade de roteiros de fiscalização relativos a presunções tratadas no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, também não assiste razão ao defendente, uma vez que essa inaplicabilidade só se consuma quando o contribuinte comercializa habitual e exclusivamente com mercadorias com o imposto pago por substituição tributária, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa 56/07, o que não é o caso do autuado.

Sustenta o autuado que houve *bis in idem*, uma vez que as operações cujo imposto já tinha sido pago por substituição tributária estavam sofrendo uma nova tributação. Mais uma vez esse argumento não procede, haja vista que, conforme já demonstrado neste voto, as receitas decorrentes de operações com mercadorias com fase de tributação encerrada foram segregadas e excluídas na apuração do imposto lançado.

Em face ao acima exposto, a Infração 1 é subsistente, tendo em vista que a declaração de vendas, pelo contribuinte, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que não foi feito.

A Infração 2 também resta caracterizada, uma vez que os demonstrativos acostados ao processo comprovam a ocorrência de pagamento a menos do imposto devido na condição de empresa optante pelo regime do Simples Nacional.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **152369.0009/10-7**, lavrado contra **ANTONIA FRANCISCA MIRANDA DE JUAZEIRO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do débito tributário no valor de **R\$ 14.927,14**, acrescido da multa de 150% sobre R\$ 11.951,34 e de 75%

sobre R\$ 2.975,80, previstas no art. 35 da Lei Complementar 123/06, art. 44, I e §1º, da Lei Federal nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA