

A. I. N° - 210376.0003/13-2  
AUTUADO - EXTRAVAGANTE PERFUMARIA LTDA.  
AUTUANTE - YEDA ROCHA SANTOS  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 27/05/2014

## 6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0060-06/14

**EMENTA:** ICMS. SIMPLES NACIONAL. VENDAS EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Provado erro na informação da receita e alíquota aplicada a menor. Exigência subsistente. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovada a omissão de receita, cujo imposto foi exigido mediante o tratamento diferenciado dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Regime Especial Unificado de Recolhimento de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL. Modificado o percentual da multa aplicado na infração 2, que passa para 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96). Afastadas as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23.5.11, exige ICMS, no valor de R\$ 25.301,23, imputando ao autuado as seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Efetuou 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 falta de pagamento de parte do imposto, em virtude de erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos, no período de outubro de 2007 a dezembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 2.801,24, mais multa de 75%.

INFRAÇÃO 2. Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, no período de julho de 2007 a dezembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 22.499,99, mais multa de 150%.

O autuado apresentou petição (fls. 200/205) e, inicialmente, solicita que todas as intimações e notificações relativas a este feito sejam encaminhadas aos advogados que o representam.

Preliminarmente, suscita a nulidade da autuação, com fundamento no art. 18, I, do RPAF-BA/99, segundo o qual é nulo o ato praticado por autoridade, órgão ou servidor incompetente. Diz que o Auto de Infração foi lavrado por Agente de Tributos Estaduais, invadindo, assim, a competência exclusiva dos Auditores Fiscais. Argumenta que, a despeito da Lei nº 11.470/09, os Agentes de Tributos Estaduais, especialmente aqueles cuja investidura no cargo se deu antes do advento da Lei nº 8.210/02, não têm competência para efetuar lançamentos de ofício, consoante consta nos pareceres anexos, emitidos pela Advocacia Geral da União e pela Procuradoria Geral da República, e por isso deve ser decretada a nulidade da autuação.

Ainda em preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que existe vício na sua concepção, decorrente da inexistência do Termo de Início de Fiscalização, com prazo válido. Cita o Acórdão CJF 0157-11/09 da 1<sup>a</sup> Câmara deste CONSEF, cuja ementa transcreve.

Também questiona o fato de o Auto de Infração ter sido lavrado contra empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional com adoção de presunção aplicada de forma irregular, seja pela ausência dos TEFs diários (item 2º), seja porque a situação fática não se enquadra no disposto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, uma vez que, de acordo com dados constantes nas DMAs ou DMEs, no período fiscalizado, declarou valores de vendas superiores àqueles constantes no demonstrativo sintético da apuração, estando ali englobadas as importâncias informadas por instituição financeira ou por administradora de cartão de crédito.

Sustenta que as alegadas divergências, no caso concreto, servem apenas como um indício de alguma irregularidade, o que deveria ser objeto de uma investigação mais aprofundada, mediante a utilização de qualquer dos roteiros de auditoria fiscal ou contábil, de modo que não se pode atribuir segurança ao lançamento, inclusive porque a empresa é usuária de nota fiscal de venda a consumidor, documento que não exige o registro do meio de pagamento.

Argumenta que nem mesmo através do “casamento” de datas e valores é possível exaurir todas as vendas pagas com cartões, pois é muito comum a utilização de mais de um cartão para pagar uma mesma despesa, inclusive de crédito e débito em conjunto, bem como o pagamento de uma compra com meios diversos (cartão, espécie, cheque), como também com cartões de pessoas diversas, pois a prática comercial é diversificada, não sendo possível perder a venda, de modo que a simples divergência entre totais informados pela administradora e as vendas detectadas na empresa não é suficiente para a aplicação da presunção, uma vez que os valores que seriam de vendas excedentes certamente foram acobertados por nota fiscal de venda a consumidor. Diz que, no máximo, a autuação poderia incidir sobre a diferença entre os totais informados pela empresa e os apresentados pelas administradoras, nos meses “favoráveis” ao Fisco.

Afirma que os cálculos apresentados no demonstrativo sintético não atendem ao disposto no art. 18, §1º, da LC 123/06, no que tange à receita bruta acumulada dos doze meses anteriores ao do período de apuração, para fins de determinação das alíquotas. Frisa que a aplicação dos percentuais deveria acontecer sobre as parcelas consideradas como “omitidas” em cada mês, em atenção ao disposto no §3º do mesmo diploma legal, gerando diferenças a menos do que aquelas apontadas no Auto de Infração.

Aduz que, da forma como se apresentam os demonstrativos de apuração, o que ocorreu foi um refazimento da conta corrente fiscal, hipótese que se enquadraria no art. 42, II, “a”, da Lei 7.014/96, com multa de 60% e de 75%, conforme a LC 123/06. Menciona que os dados das administradoras foram utilizados apenas para detectar o suposto erro na apuração dos valores.

Diz que a autuante apenas repetiu os Autos de Infração nºs 210617.0006/11-1 e 210617.0020/12-2, julgados nulos pelo CONSEF, conforme os Acórdãos nºs 0080-03/12 e 0123-03/13, com cópia acostadas às fls. 227 a 238 dos autos. Frisa que conforme esses citados acórdãos, o CONSEF entendeu que o método de apuração utilizado não encontrava amparo legal, sendo que a única diferença é que no presente Auto de Infração foram apresentados os TEFs diários, o que não contorna os demais vícios apontados nas citadas decisões.

Sustenta que a apresentação dos TEFs, dentre outros atos, demonstra a decadência do direito de constituição do crédito tributário, notadamente em relação ao exercício de 2007, posto que a derradeira decretação de nulidade não se deu por “erro de forma”, mas sim por “cerceamento de defesa”, uma vez que o autuante não tinha cumprido a diligência solicitada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme consta nas páginas 4 e 5 do Acórdão JJF Nº 0123-03/12.

Diz que, em relação ao exercício de 2008, a decadência atinge os meses de janeiro a novembro, na medida em que decorridos mais de cinco anos dos supostos fatos geradores, tendo sido o autuado intimado acerca do lançamento em 06/12/13.

Menciona que a situação que ensejou a nulidade do Auto de Infração anterior se repete, existindo um grande paradoxo entre os itens 1 e 2, servindo a segunda ocorrência apontada para atestar que a cobrança, se devida, haveria que ser relativa ao erro na informação da receita e,

consequentemente, na apuração dos valores devidos. Frisa que essa forma inusitada de apuração e enquadramento já fora afastada pelo CONSEF.

No mérito, afirma que apesar de se encontrar prejudicado pela metodologia aplicada na apuração do imposto lançado, buscará conferir as vendas, por datas e valores, que foram feitas mediante pagamento com cartão e registradas em espécie. Registra que as suas vendas com cartão representa 80% a 90% do seu faturamento, embora muitas vezes erros operacionais fizessem os registros de forma equivocada.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de documentos e revisão por fiscal estranho ao feito. Pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 242 a 248, referindo-se à competência dos Agentes de Tributos Estaduais para a lavratura de Auto de Infração, a autuante afirma que a preliminar de nulidade deve ser afastada, pois a seu procedimento está vinculado à lei, independentemente de eventuais discussões a respeito da suposta inconstitucionalidade dessa lei.

No que tange à falta de Termo de Início de Fiscalização, diz que a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais supera essa questão.

Afirma que não merece acolhimento a preliminar de nulidade atinente à aplicação da presunção de forma irregular, pois em nenhum mês houve declaração de vendas a maior do que o faturamento apurado. Após discorrer acerca dos demonstrativos que embasam a autuação, diz que onde houve omissão de cartão foi aplicada a alíquota encontrada sobre o respectivo valor. Frisa que os demonstrativos detalham a apuração do imposto lançado, sendo que o autuado recebeu cópia desses demonstrativos.

Explica que os relatórios discriminam os totais das vendas diárias e mensais com cartão e em outras formas de pagamento, tendo sido esses dados extraídos das reduções e das notas fiscais apresentadas. Diz que, dessa forma, a simples alegação de que em algum caso a omissão seria acobertada por nota fiscal não é suficiente para invalidar a autuação, uma vez que o autuado dispõe dos documentos para comprovar seu argumento.

Menciona que a receita bruta do exercício anterior apurada atende aos dispositivos da LC 123/06, especialmente às alíquotas previstas no Anexo 1 dessa citada lei.

Nega que a presente autuação seja uma repetição de Auto de Infração anterior, haja vista que nos Autos anteriores o autuante utilizou método próprio e, além disso, não atendeu à diligência determinada pelo CONSEF. Ressalta que no presente lançamento foi utilizado o sistema de apuração adotado por todos os Agentes de Tributos com roteiro específico, tendo sido anexado aos autos os relatórios comuns e necessários ao entendimento do quanto apurado.

Diz que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 173, I, do CTN. Aduz que o inciso II desse citado artigo prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Explica que, conforme doutrina que transcreve, “*erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fáticos, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentam a prática do ato*”. Prosseguindo, afirma que o último julgamento se deu por erro de forma. Diz que, como a decretação da nulidade ocorreu em 13 de abril de 2012, a partir daquela data a Fazenda Pública Estadual passou a dispor de mais cinco anos para constituir o crédito tributário.

Quanto ao exercício de 2008, ressalta que o autuado não foi intimado em 06/12/13, mas sim em 14/10/13 (fl. 8).

No mérito, diz que a simples alegação de que houve erros operacionais não é suficiente para descharacterizar a autuação e, ao finalizar, opina pela procedência da autuação.

## VOTO

No presente Auto de Infração, o autuado foi acusado de, na condição de inscrito no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, ter recolhido a menos ICMS por erro na informação da receita e/ou alíquota (infração 1) e de ter deixado de recolher o citado imposto estadual em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento das vendas pagas por meio de cartão de crédito/débito (infração 2).

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do lançamento de ofício sob o argumento de que o Auto de Infração foi lavrado por Agente de Tributos Estaduais, invadindo, assim, a competência exclusiva dos Auditores Fiscais.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois com o advento da Lei nº 11.470/09, de 01/07/2009, a competência para lavrar Auto de Infração referente a contribuintes optantes pelo Simples Nacional passou a ser exclusiva de Agente de Tributos Estaduais. Ou seja, com a efetivação do Simples Nacional no mês de julho de 2007, somente o Agente de Tributos Estaduais pode lavrar Auto de Infração que envolva contribuintes optantes pelo Simples Nacional. A Ação Direta de Inconstitucionalidade interposta contra a Lei nº 11.470/09, enquanto não apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, não retira essa citada Lei do ordenamento jurídico estadual e, portanto, esse diploma legal continua em vigor, produzindo os seus efeitos normalmente. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar suscitada na defesa.

Ultrapasso a preliminar de nulidade atinente à falta de Termo de Início de Fiscalização, pois, conforme o disposto no artigo 26 do RPAF-BA/99, o procedimento fiscal inicia-se com a: apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento; lavratura do Termo de Início de Fiscalização; intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização; emissão de Auto de Infração ou de Notificação Fiscal. No caso concreto, o início da ação fiscal está demarcado pela intimação para apresentação de livros e documentos de fl. 8, a qual supre a ausência do Termo de Início de Fiscalização. A decisão contida no Acórdão CJF 0157-11/09 não se aplica ao presente caso, uma vez que aquela decisão tratava de uma situação em que não havia Termo de Início de Fiscalização e nem intimação válida para apresentação de livros ou documentos; a intimação que havia naquele processo era referente a uma ação de monitoramento fiscal.

O autuado argui a nulidade da ação fiscal, pois considera que presunção prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, foi utilizada de forma irregular, haja vista que as suas vendas informadas nas DMEs eram superiores às constantes nos demonstrativos sintéticos da apuração do imposto.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois os pagamentos informados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito devem ser confrontados com as vendas declaradas pelo fiscalizado como pagas com cartão. Não seria razoável confrontar esses pagamentos informados pelas administradoras com o total das vendas realizadas pelo autuado, já que o total das vendas contém operações pagas por meio diverso de cartão, tais como, dinheiro, cheque, tickets, etc. Nos termos do art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época dos fatos, a divergência entre as vendas informadas pelas administradoras de cartão e as vendas declaradas pelos contribuintes autoriza a presunção de omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo aos contribuintes comprovar a improcedência dessa presunção legal. As vendas realizadas mediante nota fiscal foram consideradas pela autuante; se havia mais alguma operação realizada mediante nota fiscal e paga por meio de cartão de crédito, cabia ao autuado comprovar esse fato, o que não foi feito. Do mesmo modo, constitui ônus do autuado comprovar a ocorrência de vendas pagas mediante mais de um cartão ou mediante meios diferentes de pagamentos.

Ao contrário do afirmado na defesa, os demonstrativos elaborados pela autuante atendem ao disposto no art. 18, §1º, da LC 123/06, conforme se pode depreender dos documentos de fls. 18 e 26,

nos quais se observa que foi apurada a receita bruta acumulada e, com base nessa receita, foi corretamente aplicada a alíquota cabível dentre as previstas no Anexo 1 da LC 123/06.

O roteiro de auditoria fiscal aplicado não se confunde com o refazimento de conta corrente fiscal. Ademais, esse roteiro de auditoria é frequentemente utilizado na fiscalização de empresas optantes pelo regime do Simples Nacional.

Não se sustenta a tese defensiva de que o presente Auto de Infração se trata de mero refazimento de Autos de Infração anteriores. Nos lançamentos anteriores, além da não apresentação dos relatórios TEFs diários, o autuante tinha adotado método não previsto na legislação: em vez de se basear em dados informados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, o autuante tinha se baseado em dados do próprio contribuinte. No presente Auto de Infração, os vícios que inquiriram de nulidade os Autos de Infração anteriores foram devidamente sanados.

O presente Auto de Infração trata de refazimento de ação fiscal referente a Auto de Infração que fora julgado nulo. O Auto de Infração anterior, de nº 210617.0006/11-1, foi lavrado em 23/05/11 e se referia a fatos geradores ocorridos no período de julho de 2007 a dezembro de 2008. Considerando o posicionamento assente neste CONSEF de que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 173, I, do CTN, isto é, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que se falar em decadência quanto à lavratura daquele Auto de Infração.

Ocorre, porém, que o Auto de Infração nº 210617.0006/11-1 foi julgado nulo em 13 de abril de 2012 (fl. 238), sendo que contra aquela decisão não houve interposição de recurso. Ao decretar a nulidade daquele Auto de Infração, a 3ª JJF, em síntese, assim se pronunciou:

[...]

*O problema, contudo, está na forma e motivação do lançamento, que acusa uma coisa, mas foi feita outra. Em vez de basear-se em dados informados por instituição financeira ou administradora de cartões, conforme acusa o Auto de Infração, a autoridade fiscal afirma que se baseou foi em dados declarados pelo próprio contribuinte, conforme instrumentos às fls. 7, 8 e 9. A imputação não tem base portanto na presunção de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Está patente que o autuante criou um método próprio, não previsto em lei ou nas praxes fiscais.* (grifos não do original)

[...]

Ao tratar da decadência, o Código Tributário Nacional, no seu art. 173, inc. II, assim, dispõe:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

[...]

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Conforme consta na decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a razão da nulidade está no fato de que *o autuante criou um método próprio, não previsto em lei ou nas praxes fiscais*. Estamos, portanto, ante um vício de formal e, em consequência, aplica-se o disposto no art. 173, inc. II, do CTN, o que dá à Fazenda Pública Estadual o prazo de cinco (5) anos a contar da data que tiver tornado definitiva a decisão que anulou o Auto de Infração nº 210617.0006/11-1. Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 08/11/13 e que o autuado foi notificado do lançamento em 06/12/13, não ocorreu a alegada decadência, nem em relação ao exercício de 2007 e nem quanto ao exercício de 2008.

Em face ao acima exposto, afasto as preliminares de nulidade e de decadência.

Indefiro a solicitação de diligência feita pelo autuado, pois, caso exista algum elemento probante capaz de desconstituir a autuação, essa prova deve estar em poder do autuado, a quem cabe o ônus de elidir a presunção legal que embasa o Auto de Infração. Além disso, observo que o autuado não demonstrou, nem por amostragem, a existência em seu poder de elementos capazes de elidir, ainda que parcialmente, a autuação.

Adentrando no mérito, ressalto que a presunção utilizada pelo 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 LC 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 artigo 4º, §4º, com a redação vigente à época dos fatos, prevê que, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, dentre outras hipóteses, a ocorrência de declaração pelo contribuinte de valores de operações ou prestações inferiores aos informados por instituições financeiras ou administradoras de cartões de crédito ou débito.

Com base nesses dispositivos legais citados acima, fica claro que a presunção utilizada pelo autuante tem amparo expresso na legislação, ficando, porém, ressalvado ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Visando elidir a presunção legal que embasou a autuação, o autuado afirma conferirá as vendas feitas com pagamento mediante cartão e registradas em espécie, bem como diz que as vendas em cartão representam 80% a 90% do total do seu faturamento.

Essas alegações defensivas não se mostram capazes de elidir a presunção que embasou o levantamento das vendas pagas com cartão de crédito, pois carecem de prova que as respaldem.

A forma como foi aplicado o roteiro de auditoria fiscal referente às vendas pagas com cartão está correta. A auditoria sumária em comento é realizada mediante o confronto das vendas informadas pelas administradoras de cartão (Relatórios TEFs) com as vendas pagas mediante cartão constantes nas “leituras z”. A constatação da ocorrência de vendas pagas em cartão declaradas pelos contribuintes em valor inferior às informadas pelas administradoras de cartão e/ou instituições financeiras autoriza a presunção legal (art. 4º, 4º, da Lei nº 7.014/96) de realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo aos contribuintes comprovar a improcedência dessa presunção legal.

O fato de a venda total do estabelecimento fiscalizado ser superior à venda informada pelas administradoras de cartão não elide a autuação, pois a comparação dessas vendas somente pode ocorrer entre operações equivalentes, ou seja, as vendas declaradas pelo contribuinte como pagas por cartões em confronto com as vendas informadas pelas administradoras de cartões.

As alegações defensivas, em síntese, constituem meras negativas do cometimento das infrações, uma vez que não foi trazido ao processo qualquer prova, demonstrativo, levantamento ou indicação de erro na auditoria fiscal realizada. Ressalto que, nos termos do artigo 143 do RPAF/99, *a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*.

Considerando que o autuado não trouxe ao processo qualquer prova ou argumento capaz de elidir as infrações, as quais estão devidamente comprovadas pelos demonstrativos e documentos acostados ao processo, as Infrações 1 e 2 subsistem em sua totalidade.

Ressalto que, no entanto, o percentual de multa consignado na infração 2 carece de reparo, pois a penalidade de 150%, prevista no art. 44, I e §1º da Lei nº 9.430/96, não está corretamente aplicada. O percentual da multa, no caso em concreto, será de 75%, uma vez que não restou comprovada a existência de dolo, fraude ou conluio. Portanto, o percentual corretamente aplicado passa para 75% (art. 44, I, Lei 9.430/96), já que não estamos diante de fato que atraia a aplicação da multa qualificada de 150% (art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96).

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações acerca do presente feito sejam direcionadas aos advogados que o representam, nada obsta o atendimento de tal pleito, porém ressalto que o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF-BA/99.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, modificando, porém, a multa aplicada na infração 2 para 75%.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210376.0003/13-2**, lavrado contra **EXTRAVAGANTE PERFUMARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.301,23**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC nº 123/06, c/c o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA