

**A.I. Nº** - 210710.0031/19-1  
**AUTUADA** - ANTÔNIO ROBERTO OLIVEIRA TELES - EPP  
**AUTUANTE** - BARTOLOMEU BRAGA ROSA  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO SUL  
**INTERNET** - INTERNET - 12/04/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0022-02/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. a)** OMISSÃO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – COM DOLO. Dolo não comprovado nos autos. Infração reconhecida, mas com valor reduzido em consequência da impossibilidade de exigência de parte da exação por transcurso do prazo decadencial para as ocorrências de 2014, tendo em vista a ciência do lançamento em 16/01/2020. Reenquadramento da multa proposta em face do dolo não comprovado. Infração parcialmente subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA E/OU ALÍQUOTA APLICADA, MENOR QUE A PREVISTA LEGALMENTE. Ainda que constatado recolhimento menor que o declarado em PGDASD, o valor da exação foi reduzido em face de o Autuante reconhecer não ter considerado PGDASD retificadas, regularmente transmitidas, antes do início da ação fiscal, Infração parcialmente subsistente. Afastada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Lavrado em 12/12/2019, o presente AI exige crédito tributário de R\$97.700,22, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01 - 17.03.07.** Deixou de recolher o ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor na conta caixa – com dolo. Valor: R\$63.668,75. Período: Maio 2014 a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Arts. 18, 21 e 26, I, e § 2º da Lei Complementar 123/06. Multa: 150%, nos termos do art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 e do art. 44, I, § 1º da Lei Federal nº 9.430/96.

**Infração 02 - 17.04.01.** Deixou de recolher o ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado. Valor: R\$34.031,47. Período: Maio, Julho, Outubro e Novembro 2014, Janeiro, Fevereiro, Julho a Dezembro 2015, Janeiro a Setembro, Novembro e Dezembro 2016, Janeiro a Setembro 2017, Fevereiro a Abril, Agosto e Setembro 2018. Enquadramento legal: Art. 18, § 4º, II da Lei Complementar 123/06. Multa: 75%, nos termos do art. 35 da Lei Complementar nº 123/06 e do inciso I do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/2007

Consta descrito para as infrações:

*“17.03.07: Saldo credor da Conta Caixa (Simples Nacional). Conforme Demonstrativos: “C1 – Falta de pagamento do ICMS devido sobre o Faturamento – Saldo Credor Conta Caixa”. A-Movimento Mensal de Caixa”. “3A – Cálculo do Índice de Proporcionalidade – PGDAS”, “3B – Cálculo do*

*Índice de Proporcionalidade – Faturamento”. 3C – Cálculo do Índice de Proporcionalidade – Entradas”. “A1 – Pagamentos Relativos a impostos Estaduais”. “B1 – Reconstituição da Conta Caixa – Desembolso com aquisição de mercadorias”. B2 – Reconstituição da Conta Caixa – Receita com Vendas de Mercadorias” “Demonstrativo X2 – operações de saídas de mercadoria: Anexos ao Presente PAF em mídia ótica”.*

*“17.04.01: Erro na Segregação da Receita (Simples Nacional)*

*Conforme Demonstrativos: “3A – Cálculo do Índice de Proporcionalidade – PGDAS”, “3C – Cálculo do Índice de Proporcionalidade – Entradas”. Demonstrativo C2 Pagamento menor do ICMS devido sobre o Faturamento – erro na determinação da alíquota”: Anexos ao Presente PAF em mídia ótica”.*

O Autuado impugna o lançamento às fls. 74-115. Pontuando por infração, reproduzindo a 01, o art; 150, §§ 1º e 4º, ementa de decisão judicial (REsp 101.407/SP.2000, 1º T., Min. Ari Pargendler) e do CONSEF (Acórdão CJF Nº 0419-12/17, além de citar outras), Súmula nº 12 do CONSEF, pede o expurgo das ocorrências de maio a dezembro 2014 por entender lançadas após transcurso do prazo decadencial.

Afirma que como houve pagamento antecipado do ICMS do Simples Nacional para os meses referidos e que tomou ciência do lançamento em 16/01/2020, o imposto devido dessas ocorrências que somam R\$4.382,48, deve ser extinto por decadência. Reconhece devido o imposto exigido nas demais ocorrências, cujo valor (R\$59.286,27), e diz ter realizado parcelamento.

Seguindo, solicita seja corrigido o percentual da multa de 150%, bem como seja aplicado o percentual de redução, tendo em vista que fez o pedido de parcelamento do valor remanescente dentro do prazo de 30 dias.

Fala que apesar de o levantamento fiscal não merecer reparo do ponto de vista técnico, não cometeu as infrações apuradas por presunção, uma vez que o erro consistiu no fato de não ter formalizado os empréstimos pessoais que o proprietário realizou para a empresa com valores oriundos de outras atividades externas ao empreendimento comercial.

Se diz surpreso por ter sido enquadrado na condição de sonegador que agiu com dolo, visto que tal enquadramento contraria os fatos, bem como não coaduna com as provas autuadas, contrariando o que prega a doutrina.

Fala que a presunção legal do caso cabe prova em contrário e seus valores podem ser explicados a partir de empréstimos pessoais realizados pelo proprietário e por terceiros, valores decorrentes de transações que não envolveram a compra e venda de mercadorias no estabelecimento autuado, a exemplo de venda de veículo no valor de R\$125.000,00, conforme atesta documento anexo.

Aduz que por não ter sido devidamente orientado por seu contador, essas operações deixaram de ser formalizadas, motivo pelo qual não as lançou em sua contabilidade, e por terem sido informais prefere reconhecer a exação a avançar pelo argumento de improcedência do lançamento fiscal.

Fundando-se em doutrina de Paulo de Barros Carvalho, afirma que o dolo e a culpa não se presumem e hão de ser provados nos autos, o que não ocorreu. Pede seja considerado seu histórico de contribuinte na SEFAZ, pois, apesar de ser pequena empresa familiar localizada em pequeno município e que enfrenta dificuldades para se manter diante da endêmica crise econômica, ainda que conviva com alta inadimplência dos clientes (muitos sobrevivendo à custa do bolsa família), no período fiscalizado recolheu R\$39.835,95, somente de ICMS.

Assim, reproduzindo diversos dispositivos legais aplicáveis ao caso, bem como excertos de decisões de órgãos de juízo administrativo, entre as quais destaca o Acórdão CFJ 0419-12/17, solicita o reenquadramento da multa proposta para o percentual de 75%, previsto na legislação do Simples Nacional para as infrações sem ocorrência/prova de dolo.

No item “1.3. DO PEDIDO PARA REDUÇÃO DO VALOR DAS MULTAS APLICADAS, EM VIRTUDE DO PARCELAMENTO DO DÉBITO”, diz que outra causa de estupefação foi o fato de não lhe ter sido

permitida qualquer redução nas multas aplicadas, mesmo tendo se dirigido à Repartição Fiscal em Jequié, dentro do prazo de 30 dias da ciência da autuação, o que entende contrariar o art. 6º da Lei Federal 8.218/91, reproduzido.

Aduz que o fato decorre de falha da Autoridade Fiscal autuante por esta não ter informado no corpo do AI a possibilidade de parcelamento prevista nos incisos II e IV do dispositivo legal citado, o que entende contrariar a disposição contida no art. 142 do CTN, copiado.

Assim, afirma o AI contemplar duas irregularidades que agravam a situação do Atuado: a) proposição de multa dobrada sem prova de ocorrência de dolo; b) impossibilidade de redução da multa, em face do parcelamento do débito apurado, fatos que entende fundamentar a decretação de nulidade do AI permitindo o recolhimento espontâneo do ICMS cobrado, sem imposição de multa.

Ademais do exposto, reflexo da legislação federal (LC 123/2006), reproduzindo os arts. 42, III, “a”, 45, I, II, III, § 1º, da Lei 7014/96 e 123 do RPAF, aplicáveis aos não contribuintes do Simples Nacional, diz que ao contrário do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte constitucionalmente previsto (art. 146, III, “d”), o caso denota tratamento mais oneroso para os optantes pelo SIMPLES NACIONAL.

Nesse sentido, reproduz os arts. 108 e 112 do CTN que entende fundamentais para resolver a questão que envolve seu pedido de redução da multa proposta aplicando a legislação baiana em benefício da igualdade de tratamento tributário, especialmente tendo em vista a demonstração de boa fé do contribuinte autuado.

#### Infração 02

Após reproduzi-la, primeiramente pede a decretação de extinção das ocorrências de maio, julho, outubro e novembro 2014, emprestando o mesmo argumento dado à mesma situação da infração 01. Do mesmo modo, também para essa infração, empresta o argumento utilizado na anterior para pedir a aplicação da redução da multa em face do tempestivo parcelamento do débito.

Seguindo, caso seja superada a preliminar de decadência, solicita seja revisto os valores lançados, tendo em vista equívoco cometido pelo Autuante ao não considerar dados lançados em PGDASD retificadoras transmitidas antes do início do procedimento fiscal. Para tanto, apresenta minucioso demonstrativo para, ao final, apontar o ICMS que deveria ter sido lançado no Demonstrativo C2, além de informar que houve pagamentos a maior em alguns períodos de apuração compreendidos no AI.

Nesse sentido, diz que se o Autuante tivesse considerado como fonte as PGDASDs retificadas, o valor da exação seria R\$8.241,23 e não R\$34.031,47, e que no período de apuração compreendido pelo AI pagou a mais R\$16.374,48.

Assim, caso tal valor seja compensado, nada restará devido pela Infração 02, mas se a compensação não ocorrer, o valor da exação deve ser reduzido para R\$8.241,23.

Na Informação Fiscal (fls. 144-152), analisando os elementos de prova do Impugnante, o Autuante se apresenta seguindo a pontuação da Impugnação.

#### Infração 01

##### DO PEDIDO DE DECRETAÇÃO DA DECADÊNCIA:

Em que pese os argumentos defensivos, informa que o levantamento realizado com inclusão do Exercício 2014 se deu em virtude do cumprimento das determinações contidas na Ordem de Serviço, deixando ao crivo do CONSEF a declaração de eventual decadência.

##### DO PEDIDO DE REVISÃO DAS MULTAS APLICADAS:

Reconhece não haver elementos que justifiquem a aplicação da multa qualificada de 75%, mas apesar de entender não ter havido dolo comprovado em relação à conduta do contribuinte autuado, informa que procedeu em conformidade com o SLCT (Sistema de Lançamento do Crédito Tributário) da SEFAZ que não dispõe de código de infração permitindo lançar exclusivamente a multa objetiva de 75%.

Diante disso, sugere que o CONSEF inquiria os gestores do SLCT sobre o motivo para tanto, ainda mais considerando que em relação a outros tipos de apuração do ICMS do SIMPLES NACIONAL utilizando o instituto da presunção, há previsão para inserção de 02 tipos diferentes de infração: COM DOLO e SEM DOLO.

Opina que a multa deva ser revista para 75%, por concordar não ter comprovado no procedimento fiscal o comportamento do contribuinte autuado.

DO PEDIDO PARA REDUÇÃO DO PERCENTUAL DAS MULTAS APLICADAS, EM VIRTUDE DO PARCELAAMENTO DO DÉBITO:

Esclarece não ter participado das omissões e incorreções constantes no corpo do AI e citadas pelo Impugnante, especialmente quanto ao integral teor do texto da Lei 8.218/1991, pois as informações são preenchidas automaticamente pelo SLCT, quando da inserção do código da infração, de modo que o CONSEF deve inquirir os gestores acerca da questão.

DO PEDIDO PARA REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTAS APLICADAS, EM VIRTUDE DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA EQUIDADE:

Analizando as considerações do Impugnante, reconhece que deveria ser aplicada a legislação da Bahia por entender de bom alvitre a uniformização de tratamento e evitar tratamento prejudicial aos optantes pelo SIMPLES NACIONAL. Contudo, deixa a solução do caso ao CONSEF.

Infração 02

DO PEDIDO DE DECRETAÇÃO DA DECADÊNCIA:

Em que pese os argumentos defensivos, informa que o levantamento realização, com inclusão ao do Exercício 2014 se deu em virtude do cumprimento das determinações contidas na Ordem de Serviço, deixando ao crivo do CONSEF a declaração de eventual decadência.

DO PEDIDO DE REVISÃO DOS VALORES DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERRO DE FATO:

Informa que, após a análise das razões da defesa, percebeu ter utilizado no Demonstrativo C2 as informações contidas nas declarações originais do PGDASD, deixando de atentar para as declarações retificadoras apresentadas antes do início do procedimento fiscal. Portanto, a razão assiste ao Impugnante, pois, conforme novos demonstrativos que anexa, refez o levantamento fiscal e apurou os mesmos valores apontados pelo sujeito passivo, inclusive os pagamentos a mais que o devido, motivo pelo qual reconhece que ajustou o valor da exação de R\$34.031,47 para R\$8.241,23.

Também reconhece que o contribuinte pagou a mais no período fiscalizado o valor de R\$16.374,48, cabendo ao CONSEF definir se pode ser aqui compensado ou se deverá ser objeto de pedido de restituição.

DO PEDIDO PARA REENQUADRAMENTO DA MULTA APLICADA, EM VIRTUDE DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA EQUIDADE:

Analizando as considerações do Impugnante, reconhece que deveria ser aplicada a legislação da Bahia por entender de bom alvitre a uniformização de tratamento e evitar tratamento prejudicial aos optantes pelo SIMPLES NACIONAL. Contudo, deixa a solução do caso ao CONSEF.

DO PEDIDO PARA REDUÇÃO DO PERCENTUAL DAS MULTAS APLICADAS, EM VIRTUDE DO PARCELAAMENTO DO DÉBITO:

Esclarece não ter participado das omissões e incorreções constantes no corpo do AI e citadas pelo Impugnante, especialmente quanto ao integral teor do texto da Lei 8.218/1991, pois as informações são preenchidas automaticamente pelo SLCT, quando da inserção o código da infração, de modo que o CONSEF deve inquirir os gestores acerca da questão.

Concluindo, pede que o AI seja julgado parcialmente procedente.

## VOTO

Como relatado, o presente Auto de Infração acusa cometimento das seguintes infrações: 01 – 17.03.07 – Falta de recolhimento de ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, presumida pela constatação de saldo credor de caixa – com dolo; 02 –

**17.04.01.** Deixou de recolher o ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado.

Pois bem. Antes de adentrar-me na apreciação de mérito do lançamento em revisão neste Órgão Administrativo Judicante, compulsando os autos, verifico: a) conforme documentos de fls. 66, 67, 71, 154 e 155, bem como do que se depreende do teor da Impugnação, cópia do AI e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas, determinadas com segurança, bem como identificado o infrator; e) tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-72, 154-155 e CDs de fls. 65 e 153), constato não haver vício a macular o PAF em análise e, por isso, afastada está a nulidade arguida.

Ressalto que os elementos de provas autuados informam que a ação fiscal ocorreu mediante a utilização da ferramenta fiscal PRODIFE, homologada pela SEFAZ, por ser constituído dos parâmetros estabelecidos na legislação específica do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresas e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, especialmente LC 123/2006 e Resoluções CGSN 94/11 e 140/2018.

Observe que a acusação decorre de omissão de receita tributável comprovada pela existência de suprimentos de caixa sem comprovação da origem de numerário (Infração 01) e erro de apuração do tributo devido e declarado em PGDASDs transmitidas pelo contribuinte autuado, em face de ele ter declarado receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado (Infração 02).

De logo, ressalto que, por lei, os arquivos eletrônicos encaminhados pelos contribuintes à SEFAZ devem refletir a real movimentação empresarial com repercussão tributária. Geram, portanto, repercussões jurídicas que provam a favor e em contra do emitente.

Como previsto na legislação da espécie, o sujeito passivo teve ciência do início do procedimento fiscal (fl. 10) que, sendo vinculado à lei, rege-se pelo princípio inquisitório. Portanto, partindo das informações contidas no banco de dados do sujeito ativo, ainda que a colaboração do contribuinte seja interessante na maioria dos casos, o procedimento fiscal prescinde de participação do contribuinte fiscalizado, já que objetiva conferir o correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do fiscalizado.

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado Segundo:

“Essa é a razão pela qual se diz que o contribuinte pode defender-se do auto de infração contra si lavrado, mas não tem, necessariamente, oportunidades de defesa antes da feitura do lançamento, em face da mera fiscalização em seu estabelecimento, por exemplo, até porque o procedimento de fiscalização tem por fim uma mera conferência do cumprimento espontâneo da norma tributária, e não a solução de uma lide. Lide poderá haver em momento posterior, se for o caso, na hipótese de ser efetuado um lançamento”. (Processo Tributário, 3ª Ed. Editora Atlas)

Assim, embora não se exija que um procedimento de fiscalização assegure prévia oportunidade de defesa ao contribuinte, para que a relação jurídica de crédito e débito nascida com o lançamento tributário entre os sujeitos ativo e passivo da relação se efetive, a Autoridade Fiscal deve seguir um procedimento calcado na legalidade (lei formal).

Do mesmo modo, sob pena de cometer ilegalidade, quando requerido o contribuinte deve exhibir seus livros, documentos e controles fiscais e contábeis (CTN: Art. 195).

Do que consta nos autos, vejo que o lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, bem como o processo administrativo que o conduz, atenderam aos princípios de regência, tais como: Legalidade, Inquisitório, Devido Processo Legal e seus corolários de Ampla Defesa e Contraditório.

É de se ter em vista, tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A exação, repito, decorre de omissão de receita tributável comprovada pela existência de suprimientos de caixa sem comprovação da origem de numerário (Infração 01) e erro de apuração do tributo devido e declarado em PGDASDs transmitidas pelo contribuinte autuado em face de o contribuinte autuado ter declarado receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado (Infração 02), alterando os valores dos tributos devidos no regime do Simples Nacional e, conforme o caso, a consequente alíquota aplicada/declarada pelo contribuinte nas suas PGDASDs, mediante aplicação do sistema de auditoria PRODIFE.

Observe, por oportuno, que a opção pelo Simples Nacional implica na aceitação do Regime Especial Unificado de Arrecadação, conforme previsto nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 123/06, cuja forma de arrecadação é a prevista no seu art. 18 e §§, tendo como pressuposto básico a “receita bruta”, quer para determinação da alíquota aplicável, como para a determinação da base de cálculo. Assim, o valor do imposto calculado pelo Simples Nacional não perquire cada saída específica, mas um montante que servirá para o cálculo dos diversos tributos e contribuições envolvidos.

A Lei Complementar 123/2006, estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos seus respectivos tributos, mediante regime único de arrecadação, e cumprimento de obrigações acessórias.

O valor devido mensalmente pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional é determinado com aplicação das alíquotas efetivas, calculado a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V da LC 123/2006, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º do Art. 18, observado o disposto no § 15 do art. 3º. Para tanto, o sujeito passivo deve utilizar a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 e da LC citada, devem ser pagos, por meio de documento único de arrecadação, sendo que o valor não pago até a data do vencimento sujeitar-se-á à incidência de encargos legais na forma prevista na legislação do imposto sobre a renda.

Quanto às obrigações fiscais acessórias, o contribuinte deve apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que será disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazos e modelo aprovados pelo CGSN.

Essa declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência de tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos, resultantes das informações nela prestadas.

Obviamente, também estão obrigadas a emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com as instruções expedidas pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, devendo manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Pois bem. A exação decorre de reapuração do imposto nos exercícios 2014 a 2018 usando o sistema PRODIFE, auditoria em que se confrontam as informações contidas nas PGDASDs transmitidas

pelo contribuinte ao fisco, com as informações da movimentação empresarial do contribuinte contidas no banco de dados da SEFAZ e/outras identificadas no curso da fiscalização, frente à legislação tributária. Nesse sentido, chamo atenção para o disposto no artigo 123 do RPAF que trata do direito de defesa administrativa, especialmente em seus §§ 1º e 5º (§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez; § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos).

Para as acusações presentes nos autos, com meus pertinentes destaques, assim se apresenta a legislação de enquadramento:

## **Infração 01**

### **LC 123/06**

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos*

*I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º*

*§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota efetiva determinada na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário. (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito*

*Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:*

*I - por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor;*

*II - (REVOGADO)*

*III - enquanto não regulamentado pelo Comitê Gestor, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele a que se referir;*

*IV - em banco integrante da rede arrecadadora do Simples Nacional, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.*

*Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:*

*I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;*

*II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.*

*Art. 34. Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.*

*Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.*

### **Lei 7014/96**

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

...

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;*

### **Lei Federal 9.430/96**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Contra essa infração o sujeito passivo alega:

- a) Que como houve pagamento antecipado do ICMS do Simples Nacional para os meses referidos e que tomou ciência do lançamento em 16/01/2020, o imposto devido dessas ocorrências que somam R\$ 4.382,48, deve ser extinto por decadência;
- b) Reconhece devido o imposto exigido nas demais ocorrências, cujo valor (R\$ 59.286,27), diz ter realizado parcelamento;
- c) Por não haver prova de dolo nos autos, solicita seja corrigido o percentual da multa de 150%, bem como seja aplicado o percentual de redução, tendo em vista que fez o pedido de parcelamento dentro do valor remanescente dentro do prazo de 30 dias;

Por sua vez, no que interessa à formação de minha convicção, o Autuante informa:

- a) Deixar aos julgadores, a análise quanto à decadência alegada;
- b) Reconhecer não haver elementos que justifiquem a aplicação da multa qualificada de 75%, mas apesar de entender não ter havido dolo comprovado em relação à conduta do contribuinte autuado, informa que procedeu em conformidade com o SLCT (Sistema de Lançamento do Crédito Tributário) da SEFAZ que não dispõe de código de infração permitindo lançar exclusivamente a multa objetiva de 75%;
- c) Não ter tido participação quanto às alegadas “omissões e incorreções” que o Impugnante cita como impedimento para redução da multa em face do pagamento parcelado, já que as informações do AI são automaticamente preenchidas pelo SLCT no momento da inserção do código da infração.

Pois bem, analisando os autos e ponderando os argumentos de acusação e defesa, temos:

#### **Quanto à decadência alegada**

Para os tributos sujeitos originalmente a lançamento por homologação – como é o caso do ICMS -, conforme exposto no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o entendimento hoje firmado na jurisprudência administrativa da Bahia é que se conta o prazo decadencial de 05 (cinco) anos a partir da data de ocorrência do fato gerador (CTN: Art. 150, § 4º do CTN, parte primeira – regra especial), quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações e prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento do imposto em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Ora, o próprio Impugnante declara que as operações às quais se refere à omissão presumida que também objetivamente reconhece (inclusive efetuando parcial pagamento do crédito fiscal, via parcelamento), não foram formalizadas/declaradas por não ter sido devidamente orientado pelo seu contador.

Portanto, ao contrário do que alega, para as operações objeto da Infração 01, não houve qualquer pagamento do imposto devido. Logo, a contagem do prazo decadencial para perda do direito de a Fazenda Pública exigir o imposto devido por lançamento tributário de ofício – como nesse caso -, deve ser contado pela “regra geral” exposta no art. 173, I do CTN, qual seja, cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, para as ocorrências de 2014, o prazo decadencial se completou em 01/01/2020. Tendo em vista que, conforme recibo de fl. 71, a ciência do lançamento - ato que integra a constituição do crédito tributário - ocorreu em 16/01/2020, ainda que com fundamento legal distinto do alegado pelo Impugnante, os valores das ocorrências de 2014 (R\$4.382,48), de fato, não podem ser objeto de exigência fiscal em face da extinção por decurso integral do prazo decadencial.

#### **Quanto à multa pelo descumprimento da obrigação principal a ser aplicada**



Ainda que tratando de contagem de prazo decadencial aplicável em matéria de ICMS, em conformidade com o art. 150. § 4º do CTN, o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, contempla a seguinte nota:

**Nota 2:** *As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, § 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação.*

*De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.*

**Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial.** Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN) -, **é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.** (grifos meus)

Ora, dos grifos que efetuei, se vê corroborada a razão defensiva do Impugnante traduzida em excerto de doutrina, que, especialmente em Direito Tributário, “o dolo e a culpa não se presumem, provam-se”. Nesse caso, o ônus da prova é da Autoridade Fiscal e, regra geral, deve ser carreada aos autos junto ao Auto de Infração que contempla o lançamento constituinte do crédito tributário.

Aqui, o autor do feito, alegando um equívoco no Sistema de Lançamento do Crédito Tributário – SLCT que, se existente não pode prejudicar o contribuinte, expressamente reconhece não haver elementos que justifiquem a aplicação da multa qualificada de 75%, por não ter havido dolo comprovado em relação à conduta do contribuinte autuado. Portanto, a multa a ser aplicada é 75%, conforme o art. 44, I, da Lei 9.430/96 e não qualificada como prevista no §1º, como proposto pelo Autuante, de modo que o reenquadramento legal da sanção pela infração reconhecida e confirmada, aqui tenho por efetuado.

#### **Quanto à redução do percentual da multa em virtude do parcelamento do débito.**

Observo que o próprio formulário do Auto de Infração, em quadro específico (fl. 03), indica a possibilidade legal para redução da multa, sendo, para o caso, redução de 50% do valor da multa de 75%, desde que se confirme a hipótese de o contribuinte autuado ter efetuado o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que tiver sido notificado do lançamento, ainda que na modalidade de pagamento parcelado.

Assim, em face da exclusão das ocorrências de 2014, tenho a Infração 01 como parcialmente subsistente no valor de R\$ 59.286,27, mantendo-se o demonstrativo de débito original para as demais ocorrências.

#### **Infração 02**

##### **LC 123/06**

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º*

*§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da: (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)*

...

*II - venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II desta Lei Complementar;*

...

*Art. 35. Aplicam-se aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS.*

### **Lei Federal 9.430/96**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Contra essa infração o sujeito passivo alega:

- a) Que como houve pagamento antecipado do ICMS do Simples Nacional para os meses referidos e que tomou ciência do lançamento em 16/01/2020, o imposto devido dessas ocorrências que somam R\$4.382,48, deve ser extinto por decadência, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN;
- b) Seja revisto os valores lançados, tendo em vista equívoco cometido pelo Autuante ao não considerar dados lançados em PGDASD retificadas antes do início do procedimento fiscal. Para tanto apresenta minucioso demonstrativo para, ao final, apontar o ICMS que deveria ter sido lançado no Demonstrativo C2 (R\$8.241,23), além de informar que no período compreendido pela autuação pagou a mais que o devido, o valor de R\$ 16.374,48, para o qual pede seja compensado neste PAF;
- c) Seja aplicado o percentual de redução, tendo em vista que fez o pedido de parcelamento dentro do valor remanescente dentro do prazo de 30 dias;

Por sua vez, no que interessa à formação de minha convicção, o Autuante informa:

- a) Deixar aos julgadores, a análise quanto à decadência alegada;
- b) Após a análise das razões da defesa, percebeu ter utilizado no Demonstrativo C2 as informações contidas nas declarações originais do PGDASD, deixando de atentar para as declarações retificadoras apresentadas antes do início do procedimento fiscal. Portanto, a razão assiste ao Impugnante, pois, conforme novos demonstrativos que anexa, refez o levantamento fiscal e apurou os mesmos valores apontados pelo sujeito passivo, inclusive os pagamentos a mais que o devido, motivo pelo qual reconhece que ajustou o valor da exação de R\$34.031,47 para **R\$8.241,23**, exato valor apurado devido pelo contribuinte a partir das PGDASD retificadas;
- c) Também reconhece que o contribuinte pagou a mais no período fiscalizado o valor de R\$ 16.374,48, cabendo ao CONSEF definir se pode ser aqui compensado ou se deverá ser objeto de pedido de restituição.
- d) Não ter tido participação quanto às alegadas “omissões e incorreções” que o Impugnante cita como impedimento para redução da multa em face do pagamento parcelado, já que as informações do AI são automaticamente preenchidas pelo SLCT no momento da inserção do código da infração.

À semelhança do feito para a infração anterior, temos:

### **Quanto à decadência alegada**

Diferentemente do visto para a infração 01, a exação pela Infração 02, decorre da reapuração do ICMS devido no Regime de Apuração do Simples Nacional, via PGDASD, tendo em vista a majoração do faturamento periódico mediante a incorporação do faturamento omitido apurado, reconhecidamente não declarado pelo Impugnante nas PGDASD originais nas quais o sujeito passivo apurou e recolheu os tributos pagos, ainda que menor que o devido, como revelado na apuração subsequente apuração via PGDASD retificadas.

Nessa situação, conforme orienta o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, o entendimento hoje firmado na jurisprudência administrativa da Bahia é que se conta o prazo decadencial de 05 (cinco) anos a partir da data de ocorrência do fato gerador (CTN: Art. 150, § 4º do CTN, parte primeira – regra especial), pois, aqui se vê que o contribuinte declarou a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações e prestações tributáveis), apurou o montante do imposto devido, mas efetuou um pagamento em montante inferior àquele que correspondeu, de fato, às operações declaradas nas PGDASD regularmente retificadas.

Portanto, para as operações/ocorrências objeto da exação pela Infração 02, houve pagamento do imposto devido, ainda que em montante menor que o devido. Logo, a contagem do prazo decadencial para perda do direito de a Fazenda Pública exigir o imposto devido por lançamento tributário de ofício – como nesse caso -, deve ser contado pela “regra especial” exposta no art. 150, § 4º, do CTN, qual seja, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Assim, para as ocorrências de 2014, o prazo decadencial se completou nas respectivas ocorrências de 2019, tendo em vista que, conforme recibo de fl. 71, a ciência do lançamento - ato que integra a constituição do crédito tributário - ocorreu em 16/01/2020.

#### **Quanto à revisão dos valores da exação em face das PGDASD retificadoras**

Para essa questão, eminentemente de fato, fiscal, a própria autoridade administrativa autuante afirmou que, após a análise das razões da defesa, verificou ter utilizado no procedimento original, as informações contidas nas declarações originais do PGDASD, conforme “Demonstrativo C2” contido no CD de fl. 65, deixando de atentar para as declarações retificadoras apresentadas pelo contribuinte autuado antes do início do procedimento fiscal. Portanto, a razão assiste ao Impugnante, pois, conforme novos demonstrativos que anexa, refez o levantamento fiscal e apurou os mesmos valores apontados pelo Impugnante, qual seja, R\$ 8.241,23, valor que acolho, conforme o demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data Vento	Base de Cálculo	Aliq	Multa	Vlr Histórico
<b>Infração 02</b>					
30/09/2016	20/10/2016	21.490,85	2,84%	75%	610,34
30/11/2016	20/12/2016	20.886,97	2,84%	75%	593,19
31/08/2017	20/09/2017	1.822,30	2,87%	75%	52,30
28/02/2018	20/03/2018	27.140,45	3,09%	75%	838,64
30/03/2018	20/04/2018	51.200,97	3,09%	75%	1.582,11
30/04/2018	20/05/2018	44.367,74	3,10%	75%	1.375,40
31/08/2018	20/09/2018	55.017,68	3,11%	75%	1.711,05
30/09/2018	20/10/2018	47.378,21	3,12%	75%	1.478,20
<b>Total da Infração</b>					<b>8.241,23</b>

#### **Quanto à multa pelo descumprimento da obrigação principal a ser aplicada**

Ainda que o Impugnante tenha pedido o reenquadramento da multa sancionatória proposta e o Autuante tenha se justificado como para a Infração 01, não havendo acusação de dolo para o cometimento da infração, observo que a tipificação original está correta: 75% sobre o valor do imposto, como prevista no art. 44, I da Lei Federal 9.430/96.

#### **Quanto à redução do percentual da multa em virtude do parcelamento do débito.**

Cabe a mesma nota feita para mesmo tema na Infração 01:

*“Observo que o próprio formulário do Auto de Infração, em quadro específico (fl. 03) indica a possibilidade legal para redução da multa, sendo, para o caso, redução de 50% do valor da multa de 75%, desde que se confirme a hipótese de o contribuinte autuado ter efetuado o pagamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que tiver sido notificado do lançamento, ainda que na modalidade de pagamento parcelado”.*

### **Quanto ao indébito alegado pelo Impugnante e confirmado pelo Autuante em sua Informação fiscal**

Para a situação aqui exposta, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, prevê:

*Art. 78. Tratando-se de valores relativos ao ICMS, uma vez formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias, contado da protocolização do pedido, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido.*

*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte, no prazo de 15 (quinze) dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.*

Portanto, sendo objeto de outro processo específico ainda não existente, não se pode atender o pleito do Impugnante neste PAF.

### **Quanto ao pedido de reenquadramento das multas por descumprimento de obrigação principal em virtude dos princípios da igualdade e da equidade**

Como, de modo exordial exposto neste voto, a Lei 123/2006, contempla uma gama de vantagens aos contribuintes optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, em relação aos outros contribuintes do ICMS da Bahia. Dentre elas e bastando para o caso, como se vê no “Demonstrativo C2” contidos nos CDs (original e ajustado), destacam-se as alíquotas de ICMS expressivamente menores que as aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo regime tributário do Simples Nacional (média anual menor que 3% contra uma tributação média maior que 18%).

Portanto, a igualdade e equidade alegada pelo Impugnante devem ser vistas no âmbito de uma sistemática interpretação da Lei do Simples Nacional. Logo, por ser especial, a adesão do contribuinte implica na aceitação de todos os seus termos e disposições que, repito, contempla vantagem comparativa frente à legislação do ICMS da Bahia, em especial, frente à Lei 7014/96. Vê-se então, que quando aplicada aos contribuintes submetidos, os percentuais de multa previstos no seu art. 42 (no caso, 60%) da Lei 7014/96, como pleiteia o Impugnante, resulta valor maior que os percentuais sancionatórios previstos na legislação aplicável ao contribuinte optante pelo Simples Nacional.

Assim, por haver específica normativa não há possibilidade para a híbrida aplicação das distintas normativas como pleiteia o Impugnante, até porque falsa é a equidade que indicada. Ademais, ao contrário do argumento defensivo, por ser específica e mais favorável ao sujeito passivo, aplica-se ao caso, as penalidades sancionatórias previstas na legislação do Simples Nacional, observando-se o oportuno reenquadramento da multa originalmente proposta para a Infração 01, cujo cometimento foi expressamente reconhecido pelo Impugnante.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210710.0031/19-1**, lavrado contra **ANTÔNIO ROBERTO OLIVEIRA TELES – EPP**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$67.527,50**, acrescido de multa de 75%, prevista nos arts. 34 e 35 da Lei Complementar nº 123/06, c/c o inciso I, do art. 44 da Lei Federal nº 9.430/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor eventualmente recolhido.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE /RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR