

A. I. Nº - 210415.0040/18-0
AUTUADO - J M DE ALMEIDA
AUTUANTE - ELIETE NOVAIS ALMEIDA
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/11/2019

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0224-03/19

EMENTA: ICMS. 1. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES NACIONAL. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA E/OU ALÍQUOTA APLICADA A MENOS. **a)** NÃO RECOLHIMENTO DE PARTE DO ICMS. Contribuinte não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. **b)** OMISSÃO DE RECEITA. LEVANTAMENTO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Autuante admite em informação fiscal que a acusação não se coaduna com os fatos. Infração nula. **c)** RECEITAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Defesa não elidiu valor autuado. Infração mantida. 2. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Defesa não elidiu valor autuado. Infração mantida. Afastada arguição de nulidade, exceto para a infração 02. Rejeitados os pedidos de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 07/12/2018, traz a exigência de crédito tributário, no valor histórico de R\$74.770,73, acrescido da multa de 75%, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

Infração 1 – 17.02.01 – efetuou recolhimento a menos de ICMS declarado, referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando dessa forma, não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita ou da alíquota aplicada a menos, nos meses de dezembro de 2014, janeiro a junho, agosto, novembro e dezembro de 2015, maio, agosto e dezembro de 2016 e outubro de 2017, no valor de R\$689,10;

Infração 2 – 17.03.12 – omissão de receita apurada através de levantamento fiscal, sem dolo, nos meses de agosto de 2014, janeiro, março, maio, julho a outubro e dezembro de 2015, janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e outubro de 2016, março, julho e dezembro de 2017, no valor de R\$3.974,84;

Infração 3 – 17.03.16 – omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira ou administradora de cartão de crédito, sem dolo, no mês de setembro de 2016, no valor de R\$27,16.

Infração 4 – 17.04.01 – deixou de recolher ICMS, em razão de considerar receita de venda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse sido

substituído ou antecipado, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, no valor de R\$70.079,63.

O autuado impugna o lançamento às fls.77/85. Afirma que sua impugnação é tempestiva. Transcreve as infrações que lhe foram imputadas. Contesta o auto de infração em epígrafe, lavrado em seu desfavor pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia - SEFAZ, o que o faz mediante os fundamentos de fato e de direito a seguir mencionados.

Pugna pela sua anulação, por entender que este, não apresenta as formalidades legais e necessárias para a sua validade e eficácia. Isso porque, quando da sua apresentação (pela autoridade fazendária), deveria estar acompanhado de todos os documentos fiscais, objeto da fiscalização, indispensáveis para a comprovação das ocorrências do fato gerador do tributo, ou da penalidade aplicada, incluindo, as planilhas de lançamentos fiscais elaborados pelo Fiscal Autuante, e das provas necessárias à demonstração do fato articulado na autuação.

Diz que deixa o Autuante de subsidiar o processo administrativo com todas as provas necessárias e suficientes para comprovação do suposto ilícito, incluindo aí, as formalidades referentes o recebimento e entrega da notificação em desfavor da autuada, portanto, nula é a autuação. É o que prevê a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível - AC 146766/RJ.

Aduz que, na época da ocorrência dos fatos, era optante pelo Simples Nacional, e, nesta condição, é imperioso a necessidade de o Fiscal observar o critério da dupla visita, a qual corporifica uma das finalidades institucionais da fiscalização, qual seja, a orientação aos empresários no cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. O critério consiste na realização de duas visitas ao estabelecimento comercial, a primeira, para inspecionar o local e instruir o empresário sobre o que este deve fazer para sanar eventual irregularidade, fazendo as determinações respectivas; a segunda, para verificar se o empresário seguiu as instruções e, se for o caso, lavrar autos de infração para tantas quantas forem às irregularidades não sanadas. Eventual notificação fiscal lavrada sem observância da dupla visita, é nula de pleno direito.

Ressalta também, ser nula a referida autuação, vez que foi assinada por agente incapaz de efetuar lançamento tributário, ou seja, por agente de tributos da SEFAZ, uma vez que, de acordo com a Lei Complementar de regência, compete ao Auditor Fiscal a responsabilidade pelo lançamento tributário de ofício. É o que consta do art. 142 do CTN, o qual confere competência privativamente à autoridade administrativa, para constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Menciona que da documentação recebida, objeto desta autuação, não há informação suficiente sobre a ocorrência do fato gerador, isso porque, não se tem a informação acerca da confirmação do recebimento das notas fiscais, não há comprovação de que as mercadorias que deram entrada no estabelecimento são mercadorias que estão sujeitas a incidência do tributo em referência. Enfim, sem a correspondente documentação fiscal que deu ensejo a autuação, detalhando todas as circunstâncias que demonstrem de forma inequívoca a ocorrência ou não do fato gerador, não há como apresentar o devido contraditório e exercer o seu direito à ampla defesa, sem que tenha prejuízo, porque, não dispõe das informações mínimas necessárias para esse fim.

Diz que a questão cinge-se ao levantamento fiscal para apuração do ICMS Simples Nacional, através do sistema AUDIG, baseados na Receita Bruta com vendas de mercadorias, apresentadas pelo contribuinte, através da memória da fita detalhe – MFD, em confronto com a receita bruta declarada em PGDAS. Afirma que esteve na condição de microempresa, optante pelo simples nacional na época dos fatos, no período de 07/12/2010 a 31/12/2017.

Comenta que, no rol das suas atividades comerciais, estão presentes produtos, os quais estão sujeitos ao regime da substituição tributária, onde o responsável pelo recolhimento do imposto são os fabricantes, distribuidores ou os importadores, conforme a lei dispor.

Destaca, também, que no rol dos produtos que comercializa, existem produtos que não sofrem antecipação parcial ou total, para essa comprovação, é indispensável a apresentação pelo Autuante, de toda a documentação objeto da autuação.

Comenta que, das compras realizadas, é possível que existam produtos não acobertados pela Antecipação Parcial, muito menos, pela Substituição tributária, inclusive, podendo existir produtos não destinados as vendas, como para o ativo da empresa, produtos para uso e consumo, dentre outras, atraindo a necessidade que seja apresentada a documentação fiscal, indicando os produtos detalhadamente para que seja realizada a apuração ou não do imposto.

Assevera que, de acordo com o laudo técnico apresentado ao fiscal, restou comprovado que o equipamento emissor de Cupom Fiscal, ECF EL0310000000000007800, em que pese se encontrar ativo na SEFAZ, de fato, está sem condições de uso. Alega que a apuração da receita bruta foi realizada, segregando as vendas efetuadas com substituição tributária, baseadas nas notas fiscais recebidas (compras). O fiscal declarou que não houve omissão de saída, porque o contribuinte apresentou declaração de vendas/PGDAS, acima das vendas efetuadas em cartão de débito/crédito (TEF).

Prossegue, afirmando que nos termos do anexo 2, documento que lhe foi entregue pela fiscalização as receitas oriundas dos documentos fiscais que apresentou, teria identificado a receita real. Ocorre que, o valor apurado neste relatório, não condiz com a realidade, é fantasiosa e inexistente, baseada, tão somente em elementos subjetivos, sem respaldo legal, até porque, conforme os relatórios emitidos pelas operadoras de cartões de débito e crédito, referendado pelo Autuante, demonstram de forma inequívoca, que o contribuinte declarou mensalmente, valor superior, até porque, dos documentos fiscais apresentados a Fiscalização, são os relativos as vendas, incluindo ai, as vendas com cartões de crédito/débito, ou seja, não existe documento fiscal específico para venda com cartão de crédito/débito e outro para outras formas de pagamento, o documento fiscal é o mesmo para todos.

Assinala que do resultado desta ação fiscal, o Autuante entendeu por bem, autuar a empresa em quatro infrações, a primeira delas, sob alegação de que *foi recolhido a menor o ICMS declarado referente ao Simples Nacional devidos pelas microempresas, devido a erro na informação da receita ou alíquota aplicada a menor*. Entende ser improcedente. Consta do próprio auto de infração, declaração expressa do Autuante de que declarou tudo que vendeu. Assim, o sistema PGDAS é quem calcula automaticamente e aplica as alíquotas pertinentes, logo, não há como declarar alíquota menor.

Prossegue, afirmando que a segunda infração, vai totalmente de encontro a própria declaração do autuante, ao mencionar que *houve omissão de receita apurada através de levantamento fiscal – sem dolo*. Repisa que no bojo do próprio auto de infração, ele expressa claramente que o contribuinte declarou tudo que vendeu, e em momento posterior autua a empresa sob alegação de omissão de receita, resta evidenciado a total improcedência da autuação.

Na terceira infração, menciona que igualmente a anterior, são improcedentes as alegações, uma vez que de acordo com o enunciado no anexo 1, o autuante também mencionou que não houve omissão de saída, visto que o contribuinte apresentou declaração de vendas/PGDAS acima das vendas efetuadas em cartão de crédito/débito (TEF). Por outro lado, trata-se de uma alegação presumida pelo autuante, o que prescinde de provas, indo de encontro as próprias provas já produzidas nos autos e as suas próprias alegações.

Diz que igualmente improcedente é a quarta infração, pois se refere às próprias alegações expressas do autuante, que já deixou claro e comprovado que o contribuinte declarou tudo que vendeu. Quanto a informação de vendas de mercadorias sujeitas a substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado, aduz que não prospera, porque, não se fez prova do conjunto das mercadorias enquadradas no regime, e as não enquadradas, de modo a aferir as alegações do autuante. Inclusive, é de supor o equívoco desta autuação, uma vez que, a própria LC 123/2006, autoriza a segregação da base de cálculo do tributo,

as receitas oriundas de mercadorias cuja tributação tenha ocorrido de forma antecedente. De mais a mais, o Fiscal tem a obrigação de comprovar as alegações, demonstrando de forma inequívoca, os fatos mencionados.

Discorre sobre atos administrativos e a maneira de desfazê-los: revogação e anulação. Sobre o tema cita Súmulas do STF e o art. 53 da Lei nº 9.784/99. Menciona que, conforme dispõe a legislação hodierna, para a validade da notificação fiscal, necessário observar todos os requisitos legais, obrigação esta, que a Administração Pública não pode descumprir, e que no caso em tela, deixou de observar. Cita os princípios da administração pública.

Diz que o ônus da prova é de quem acusa e o fiscal não pode simplesmente se ater ao fato da presença de nota fiscal proveniente de fora do Estado, este deve observar o conteúdo da nota fiscal, pois, além de compra de mercadorias para revenda, podem as empresas, realizar compras de produtos para o ativo imobilizado, para uso e consumo, receber brindes, receber produtos submetidos a trocas e consertos, enfim, o que se busca aqui, é comprovar que não pode a autuada exercer o seu livre direito ao contraditório e a ampla defesa, sem que seja, antes de tudo, comprovado por meio dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, mediante a apresentação das provas necessárias à demonstração do fato, por ele arguido.

Assinala que, também não se tem notícia, se o fiscal operou a compensação daquele imposto que foi devidamente recolhido pela autuada, ou ainda, se compensou daquele tributo recolhido antecipadamente pelo sujeito da operação, que no caso, seria o fabricante, se produto originado diretamente destes, ou dos seus distribuidores ou importadores, tudo conforme dispõe a legislação. Ademais, também não há como saber se o autuante concedeu os créditos das operações e aquisições de mercadorias tributadas.

Esclarece, que, não é suficiente a informação de que o contribuinte encontra-se descredenciado para o recolhimento do tributo. Pelo contrário, quando um contribuinte do imposto encontra-se nesta situação - descredenciado, o pagamento do tributo ocorre antes mesmo da entrada das mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação no território do Estado da Bahia. Portanto, não é razoável, nem atende aos princípios da proporcionalidade e da equidade, exigir da forma como se está impondo, o pagamento de ICMS antecipação parcial e substituição tributária, quando, na verdade, tais tributos foram recolhidos pelo fornecedor das mercadorias em nome da autuada.

Ante ao exposto, requer: (a) o recebimento da impugnação e a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário; (b) deferimento da impugnação; (c) produção de provas por todos os meios de direito permitidos.

Pugna pela anulação ou revogação total do auto de infração fiscal, alternativamente, que sejam consideradas insubstinentes, as infrações 04 e 02.

A Autuante presta a informação fiscal fls.93/100. Destaca que vem apresentar informação fiscal em objeção ao processo aqui em discussão, pelos motivos de fato e de direito a seguir descritos. Repete as infrações imputadas ao autuado. Diz que o estabelecimento autuado esteve na condição de microempresa, optante do Simples Nacional, no período de 07/12/2010 a 31/12/2017.

Afirma que o procedimento de cálculo do lançamento foi descrito na página 01 do Auto de Infração com indicação dos relatórios e do Termo de Encerramento, às páginas 15/16, como descrição complementar, para que o autuado tivesse pleno entendimento das infrações que lhe foram imputadas. De modo que, a descrição dos fatos segue orientação prevista no art.39, inciso III do RPAF/99.

Explica que, no levantamento fiscal, foi aplicado o roteiro TEF Mensal, no qual confronta o TEF, PGDAS-D declarado e vendas registradas através da memória da fita detalhe – MFD do Equipamento de Cupom Fiscal. Realizou os levantamentos fiscais para apuração do ICMS Simples Nacional, através do sistema AUDIG (Auditoria Digital), que está formatado, com base nas diretrizes da LC nº 123/06, art. 18, caput e §§ 1º e 3º.

Diz que o procedimento fiscal teve como objetivo verificar se o valor recolhido mensalmente no documento especificado, nos termos do inciso I, do art. 21, da LC 123/06, foi calculado obedecendo às regras previstas nos art. 18 a 20 da mesma Lei, de maneira que, após apurar o ICMS devido, confrontou com o valor do ICMS recolhido e constatou diferenças de ICMS Simples Nacional ainda a recolher. Desse modo, conclui que o enquadramento no art. 21, inciso I, da LC 123/06, não se desviou da infração imputada à autuada.

Sobre a alegação defensiva de nulidade por ausência de documentação fiscal, afirma que o autuado foi intimado em 10/10/2018, para apresentação de Livros e Documentos (página 12). Atendeu parcialmente, em 18/10/2018, sendo emitido um Termo de arrecadação de Livros e Documentos Fiscais (página 13). Em 25/10/2018, recebeu quatro arquivos da memória da fita detalhe-MFD do equipamento de cupom fiscal - ECF nº EL051400000000024974, do preposto da contabilidade, Sra. Adryele, pelo e-mail: adryelefiscal@pedrocontabilidade.com.br (página 100).

Prossegue explicando que, em 21/11/2018, recebeu, também, do preposto da contabilidade, Ana Priscilla, através do e-mail: priscilla@pedrocontabilidade.com.br (página 101), cópia do laudo técnico do ECF nº EL03100000000007800, alegando impossibilidade de coleta dos dados dos arquivos (página 31). Em relação a este ECF avariado, diz ter acatado os valores lançados na receita bruta, no período de janeiro a junho de 2014 pela contabilidade, e que estão condizentes com as reduções "Z". Relatórios AUDIG, Anexo 1, coluna C, página 35 e Anexo 2, coluna B (documentos fiscais emitidos), página 36. Relação de Equipamentos ECF, por Unidade/Contribuinte, na pág. 30.

Sobre a alegação do autuado, que por ser optante pelo Simples Nacional, a Fiscal deveria observar o critério da dupla visita, aduz que se considera iniciado o procedimento fiscal, no momento da apreensão ou arrecadação de mercadoria, livro ou documento; lavratura do Termo de Início de Fiscalização; intimação por escrito ao contribuinte, de acordo com os incisos I a IV, do artigo 26 do RPAF/BA e no art. 28. Entende que não existe respaldo legal, na alegação da dupla visitação questionada pelo contribuinte.

Sobre sua competência para lavrar o Auto de infração aponta que está respaldado na Lei Estadual nº 11.470/2009 e alterações. Sobre a matéria transcreve o art. 7º, do citado diploma legal.

No que tange ao suposto cerceamento do direito de defesa, divide a alegação em duas situações. A primeira, diz respeito ao fato gerador e base de cálculo da ação fiscal. Esclarece que a base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, é a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Informa que a prova material apresentada nos relatórios, já citados no item I, cujo fato gerador foi praticado pelo contribuinte, foram originadas e comprovadas através da memória da fita detalhe do ECF nº EL051400000000024974, do PGDAS-D declarado e das NF-e de entradas. A receita bruta foi apurada através da captura dos dados da memória da fita detalhe dos ECF.

Prossegue, explicando, que a segunda situação, refere-se às notas fiscais de entradas/compras, utilizadas como parâmetro para segregação da substituição tributária. Aponta que o arquivo eletrônico, contendo as NF-e, referente ao período de 2014 a 2017, foram anexadas, em mídia, ao presente auto, página 34 e outra cópia, entregue ao preposto do contribuinte, através do Termo de Devolução de Documentos e Cópia do Auto de Infração, página 14. Afirma que estes arquivos (NF-e) possuem um banco de dados e chave de acesso que são compartilhados com o contribuinte, quando este realiza operações comerciais com seus clientes, fornecedores, prestadores de serviços e transportadoras, de modo que, não procede a alegação do não recebimento das mesmas.

Assegura que revisou os cruzamentos de dados do programa AUDIG, checando as CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) das entradas de mercadorias, para saber se a operação fiscal

está submetida à substituição tributária ou não, e ainda, se as mesmas foram ou não destinadas à atividade fim, questionada pelo autuado.

Esclarece que o AUDIG somente utiliza as NF-e de entradas para cruzamento dos dados, quando destinadas à comercialização, cujo CFOP são: 5101, 5102, 5401, 5405, 6101, 6102, 6401, 6402. Os CFOP 5910, 5901 etc., são classificados como não tributáveis e são excluídos. Ademais, o contribuinte, quando intimado (página 12), não apresentou os livros de Entradas e Inventário. Poderia fazê-lo, inclusive na impugnação do auto, como contra-prova do alegado e não o fez. Tampouco anexou planilhas dos levantamentos fiscais relativas às NF-e de entradas, apontando as “inconsistências” alegadas, para que pudesse confrontá-los.

Quanto à alegação de que comercializa produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, com o recolhimento do imposto de responsabilidade dos fabricantes, ou que não sofrem antecipação parcial ou total e que não foram considerados pela fiscalização, diz que não prospera.

Sustenta ter realizado os levantamentos fiscais para apuração do ICMS Simples Nacional, através do sistema AUDIG (Auditoria Digital), no qual confronta o TEF, o PGDAS-D declarado e as vendas registradas através do Equipamento de Cupom Fiscal, apresentada em mídia, pelo contribuinte (termo de arrecadação página 13). Reitera que o procedimento fiscal teve como objetivo verificar, se o valor recolhido mensalmente no documento especificado na LC 123/06, foi calculado obedecendo às regras previstas nos art. 18 a 20 da mesma Lei. Desse modo, conclui que não se desviou da infração imputada à Autuada, nem do procedimento fiscal que apurou o débito.

Prossegue, explicando que para apuração dos lançamentos fiscais foram confrontadas as Receitas Brutas, com vendas de mercadorias (memória da fita detalhe entregue pelo contribuinte), TEF e PGDAS-D declarado e estão demonstradas nos relatórios AUDIG (pág. 35/70 – exercícios 2014, 2015, 2016 e 2017).

Explica que foram gerados os seguintes relatórios: **(i)** Anexos 1 – Apuração Mensal das Omissões de Saída das Vendas com Cartão de Crédito/Débito. Diz que não houve omissão de saída no confronto entre o TEF e os documentos fiscais emitidos pelo contribuinte (NF's e MFD-Cupom Fiscal) nos exercícios de 2014, 2015 e 2017. No entanto, no período de setembro de 2016, houve omissão de saída apurada pelo TEF conforme Infração 03; **(ii)** Anexos 2 – Cálculo da Receita Apurada/ Apuração de Existência de Divergência de Base de Cálculo/ Apuração da Receita Total da Empresa/ Infrações Apuradas-Receitas sem ST/ Infrações Apuradas-Receitas com ST.

Afirma que, no confronto entre o PGDAS-D declarado e os documentos fiscais emitidos, constata existência de divergência de base de cálculo nos seguintes períodos: agosto/2014, página 36; janeiro, março, maio, julho a outubro e dezembro/2015, página 45; janeiro, fevereiro, abril a julho, setembro e outubro/2016, página 54; e março, julho e dezembro/2017, página 63, coluna F (diferença entre a receita apurada, colunas B e C e o PGDAS -D declarado, coluna E).

Informa que, na Infração 02 – 17.03.12, ocorreu equívoco que reconhece, no respectivo enquadramento. Afirma que a Infração correta é 17.02.01, que contempla o *erro na informação da receita e/ou alíquota aplicada a menor*.

Quanto à Infração ST indevida, diz ter três parâmetros para segregação: NF's de saída, NF's de entrada e PGDAS declarado. Adotou o parâmetro da segregação, baseado nas compras e não nas saídas, em virtude de vícios oriundos no cadastramento equivocado, apresentado na memória da fita detalhe do ECF EL05140000000024974. Este proceder gerou distorções na segregação da substituição tributária. Dentre estas mercadorias, estão os produtos da cesta básica, produtos de limpeza, utilidades, etc. E quanto à segregação da substituição tributária declarada em PGDAS-D não acata, porque os percentuais de 86,25% em 2014, 90,83% em 2015, 91,25% em 2016 e 90,83% em 2017, não foram comprovados através dos documentos de entrada e saída. No Anexo 2, página 3 de 5, coluna Infrações Apuradas – ST Indevida, demonstra a diferença entre a Receita sem Substituição Tributária Apurada X Receita sem Substituição Tributária Declarada no PGDAS-D,

Páginas 38 (2014), 47 (2015), 56 (2016) e 65 (2017).

(iii) Anexos 3 – Apuração do ICMS por tipo de Infração/ Apuração da Alíquota do ICMS a recolher; Proporcionalidade da Substituição Tributária (páginas 43-2014, 52-2015, 61-2016 e 69-2017).

Assevera que todos os relatórios foram entregues ao preposto do contribuinte, quando da assinatura do auto de infração, Sra. Adryele Sarayva Dantas Mascarenhas (procuração pág. 71/72), através de Termo de arrecadação de livros e documentos (página 13) e também do Termo de devolução de documentos e cópia de auto de infração (página 14), além do recibo de Arquivo Eletrônico (página 33).

Aduz que a captura dos dados, gravados na memória da fita detalhe do ECF, foi respaldada no ato COTEPE (Comissão Técnica Permanente do ICMS) nº 17/04, estruturado conforme descreve.

Ante os esclarecimentos prestados diz ter demonstrado que não procede a alegação de falta de comprovação documental na apuração dos levantamentos fiscais. Acrescenta que o ECF 7800 estava sem condições de uso quando a fiscalização foi realizada.

Comenta que o confronto entre o PGDAS-D declarado e os dados do TEF mostrou que não houve omissão de saída, já esclarecido no item anterior. Entretanto, ao confrontarmos o PGDAS-D declarado e a real receita bruta, apurada através da memória da fita detalhe, resultaram diferença da base de cálculo, demonstrado no Anexo 2.

Desse modo, reconhece que houve equívoco em relação ao enquadramento legal da infração 02 (17.03.12). Afirma que a infração correta é 17.02.01. Sugere que a infração 02 seja absorvida pela infração 01.

Pondera que não foram apresentados, pelo autuado, novos levantamentos fiscais capazes de elidir a ação fiscal em discussão. Abre um parêntese para relembrar as bases legais do Simples Nacional (Regime Unificado que abrange oito impostos) no nosso ordenamento jurídico.

Reforça a tese de que o levantamento fiscal seguiu as bases legais da LC 123/06 e foi calculado obedecendo às regras previstas nos art. 18 a 20 da mesma Lei, de maneira que, após apurar o ICMS devido confrontou-se com o valor do ICMS recolhido e constataram-se diferenças de ICMS Simples Nacional ainda a recolher.

Conclui, dizendo que os argumentos defensivos sem apresentação de provas materiais, são inócuos e não foram capazes de elidir a ação fiscal, portanto, é devido o ICMS Simples Nacional baseado nas infrações 01, 03 e 04. E, ainda, que a Infração 02 poderá ser absorvida pela infração 01, visto que permanecem as formalidades legais que lhe deram origem, como já explicado.

Diante do exposto, pede que o auto de infração, seja julgado procedente, pois, conforme foi demonstrado, através de provas anexas, continua sendo devido o crédito tributário, extensível também aos erários federal e municipal.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por quatro infrações à legislação tributária estadual, arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o defendente pugnou pela anulação do lançamento de ofício, alegando que, quando da sua apresentação (pela autoridade fazendária), deveria estar acompanhado de todos os documentos fiscais, indispensáveis para a comprovação das ocorrências do fato gerador do tributo, ou da penalidade aplicada, incluindo, as planilhas de lançamentos fiscais elaborados e das provas necessárias à demonstração do fato articulado na autuação.

Não acato esta alegação defensiva, porque não corresponde à realidade dos fatos. Compulsando os autos, verifico que consta do processo os seguintes relatórios: (i) Anexos 1 – Apuração Mensal das Omissões de Saída das Vendas com Cartão de Crédito/Débito (páginas 35-2014, 44-2015, 53-2016 e 62-2017). Deste período fiscalizado, somente em setembro de 2016 houve omissão de saída

apurada pelo TEF conforme Infração 03; (ii) Anexos 2 – Cálculo da Receita Apurada/ Apuração de Existência de Divergência de Base de Cálculo/ Apuração da Receita Total da Empresa/ Infrações Apuradas-Receitas sem ST/ Infrações Apuradas-Receitas com ST (pág. 36 a 40-2014; 45 a 49-2015; 54 a 58-2016; 63 a 67-2017); No confronto entre o PGDAS-D declarado e os documentos fiscais emitidos, se constatou existência de divergência de base de cálculo nos períodos elencados no demonstrativo, coluna F (diferença entre a receita apurada, colunas B e C, e o PGDAS -D declarado, coluna E): referente a infração 02 – 17.03.12 do auto de infração. (iii) Anexos 3 – Apuração do ICMS por tipo de Infração/ Apuração da Alíquota do ICMS a recolher (páginas 41/42-2014; 50 e 51-2015; 59 e 60-2016; 68 e 69-2017); Proporcionalidade da Substituição Tributária (páginas 43-2014, 52-2015, 61-2016 e 69-2017).

Observo, ainda, que consta comprovante neste PAF, de que todos os relatórios citados foram entregues ao preposto do contribuinte, Sra. Adryele Sarayva Dantas Mascarenhas (procuração pág. 71/72), através de Termo de arrecadação de livros e documentos (página 13) e também do Termo de devolução de documentos e cópia de auto de infração (página 14), além do recibo de Arquivo Eletrônico (página 33).

O defensor alegou que, à época da ocorrência dos fatos, era optante pelo Simples Nacional, e, nesta condição, o Fiscal deveria observar o critério da dupla visita, isto é, a primeira, para inspecionar o local e instruir o empresário de como sanar eventual irregularidade e a segunda, para verificar se o empresário seguiu as instruções e, se for o caso, lavrar o auto de infração para tantas quantas forem às irregularidades não sanadas. Disse que notificação fiscal lavrada, sem observância da dupla visita, é nula de pleno direito.

Neste caso, cabe registrar a inexistência de previsão legal para atendimento deste pleito. Nos termos da legislação vigente, o contribuinte deve estar ciente que se encontra sob ação fiscal através do Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Intimação para entrega de livros e documentos, art. 28 do RPAF/99. Ao tomar ciência do Auto de Infração, possui o Autuado, 60 (sessenta) dias, para realizar o pagamento ou impugnar a autuação. Dessa forma, não acolho a referida alegação.

O defensor alegou também, que seria nula a autuação, vez que foi assinada por agente incapaz de efetuar lançamento tributário, ou seja, por agente de tributos da SEFAZ, uma vez que, de acordo com a Lei Complementar de regência, compete ao Auditor Fiscal a responsabilidade pelo lançamento tributário de ofício.

A competência para lavratura de auto de infração, na legislação tributária do Estado da Bahia, encontra-se insculpida no art.42 do RPAF/99 que assim estabelece:

Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos auditores fiscais e pelos agentes de tributos estaduais, sendo que:

I - compete aos auditores fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional;

II - compete aos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Considerando que a empresa autuada, à época da ocorrência dos fatos geradores, era optante pelo regime do Simples Nacional, resta evidente, que nos termos do inciso II, do art. 42, do RPAF/99, o Agente Autuante se encontrava em pleno exercício de suas funções fiscalizadoras e com evidente competência legal para autuar o contribuinte, que se encontre na condição do ora defensor.

Sendo assim, com exceção da infração 02, que será apreciada oportunamente, não acolho as nulidades arguidas pela defesa, visto que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o preposto fiscal expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações,

fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como, de seus dados, indicando o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como, pela narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas. Portanto, configura-se o argumento da defesa, apenas como forma de esquivar-se do cumprimento da Obrigação Tributária. Não vislumbro qualquer das ocorrências previstas no art. 18 do RPAF/99 capaz de inquinar de nulidade o auto de infração.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fundamento no art. 147, inciso I do RPAF/99, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da convicção dos Julgadores e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, assim como, os elementos acostados aos autos são suficientes para se decidir sobre a presente lide.

No mérito, a infração **01** acusa o autuado de ter efetuado 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 dessa forma, não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita ou da alíquota aplicada.

O defendant alegou a inexistência de informação acerca da confirmação do recebimento das notas fiscais, não havendo comprovação de que as mercadorias que deram entrada no estabelecimento estão sujeitas a incidência do tributo em referência.

Observo que a Autuante, em sede de informação fiscal, esclareceu que no levantamento fiscal, foi aplicado o roteiro TEF Mensal, no qual confronta o TEF, PGDAS-D declarado e vendas registradas através da memória da fita detalhe – MFD do Equipamento de Cupom Fiscal. Disse que realizou os levantamentos fiscais para apuração do ICMS Simples Nacional, através do sistema AUDIG (Auditoria Digital), que está formatado com base nas diretrizes da LC nº 123/06, art. 18, caput e §§ 1º e 3º. Acrescentou que o procedimento fiscal teve como objetivo, verificar se o valor recolhido mensalmente no documento especificado, nos termos do inciso I, do art. 21, da LC 123/06, foi calculado obedecendo às regras previstas nos art. 18 a 20 da mesma Lei, de maneira que, após apurar o ICMS devido, confrontou-se com o valor do ICMS recolhido e constataram-se diferenças de ICMS Simples Nacional, ainda a recolher.

Neste caso, é importante registrar que o levantamento fiscal tem como supedâneo jurídico, documentos fiscais elaborados pelo próprio autuado (PGDAS-D), em confronto com as notas fiscais eletrônicas que constam da base de dados da SEFAZ. Ressalto que em relação às notas fiscais eletrônicas, não há necessidade de o Fisco investigar se as compras ocorreram, pois a jurisprudência do CONSEF considera que as notas fiscais eletrônicas servem como elemento de prova das aludidas aquisições. Ademais, como a tributação das empresas optante pelo Simples Nacional, é operada em função de seu faturamento bruto (receita de vendas), inexiste a alegada repercussão no fato das mercadorias adquiridas para revenda estarem ou não sujeitas à incidência do ICMS.

A Lei Complementar nº 123/2006 prevê que sobre a receita bruta auferida no mês, incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do artigo 18, podendo o contribuinte optar que a incidência se dê sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano calendário.

Há previsão na lei acima referida, que a microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN. Esta declaração se constitui em

confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos, resultantes das informações nela prestadas, conforme o disposto no § 15-A do art. 18. Também os contribuintes optantes ficam obrigados a emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço em suas operações, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor, sendo que o valor do tributo não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício.

No caso em análise, a Autuada é acusada de deixar de incluir na Receita Bruta do mês, valores relativos a vendas de mercadorias, quando deveria tê-las incluído no montante a ser tributado, haja vista que a sistemática de apuração dos valores mensais a recolher exige que se considere no cômputo da receita bruta o total do produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, conforme §1º, do art. 3º da Lei nº 123/06.

Considerando que o Autuado deixou de carrear ao processo, elementos com o condão de elidir ou modificar a acusação fiscal, a infração 01 é totalmente subsistente. Mantida a infração 01.

A infração 02, acusa o contribuinte de omissão de receita apurada através de levantamento fiscal, sem dolo (infração 17.03.12).

Nesta infração, a própria Autuante reconheceu que houve equívoco em relação ao enquadramento legal. Disse que a infração correta seria aquela com código 17.02.01. Sugeriu que a infração 02 fosse absorvida pela infração 01.

No presente caso, entendo que a mudança de enquadramento da acusação fiscal, adicionando seus valores na infração 01, resultaria em mudança de fulcro da autuação, o que não é possível no direito tributário que possui tipicidade cerrada. Saliento que no que às infrações 01 e 02, tanto o enquadramento legal, como a descrição da infração são divergentes, portanto a mudança sugerida nesta fase processual, resultaria cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Dessa forma, concluo que a infração 02 é nula, e considerando a indisponibilidade do crédito tributário, recomendo à autoridade fazendária verificar a possibilidade de refazimento da ação fiscal livre do vício constatado, nos termos do art. 21 do RPAF/99. A Infração 02 é nula.

A infração 03 trata de omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira ou administradora de cartão de crédito, sem dolo.

Observo que se aplicam aos optantes pelo Simples Nacional, todas as presunções de omissão de receitas existentes na legislação dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional, conforme art. 34 da referida Lei.

O defendente contestou a autuação, alegando que não houve omissão de saída, porque o contribuinte apresentou declaração de vendas/PGDAS, acima das vendas efetuadas em cartão de crédito/débito (TEF).

Vale salientar, tratar-se a matéria, da presunção legal prevista no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, e como presunção *juris tantum*, cabe ao Autuado trazer a prova de que tal irregularidade não aconteceu. Constatou que de todo período fiscalizado, a Autuante apontou falta de emissão de documento fiscal nas vendas com pagamento via cartão de crédito ou débito, apenas para o mês de setembro de 2016, no valor de R\$27,16. Assim, caberia ao defensor trazer aos autos o comprovante que tal operação foi acobertada pela emissão do correspondente documento fiscal. Como isto não aconteceu, a infração 03 está caracterizada.

A infração 04 se deu pela falta de recolhimento do ICMS, em razão de considerar receita de venda de mercadorias não sujeitas a substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado.

O defensor alegou que, no rol das suas atividades comerciais, estão presentes produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, onde o responsável pelo recolhimento do imposto são os fabricantes, distribuidores ou os importadores, conforme a lei dispuser. Portanto, no rol dos produtos comercializados pela autuada, existiriam produtos que não estariam sujeitos a substituição tributária.

Analisando o PGDAS-D, observo que não assiste razão ao Autuado. Pode-se aferir neste documento, que o sujeito passivo não recolheu corretamente os valores a título de ICMS no período autuado. Em sede de informação fiscal a Autuante, detalhou o procedimento levado a efeito para apuração desta infração: *Quanto à Infração ST indevida, diz ter três parâmetros para segregação: NF's de saída, NF's de entrada e PGDAS declarado. Adotou o parâmetro da segregação, baseado nas compras e não nas saídas, em virtude de vícios oriundos no cadastramento equivocado, apresentado na memória da fita detalhe do ECF EL051400000000024974. Este proceder gerou distorções na segregação da substituição tributária. Dentre estas mercadorias, estão os produtos da cesta básica, produtos de limpeza, utilidades, etc. E quanto à segregação da substituição tributária declarada em PGDAS-D não acata, porque os percentuais de 86,25% em 2014, 90,83% em 2015, 91,25% em 2016 e 90,83% em 2017, não foram comprovados através dos documentos de entrada e saída. No Anexo 2, página 3 de 5, coluna Infrações Apuradas – ST Indevida, demonstra a diferença entre a Receita sem Substituição Tributária Apurada X Receita sem Substituição Tributária Declarada no PGDAS-D, Páginas 38 (2014), 47 (2015), 56 (2016) e 65 (2017).*

Portanto, está correta e clara a autuação, haja vista que os valores cobrados têm como base a Receita Bruta declarada no PGDAS-D. Mantida a infração 04.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº 210415.0040/18-0, lavrado contra a **J M DE ALMEIDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$70.795,89**, acrescido da multa de 75%, prevista nos artigos 34 e 35 da Lei Complementar 123/06 e inciso I do art. 44 da Lei Federal 9430/96, com redação dada pela Lei Federal 11.488/07 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR