

A. I. N° - 152369.0008/10-0  
AUTUADO - MARIA DE LOURDES BORGES DA SILVA DE JUAZEIRO  
AUTUANTE - LENE YEDA FONSECA MANIÇOBA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 05. 10. 2012

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0234-01/12**

**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 (artigo 34 da Lei Complementar 123/06 combinado com o §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96). 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\$ 13.459,17, 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 janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2008, janeiro a junho e agosto a dezembro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 11.169,59, 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 maio a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009. Foi lançado imposto no valor de R\$ 2.289,58, mais multa de 75%.

O autuado apresenta defesa (fls. 191 a 204) e, após descrever as infrações apuradas, ressalta que as mercadorias que adquiriu tiveram o ICMS pago por substituição tributária e, portanto, não poderiam ser tributadas novamente, sob pena de se incidir em *bis in idem*.

Assevera que a autuante, ao lhe imputar a falta de pagamento de ICMS apurada por meio de levantamento de vendas com cartão de crédito, deixou de considerar que o imposto exigido já tinha

sido pago pelo remetente das mercadorias. Diz que a receita decorrente de tais operações já foi considerada nas entradas, quando o ICMS foi pago pelo regime de substituição tributária.

Sustenta que, do montante cobrado na infração 1, devem ser deduzidos os valores consignados nas notas fiscais de entradas de mercadorias isentas ou com o imposto pago por substituição tributária, conforme o entendimento contido no Parecer ASTEC Nº 063/2007 (fls. 212 e 213). 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.

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, o valor referente a 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 acostará ao processo comprovação desses recolhimentos e das aquisições com o imposto pago por substituição tributária, colocando, assim, por terra a aludida presunção da 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. Prosseguindo, afirma que a infração deve ser provada e que é dever do fisco provar a improcedência da impugnação.

Ao finalizar, o autuado solicita que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

A autuante presta a informação fiscal (fls. 216 e 217) e referindo-se ao argumento defensivo atinente à comercialização com produtos enquadrados no regime de substituição tributária, afirma que o autuado tem como atividade o comércio de artigos de perfumaria, cosméticos e artigos de higiene pessoal (fl. 209) e, “*como se sabe, estes produtos não estão enquadrados na Substituição Tributária com encerramento de Tributação, conforme determina o art. 353 e seguintes do RICMS-BA*”.

Sustenta que a autuação está em conformidade com os documentos denominados PGDAS (Programa Gerador de Arrecadação do Simples Nacional) referentes aos exercícios de 2008 e 2009, acostados às fls. 22 a 69. Afirma que nesses documentos, cujos dados foram informados pelo próprio autuado, constam apenas receitas auferidas nas vendas de mercadorias sem substituição tributária, o que diz confirmar que o autuado não comercializava com produtos enquadrados na substituição tributária com encerramento de tributação.

Menciona que é importante observar que a autuação foi lastreada também em informações das notas fiscais de saídas, conforme a relação das notas fiscais emitidas pelo contribuinte (fls. 79 a 101 e 147 a 187), da qual o autuado recebeu cópia, confirmando que as mercadorias não foram objeto de substituição tributária.

Quanto ao alegado cerceamento de defesa, a autuante diz que as decisões citadas na impugnação não tratam da questão em análise, que as notas fiscais utilizadas na auditoria fiscal foram enviadas pelo próprio autuante e que o defendente recebeu cópia dos demonstrativos que embasam a autuação.

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

Após apreciação em pauta suplementar, fl. 218, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ Juazeiro, para que a autuante atendesse as seguintes solicitações: a) acostasse aos autos cópia dos

Relatórios de Informações TEFs diários, por operação; b) que, com base na escrita fiscal, segregasse a receita auferida pelo autuado em “Receita Normal” e “Receita ST”, conforme previsto nos demonstrativos que embasam a autuação; c) que seja refeita a apuração do imposto devido, considerando a segregação citada no item anterior; d) que seja elaborado novo demonstrativo de débito para o Auto de Infração e) que fosse entregue ao autuado cópia dos novos elementos trazidos na diligência, com a concessão do prazo de trinta dias para pronunciamento, devendo, em seguida, a autuante prestar nova informação fiscal.

A diligência foi atendida, conforme fls. 224 e 225, tendo a autuante informado que, mediante verificação *in loco*, comprovou que o autuado operava exclusivamente com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária.

Explica que o autuado efetuou alguns recolhimentos de ICMS devido por antecipação parcial, utilizando indevidamente o código de receita 1145 em vez de 2175. Diz que, para melhor esclarecimento, elaborou o demonstrativo de fls. 233 a 235, no qual fica evidenciado que o defensor, além de ter utilizado o código de receita de forma equivocada, efetuou o recolhimento da antecipação parcial a menos. Também acostou ao processo (fls. 237 a 379) fotocópia das notas fiscais sobre as quais o autuado efetuou o pagamento do ICMS com os códigos 1145 e 2183, comprovando, assim, que as mercadorias comercializadas pelo contribuinte não estão enquadradas no regime de substituição tributária. Diz que, por esse motivo, não refaz a apuração do imposto. Menciona que, como o autuado só comercializava com mercadorias enquadradas no regime normal, não cabia a aplicação da proporcionalidade.

O autuado recebeu cópia dos relatórios TEFs, do resultado da diligência e teve o prazo de trinta dias para pronunciamento (fl. 30).

Ao se pronunciar nos autos, fls. 383 a 391, o autuado afirma que a multa de 150% tem o caráter de confisco, pois enseja um enriquecimento ilícito do Estado pela inobservância da limitação ao poder de tributar expresso na Constituição Federal. Diz que não foi observada a sua capacidade contributiva, já que é uma microempresa detentora de proteção prevista na Constituição Federal, que lhe dá um tratamento diferenciado para que possa competir com as demais empresas do setor. Para embasar seu argumento, transcreve o disposto nos artigos 150, IV, e 145, I, §1º, da Constituição Federal, bem como farta doutrina.

Assevera que não pode ser apenado por uma multa que o impeça de continuar a exercer atividade lícita, ou que lhe retire o indispensável a uma vida digna ou que reduz a seu padrão. Diz que, portanto, a lei fiscal afronta o direito de propriedade e deve ser declarada inconstitucional. Volta a citar doutrina. Salienta que a multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação. Frisa que não é sonegação de determinado tributo que justificará uma multa que exproprie desarrazoadamente o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio desproporcional à infração cometida. Transcreve doutrina e jurisprudência de Tribunais Superiores que considera confiscatória a multa superior a 30%.

Sustenta que a exigência de uma multa acima do limite admissível acarreta a nulidade do lançamento. Diz que os cálculos da autuante estão eivados de ilegitimidade, pois, além do tributo indevido, exige multa confiscatória. Requer que o Auto de Infração seja anulado.

Tendo em vista o pronunciamento do autuado, mediante diligência, fl. 394, foi solicitado que a autuante prestasse a informação fiscal correspondente.

Na informação fiscal, fl. 398, a autuante frisa que a definição da multa pelo cometimento de infração à legislação tributária é tema de reserva legal, não cabendo ao preposto fiscal estabelecer valores nem avaliar as multas diante da capacidade de pagamento dos contribuintes. Diz que essa incumbência cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), nos termos do art. 2º, §6º, da Lei Complementar nº 123/06, cujo teor transcreveu. Explica que a indicação da multa obedeceu à Lei

Complementar nº 123/06, combinado com a art. 44, inc. I, da Lei Federal nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07. Ao finalizar, ratifica os termos da ação fiscal.

## 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 foi cerceado seu direito de defesa, uma vez que a autuante não apresentou as provas em que se fundam a autuação. Frisa que a infração imputada aos contribuintes deve ser comprovada.

Do exame das peças processuais, constata-se que as acusações imputadas ao autuado estão descritas de forma clara e precisa, permitindo que o sujeito passivo entenda as infrações e exerça o seu direito de defesa. O Auto de Infração está acompanhado de anexos – dos quais o autuado recebeu cópia – que auxiliam o entendimento das irregularidades apuradas, explicam como foram calculados os valores exigidos e citam os elementos constitutivos do imposto lançado.

Efetivamente, os relatórios TEFs originalmente anexados ao processo (fls. 21 e 113) apenas informavam o valor mensal das operações pagas com cartão. Mediante diligência saneadora, foram anexados ao processo cópia dos relatórios diários por operação. O autuado recebeu cópia desses relatórios diários por operação, sendo, em seguida, concedido ao contribuinte o prazo de trinta dias para pronunciamento. Dessa forma, esse vício processual foi saneado, tendo sido garantido ao autuado as condições necessárias para o pleno exercício do direito de defesa.

Em face ao acima exposto, afasto essa preliminar de nulidade suscitada na defesa.

Ao adentrar no mérito da lide, ressalto inicialmente que a presunção utilizada pela autuante para apurar a omissão de operações de saídas de mercadorias com base nas vendas por meio de cartão tem respaldo no artigo 34 da Lei Complementar 123/06, o qual prevê que se aplicam às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional “*todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional*”.

Ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 4º, §4º, com a redação vigente à época dos fatos geradores tratados na autuação, prevê que a constatação da ocorrência de *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*.

Visando elidir a presunção legal que embasa a autuação, o defendente afirma que as mercadorias que adquiriu tiveram o ICMS pago por substituição tributária e, portanto, não poderiam ser tributadas novamente, para que não se incidisse em *bis in idem*.

Efetivamente, o regime do Simples Nacional exclui da sua base de cálculo as receitas auferidas com mercadorias com fase de tributação encerrada por substituição tributária. Visando a busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência para que a autuante, com base na escrita fiscal do autuado, segregasse as receitas auferidas pelo fiscalizado em “receita normal” e “receita com mercadoria enquadrada na substituição tributária”.

Em atendimento a diligência, a autuante informou que o autuado não tinha auferido receita com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária. Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado não mais abordou a questão das supostas mercadorias enquadradas no regime

de substituição tributária, limitando-se a questionar a constitucionalidade das multas indicadas na autuação.

Acato o resultado da diligência pelos seguintes motivos: a) está em conformidade com os extratos do Simples Nacional acostados ao processo, nos quais o próprio autuado não informou a existência de receita auferida com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária; b) está em consonância com os documentos probantes trazidos na diligência, os quais atestam que os recolhimentos efetuados sobre o código 1145 não eram referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, mas sim meros equívocos do autuado no preenchimento dos documentos de arrecadação; c) o autuado sustentou em sua defesa que traria aos autos as comprovações do pagamento do ICMS devido por substituição tributária, porém até a data da sessão de julgamento não trouxe essas supostas comprovações; d) notificado acerca do resultado da diligência, o autuado manteve-se silente quanto às supostas aquisições de mercadorias com o pagamento do ICMS por substituição tributária.

Como o autuado não auferiu receitas com mercadorias com a fase de tributação encerrada por substituição tributária, não há o que se falar em *bis in idem* e nem há retificação a fazer nos levantamentos elaborados pela autuante.

Em sua defesa, o autuado faz referência a mercadorias cujas operações estariam isentas de ICMS e diz que as receitas auferidas com a venda dessas mercadorias deveriam ser excluídas da base de cálculo do Simples Nacional.

Esse argumento defensivo não merece prosperar, pois, nos termos do artigo 1º da Resolução GSN nº 51/08, a base de cálculo do imposto devido pelas empresas comerciais optantes pelo Simples Nacional é a receita bruta mensal. Dessa receita bruta mensal, apenas são excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e as receitas decorrentes de exportação ou de venda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com encerramento da fase de tributação. Não há, portanto, previsão para a exclusão da base de cálculo do tributo as receitas auferidas com vendas de mercadorias isentas. Ao optar por esse regime do Simples Nacional, o autuado fica obrigado a seguir os critérios previstos nesse regime. Assim, esse argumento defensivo não se mostra capaz de elidir as infrações em comento.

O tratamento dispensado no Parecer ASTEC Nº 063/2007 não se aplica ao autuado, haja vista que o defensor, no período abrangido pela ação fiscal, conforme ficou comprovado na diligência realizada, não comercializava com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

No que tange às multas indicadas na autuação, ressalto que as penalidades estão expressamente previstas em lei, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Do mesmo modo, o fato de ser o autuado uma microempresa não afasta a aplicação das sanções expressamente previstas na lei.

Em face ao acima exposto, a Infração 1 subsiste integralmente, 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. Os argumentos defensivos atinentes à isenção de mercadorias comercializadas e às notas fiscais trazidas ao processo não elidem a irregularidade imputado ao autuado, conforme me pronunciem ao apreciar a Infração anterior.

Pelo acima exposto, voto 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 152369.0008/10-0, lavrado contra **MARIA DE LOURDES BORGES DA SILVA DE JUAZEIRO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do débito tributário no valor de **R\$13.459,17**, acrescido das multas de 150% sobre R\$ 11.169,59 e de 75% sobre R\$ 2.289,58, previstas no art. 44, inc. I, §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, 27 de setembro de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR