

A. I. N° - 211329.0032/11-2
AUTUADO - CARJUR COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DE PISCINA E LAZER LTDA.
AUTUANTE - ALEXINALDO DA SILVA LIMA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 26. 06. 2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0112-01/14

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DE VALORES REFERENTES AO REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE, IMPLICANDO FALTA DE PAGAMENTO DE PARTE DO ICMS, EM VIRTUDE DE ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA. **b)** CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES [CONTRIBUINTE INSCRITO NO SIMPLES NACIONAL]. Fatos demonstrados nos autos. Alegação, sem provas, de que a quase totalidade das operações seriam isentas e que as demais seriam relativas a mercadorias do regime de substituição tributária. Lançamentos mantidos. Corrigido o percentual da multa do segundo lançamento, de 150% para 75%. O § 1º do art. 44 prevê que o percentual de tal multa (75%) será duplicado (150%) “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. Portanto, a multa não é duplicada “sempre”, mas, apenas, nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexistência de dolo, fraude ou conluio, e por conseguinte não se trata de infração qualificada, e sim de infração pura e simples de omissão de saídas de mercadorias, punível com a multa básica, de 75%, e não a multa agravada, em dobro, de que cuida o § 1º do art. 44 da Lei federal nº 9.430/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.6.11, diz respeito aos seguintes fatos:

1. 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 a falta de pagamento de parte do ICMS, em virtude de erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menos [*sic*], sendo lançado imposto no valor de R\$ 19.361,85, com multa de 75%;
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, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 7.870,67, com multa de 150% [contribuinte inscrito na condição de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional)].

O contribuinte defendeu-se (fls. 75-78) alegando que todos os impostos referentes à saída de mercadorias foram pagos, e eventual não pagamento do imposto apenas ocorre quando a mercadoria é vendida com isenção de ICMS. Aduz que na grande parte das operações feitas através de cartão de crédito as mercadorias são entregues ao comprador em domicílio, sendo as vendas necessariamente acompanhadas das Notas Fiscais, sem as quais é impossível o transporte.

Quanto à multa de 75%, alega não haver razão para sua aplicação, uma vez que, em havendo o pagamento devido sobre todas as vendas realizadas, inclusive as feitas por meio de cartão, não há por que se falar em falta de pagamento nem falta de declaração ou declaração inexata.

No tocante à multa de 150%, protesta que ela é descabida, pois o art. 44 da Lei 9.430/96 dispõe no inciso I sobre a aplicação da multa de 75%, porém o § 1º determina que, em caso de sonegação, fraude ou conluio, estes na modalidade dolosa, a multa de 75% será duplicada, sendo que no presente caso não houve qualquer das hipóteses acima, muito menos na modalidade dolosa, a ensejar a duplicação da multa, o que proíbe de plano a sua aplicação.

Pede que o Auto de Infração seja declarado insubsistente, e conseqüentemente improcedente.

Na informação prestada (fls. 87/95) o fiscal autuante rebate a alegação da defesa de que todos os impostos referentes à saída de mercadorias foram pagos e que eventual não pagamento do imposto apenas ocorre quando o produto vendido está sob isenção de ICMS. Diz o autuante que o Simples Nacional é um regime especial que unifica a legislação tributária aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte nos diversos âmbitos de governo, de modo que, a seu ver, os “regimes especiais de tributação” próprios de cada ente federativo cessaram vigência a partir da entrada em vigor da Lei Complementar 123/06. Observa que o regime unificado de arrecadação Simples Nacional abrange 6 tributos administrados pela União (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI e CPP), um estadual (ICMS) e um municipal (ISS), abrangendo portanto 8 tributos pagos em um único documento de arrecadação.

Explica que o autuado é inscrito na condição de empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional desde 1.1.08. Comenta que, sendo o Simples Nacional um regime facultativo, a empresa pode decidir não fazer a opção por este regime de apuração, e se a empresa fizer a opção pelo Simples essa opção vale para o ano todo, só podendo ser modificada no ano seguinte, ou seja, uma vez feita a opção por este regime de apuração, o contribuinte permanecerá no mesmo por todo o ano-calendário, conforme art. 16 da Lei Complementar 123/06, sendo que, de acordo com o art. 2º da Resolução CGSN nº 5/07, a base cálculo para a determinação do valor devido mensalmente é a receita bruta mensal auferida. Aduz que, quanto à segregação de receitas, o art. 3º e incisos da referida Resolução CGSN nº 5/07 estabelece que as receitas devem ser informadas separadamente, àquelas decorrentes da revenda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária sofrerão a incidência da parcela do ICMS referente ao Simples Nacional, já as receitas decorrentes da revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, bem como às receitas decorrente de revenda de mercadoria destinadas a exportação não sofrerão a incidência da parcela referente ao ICMS. Com isso, conclui que a alegação do autuado de que eventual não pagamento do respectivo imposto apenas ocorre quando o produto vendido está sob isenção de ICMS não encontra respaldo na legislação do Simples Nacional.

Diz que, ao confrontar a totalização mensal apurada através das planilhas e Notas Fiscais de saída apresentadas pelo autuado e as informações prestadas pelo mesmo à receita federal no PGDAS/DASN, ou seja, “oferecidos” a tributação, há uma grande discrepância entre ambos, conforme quadro que apresenta.

Quanto à alegação do autuado de que na grande parte das operações feitas através de cartão de crédito as mercadorias são entregues ao comprador através de entrega em domicílio e por isso as vendas são necessariamente acompanhadas de Notas Fiscais, sem as quais seria impossível o seu transporte, o fiscal considera que se trata de um silogismo frágil, quase pueril, pois a primeira

premissa, refutável, não é verdadeira, não encontra respaldo nos hábitos de consumo comum, onde não há nenhum tipo de automatismo que determine que a compra com cartão seja igual a mercadoria entregue em domicílio e que a compra com dinheiro ou cheque seja igual a mercadoria entregue na loja, e a segunda premissa orbita no campo do dever-ser, e, embora assim estabeleça a norma, esta é amiúde violada, não estando o autuado impossibilitado de uma conduta negativa (não prestação) diante da norma, embora, não havendo a prestação à qual esta obrigado, haverá sanção, de modo que, se as premissas não são felizes por não lograrem êxito em se consubstanciar em verdade, a conclusão de que resta clara a regularidade das vendas realizadas é menos feliz ainda, pois a demonstração fática dos lançamentos comprova em sentido contrário. Além disso, conclui, os dados apurados no Auto de Infração gozam de presunção “juris tantum” de veracidade, cabendo ao autuado demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, e não apenas tecer considerações genéricas a respeito do que lhe é imputado.

Aduz que, deixando a filosofia de lado, cabe explicitar que as discrepâncias demonstradas na planilha I ficam ainda maiores ao confrontar a receita bruta mensal “oferecida” à tributação através do PGDAS/DASN e a receita bruta mensal apurada através do levantamento de vendas realizadas com cartão de crédito ou débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartão, conforme quadro que apresenta.

Transcreve dispositivos do RICMS sobre obrigações acessórias do contribuinte.

Quanto ao questionamento relativo à multa de 75%, observa que os valores “oferecidos” à tributação, através do PGDAS/DASN discrepam dos valores apurados pela fiscalização, caracterizando minimamente a declaração como inexata para os exercícios de 2008 e 2009, e com relação ao exercício de 2010 o autuado não apresentou a DASN, vindo a fazê-lo posteriormente à lavratura deste Auto, logo, sobre o ICMS referente ao Simples Nacional, reclamado em sua totalidade ou diferença, incidirá a multa de 75% tipificada no art. 16, I, da Resolução CGSN nº 30/08.

Já com relação à multa de 150%, tendo a defesa alegado o descabimento da sua aplicação porque no presente caso não houve qualquer das hipóteses, muito menos na modalidade dolosa, o fiscal considera que a multa de 150% incide sobre o “quantum reclamado” da parcela do Simples Nacional relativa ao ICMS no valor R\$ 7.870,67 (valor histórico), decorrente da omissão de saída de mercadoria presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, tendo em vista as diferenças encontradas ao confrontar as Notas Fiscais de saída e o relatório TEF, logo, o autuado incorre no que preceitua o art. 71, I, da Lei nº 4.502/64, sendo que o percentual definido em lei para a infração tipificada no art. 16, II, da Resolução CGSN nº 30/08 é o de 150%, e não outro.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 101/103) reclamando que o fiscal autuante rebateu a defesa, reafirmando tudo o que já consta nos autos, sem trazer, contudo, qualquer argumento sólido ou documento capaz de ilidir as alegações de defesa.

Reitera que, conforme comprovam os documentos já obtidos pelo fisco, através de digitalização dos mesmos, verifica-se que todos os impostos referentes à saída de mercadorias foram pagos, de forma que não há que se falar em diferença apurada através das informações de venda através de cartão de crédito ou débito, e eventual não pagamento do imposto apenas ocorre quando o produto vendido está sob isenção de ICMS.

Repete que na grande parte das operações feitas através de cartão de crédito as mercadorias são entregues ao comprador em domicílio, e as vendas são necessariamente acompanhadas das respectivas Notas Fiscais, sem as quais resta impossibilitado o seu transporte.

Quanto às multas aplicadas, embora elas tenham existência legal, não incidem, pois, em havendo o pagamento devido sobre todas as vendas realizadas, inclusive aquelas feitas por meio de cartão, não há por que se falar em falta de pagamento ou recolhimento, nem falta de declaração ou declaração

inexata, e por muito mais razão não deve ser imputada a multa de 150%, pois sua incidência apenas é devida em caso de sonegação, fraude e conluio, na modalidade dolosa, o que não houve no presente caso, de modo a ensejar a duplicação de multa.

Reitera os pedidos formulados na Defesa.

Ao ter vista dos autos, o fiscal autuante prestou nova informação (fls. 112-113) dizendo que, como não houve sequer um novo argumento apresentado pela defesa, mantém a informação anterior, considerando que nela haviam sido discutidos exaustivamente todos os argumentos apresentados pela defesa e teria ficado demonstrada a procedência do Auto. Aduz que acostou aos autos todos os documentos apresentados pelo autuado, conforme quadro que apresenta.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este voltou a se manifestar (fls. 4251/4254) alegando fragilidade e inconsistência nas argumentações do autuante. Salienta que, em se tratando de vendas com cartões de crédito, está embutidos no valor da mercadoria o percentual pago à administradora do cartão, e sendo assim o valor a incidir o imposto é apenas sobre o valor constante na Nota Fiscal, não devendo ser incluído o valor pago à administradora. Sustenta que a base de cálculo do ICMS é o valor pago em decorrência da entrega das mercadorias ao consumidor, e as mercadorias são vendidas por preço predeterminado, independentemente da forma de pagamento escolhida pelo consumidor, e este valor deve servir como base de cálculo do imposto.

Alega ainda que a cobrança de ICMS sobre as transações efetuadas com cartões de crédito implica “bis in idem”, haja vista que sobre as operações de crédito firmadas com as administradoras de cartões incide o ISSQN, fruto de relação jurídica diversa, enquanto que o ICMS é cobrado em razão da relação jurídica existente entre o consumidor e a empresa.

Quanto à declaração do autuante de que o valor lançado decorre de falta de recolhimento do ICMS ao Simples Nacional, o autuado considera que disso se subentende que o autuante, ao aplicar as multas de 75% e 150%, agiu em dissonância com a norma inserta no art. 35 da Lei Complementar 123/06, cumulado com o art. 44, I, da Lei 11.488/07, haja vista que a multa de 75% é duplicada em casos de sonegação, fraude ou conluio, estes na modalidade dolosa, o que não se verificou.

Diz que a empresa se encontra no regime de substituição tributária, sendo o substituto o responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive do valor decorrente da diferença de alíquotas, e assim sendo não há por que se falar em diferença apurada através das informações de vendas através de cartões, uma vez que todos os impostos devidos foram pagos, até porque na grande parte das operações feitas através de cartões as mercadorias são entregues no domicílio do consumidor, sendo necessária, por conseguinte, a emissão das Notas Fiscais.

Diz que reitera todos os fatos e fundamentos ventilados na defesa, bem como os pedidos feitos naquela peça.

Foi prestada nova informação (fls. 4256-4257), dizendo o autuante que em sua manifestação o autuado mais uma vez tece as mesmas ponderações acerca de parte da autuação, e como a defesa não apresentou novo argumento, mantém a informação anterior, onde teria ficado demonstrada a procedência do Auto. Opina pela manutenção do lançamento.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 4261/4263), a fim de harmonizar os procedimentos de instrução do feito em função de outros processos semelhantes, sendo solicitado que o fiscal autuante adotasse as seguintes providências: *a)* assine os demonstrativos fiscais às fls. 12/52, conforme prevê o art. 15, II, “c”, c/c o § 2º, do RPAF; *b)* anexasse aos autos os Relatórios de Informações TEF Diários, com especificação das vendas feitas através de cartões de débito e crédito, relativamente a cada administradora, separadamente, operação por operação; *c)* informasse a que se destinam especificamente as cópias dos documentos por ele anexados das fls. 114 a 4242, constituindo 12 volumes.

Em resposta, o fiscal prestou informação (fls. 4266/4268) dizendo que a descrição da 2ª infração é texto padrão do SEAI, e que, a bem da verdade, está incompleta por omitir que o autuado é inscrito na condição de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), e por isso, cômico da limitação do SEAI neste sentido, sempre que se refere a ICMS, o faz como ICMS relativo ao Simples Nacional, e o faz de forma exaustiva, repetitiva, conforme o campo “Descrição dos Fatos” e o Termo de Encerramento de Fiscalização, mas o autuado não se isenta de responsabilidade, tampouco se aparta do compromisso de buscar um padrão de excelência na realização dos trabalhos, e, sendo assim, doravante fará constar de forma explícita que o autuado é optante pelo Simples Nacional. Diz que, atendendo ao que foi solicitado na diligência, além de firmar as fls. 12 a 52, após carimbo identificador, com nome completo, cargo e cadastro. Informa que “será apensado” em folhas seguintes o Relatório Diário de Operações TEF referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, apresentando os Relatórios impressos e também em mídia. Quanto aos documentos das fls. 114 a 4242, constituindo 12 volumes, informa que o “demonstrativo” apresentado à fl. 113 é um índice dos documentos apensados em sua sequência, com o objetivo facilitar os trabalhos do CONSEF, e os documentos apensados às fls. 114 a 4242 são cópias das Notas Fiscais emitidas pelo autuado e apresentadas a esta fiscalização, referentes ao período fiscalizado, sendo que as cópias dessas Notas, que inicialmente foram planilhadas (fls. 30 a 52), fazem prova suficiente em favor da fazenda estadual por estarem em conformidade com o que foi apurado no levantamento fiscal. Protesta pela justeza e total procedência do Auto de Infração.

Deu-se ciência do resultado da diligência ao contribuinte, e este se manifestou (fls. 4331/4336) dizendo que não assiste razão para a atuação, porque a empresa atua no ramo de comércio varejista de produtos e equipamentos agropecuários, materiais para cerca elétrica, máquinas e equipamentos para produção de alimentos, para cozinhar, assar, preparar e servir alimentos, piscinas, lazer, móveis, etc., e, conforme contrato social e milhares de Notas Fiscais apresentadas, restou provado que quase a totalidade das mercadorias comercializadas goza de isenção, não havendo por que se falar em falta de recolhimento de tributos, até porque as operações, sendo isentas, devem ser excluídas da base de cálculo do Simples Nacional, sendo que, quando as operações não são isentas, os impostos foram pagos.

Aduz que as mercadorias comercializadas pela empresa estão no regime de substituição tributária, assumindo a empresa a condição de substituída tributária, de forma que, quando devido, o ICMS é pago antecipadamente, sendo por isso insubsistente o Auto de Infração.

Quanto à suposta omissão de saídas, diz que as milhares de Notas Fiscais já acostadas aos autos provam a falsidade da imputação, e, além disso, em grande parte das operações através de cartões a entrega ao comprador é feita em domicílio, sendo necessariamente acompanhada da respectiva Nota Fiscal, sem a qual resta impossibilitado o transporte. Salienta que, quando a venda é realizada com a condição de entrega em domicílio, a emissão da Nota Fiscal ocorre em momento diferido do pagamento, sendo que apenas é emitido o documento fiscal na data da entrega, fato este que enseja necessariamente o desencontro de informações quando confrontadas as Notas Fiscais com a data e valor de cada operação feita através de cartão. Em virtude dessas considerações, alega que não podem ser imputadas à empresa as infrações que lhe são atribuídas por pura presunção em função apenas do Relatório TEF, e os fatos e documentos acostados aos autos comprovam que o procedimento adotado é falho e inconclusivo, o que a seu ver enseja a nulidade de todo o processo.

Alega que o Relatório TEF individualizado que foi anexado aos autos não lhe possibilita confrontar cada operação com as vendas efetivamente realizadas, uma vez que é conduta normal o comprador pagar parte em dinheiro e parte em cartão.

Aduz que corrobora para essa impossibilidade o fato de que por vezes o frete das mercadorias entregues no domicílio do comprador é pago através de cartão de crédito, e isso prova que não podem ser considerados todos os valores constantes no Relatório TEF.

Alega não ser admissível que se autue uma empresa apenas com base em presunções, em função de informações fornecidas por operadora de cartão, contendo poucos dados, quais sejam, data e valor da operação, porque, para apurar eventuais irregularidades através do referido relatório, é

imprescindível que se faça a informação do produto comercializado, ou se o valor pago se refere a frete, etc.

Considera que resta demonstrada a insuficiência de informações e documentos necessários para que se possam comprovar as irregularidades imputadas.

Reitera a impugnação das multas de 75% e 150%.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Dada vista dos autos ao fiscal autuante, este voltou a se pronunciar (fls. 4345/4350) dizendo que mantém a informação prestada às fls. 87/96, na qual teriam sido discutidos exaustivamente todos os pontos apresentados pela defesa e onde ficou demonstrada a procedência do Auto.

Quanto à alegação do autuado de que quase a totalidade das mercadorias comercializadas gozam de isenção, devendo ser excluídas da base de cálculo, o fiscal considera que não subsiste razão alguma em tal alegação, pois o contribuinte é inscrito como empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional desde 1º de janeiro de 2008, submetendo-se, naturalmente, ao seu regramento, e de acordo com o art. 2º da Resolução CGSN nº 5/07 a base cálculo para a determinação do valor devido mensalmente é a receita bruta mensal auferida.

Quanto à segregação de receitas, diz que o art. 3º e incisos da Resolução CGSN nº 5/07 estabelecem que as receitas devem ser informadas separadamente, àquelas decorrentes da revenda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária sofrerão a incidência da parcela do ICMS referente ao Simples Nacional, já as receitas decorrentes da revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, bem como as receitas decorrente de revenda de mercadoria destinadas a exportação, não sofrerão a incidência da parcela referente ao ICMS.

No tocante à alegação do autuado de que na grande parte das operações feitas com cartão de crédito as mercadorias são entregues ao comprador através de entrega em domicílio e as vendas são necessariamente acompanhadas de Notas Fiscais, o fiscal observa que o RICMS, no art. 218, determina que os contribuintes emitirão Nota Fiscal sempre que efetuarem saída ou fornecimento de mercadorias, na transmissão de propriedade, nas vendas a consumidor, etc., e estabelece o art. 223 que é vedada a emissão de Nota Fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias. A seu ver, certamente o legislador foi extremamente feliz ao elencar as obrigações do contribuinte no art. 34, VI-A, da Lei 7.014/96, segundo o qual são obrigações do contribuinte emitir documento fiscal no momento da realização da operação e entregar ao adquirente, ainda que não solicitado, o documento fiscal correspondente às mercadorias cuja saída efetuar. Considera que o autuado, ao descrever seus procedimentos em relação às vendas realizadas com cartão de crédito cujas mercadorias são entregues posteriormente, revela uma conduta que não tem amparo na legislação, redundando em confessada violação da mesma.

Quanto à alegação do autuado de que as mercadorias comercializadas estão no regime de substituição tributária, de forma que, quando devido, o ICMS é pago antecipadamente, o fiscal contrapõe que este Auto não “reclama” ICMS relativo a antecipação ou substituição tributária, e não subsiste tampouco a alegação de que as mercadorias comercializadas estão no regime de substituição tributária, pois, segundo o próprio autuado informa na manifestação, ele atua no ramo varejista de produtos e equipamentos agropecuários, materiais para cerca elétrica, máquinas e equipamentos para produção de alimentos, para cozinhar, assar, preparar e servir alimentos, piscina, lazer, móveis etc., o que também não encontra respaldo na legislação, pois tais produtos não estão listados no art. 353 do RICMS. Considera que menos razão ainda assiste ao autuado ao se referir à receita decorrente da revenda de mercadorias sujeitas a substituição tributária, pois estaria em franca contradição com as informações prestadas pelo próprio contribuinte à receita federal através da DASN, pois o contribuinte informa não haver receitas deste tipo.

Rebate também a alegação do autuado de que o Relatório TEF não possibilita confrontar cada operação com as vendas efetivamente realizadas por ser normal o comprador pagar parte em

dinheiro e parte em cartão e pelo fato de por vezes o frete das mercadorias entregues no domicílio do comprador ser pago através de cartão de crédito, contrapondo o autuante que a infração 1ª “reclama” ICMS da parcela do Simples Nacional, que não foi recolhido em decorrência dos valores informados como receita bruta serem inferiores aos valores da receita apurados através da fiscalização. Aduz que a simples confrontação entre os valores da receita informada em DASN (fls. 67 e 68) e os valores constantes no Relatório TEF (fls. 55/57) já seria suficiente para provar a divergência fática existente, pois há meses em que a receita informada em DASN corresponde a tão somente 6,3% a 20,9% dos valores constantes no Relatório TEF, sem falar no exercício de 2010, sobre o qual o autuado informa à receita federal não ter tido movimentação comercial ou financeira, em flagrante contraste com o Relatório TEF (fl. 57), em que consta movimentação em todos os meses, totalizando mais de R\$ 150.000,00. Observa que, confrontando-se os valores informados pelo autuado em DASN como receita bruta e os valores levantados pela fiscalização referentes às Notas Fiscais emitidas pelo autuado, conforme comparativo (fl. 92), as divergências são ainda maiores: nos 36 meses fiscalizados, os valores da receita bruta apurada são muito maiores que os valores informados à receita federal, sendo que, destes, 28 meses têm os valores da receita bruta informada abaixo de 20% dos valores apurados nas Notas Fiscais, chegando mesmo a percentuais absurdos, como, por exemplo, o percentual de 4,5%, ou seja, num determinado mês o autuado emitiu Notas Fiscais que perfazem o valor total de R\$ 75.504,99 e informou à receita federal que faturou apenas R\$ 3.365,32. Assinala que o próprio autuado informa, em verdadeira confissão, que é conduta normal o comprador pagar parte em dinheiro e parte em cartão, logo, por via de consequência, os valores da sua receita bruta real efetiva é ainda maior que os valores constantes no Relatório TEF, pois o mesmo expressa tão somente os recebimentos com o cartão de crédito e débito.

No tocante à infração 2ª, o fiscal assinala que a omissão de saída ali apontada está fundamentada no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02.

Quanto às multas de 75% e 150%, o fiscal reporta-se ao que disse na informação às fls. 87/95.

Conclui dizendo que protesta pela justeza e total procedência do Auto de Infração, que a seu ver não merece revisão ou reforma.

Foi determinada uma nova diligência, desta vez à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho (fls. 4354-4355), a fim de que fosse verificado se o contribuinte comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e se ele efetua operações isentas de ICMS. Em caso positivo, quer em relação às operações isentas, quer em relação às mercadorias do regime de substituição, deveriam ser refeitos os cálculos, demonstrando os valores porventura remanescentes, adotando-se o critério da proporcionalidade das operações efetivamente tributáveis pelo ICMS, de acordo com a orientação da Instrução Normativa nº 56/07, excluindo-se da receita bruta as operações isentas de ICMS e as operações com mercadorias do regime de substituição tributária. Foi recomendado que, caso nos autos não houvesse elementos suficientes para as verificações e ajustes solicitados na diligência, deveria ser intimado o contribuinte para apresentar as provas e demonstrações cabíveis.

A ASTEC emitiu parecer (fls. 4357-4358) informando que no dia 19.11.13 o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativos ou planilhas e demais documentos fiscais que comprovassem os valores das operações tributadas, isentas, com substituição tributária e outras para o cálculo das proporcionalidades, tendo no dia 17.12.13 o autuado solicitado 30 dias de prorrogação do prazo, e no dia 18.12.13 solicitou a confirmação da prorrogação do prazo, sendo que no dia 11.2.14 o autuado apresentou as planilhas e algumas cópias de Notas Fiscais, haja vista que já constam no processo inúmeras cópias de Notas Fiscais. Aduz que, como os demonstrativos e documentos fiscais apresentados pelo autuado não atendiam ao cumprimento da diligência, haja vista que não foram informados e comprovados os valores referentes às saídas tributadas, para elaboração das proporcionalidades, de acordo com a Instrução Normativa 56/07, no dia 13.2.14, o autuado foi novamente intimado a apresentar os demonstrativos e documentos fiscais que comprovassem as saídas das mercadorias tributadas, porém o autuado não informou nem comprovou os valores totais

das vendas tributadas, isentas e da substituição tributária, e por isso não foi possível efetuar o cálculo das proporcionalidades, de acordo com a Instrução Normativa 56/07, haja vista que o autuado, apesar de comercializar mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e isentas do ICMS, a exemplo das Notas Fiscais 3747, 3748 e 3749, às fls. 4514, 4515 e 4516, realiza também operações com mercadorias tributadas, como se verifica, por exemplo, nas Notas Fiscais 8444, 8445, 8446, 8451, 8448, 8452 e 8453, às fls. 257, 258, 263, 261, 264 e 265, referentes às vendas de poltrona, espreguiçadeira, aspirador, base para guarda-sol, cadeira, etc. O parecerista conclui dizendo que, com base nos demonstrativos e documentos apresentados e constantes nos autos, não foram alterados os valores, haja vista a falta de apresentação dos livros e documentos que comprovassem as operações tributadas, isentas e da substituição tributária, para que fossem calculadas as proporcionalidades de acordo com as mercadorias do regime de substituição tributária e isentas.

Foi mandado dar ciência do resultado da diligência ao contribuinte e ao fiscal autuante (fl. 4690).

O contribuinte manifestou-se (fls. 4694/4697) pontuando que, tendo sido determinada a realização de diligências para que se apurasse se a empresa comercializa produtos isentos e sob o regime de substituição tributária, e qual a proporção de tais operações, foi determinado à empresa que apresentasse documentos fiscais e planilha relacionando as operações de saída, e, em cumprimento à diligência, o fiscal autuante concluiu que, com base nos demonstrativos e documentos apresentados e constantes dos autos, não foram alterados os valores das infrações, haja vista a falta de apresentação dos livros e documentos que comprovassem as operações com mercadorias tributadas, isentas, substituição tributária, para que fosse calculada a pro proporcionalidade.

Reitera os termos da defesa, dizendo que, conforme se verifica nos autos, mais especificamente nas diligências realizadas, razão não assiste para a autuação, porque quase a totalidade das mercadorias que comercializa é isenta de ICMS, e quando não são isentas são comercializadas sob o regime da substituição tributária.

Considera que isso teria sido confessado pelo agente autuante, quando este afirma à fl. 4358 que o autuado comercializa com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributárias e isentas de ICMS, a exemplo das Notas Fiscais que indica.

Protesta que, apesar dessa afirmação, em absoluta contradição com tal constatação e com os fatos alegados e comprovados, o agente autuante não alterou os valores das infrações.

Considera inadmissível que se autue uma empresa que trabalha em absoluta regularidade fiscal, apenas através de presunções realizadas em função de informações fornecidas por operadora de cartão de crédito, as quais fornecem poucos dados, quais sejam, data e valor da operação, ainda mais quando a empresa autuada comprova nos autos que quase a totalidade das mercadorias que comercializa são isentas e, quando não, são processadas pelo regime da substituição tributária, sendo o imposto devido pago antecipadamente.

Pede que seja declarada a insubsistência do Auto de infração. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, bem como pela juntada posterior de novos documentos.

VOTO

Compõe-se este Auto de Infração de dois lançamentos: o 1º refere-se à falta de recolhimento de ICMS, com multa de 75%, e o 2º, também à falta de recolhimento de ICMS, com multa de 150%, tratando-se em ambos os casos de ICMS devido por contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional.

O contribuinte na defesa alegou que quase todas suas operações são isentas, e quando não são isentas se referem a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o imposto pago por antecipação. Reclamou também das multas de 75% e de 150%.

Em face dessas alegações, e tendo em vista que foi feita alusão a operações isentas e de operações com mercadorias do regime de substituição tributária, e considerando-se ainda que no item 2º do Auto, embora não conste na descrição do fato – como devia –, o autuado era inscrito na condição de optante pelo Simples Nacional, circunstância relevante neste caso, haja vista os critérios de determinação do imposto devido, alíquota, multa, etc., além da complexidade dos aspectos envolvidos, por decorrer da implantação de um roteiro de fiscalização ainda em fase de aperfeiçoamento, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, a fim de que a autoridade autuante fornecesse ao contribuinte, em papel, os Relatórios de Informações TEF Diários das vendas efetuadas mediante cartões, ou seja, os extratos analíticos diários com especificação das vendas feitas através de cartões de débito e crédito, contendo os registros individuais dos valores de cada pagamento em cartão, relativamente a cada instituição financeira ou administradora de cartões, separadamente, operação por operação, para que o autuado fizesse o cotejamento com os seus boletos.

Em outra diligência, foi solicitado que se verificasse realiza operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e operações isentas, e, se fosse o caso, que fosse adotado o critério da proporcionalidade das operações efetivamente tributáveis pelo ICMS, excluindo-se da receita bruta as operações isentas e as operações com mercadorias do regime de substituição tributária.

Quanto à primeira diligência, feita a entrega dos Relatórios de Informações TEF Diários, o contribuinte discorreu acerca da natureza do seu ramo de atividade, reiterando que quase a totalidade das mercadorias comercializadas goza de isenção, e, quando as operações não são isentas, são enquadradas no regime de substituição tributária, sendo o imposto pago antecipadamente. Reitera que em grande parte das operações através de cartões a entrega ao comprador é feita em domicílio, sendo necessariamente acompanhada da respectiva Nota Fiscal, sem a qual resta impossibilitado o transporte.

Quanto aos valores informados pelas administradoras de cartões, o contribuinte alega que quando a venda é realizada com a condição de entrega em domicílio a emissão da Nota Fiscal ocorre em momento diferido do pagamento, e só é emitido o documento fiscal na data da entrega, fato este que enseja o desencontro de informações quando confrontadas as Notas Fiscais com a data e valor de cada operação feita através de cartão. Alega ainda que o Relatório TEF individualizado que foi anexado aos autos não lhe possibilita confrontar cada operação com as vendas efetivamente realizadas, uma vez que é conduta normal o comprador pagar parte em dinheiro e parte em cartão. A seu ver, corrobora para essa impossibilidade o fato de que por vezes o frete das mercadorias entregues no domicílio do comprador é pago através de cartão de crédito, e isso prova que não podem ser considerados todos os valores constantes no Relatório TEF.

Conforme foi assinalado na diligência, a finalidade da entrega dos Relatórios de Informações TEF Diários contendo os extratos analíticos diários com registros individuais dos valores de cada pagamento em cartão, por instituição financeira, operação por operação, é para que o autuado possa efetuar o cotejamento com os seus boletos, fazendo a conferência da natureza de cada operação no que concerne ao modo de pagamento de cada uma, podendo fazer o cotejo entre o que consta nos relatórios TEF e o que foi registrado no equipamento emissor de cupons fiscais (ECF), de modo a detectar valores porventura incluídos indevidamente no levantamento fiscal.

O contribuinte não se preocupou em fazer tal conferência. Em suma, não fez prova do que alega, embora tivesse meios de fazê-las.

Quanto à segunda diligência, no sentido de que fosse verificado se o contribuinte comercializa mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e se ele efetua operações isentas, o contribuinte foi intimado no sentido de demonstrar os valores das operações tributadas, isentas ou tributadas por antecipação, pediu prorrogação do prazo para atender à intimação, e por fim não atendeu a contento ao que foi solicitado.

Ou seja, se de fato o contribuinte efetua operações enquadradas no regime de substituição tributária e isentas, deveria demonstrar a proporcionalidade de tais operações em função do montante das operações do estabelecimento.

Como não foi feita essa prova, examinarei essa questão das operações isentas em tese, haja vista haver quem entenda que as operações isentas de ICMS devem ser tributadas mesmo assim, em se tratando de contribuinte inscrito no Simples Nacional, por estar sujeito a um regime de apuração em função da “receita bruta”, entendendo-se como receita bruta o produto da venda de bens e serviços, não importando se as operações são isentas ou não.

A interpretação do direito em tal caso requer acuidade, de modo a saber se operações *isentas de ICMS* devem ser tributadas pelo ICMS pelo fato de o contribuinte estar inscrito no chamado Simples. A interpretação dessa questão exige uma breve incursão pela teoria da hermenêutica jurídica e da norma jurídica.

O ideal seria que existisse no mundo apenas uma lei, com um só artigo, contendo todas as prescrições positivas e negativas de forma compreensível e bem sucinta, de modo que se pudesse ler de um só fôlego.

Claro que isso não é possível, porque as situações do mundo real são infinitas, complexas e heterogêneas.

Existem muitas leis, decretos, resoluções, portarias, instruções, avisos, etc. Cada lei, cada decreto, cada ato normativo, enfim, é composto de artigos, que são desmembrados em incisos, alíneas e itens e particularizados em parágrafos. Da mesma forma que existem leis que completam, explicam ou excepcionam outras leis, também existem disposições no bojo de uma mesma lei que completam, explicam ou excepcionam outras disposições da mesma lei. Cabe ao intérprete buscar nos enunciados das leis e demais atos normativos a prescrição aplicável a cada situação concreta do mundo dos fatos. Não se pode interpretar uma lei de forma isolada, fechando os olhos para o ordenamento jurídico como um todo. E também não se pode ler um artigo, inciso, alínea ou parágrafo de lei, isolando-o do resto da lei.

Na formulação de uma lei sobre tributo, o legislador utiliza-se de *prescrições positivas e negativas* para definir o fato tributário (regra-matriz tributária) e as situações de não-incidência e isenção. As prescrições positivas consistem nos dispositivos que cuidam da descrição do fato passível de tributação. Nesses mesmos dispositivos que descrevem o fato tributário, pode o legislador fazer a ressalva das situações isentas, ou seja, das prescrições negativas. Porém o mais comum é o legislador dispor em capítulos distintos os fatos tributáveis e os fatos isentos.

Pode o legislador, por questões didáticas, para facilitar a compreensão do intérprete leigo, fazer constar no enunciado do artigo ou artigos que descrevem o fato tributário uma remissão (remessa, referência) a outro artigo ou artigos que prevejam isenções, como também, por questão de didática, pode o legislador fazer o cruzamento em sentido inverso, fazendo constar nos dispositivos que cuidam da isenção uma ressalva dizendo que naqueles casos não se aplica a regra geral que prevê a incidência da tributação.

Mas o legislador não tem obrigação de ser didático. O dever do legislador é ser técnico. O papel do legislador é legislar; o do intérprete, interpretar. Para saber se determinado fato é tributável ou isento, deve o intérprete construir a *norma jurídica* resultante do cotejo das prescrições positivas e negativas, para identificação dos fatos *efetivamente* tributáveis, excluídos os fatos imunes, isentos ou não tributáveis, total ou parcialmente, por qualquer razão.

Em suma, à luz da teoria da incidência da *norma jurídica*, não existe uma norma de tributação, uma norma de imunidade, uma norma de isenção, isoladamente consideradas: há apenas uma norma – a norma de tributação –, que é o resultado das prescrições positivas e negativas contidas no ordenamento jurídico relativamente a determinada situação. Ou seja, tal como numa operação aritmética, a *norma de tributação* resulta da *soma* das prescrições positivas (regra geral de

tributação ou regra-matriz tributária, contendo a descrição do fato típico tributário) *menos* as prescrições negativas (exceções à regra geral de tributação).

Ao se acusar a *falta de recolhimento de ICMS* de operações *isentas* de ICMS relativamente a vendas efetuadas sem documentação fiscal, inclusive no caso de negócios informados por instituições financeiros ou administradoras de cartões de crédito e débito, deve o intérprete atentar para o texto da lei, para verificar se ela prevê que *operações isentas de ICMS* devam ser tributadas pelo ICMS em virtude do fato de no regime do Simples o imposto ser apurado em função da “receita bruta”.

Ora, se o que está sendo cobrado é *ICMS*, não se pode perder de vista que o ICMS tem como fato gerador *operações de circulação de mercadorias* (ou prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, que não vêm ao caso). Quando, no caso do Simples, o legislador se refere a “receitas”, assim o faz por questão de linguagem, a fim de uniformizar a terminologia, já que o Simples envolve outros tributos, e para todos eles a base de cálculo é apurada em função da receita. Isso *não significa*, contudo, que, no tocante ao ICMS, o *fato gerador* passe a ser a “receita bruta”. O fato gerador do ICMS, no tocante às operações mercantis, continuam a ser as *operações tributáveis* segundo a legislação do próprio ICMS. A “receita” não é fato gerador de ICMS – a receita é aspecto ligado à *base de cálculo*, desde que tal receita decorra de *operação tributável* pelo ICMS.

Por conseguinte, quando se diz que o cálculo do Simples é feito com base na “receita bruta”, é preciso que o intérprete, valendo-se do critério da interpretação sistemática, se aperceba de que por “receita bruta” se deve entender a “receita bruta tributável”, valendo-se evidentemente dos enunciados das prescrições positivas e negativas da legislação de cada tributo. Se o imposto em discussão é o ICMS, por “receita bruta” deve-se entender a receita bruta “tributável” pelo ICMS. Havendo previsão expressa de que são *isentas* determinadas operações, e se o imposto que está sendo cobrado é o ICMS, o lançamento não tem sustentação legal. A não ser que o que esteja sendo cobrado não seja ICMS, e nesse caso o lançamento deveria ser feito explicitando qual o tributo que está sendo cobrado. *O Simples não é um tributo*. O Simples é um aparato técnico-jurídico de apuração, recolhimento e repartição de tributos, mediante um regime único de arrecadação, mas *não constitui uma espécie nova de tributo*.

Ouve-se dizer por aí, em interpretações apressadas, que as *operações isentas* devem ser tributadas pelo Simples porque assim preveria a Lei Complementar nº 123/06. Os defensores dessa ideia baseiam-se nos §§ 4º, 20 e 21 do art. 18 da supracitada lei complementar.

Demonstrarei que o § 20 do art. 18 *prevê exatamente o contrário*: prevê a *redução*.

Mas, antes, atente-se para o § 4º. Diversamente da dicção desse dispositivo, há quem diga que esse § 4º não prevê as exclusões das operações isentas. Se fosse verdade que esse parágrafo não previsse a exclusão das operações isentas, seria o caso de lembrar que *a lei não precisa prever o óbvio*, pois seria pleonástico, redundante, a lei dizer que operações isentas não são tributáveis, haja vista que, se as operações são isentas, estão excluídas de plano do cálculo do ICMS, independentemente de o legislador reiterar, desnecessariamente, sua exclusão.

Porém o § 4º do art. 18 da LC 123/06 não diz nem que *se incluam*, nem que *se excluam* as operações isentas. O que esse dispositivo prevê, certamente para fins estatísticos ou outros que não interessam aqui, é que o contribuinte deverá “considerar, destacadamente”, para fins de pagamento, as receitas ali detalhadas. *Considerar destacadamente* não significa nem incluir, nem excluir – significa apenas que devem ser *indicadas de forma destacada, separadamente*, as receitas ali especificadas, dando-se realce às receitas de mercadorias sujeitas a substituição tributária e de mercadorias exportadas para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou consórcio.

Portanto, o que o legislador prevê é que o contribuinte deve *considerar, destacadamente* (ou seja, informar separadamente) as receitas ali especificadas. “Considerar destacadamente” não significa nem “incluir” nem “excluir” – significa apenas “informar individualizadamente”.

Embora eu não costume transcrever nos meus votos dispositivos de lei, pois eles são do conhecimento geral, farei neste caso a transcrição dos dispositivos em apreço, a fim de que se investigue onde é que a referida Lei Complementar 123 preveria a tributação de receitas (operações) isentas.

Eis o texto:

“Art. 18.

.....

§ 4º O contribuinte deverá *considerar, destacadamente*, para fim de pagamento:

I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias;

II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte;

III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis;

IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação;

V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar.” (grifei)

Passo ao exame do § 20:

“§ 20. Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam *isenção ou redução* do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, *será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido*, na forma definida em resolução do Comitê Gestor.” (grifei)

Portanto, havendo *isenção ou redução do ICMS*, esse dispositivo prevê que do valor a ser recolhido *será realizada redução proporcional ou ajuste* – ou seja, será abatida do valor a ser recolhido a parcela correspondente à isenção ou redução.

Haverá algo mais claro do que isso? Se o legislador diz (§ 20) que do valor a ser recolhido deva sem abatida, proporcionalmente, a parcela correspondente à isenção ou redução, isso significa o quê?

Ora, significa simplesmente o óbvio: *o que é isento não é tributável...*

Analisando agora o § 21:

“§ 21. O valor a ser recolhido na forma do disposto no § 20 deste artigo, exclusivamente na hipótese de *isenção*, não integrará o *montante a ser partilhado* com o respectivo Município, Estado ou Distrito Federal.” (grifei)

Essa regra não tem nada a ver com incidência tributária. Essa regra cuida é da *partilha dos valores arrecadados*, a ser feita entre os Entes Tributantes, já que o Simples envolve tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Ou seja, o que o § 21 prevê é que, *havendo isenção*, o valor a ser recolhido pelo contribuinte, *na forma do § 20* (ou seja, *abatida a isenção ou redução*), *não integrará o montante a ser partilhado* com o respectivo Ente Tributante.

A regra é clara e corretíssima. Se o Estado ou o Município concedeu uma isenção, a receita bruta será calculada abatendo-se a parcela isenta, e, como é lógico, ao ser feita, depois, a partilha do valor pago, deve ficar fora da partilha o Estado ou o Município que concedeu a isenção.

De fato, seria um absurdo que o Estado, por exemplo, concedesse uma isenção, mas na hora da partilha recebesse parte dos tributos atribuídos ao município, que não concedeu isenção dos serviços de sua competência.

Do mesmo modo, sendo o Município que concedesse a isenção, seria o município que ficaria fora da partilha, não sendo justo que ele recebesse parte dos tributos atribuídos aos outros Entes Tributantes.

Por conseguinte, quem concede a isenção, total ou parcial, fica sem direito à arrecadação relativamente ao que é isento, total ou parcialmente. É por isso que o legislador emprega a expressão *redução proporcional ou ajuste* do valor a ser recolhido (§ 20). E é também por isso que o legislador, ao dizer quem fica fora da partilha do montante a ser partilhado, se refere ao “respectivo Município, Estado ou Distrito Federal” (§ 21).

Incorre em erro, portanto, quem porventura confundir o conceito de *incidência do tributo* com o de *partilha dos valores arrecadados* a ser feita entre os Entes Tributantes.

Porém, conforme salientei de início, estas considerações são feitas em tese, para situações em que, comprovadamente, haja operações isentas de ICMS, porque, se existe previsão de isenção, não tenho a mais mínima dúvida de que os valores relativos a operações isentas são indevidos, haja vista *previsão expressa nesse sentido*. Acabo de demonstrar que, à luz do § 20 do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, as operações isentas não integram a base tributável.

Mas, repito, essas considerações são feitas em tese, para situações em que haja de fato operações isentas.

Passo agora ao exame do caso concretamente configurado nestes autos. Para isso, há que se verificar se existem efetivamente operações isentas de ICMS, ou meras alegações sem provas.

Nesse sentido, há um problema: é que o contribuinte, embora alegue que quase todas as suas operações seriam isentas e, quando não são isentas, dizem respeito a mercadorias do regime de substituição tributária, ele não se preocupou em indicar quais seriam tais operações e não fez prova do que alega. Em sua manifestação às fls. 4325/4328, alega que atua no ramo de comércio varejista de produtos e equipamentos agropecuários, materiais para cerca elétrica, máquinas e equipamentos para produção de alimentos, lazer, móveis, etc. As operações com essas mercadorias são tributadas, e a tributação é feita pelo regime normal de apuração do imposto.

Desse modo, as alegações da defesa não correspondem aos fatos.

Resta apreciar a reclamação do autuado quanto às multas aplicadas, em especial a multa de 150%, do 2º item do Auto. A descrição do fato neste item 2º omitiu um dado fundamentalíssimo: não é dito que o autuado é optante pelo regime do Simples Nacional. Na tipificação da multa desse item 2º, foi indicado o art. 44, I, e § 1º, da Lei federal nº 9.430/96. Ocorre que a multa prevista no inciso I do art. 44 da referida lei é de 75%, e não de 150%, como foi posta no Auto.

Se a multa do item 2º fosse de 150%, a do item 1º também seria de 150%. Demonstrarei que o autuante aplicou erroneamente a multa de 150% no item 2º, em vez de 75%.

O § 1º do art. 44 prevê que o percentual de tal multa (75%) será duplicado (150%) “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. Portanto, a multa não é duplicada “sempre”, mas, apenas, nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64 cuida de ação ou omissão dolosa (situação em que, com emprego de maquinções ou má-fé, o contribuinte induz a autoridade fazendária a erro, impedindo ou retardando o conhecimento dos fatos).

O art. 72 cuida de fraude (logro, burla, ilusão, falsificação, visando a impedir ou retardara ocorrência do fato gerador, a fim de reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento).

E o art. 73 cuida de conluio (combinação, trama, conspiração entre duas ou mais pessoas).

Nestes autos, *em nenhum momento* se falou em *dolo*, *fraude* ou *conluio*. Na imputação não consta nada nesse sentido. Dolo, fraude e conluio *não se presumem*. Ou o fato doloso, fraudulento ou tramado secretamente é acusado e provado, ou de dolo, fraude e conluio não se trata.

Por conseguinte, no caso em apreço *não se trata de infração qualificada*, e sim de *infração pura e simples*: omissão de saídas de mercadorias presumida por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou débito em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, conforme foi descrito no Auto.

E se a infração *não é qualificada*, a multa aplicável é a *básica*, de 75%, e não a multa agravada, em dobro, de que cuida o § 1º do art. 44 da Lei federal nº 9.430/96.

A multa do item 2º, tal como a do item 1º, é de 75%, conforme prevê o art. 44, I, da Lei federal nº 9.430/96.

Em suma, a impugnação do autuado concentrou-se basicamente apenas no item 2º. Foi determinada diligência para que ele, de posse dos Relatórios de Informações TEF Diários, fizesse prova de que no levantamento fiscal foram lançados valores indevidos. O autuado não se desincumbiu desse ônus. Em outra diligência, foi determinado que se intimasse o contribuinte para provar que no período objeto do levantamento houve operações isentas ou tributadas por antecipação. O contribuinte não atendeu a contento à intimação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, porém corrigindo a multa do item 2º para 75%, pelas razões acima declinadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **211329.0032/11-2**, lavrado contra **CARJUR COMERCIAL DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DE PISCINA E LAZER LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$27.232,52**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 44, I, e § 1º, da Lei federal nº 9.430/96, c/c o art. 35 da Lei Complementar nº 123/06, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR