



**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT  
4ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

RESOLUÇÃO Nº. 084 /2020

09ª SESSÃO ORDINÁRIA VIRTUAL DE 14 DE AGOSTO DE 2020 – 13h 30 min.

PROCESSO Nº: 1/2456/2018

AUTO DE INFRAÇÃO Nº: 1/201802371

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

RECORRIDO: VIA SOL MODA PRAIA INDUSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA

CONSELHEIRA RELATORA: IVETE MAURÍCIO DE LIMA

**EMENTA:** MULTA autônoma - Omissão de receitas por empresa optante do Simples Nacional, em operações sujeitas à substituição tributária identificada no comparativo entre as vendas realizadas com cartão de crédito/débito e o PGDAS-D. Infração ao artigo 92, § 8º da Lei nº 12.670/96, com aplicação da penalidade descrita no art. 126, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03. **NULIDADE** declarada em Primeira Instância, face ausência de provas que permitam caracterizar a omissão de receitas de produtos sujeitos à substituição tributária e a comprovação do efetivo recolhimento do ICMS ST relativo à parcela omitida. Decisão submetida ao Reexame Necessário. Por unanimidade de votos, a 4ª Câmara resolve conhecer do Reexame necessário interposto, dando-lhe provimento, para não acatar a decisão de nulidade proferida pela 1ª Instância e determinar o Retorno dos Autos à 1ª Instância, conforme art. 85 da Lei nº 15.614/2014, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS CHAVE:** DIFERENÇA CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL – PGDAS-D – NULIDADE – RETORNO 1ª INSTÂNCIA – NOVO JULGAMENTO

**RELATÓRIO:**

A narrativa da infração denuncia que o sujeito passivo omitiu receitas em operações sujeitas à substituição tributária, no período de janeiro a dezembro de 2014 (exceto julho), conforme comparativo entre as vendas realizadas com cartão de crédito/débito e o PGDAS-D, que indica o valor de R\$ 762.898,25 (Setecentos e sessenta e dois mil, oitocentos e noventa e oito reais e vinte e cinco centavos).

O agente fiscal indica na peça basilar que o fato imputado caracteriza infração ao artigo 92, § 8º da Lei nº 12.670/96, devendo ser aplicada a penalidade descrita no art. 126, da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03, resultando na multa autônoma no valor de R\$ 76.289,83 (Setenta e seis mil, duzentos e oitenta e nove reais e oitenta e três centavos), que equivale a 10% do total das receitas omitidas.

Complementarmente, o agente fiscal informa que o contribuinte pertence ao segmento industrial na atividade de confecção de peças do vestuário, exceto roupas íntimas – CNAE 1412601, cujas operações são submetidas ao regime de substituição tributária previsto no Decreto nº 28.443/2006.

Esclarece ainda que no período de 01/01/2014 a 31/12/2016 a empresa se enquadrava como optante do Simples Nacional, nos termos da Lei nº 123/2006.

Diz que a omissão de receita constatada se baseia no confronto de informações prestadas pelo contribuinte por meio do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório (PGDAS – D) versus informações fornecidas pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito referente ao exercício 2014.

Embasa a autuação com os seguintes elementos de prova:

1. Relatório Resumo das Operadoras de Cartão de Crédito e débito – detalhado por mês e operadora REDCARD S/A, que indica a receita total no valor de R\$ 1.163.845,12 (fls. 07 e 08);
2. Extrato do Simples Nacional por mês (cópias às fls. 09/32);
3. Planilha de Fiscalização de Empresas Optantes do Simples Nacional para uso no SEFISC (fls. 33/44)

O sujeito passivo se defende da acusação fiscal nos termos que se segue(fl. 53/59):

1. NULIDADE por ausência de competência do auditor adjunto – conforme parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa nº 08/2010 c/c Decreto 29.978/2008;
2. NULIDADE por irregularidade formal do auto de infração – ausência de base de cálculo para aplicação da multa – cerceamento de defesa – Base de cálculo zerada (art. 33, XII do Decreto 25.468/99)
3. NULIDADE por ausência de capitulação da infração – acusação genérica – art. 92 § 8º da Lei nº 12.670/96 – cerceamento do direito de defesa;
4. Inobservância a Norma de Execução nº 03/2011, conforme Anexo Único – falta a descrição da administradora de onde foi obtida a informação e se o valor é oriundo de cartão de crédito ou débito;

5. Eventualmente, sugere a aplicação da penalidade mais benéfica – parágrafo único do art. 126 da Lei nº 12.670/96;

No julgamento de Primeira Instância (fls. 100/107), a autoridade julgadora deixa de acatar as preliminares de nulidade suscitada pela impugnante, conforme fundamentos a seguir explicitados.

Não vislumbra incompetência do agente atuante, visto que o Auditor Fiscal Adjunto tem competência para fiscalizar empresa optante do Simples Nacional, por se tratar de ação fiscal restrita, na forma prevista no art. 2º, § 1º, IV do Decreto nº 29.978/2009.

O fato de não constar no auto de infração a base de cálculo da omissão não gerou prejuízo à parte, pois a Planilha de Fiscalização indica a base de cálculo mês a mês (fls. 41).

Superadas as preliminares trazidas pela impugnante, a julgadora na sua análise, esclarece que a autuação se baseia em levantamento fiscal que confrontou valores fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito/débito X receitas declaradas pelo contribuinte no PGDAS SEM SUBSTITUIÇÃO, indicando a diferença como OMISSÃO DE RECEITAS COM SUBSTITUIÇÃO (ICMS pago).

Entretanto, observa que o agente fiscal não justificou por que considerou que a omissão de receitas tem origem em operações sujeitas à substituição tributária, para aplicar a penalidade do art. 126 da Lei nº 12.670/96, já que o próprio contribuinte apurou e recolheu o ICMS na sistemática do Simples Nacional, declarando no PGDAS que suas receitas NÃO submetem à substituição tributária. Também reclama que o agente fiscal não menciona se verificou que o imposto devido por substituição tributária foi efetivamente recolhido pelo contribuinte.

Outra questão relatada pela julgadora diz respeito a não observância aos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 08/2010 (art. 7º, § 3º), que estabelece que é obrigatório considerar o maior valor encontrado como omissão de receita.

Ademais, entende a julgadora que o fato de não ter o atuante mencionado que foi lavrado o AINF no SEFISC, trouxe prejuízo à defesa.

Conclui pela NULIDADE da autuação, com base nos fundamentos anteriormente expostos e sob o entendimento de que não é possível presumir que a ocorrência de omissão de receitas se deu em relação às operações que se submetem ao regime de substituição tributária.

Submete sua decisão ao Reexame Necessário, nos moldes da legislação processual vigente.

A Assessoria Processual Tributária no Parecer nº 63/2020 (fls. 113/114), manifesta-se contrário a NULIDADE exarada em Primeira Instância.

Destaca inicialmente que a NULIDADE declarada se ampara precipuamente no fato do agente fiscal ter acusado a empresa autuada de omissão de receitas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, quando o parâmetro utilizado são receitas tributadas no Simples Nacional, conforme dados extraídos do PGDAS-D.

Seguindo nessa linha, o Assessor entende como equivocadas as informações apresentadas pelo contribuinte no PGDAS-D, uma vez que a indústria de confecção se sujeita ao pagamento do ICMS Substituição por Entradas, na forma disciplinada no Decreto nº 28.443/2006.

Opina que um exame pericial com a finalidade de averiguar o regime de tributação das vendas efetuada pela autuada no período fiscalizado seria decisivo para o deslinde da questão, pois forneceria elementos para avaliar com segurança a existência ou não de falhas no levantamento fiscal.

Acrescenta que a omissão de receita constatada não se transforma em operação tributada no Simples Nacional, mesmo que o ICMS ST incidente na entrada não tenha sido recolhido, fato que se refere à infração distinta e que deve ser feita à parte, visto que não se confunde com a obrigação de emitir nota fiscal quando da venda.

Aduz que não se pode presumir que as receitas auferidas são originadas de operações tributadas no Simples Nacional, somente em razão da existência de recolhimentos de ICMS no código de receita 1155.

Ressalta que não constatou circunstância que tenha produzido efeito de cercear o direito de defesa, inclusive em razão de não constar no presente auto de infração informação acerca da lavratura de um AINF cobrando impostos e contribuições federais, uma vez que não tem interferência alguma na solução do litígio em discussão.

Afirma que o autuante elegeu o levantamento fiscal que apresentou a maior diferença caracterizada como omissão de receitas, consoante se vê nas planilhas anexados ao processo.

Opina pelo conhecimento do Reexame Necessário, dando-lhe provimento, no sentido de retornar o processo a primeira instância para novo julgamento, nos termos do art. 85 da Lei nº 15.614/14.

É o RELATÓRIO.

#### **VOTO DA RELATORA:**

A demanda em análise requer que se reexamine a decisão de NULIDADE proferida em Primeira Instância, no qual se alicerça preponderantemente na impossibilidade de se presumir que a omissão de receitas constatada decorre de operações que se submetem ao regime de substituição tributária.

Pelo que expressa a julgadora singular, infere-se que considerou precário o procedimento de fiscalização adotado, visto que não há justificativas para aplicação da penalidade do art. 126 da Lei nº 12.670/96.

O cerne da dúvida reside no fato de ter o próprio contribuinte declarado suas operações no PGDAS – D do exercício 2014 e recolhido o ICMS com tributação submetida ao Simples Nacional, ou seja, NÃO sujeitas à sistemática da substituição tributária.

É bem verdade que o contribuinte na condição de optante do Simples Nacional no exercício fiscalizado, nos moldes da Lei nº 123/2006 e suas alterações, quando recai sobre ele a obrigação de recolher o ICMS Substituição Tributária por entrada, deverá declarar suas receitas no PGDAS – D sem tributação desse imposto, posto que a sua cobrança e recolhimento deve se dar de forma antecipada e por fora do Simples Nacional.

No caso em análise, a atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo – Indústria de Confecção – por força de legislação interna se submete ao recolhimento do ICMS Substituição Tributária, especificamente o Decreto nº 28.443/2006 publicado em 31 de outubro de 2006.

Depreende-se que a julgadora de Primeira Instância declarou a NULIDADE do feito fiscal por ausência de elementos suficientes para se concluir que a omissão de receita constatada no cotejo entre as receitas informadas à SEFAZ-Ce pelas administradoras de cartão de crédito/débito com as receitas declaradas no PGDAS-D são provenientes de operações COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

É certo que há uma discrepância constatada entre a lógica tributária instituída em norma interna para uma indústria de confecção – Decreto nº 28.443/2006, cujas vendas de produção própria ocorre sem débito na saída, com as informações prestadas no PGDAS-D da autuada, uma vez submeteu suas receitas à tributação no Simples Nacional.

Entretanto, dúvidas não há quanto à sistemática de tributação de uma indústria de confecção, que ao adquirir qualquer produto relacionado à sua atividade econômica, seja como insumo ou material de embalagem, o ICMS é retido pela indústria de tecidos e aviamentos na operação interna ou recolhido por ocasião da entrada do Estado.

Assim sendo, considerar a autuação NULA por insegurança na sistemática de tributação, mesmo diante da constatação de que as receitas declaradas pelo contribuinte no PGDAS-D no exercício de 2014 foram consideradas SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, seria o mesmo que convalidar o procedimento equivocado do contribuinte e negar a existência de disciplinamento específico para a sua atividade econômica.

Destarte, as saídas realizadas pela indústria de confecção ocorrem sem débito de ICMS, apenas os documentos fiscais são emitidos com destaque do imposto para fins de crédito do destinatário. É o que reza o art. 8º, § 1º e 2º do Decreto nº 28.443/2006:

*“Art. 8º A indústria de confecção escriturará os documentos fiscais das entradas dos produtos de que trata o Art. 1º, tributados na forma deste Decreto, no livro Registro de Entradas, na coluna "Outras", de "Operações sem Crédito do Imposto".*

*§ 1º nas saídas subseqüentes dos produtos resultantes da industrialização dos produtos de que trata o Art. 1º, tributados na forma deste Decreto, quando destinados aos estabelecimentos varejistas, os documentos fiscais deverão ser emitidos com destaque do imposto, exclusivamente para fins de crédito e controle do destinatário, restabelecendo-se a cadeia normal de tributação.*

*§2º Os documentos fiscais referidos no §1º serão escriturados pelo emitente no livro Registro de Saídas de Mercadorias, na coluna "Outras" de "operações sem débito do imposto".*

Calha salientar que, se a metodologia adotada se firmasse na análise da movimentação física do estoque, indicando que houve entrada sem documento fiscal, caberia a cobrança do ICMS Substituição por Entrada que deixou de ser recolhido.

Entretanto, no caso em que se cuida, a diferença encontrada indica tão somente que, receitas foram auferidas e não foram declaradas, conseqüentemente, presume-se que houve omissão de receitas proveniente de sua atividade econômica, que se submete à sistemática de substituição tributária por entrada.

Outrossim, firma-se o mesmo entendimento exposto pelo Assessor Processual Tributária, no sentido de que, a falta de recolhimento do ICMS Substituição Tributária por Entrada representa infração distinta da omissão de receitas e ainda mais, não descaracteriza a sistemática de tributação instituída no Decreto já citado.

Superado esse ponto, verifica-se que a julgadora de Primeira Instância também suscitou que houve falha procedimental, face à inobservância ao estabelecido na Instrução Normativa nº 08/2010, tendo desconsiderado no levantamento fiscal o maior valor apurado na planilha de fiscalização.

Por oportuno esclarecer que a própria planilha de fiscalização já é programada para fazer essa opção automaticamente, procedimento devidamente observado no presente caso, uma vez que o autuante elegeu o levantamento fiscal que apresentou a maior diferença caracterizada como omissão de receitas, consoante se vê nas planilhas anexas ao processo.

Também entendeu a julgadora singular que houve prejuízo ao direito de defesa, consignado no fato de não ter o agente fiscal mencionado nas Informações Complementares sobre a lavratura de auto de infração no ambiente nacional, para fins de cobrança dos tributos federais que recai sobre as receitas omitidas, consoante consulta realizada no Sistema SEFISC.

Tratando dessa questão, a julgadora transcreve o art. 2º, X da Instrução Normativa nº 27/2014, afirmando que não houve obediência ao procedimento de fiscalização descrito nesse dispositivo legal.

Entretanto, a constatação de que foi gerado o AINF nº 04800003052312200013158201807 no Sistema SEFISC, reforça total

observância ao determinado no citado dispositivo legal, pois assegura que o agente fiscal recompôs a receita bruta do estabelecimento, acrescentando em cada período de apuração à omissão de receita constatada nos exercícios 2014, 2015 e 2016, para fins exclusivo de cobrança dos tributos federais, posto que considerou o ICMS tributado por substituição tributária, ou seja, fora do Simples Nacional.

Por oportuno, ressalta-se que a existência de AINF que utiliza a mesma base de omissão de receita, para fins de lançamento de tributos federais, apenas demonstra a necessidade de realizar o julgamento em conjunto, em função do princípio da economia processual.

É cediço que o processo administrativo tributário se submete a aplicação da instrumentalidade das formas, sob o postulado de que não há nulidade sem prejuízo, cuja previsão na Lei nº 15.614/2014 se encontra no art. 84:

*"Art. 84. As irregularidades ou omissões passíveis de correção não serão declaradas nulas.*

(...)

*§ 8º Nenhum ato será declarado nulo se da nulidade não resultar prejuízo para as partes.*

Face ao exposto, voto no sentido de que se conheça do Reexame Necessário, dando-lhe provimento, por discordar da decisão de nulidade do feito fiscal, devendo os autos retornarem à Primeira Instância para novo julgamento, conforme estabelece o art. 85 da Lei nº 15.614/2014.

É o VOTO.

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é Recorrente **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA** e Recorrida **VIA SOL MODA PRAIA INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES LTDA**.

#### **DECISÃO**

A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Reexame necessário interposto, dar-lhe provimento, para não acatar a decisão de nulidade proferida pela 1ª Instância, e determinar o **Retorno dos Autos à 1ª Instância**, para novo julgamento, conforme art. 85 da Lei nº 15.614/2014, nos termos do voto do Conselheiro Relator, conforme o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

Presentes à 9ª (nona) sessão ordinária virtual o Presidente da 4ª Câmara de Julgamento Dr. José Augusto Teixeira, os Conselheiros (as) Ivete Maurício de Lima, Michel André Bezerra Lima Gradvohl, Edilene Vieira de Alexandria, Fredy José Gomes de Albuquerque, Francileite Cavalcante Furtado Remígio e Fernando Augusto de Melo Falcão e o Procurador do Estado, Dr. Rafael Lessa Costa Barboza. Secretariando os trabalhos a Sra. Ana Maria Ribeiro de Farias Jorge.

PROCESSO Nº 1/2456/2018

AU TO DE INFRAÇÃO Nº 1/201802371

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de Setembro de 2020.

IVETE MAURICIO DE  
LIMA:48652075387

Assinado de forma digital por IVE  
TE MAURICIO DE LIMA:48652075387  
Dados: 2020.09.15 12:23:43 -03'00'

Ivete Maurício de Lima  
**CONSELHEIRA RELATORA**

JOSE AUGUSTO  
TEIXEIRA:22413995315

Assinado de forma digital por JOSE  
AUGUSTO TEIXEIRA:22413995315  
Dados: 2020.09.22 08:01:32 -03'00'

José Augusto Teixeira  
**PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA**

RAFAEL LESSA  
COSTA BARBOZA

Assinado de forma digital por  
RAFAEL LESSA COSTA BARBOZA  
Dados: 2020.10.02 07:32:15  
-03'00'

Rafael Lessa Costa Barboza  
**PROCURADOR DO ESTADO**