

**PROCESSO** - A. I. Nº 210565.0001/14-0  
**RECORRENTE** - CLÁUDIA MARQUES TELLES SANTANA (LITTUM) -ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0154-01/14  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 10/11/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0318-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO POR ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração subsistente. 2. SIMPLES NACIONAL. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/03/2014 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$6.916,74, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 1 – Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e a administradora de cartões. Total da Infração: R\$6.289,63, acrescido da multa de 150%.*

*INFRAÇÃO 2 – Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES NACIONAL, implicando desta forma em não recolhimento de parte do ICMS devido a erro na informação da receita ou de alíquota aplicada a menor. Total da Infração R\$627,11 acrescido da multa de 75%.*

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 1ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### “VOTO

*O Auto de Infração em exame exige ICMS em decorrência de falta de recolhimento do imposto constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de vendas pagas com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito (infração 01) e da 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 em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor (infração 02).*

*De início, observo que o autuado argui a nulidade do Auto de Infração afirmando, quanto à infração 01, que não desrespeitou a legislação pertinente, haja vista que todas as operações de venda, inclusive por meio de cartão de crédito foram acobertadas por documento fiscal idôneo, restando claro essa conclusão no exame de seu livro Registro de Saídas, como também em Extrato do Simples Nacional, fornecido pela Receita Federal do Brasil, que contempla o total das vendas realizadas no mês. Quanto à infração 02, alega que não restou comprovada a omissão de saída de mercadoria, descabendo a acusação fiscal de que recolheu a menos ICMS declarado referente ao Regime do Simples Nacional.*

*Por certo que não há como prosperar a pretensão defensiva, considerando que tais argumentações dizem respeito ao mérito da autuação, portanto, aspecto material do lançamento de ofício e não aspecto formal. Em verdade, a alegação de que as operações foram acobertadas por documento fiscal idôneo não se amolda à infração 01, haja vista que não está em discussão a idoneidade ou não de documento fiscal, mas sim a falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito. Já a alegação de que a omissão de saídas não restou comprovada na infração 02, também diz respeito à questão de mérito, portanto, aspecto material do lançamento.*

*Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquirir de nulidade o Auto de Infração em exame.*

*No mérito, observo que a apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas.*

*Verifico que a ação alicerçada nas informações de vendas de mercadorias cujos pagamentos ocorreram através de cartões de crédito e/ou de débito, conforme Relatório TEF-Diário analítico das operações e demonstrativos, em correto procedimento de auditoria a fiscalização identificou receitas tributáveis pelo ICMS que o contribuinte não incluiu nas bases de cálculos dos recolhimentos que efetuou. Ou seja, não pagou tributos devidos por tais receitas omitidas nas competências das DASNs declaradas no período fiscalizado.*

*Desse modo, com base nessa omissão de receitas, apurada de forma acertada, o Auto de Infração exige o ICMS pelo cometimento das duas infrações, consoante demonstrativos de apuração e de débito das infrações 01 e 02, colacionados aos autos.*

*Vale observar que, alegação defensiva de que o total das vendas é sempre maior do que é vendido com cartões de crédito não tem qualquer repercussão no presente caso, haja vista que, conforme muito bem consignado pelo autuante na informação fiscal, o total das vendas realizadas pelo estabelecimento engloba tanto as vendas com pagamentos através de cartão de crédito/débito como as vendas realizadas mediante outros meios de pagamentos, como dinheiro, cheque, etc..*

*Diante do exposto, as infrações 01 e 02 são subsistentes.*

*Entretanto, no que concerne à multa de 150% indicada na infração 01, cabe a sua retificação para 75%, haja vista que não restou comprovado que tenha sido praticada com dolo, fraude ou simulação.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o Contribuinte interpõe tempestivamente Recurso Voluntário às fls. 77 a 82 no intuito de ver modificada a Decisão da primeira instância.

Inicial seu arrazoado com a descrição dos fatos e das infrações lançadas. Passa a relatar como questões preliminares que houve cerceamento do direito de defesa e violação do devido processo legal por inobservância do art. 28, §3º, VI do RPAF/BA eis que “As infrações fiscais supostamente cometida pelo Contribuinte foram descritas no termo de encerramento do Auto de Infração de forma extremamente econômica, em pouquíssimas linhas, não individualizando a conduta cometida, dificultando por demais a defesa do Sujeito Passivo”.

Aduz também como motivo de nulidade do Auto de Infração que o demonstrativo de cálculo detalha o imposto apurado mas, “para o Requerente, incompreensível o entendimento das suas informações e como foi encontrado o referido crédito tributário, em especial os meses 03, 06, 08, 09, 10 e 11 de 2012, quando confrontados com os relatórios: TEF Diário, Mensal e por Operação em anexo”.

Assevera que o arbitramento é medida excepcional, sendo necessária legislação autorizativa, e que o fiscal deve chegar a um cálculo mais próximo possível da realidade.

Fala do princípio da verdade material, para então colocar que o arbitramento, ou aferição indireta, é método alternativo de reconhecimento de conduta típica e, sendo assim não pode exigir do contribuinte a produção de provas referentes a fatos negativos. Afiança que “o ônus da prova cave ao autor (FISCO) ao fato constitutivo, e apenas ao Réu (Contribuinte) quando da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”, sendo dever do Fisco buscar a verdade material, por mais complexa que seja, não podendo lançar mão do arbitramento como forma de apuração de omissão do ICMS.

Diz que “para apuração do arbitramento faz-se necessário a instauração de Processo Administrativo Fiscal regular, antes de sua apuração.” E que no caso não foi feito esse procedimento apartado.

Alega também falta de prova do ilícito, pois o Fisco apurou a infração “*confrontando os documentos apresentados pelo contribuinte com a documentação disponibilizada pelas administradoras de cartões de crédito*” e que a “prova indispensável é a documentação disponibilizada pelos administradores de cartão de crédito” sob pena de ofensa ao direito de ampla defesa.

Quanto ao mérito da infração por omissão (infração 01), alega que é uma nova modalidade de tributação, na qual foi “criado a figura do contribuinte substituto e contribuinte substituído” uma vez que o ICMS passou a ser retido antes mesmo de sua incidência”. Em seguida afirma que “*o contribuinte substituído tem que apurar o ICMS realmente devido fazendo a seguinte equação: aplicar o percentual estabelecido em lei sobre o faturamento da empresa acumulado nos 12 últimos meses*”.

Em conclusão, assegura que “*inexistindo outra condição, não há como aceitar tal argumentação eis que, nenhum momento houve omissão de saída de mercadorias pelo simples fato de que, pelo REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – SIMPLES NACIONAL a responsabilidade inicial de apurar reter e recolher (APURAÇÃO PARCIAL) é do fornecedor, na condição de contribuinte substituto, quando da emissão da nota fiscal, e não do contribuinte substituído*”.

Em síntese, sustenta que o fornecedor, quando da emissão da nota fiscal, retém e recolhe o ICMS, substituindo a empresa compradora, valor esse que vem destacado na nota para que o comprador possa deduzí-la quando apurar o ICMS baseado no faturamento dos 12 (doze) últimos meses.

Nesta senda, alega que não houve omissão, mas sim, poderia ter ocorrido um recolhimento a menor aduzindo que “*a descrição da infração não condiz com a realizada do suposto fato gerador, e, se é presumida não é exata, muito menos apurada via arbitramento*”.

Ao final, alega que o lançamento é nulo, insubsistente e improcedente.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade)**

Em sede de questões preliminares, foi ventilado pelo Recorrente que o Auto de Infração deveria ser considerado nulo por cerceamento ao direito de defesa, uma vez que o lançamento fiscal não teria sido suficientemente claro em apontar as operações que formaram a base de cálculo das infrações por falta de ICMS e, por conseguinte, os métodos de apuração realizados pela fiscalização, prejudicando a sua ampla defesa, o que incidiria em desrespeito ao quanto disposto no artigo 2º e no inciso III do art. 39, ambos do RPAF/BA, abaixo transcritos:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á 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.*

(...)

*Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

(...)

*III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*

É de notória sabença, que todo Auto de Infração lançado pela fiscalização deverá ser claro, preciso e sucinto para que haja a compreensão pelo sujeito passivo daquilo que está sendo acusado.

Compulsando os autos, creio que não estão presentes tais requisitos fundamentais para que sejam garantidas a ampla defesa e o pleno contraditório. Muito pelo contrário. Os relatórios e demonstrativos que dão ensejo a este Auto de Infração, processados por um programa de computador específico chamado AUDIG, são confusos e nada explicativos, os que tornam

incompatíveis com as normas Regulamentares do Procedimento Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, consoante as normas acima explicitadas.

Sendo assim, torna-se impossível contestar os números e fatos por ele apurados.

Diante da situação trazida nos autos, não vejo, em nenhuma hipótese, como dizer ao contribuinte, um micro empresário, que tais demonstrativos são concisos, claros e precisos.

Não é porque o Simples Nacional contemple uma cesta de tributos, que o Ente tributante tem a permissão de se furtar a clareza e precisão na demonstração de quanto se deve de ICMS e, não menos importante, porquê deve.

Não é devido a natureza desta cesta de tributos que há a permissão de que se elabore demonstrativos absurdamente confusos e explicações que não se coadunam com o espírito do Regime de Tributação do Simples Nacional. Desta forma, entendo que o presente Auto de Infração, nem de longe, concretiza o quanto expresso no art. 1º da LC 123/06, e no art. 170, XI da nossa CF, referente ao tratamento diferenciado e favorecido previsto para as Microempresas.

Assim, com a evidente complexidade dos cálculos que embasam a autuação e a indubitável impossibilidade fática de um microempresário averiguar os critérios de apuração do imposto, mês a mês, entendo que o presente Auto de Infração, da maneira como este se processa, é nulo por não observar os requisitos de clareza e precisão previstos no art. 39, III, do RPAF/BA.

Considero as infrações 1 e 2 Nulas.

Entretanto, por força do quanto disposto no parágrafo único do art. 154 do RPAF/BA, sendo vencido neste colegiado quanto a questão de nulidade acima debatida, passo para a análise do mérito do Auto de Infração.

A infração 2 cobra a omissão de saídas de mercadorias tributadas, presumida por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado pela administradora de cartões, com base no art. 18 e 26, I da LC 123/06, c/c o art. 4º, §4º da Lei Estadual nº 7.014/96 e a infração 01 é referente a falta de recolhimento de valores referentes ao Regime Especial Unificado de Tributos devidos pela Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, implicando no não recolhimento de parte do ICMS devido, com base no art. 21 da LC 123/06.

Vejo que as infrações estão conectadas, pois, como bem mencionou o julgamento de piso, o motivo fático de ambos os lançamentos é o mesmo, ou seja, uma vez constatada a omissão de saídas de mercadorias (infração 02), com base na presunção legal perquirida através de levantamento de vendas, foi lançada infração quanto ao recolhimento a menor do ICMS contido no SIMPLES NACIONAL (infração 01).

A princípio, não afastada a omissão de saídas pelo contribuinte, entendo que, por consequência, houve a tributação a menor dentro da complicada aplicação do regime jurídico do SIMPLES NACIONAL. Devido a um aumento da receita apurada nos últimos 12 meses, houve uma alteração dos percentuais e alíquotas aplicadas sobre o ICMS incidente neste regime de tributação que é demonstrado de forma emaranhada nos demonstrativos fiscais.

Entendo que o Recorrente não logrou êxito em elidir as acusações levantadas contra si, uma vez que, não houve a devida comprovação de que os valores informados pelo próprio contribuinte a SEFAZ como vendas através de cartão de crédito ou débito não eram inferiores aos informados pelas administradoras de cartão.

Dessa forma, com na há nos autos qualquer prova que indique a incorreção dos valores lançados, mas tão somente uma negativa genérica de não cometimento das exações, devo aplicar o quanto disposto no art. 143 do RPAF, a seguir transcrito:

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Quanto aos demonstrativos de cálculos do SIMPLES NACIONAL, já expressamos que são de difícil compreensão por se tratar de uma reunião de tributos a serem calculados e cobrados de uma vez só. Já foi explicitado na Decisão de piso que os demonstrativos são gerados através de um programa de computador específico, pois é a única maneira de se encontrar os valores perquiridos ante a complexidade do regime do SIMPLES NACIONAL. Segundo consta, trata-se de uma tentativa de se simplificar o que por sua natureza é extremamente complexo, já que temos um emaranhado de normas regulamentando vários impostos de todos os entes da Federação, mas que são cobrados em uma única guia de recolhimento.

Também devo explicitar que a constituição da base de cálculo da omissão lançada no item 02 é baseada numa presunção legal, prevista no art. 4º, §4º, VI, 'b' da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, cabendo ao Contribuinte elidi-la com documentos fiscais ou com a comprovação de situações atípicas, o que, repito, não foi feito.

Desta forma, julgo Procedentes as infrações 1 e 2.

Diante do exposto, por força do art. 155, parágrafo único do RPAF/BA, julgo PROCEDENTE as infrações 1 e 2, para NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de Nulidade)**

*Data venia*, divirjo do voto do ilustre Conselheiro Relator quanto ao acolhimento da preliminar de nulidade em razão de falta de clareza de demonstrativos fiscais, e de arguido cerceamento de direito de defesa, por tal alegação, que vejo desprovida de lastro documental.

Compulsando os autos verifico quanto à imputação 1 - que trata de falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saída de mercadoria tributada, em auditoria de levantamento de venda, com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões - que a forma de apuração do débito lançado está explicitada nos demonstrativos de fls. 07 e 14, intitulados “Apuração da divergência das vendas com cartão de crédito (TEF)” constam as colunas intituladas “total informado pelas administradoras (coluna A)”;

“documentos emitidos com vendas através de cartão”, esta subdividida em: “Redução Z (B)” e “Cupons e Notas Fiscais (C)”;

em seguida vem a coluna “divergência apurada (D) = (A - (B+C))”. Como não houve operação com mercadorias e nem operações sujeitas ao regime de substituição tributária, no levantamento realizado nesta auditoria, nas colunas a tal assunto relativo não há valores computados. Observa-se também que o contribuinte não emitiu documentos fiscais, sendo estes notas fiscais e nem cupons fiscais, nas vendas que realizou com pagamentos por meio de cartões de créditos, e de débito, e por isto os valores das colunas “B” e “C” estão zerados, nos demonstrativos fiscais de fls. 07 e 14.

Ou seja, olhando os demonstrativos vê-se de imediato que o Fisco coligiu os dados trazidos a esta SEFAZ pelas administradoras de cartões de débito e de crédito com as quais opera o autuado; pesquisou os valores de documentos fiscais emitidos pelo contribuinte em razão de tais vendas que efetuou com pagamento por meio de cartões, e do comparativo entre estas duas colunas apurou a base de cálculo do imposto lançado.

Assim, o valor das divergências apuradas entre os valores que as administradoras de cartões de débito e de crédito informaram a esta SEFAZ como pagamentos por esta modalidade, recebido pelo autuado, e os valores constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte relativamente a tais vendas de mercadorias, estão apostos na coluna “D”, sendo esta divergência a base de cálculo do ICMS lançado na imputação 01. O ICMS lançado foi calculado utilizando as alíquotas previstas na LC 123/206 para a faixa de enquadramento mensal em que se encontrava o sujeito passivo. Trata-se de operações aritméticas feitas com base nos dados do próprio contribuinte.

Em relação à imputação 2 - que trata de recolhimento a menos de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando, desta forma, não

recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor – observo que a infração está comprovada nos demonstrativos de fls. 08 a 13, e de fls. 15 a 27.

Em tais demonstrativos estão discriminadas as receitas que o contribuinte deixou de informar na Declaração Anual do Simples Nacional - DASN e no Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – PGDAS, ou seja, receitas que o autuado não ofereceu à tributação na cesta de tributos do Simples Nacional.

Assim, ao realizar a auditoria de vendas por meio de cartões de débito e de crédito, o Fisco constatou que havia receitas tributária não declaradas no PGDAS e na DASN e refez os cálculos de apuração de ICMS incluindo tais receitas ainda não declaradas pelo contribuinte, para que desta forma fosse atingido o patamar mensal correto, na tabela do Simples Nacional, para efeito de encontrar-se a alíquota aplicável no cálculo do ICMS mensal a recolher.

Aplicando a alíquota correta, e não aquela indevidamente utilizada pelo sujeito passivo, o Fisco verificou que o imposto houvera sido lançado e recolhido a menos pelo contribuinte. O Agente Fiscal, então, deduzindo do cálculo mensal de ICMS a recolher o montante já cobrado na imputação 1, apurou o imposto a recolher que é o objeto da infração 2.

Os demonstrativos fiscais estão dotados de clareza meridiana, não sendo razoável a alegação de cerceamento de defesa aqui analisada.

Assim, rejeitada a preliminar de nulidade arguida, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de nulidade, e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210565.0001/14-0, lavrado contra **CLÁUDIA MARQUES TELLES SANTANA - (LITTIUM)-ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.916,74**, acrescido da multa de 75%, previstas nos artigos 35 da Lei Complementar nº 123/06 e 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96, de 27/12/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Nulidade) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de Nulidade) – Conselheiro: Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de Nulidade)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de Nulidade )

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS