

**A. I. Nº** - 206958.0003/14-9  
**AUTUADO** - H M DRACOULAKIS COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUCAS XAVIER PESSOA  
**ORIGEM** - DAT/SUL INFAZ/ITABUNA  
**INTERNET** - 17.12.2014

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº. 0242-05/14**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração reconhecida pelo autuado. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. O sujeito passivo não contestou a infração. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. O autuante efetuou ajustes na informação fiscal, acatando argumentação defensiva apresentada. Infração parcialmente caracterizada. 4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. ERRO NO PREENCHIMENTO. MULTA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de junho de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$20.184,25, bem como multas nos percentuais de 50%, 60%, e 100%, além de descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. 01.02.40. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$108,00, valor superior ao destacado no documento fiscal, relativo à escrituração errônea da nota fiscal 5463 da Crema Distribuidora, lançada na fl. 21 do livro Registro de Entradas da empresa com valor de ICMS R\$120,00 quando o correto deveria ser R\$12,00, como destacado na nota fiscal, de acordo com documentação que apensa, sendo tal ocorrência verificada no mês de outubro de 2011, multa de 60%.

Infração 02. 02.12.01. Falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar do imposto declarado na DMA nos meses de dezembro de 2009, junho e dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, e janeiro a dezembro de 2012, no montante de R\$13.440,91, sugerida multa de 50%.

Infração 03. 05.08.01. Omissão de saídas de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, no valor total de R\$6.355,34, além da multa de 100%, ocorrência constatada nos meses de janeiro a dezembro de 2010, e janeiro a dezembro de 2012. Esclarece o autuante que "esta base de cálculo é relativa exclusivamente às mercadorias tributadas, haja vista a dedução, no mesmo demonstrativo, das

isentas e outras, conforme os percentuais oficiais deste tipo obtidas a partir dos valores respectivos constantes nos Livros Fiscais apresentados pela empresa".

Infração 04. 16.05.18. Declarou incorretamente dados através das informações econômico fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), nos exercícios de 2010 e 2011, sendo proposta multa de R\$140,00 por período. Consta da acusação fiscal que o contribuinte "informou os valores contábeis e bases de cálculo de compras e vendas com erros, divergentes dos livros fiscais da empresa, tudo conforme explicitado no Demonstrativo das Incorreções dos Valores da DMA, transmitidos durante os exercícios de 2010 e 2011, nos meses indicados no dito relatório, cabendo a multa fixa de 140,00 por exercício de referência".

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 61 e 62, onde argüi em sua defesa, inicialmente, que o Auto de Infração causou-lhe total surpresa, haja vista o seu denodo em perseguir com toda acuidade, a exatidão das suas obrigações e o cumprimento de todas as exigências fiscais pertinentes à sua atividade comercial, sem esquecer aquelas que são demandadas pela atividade veterinária.

Diz que das quatro infrações imputadas à empresa, uma é relativa a erro na escrituração de valor a crédito (Infração 01) – e outra a informação de DMAS com diferenças (Infração 04), as quais acata a acusação nestas duas, informando que efetuará os respectivos pagamentos, tão logo possível.

Quanto à infração 02 aponta para uma série de saldos devedores mensais pendentes de pagamento, totalizando R\$13.440,91, o que lhe causou estranheza, porque a informação que tinha era a de que todos possuíam o imposto pago antecipadamente, no próprio documento da compra.

Somente agora, entendendo que alguns produtos são efetivamente tributados no momento da venda, se deu conta do prejuízo havido, já que não calculou os preços incluindo tendo em conta esta tributação. Com efeito, nunca lhe foi passado nenhum DAE para pagamento de ICMS mensal, de qualquer valor.

Na infração 03, entende ter havido ausência relevante no levantamento apresentado, porque nele não estão presentes as notas fiscais de prestação de serviço regularmente emitidas em 2012, conforme relatório anexo emitido pela Prefeitura Municipal de Itabuna. Assim, pede que o preposto fiscal refaça esta infração considerando tais saídas, que certamente ocorreram sob pagamento por cartões, alterando o resultado da infração para R\$3.256,01, conforme demonstrativo que apensa.

Em resumo, pede alteração apenas nesta infração, fazendo com que o Auto de Infração, corretamente calculado, fique em R\$17.084,93. Requer, também, dispensa das multas lançadas no Auto, porque além de serem caríssimas e confiscatórias, não tem como pagá-las durante muito tempo, receando que isso possa trazer sérios prejuízos à lucratividade e à continuidade da empresa.

Informação fiscal prestada à fl. 72 pelo autuante argumenta, após breve resumo da defesa, indica, em relação à infração 04, que os documentos de saídas relativos às prestações de serviço foram solicitados mas não apresentados no curso da fiscalização, e que, uma vez conferidas as notas fiscais apresentadas pelo sujeito passivo, e os valores, elaborou novo demonstrativo para a mesma, reduzindo para R\$3.256,01, de acordo com o documento de fl. 63.

Em resumo, indica que o lançamento apresenta a seguinte configuração:

Infração 01	R\$ 108,00
Infração 02	R\$ 3.256,01
Infração 03	R\$ 13.440,91
Infração 04	R\$ 280,00

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado procedente em parte, conforme indicado.

Cientificado do teor da informação fiscal (fls. 73 e 74), o sujeito passivo não se manifestou.

## VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, das quais, apenas a de número 03 é motivo de discussão, diante do acatamento das demais pelo sujeito passivo, conforme indicado na sua defesa.

Diante de tal fato, julgo as infrações 01, 02 e 04 procedentes, observando, em relação às infrações 02 e 04 que esta última infração trata, pois, de exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, qual seja a declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais (DMA's), exigindo R\$140,00. Ressalto que a mesma não tem relação direta com a infração 02 (falta de recolhimento de ICMS declarado e não recolhido), não sendo o caso de absorção pela multa ali aplicada, pois a multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela incidente pelo descumprimento de obrigação principal quando esta seja uma direta consequência daquela, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante à falta de recolhimento do imposto, consoante disposição contida na Lei 7.014/96, artigo 42, §5º).

No presente caso, são situações diversas, distintas, independentes, sem direta ligação. A infração 02 consiste no ICMS devido apurado e declarado nos livros fiscais e que o autuado não recolheu, enquanto que a infração 04 consiste em falsa declaração de inexistência de operações comerciais nos competentes documentos de informações que o autuado forneceu à SEFAZ e concernentes ao período fiscalizado. O descumprimento da obrigação principal não decorreu nem foi consequência direta do descumprimento da obrigação acessória e, portanto, ambas as infrações estão caracterizadas distinta e independentemente. Infrações procedentes, reitere-se.

Todavia, observo que a penalidade a ser aplicada deveria ser por cada documento incorreto, o que não aconteceu. O autuante cobrou apenas uma penalidade por exercício, motivo pelo qual represento à autoridade competente, para em sede de novo lançamento, realizar a cobrança dos outros meses onde tal ocorrência foi verificada.

Como visto anteriormente, a única infração que compõe a lide é a de número três, tendo o contribuinte, em sede de defesa, trazido ao feito relatório de notas fiscais de prestação de serviços emitidas no período fiscalizado (fl. 63), bem como cópia do livro Registro de Notas Fiscais de Serviços Prestados no período (fls. 65 a 68).

O autuante apurou o imposto devido na forma prevista na legislação, realizando, inclusive, o cálculo da proporcionalidade, como se denota no demonstrativo de fl. 54.

A autuação ora apreciada objetiva a cobrança de ICMS por presunção de omissão de saídas de mercadorias, por ter sido apurada diferença entre os valores registrados pelo contribuinte como operações efetivadas mediante pagamento com cartões de crédito e de débito e as informações fornecidas pelas instituições financeiras que administram tal meio de pagamento.

Tal presunção encontra lastro legal no artigo 4º, parágrafo 4º, da Lei 7.014/96, que prevê, de forma muito clara e objetiva que a existência de diferenças entre os valores informados pelas administradoras e os registros informados pelo contribuinte permite a cobrança do tributo por presunção, cabendo ao contribuinte a prova de que não houve falta de recolhimento do ICMS.

Observe-se que em relação à figura da presunção, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente. Assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Desta forma, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente ocorreu, ainda que parcialmente.

Conforme já visto anteriormente, a legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (grifei)

Utilizando-se de tal possibilidade, o sujeito passivo trouxe ao feito a sua alegação defensiva, e mais do que isso, a devida e necessária prova documental, para embasar o argumento de que parte das operações indicadas pelas administradoras de cartões de débito/crédito referiam-se a prestações de serviço, imposto de competência do município.

Após análise de tal documentação, e tendo em vista que a matéria demanda apenas exame de prova material, a argumentação defensiva foi acatada pelo autuante, o qual, todavia, ao elaborar a sua informação fiscal, incorreu em pequeno erro, indicando naquela peça, a infração 02 como alterada, quando na verdade, estava alterando a infração 03, atendendo, inclusive, pleito defensivo apresentado, o que leva à conclusão de que a mesma é procedente em parte, no valor demonstrado na informação fiscal, inclusive não mais contestado pelo sujeito passivo, motivo pelo qual a julgo procedente em parte.

Quanto ao argumento de que as multas seriam confiscatórias, o Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. *Recurso extraordinário. Repercussão geral.* 2. *Taxa Selic.* [...] 4. *Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).* 5. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. **Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental**”.

Desta forma, não acolho tal argumento, até pelo fato da penalidade por descumprimento de obrigação principal não pode ser dispensada nesta instância administrativa, ao passo que na infração 04, na qual houve cobrança de descumprimento de obrigação acessória, o valor lançado ser de pequena monta.

Logo, o demonstrativo de débito deve ser o seguinte:

Infração 01	R\$ 108,00
Infração 02	R\$ 13.440,91
Infração 03	R\$ 3.256,01
Infração 04	R\$ 280,00

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **206958.0003/14-9** lavrado contra **H M DRACOUKAKIS COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.804,92**, acrescido das multas de 50% sobre R\$13.440,91, 60% sobre R\$108,00 e 100% sobre R\$3.256,01, previstas no art.42, incisos I, III, VII alínea "a" da Lei n 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$280,00**, prevista no inciso XVII do citado dispositivo legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/08.

Sala de Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR