

PROCESSO - A. I. Nº 269114.2001/12-3
RECORRENTE - PLANETA BAHIA BRASIL BOUTIQUE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO -Acórdão 2ª JJF nº 0037-02/13
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 11.09.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0329-13/13

EMENTA: ICMS. 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. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Não acolhida preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime e, por maioria, quanto à multa aplicada no mês de março de 2010.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do ICMS no valor de R\$ 83.394,48, acrescido de multa de 70% para o período de janeiro e fevereiro de 2010 e 100% para o período de março a agosto e novembro de 2010, em razão de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

A Decisão de Primeira Instância reconheceu a procedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

“Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante 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, assim como indica 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 correspondente infrações imputadas.

Cabe ressaltar que a multa foi corretamente aplicada nos percentuais de 70% para os fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2010 e de 100% para os fatos geradores ocorridos nos demais meses da autuação, em razão da Alteração na Lei nº 7.014/96, introduzida pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, in verbis:

‘Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

Nota 2: A redação atual do inciso III do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.

Nota 1: Redação original, efeitos até 30/03/10:

"III - 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;"

...

f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

- 1 - instituições financeiras;*
- 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;'*

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquiere de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, observo que o levantamento realizado pela autuante comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte com vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito.

Em sua defesa o autuado alega que os valores das vendas são superiores aos valores informados pelas administradoras de cartões de créditos e/ou débito, entendendo não ser possível aplicar a presunção.

Ocorre que essa alegação não é capaz de elidir a autuação, uma vez que a jurisprudência consolidada desse Conselho de Fazenda, em seus diversos acórdãos sobre o tema, a exemplo do ACÓRDÃO Nº 0207-11/08, firmou o entendimento de que a comparação somente pode ocorrer entre operações equivalentes, ou seja, as vendas declaradas pelo contribuinte como sendo pagas por cartões de crédito/débito são comparadas com as operações que foram pagas com cartão de débito/crédito informadas pelas administradoras de cartões. Nas vendas declaradas na DMA são informadas as vendas totais do estabelecimento, sem nenhuma identificação de qual foi o meio de pagamento."

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso voluntário contra a Decisão de Primeira Instância, reiterando os mesmos argumentos já aduzidos na impugnação, quais sejam:

- 1. Que o Auto de Infração é nulo, pois não apresenta a fundamentação legal para imposição da multa de 100%, vez que o dispositivo legal tipificado (art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96) disciplina apenas a multa de 70%.*
- 2. No mérito, que o Auto de Infração é apenas parcialmente procedente, pois não houve omissão de saída de mercadoria tributada no período de novembro de 2010, já que a DMA emitida no aludido período contempla um valor total de operações superior ao valor informado pelas administradoras de cartão de crédito.*

No Parecer de fls. 106 a Douta Procuradoria do Estado opina pelo Não Provimento do Recurso, afastando a preliminar de nulidade em razão da fundamentação existente no Auto de Infração, e no mérito, segue a mesma tese esposada pela JJF.

VOTO (Vencido quanto à multa aplicada no mês de março de 2010)

No presente Auto de Infração está se exigindo o pagamento do ICMS devido em razão de omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no período de janeiro a agosto e novembro de 2010.

Tocante à preliminar de nulidade do Auto de Infração por ausência de indicação do dispositivo legal para a aplicação da multa de 100%, comungo do mesmo entendimento esposado pela JJF, pois o art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, indicado no auto, é o único dispositivo legal aplicável ao caso, tanto para aplicação de multa 70% quanto para a multa de 100%. Afinal, o percentual da penalidade aplicável para o caso em questão foi majorado de 70% para 100% a partir do advento da Lei nº 11.899/10, que alterou a redação do supracitado inciso III do art. 42.

Portanto, a indicação do dispositivo legal aplicável para o caso em tela foi feita corretamente pelo ilustre autuante, já que o mesmo dispositivo tem aplicação pra todos os períodos

fiscalizados, alterando-se apenas os percentuais da multa a partir da vigência da alteração da redação do referido artigo regulamentar.

Por outro lado, apesar de afastar a nulidade do Auto de Infração, verifico que o ilustre autuante equivocou-se quanto à data de efetiva incidência da multa majorada para 100%, erro não identificado pela JJF no julgamento de primeira instância. Consta no demonstrativo de cálculo do Auto de Infração a aplicação da multa de 100% a partir do período de março de 2010, porém a Lei nº 11.899/10, que inaugurou a nova sistemática, foi publicada no DOE de 31/03/10, com efeitos a partir de 31/03/10; sendo assim, como o ICMS é um imposto de apuração mensal, a multa de 100% só pode ser aplicada para os fatos ocorridos a partir de abril de 2010, com vencimento em 09/05/2010.

No caso em tela, vejo que o autuante considerou, para fins de incidência da multa, a data de vencimento da obrigação inadimplida (09/04/2010), por isso foi levado ao erro de aplicar a multa de 100%, quando, em verdade, a infração ocorreu ao longo do mês de março de 2010, enquanto ainda não estava em vigor a Lei nº 11.899/10, pouco importando a data prevista para o seu recolhimento.

É cediço que as normas tributárias, em regra geral, sujeitam-se ao princípio da irretroatividade, pelo qual não podem atingir fatos pretéritos. Demais disso, a obrigação tributária surge no momento da ocorrência do fato gerador e não na data legalmente prevista para o recolhimento do imposto (data de vencimento). É pacífico o entendimento doutrinário no sentido de que a data de vencimento não compõe o critério temporal definidor da obrigação tributária, bem por isso essa data pode ser alterada por ato administrativo, sem necessidade de submeter-se ao princípio da legalidade estrita e sem submeter-se tampouco ao princípio da anterioridade.

Sobre o tema, já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, conforme acórdão abaixo transcrito:

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. ANTERIORIDADE. O acórdão recorrido reconheceu a inconstitucionalidade condicional do art. 21 da Lei 7.787/1989, por violação da regra da anterioridade nonagesimal ou especial (art. 195, § 6º da Constituição), conforme precedente adotado por esta Suprema Corte. Da forma como posta a questão nas razões recursais, o debate toma por parâmetro direto de controle o texto do próprio acórdão recorrido, para definir se a expressão “cobrada a partir de outubro de 1989” significa “incidente sobre a remuneração paga em outubro de 1989” (fato jurídico tributário) ou “recolhido em outubro de 1989” (fato jurídico do adimplemento da obrigação tributária). Ademais, a solução dessa controvérsia se esgota na interpretação do próprio texto da legislação federal que estabelece o critério temporal da regra-matriz de incidência, que não se confunde com a data de recolhimento do tributo. (RE 602.480 AgR/SC, Relator Min. Joaquim Barbosa, DJ 22/06/2012) - Grifei

Sendo assim, no mérito, voto pela adequação, *ex officio*, da multa aplicável ao período de março de 2010 (vencimento em 09/04/2010), sobre o qual deverá ser aplicada a multa de 70%, conforme tabela abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq %	Multa (%)	Valor Histórico
30/01/2010	09/02/2010	79.510,00	17,00	70,00	13.516,70
28/02/2010	09/03/2010	152.980,23	17,00	70,00	26.006,64
31/03/2010	09/04/2010	76.039,70	17,00	70,00	12.926,75
30/04/2010	09/05/2010	39.486,82	17,00	100,00	6.712,76
31/05/2010	09/06/2010	38.206,47	17,00	100,00	6.495,10
30/06/2010	09/07/2010	36.025,35	17,00	100,00	6.124,31
31/07/2010	09/08/2010	29.431,17	17,00	100,00	5.003,30
31/08/2010	09/09/2010	30.919,82	17,00	100,00	5.256,37
30/11/2010	09/12/2010	7.956,17	17,00	100,00	1.352,55

Ainda no mérito, com relação à arguição de que a infração seria apenas parcialmente procedente, pois no período de novembro de 2010, a DMA emitida contemplaria um valor total de operações superior ao valor informado pelas administradoras de cartão de crédito, filio-me ao mesmo entendimento sustentado pela JJF. A DMA informa a totalidade dos valores recebidos pelos mais diversos meios de pagamento. Assim, analisar as informações enviadas pelas instituições financeiras em cotejo com a DMA não é suficiente para elidir a presunção legal de omissão de

saída, fazendo-se imprescindível comparar tais informações com a Redução Z, na qual se registram as operações realizadas com cartão de crédito e débito.

Nesse tipo de autuação, caberia ao contribuinte comprovar, não o valor total das operações informadas na DMA, e sim as eventuais inconsistências existentes no relatório informado pelas instituições financeiras, tais como cancelamentos de operações com cartão e efetivação do pagamento por outro meio, ou até mesmo o cancelamento da venda; da forma genérica como foi elaborada a defesa, não há como acolher os argumentos recursais.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pela determinação, *ex officio*, de adequação da multa aplicável ao período de março de 2010 (vencimento em 09/04/2010), sobre o qual deverá ser aplicada a multa de 70%, para assim manter a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto à redução da multa aplicada no mês de março de 2010)

Em que pese concordar com o nobre Relator, quanto ao conteúdo de seu voto, permito-me, com a devida *vênia*, discordar do seu entendimento, no tocante à infração arrolada em 30 de março de 2010, diante do fato de que, pela sua característica, o ICMS ser um imposto de apuração mensal, cujas operações, tanto de entradas como de saídas de mercadorias, ocorrerem ao longo do trintídio legal, e ao encerramento do mesmo, ser cotejados os créditos e débitos, apurando-se o saldo.

Com bem afirmado pelo Relator, inegável o cometimento da infração, e tendo o autuante apurado saldo a recolher no mês de março de 2010, frente à infração cometida (omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de confronto entre as operações com cartões de crédito/débito e as leituras dos equipamentos emissores de cupons fiscais), aplicou cumulativamente à cobrança do imposto, a multa no percentual de 100%, da qual discordou o voto proferido nesta oportunidade pelo ilustre julgador.

Dito isso, façamos uma pequena linha do tempo quanto à aplicação da norma: O artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96, dispositivo de multa indicado pelo autuante no lançamento, assim previa, em sua redação original: *“70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”*.

Este dispositivo vigorou até o dia 30 de março de 2010. Nesta data, foi promulgada a Lei nº 11.899/10, publicada no Diário Oficial do Estado, de 31 de março de 2010 produzindo efeitos a partir de tal data (31 de março de 2010), a qual alterou a redação do mencionado inciso III, a qual passou a ser: *“100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de: a) saldo credor de caixa; b) suprimento a caixa de origem não comprovada; c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; d) entradas de mercadorias ou bens não registrados; e) pagamentos não registrados; f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: 1 - instituições financeiras; 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito; 3 - ‘shopping centers’, centro comercial ou empreendimento semelhante; g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”*.

Pois bem: registre-se que em 31 de março de 2010 a penalidade legal vigente para a prática adotada pelo sujeito passivo era de 100% sobre o valor do imposto, independentemente da data da ocorrência do fato, vez que, reitere-se, a apuração é mensal.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 5º, inciso XXXVI, consagra o princípio da irretroatividade relativa da lei ao determinar que esta não atingirá o direito adquirido, o ato

jurídico perfeito e coisa julgada ou mesmo quando determina que “*não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal*”, regra esta contida no inciso XXXIX do retro mencionado artigo.

No tocante à matéria *tributária*, a Carta Magna proíbe a cobrança de tributos em relação “*a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”, sendo esta a regra insculpida no artigo 150, inciso III, alínea “a”. Por seu turno, o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, **ressalvando a aplicação de penalidade pela infração** dos dispositivos interpretados. (grifei)

Registre-se que o artigo 106 I do Código Tributário Nacional jamais foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, permanecendo válido e plenamente eficaz no ordenamento jurídico, sendo factível a sua aplicação plena.

Digno de registro, também, é o fato do fato gerador ter ocorrido em 31 de março de 2010, logo, na vigência da Lei nº 11.899/10, a qual, diga-se de passagem, não possui caráter interpretativo.

Na doutrina, a matéria suscita posições como a de Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993) sustenta a hipótese em que o fato gerador se tenha iniciado, mas não esteja consumado. Portanto, neste caso, ele estaria pendente. Assevera que a lei nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, ocorrendo principalmente com os tributos que possuem o fato gerador continuado. Como exemplo menciona o imposto de renda. Ressalvando as hipóteses em que há incidência na fonte, ressalta que só no final do denominado “ano-base”, se considera consumado, completo, o fato gerador do imposto de renda. Destarte, afirma que se antes disto surge uma lei nova, ela se aplica imediatamente.

Esta é a hipótese em que nos deparamos no caso concreto.

Entendo interessante, também, abordar a questão de vigência da norma. Em regra, esta ocorre em data outra que não a da publicação, obedecendo a denominada *vacatio legis*, que nada mais é do que o período existente entre a data da publicação e o início da vigência e da eficácia. A regra geral é aquela incorporada pelo artigo 101 do CTN.

Na hipótese em comento, há diferença entre a publicação e a vigência, se dando esta última, juntamente com a eficácia. Excepcionalmente, a vigência pode ocorrer junto com a publicação, quando for referente a uma lei de pequena repercussão, por força do artigo 8º da Lei Complementar nº 95/98 que assim estabelece: “*A vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula ‘entra em vigor na data de sua publicação’ para as leis de pequena repercussão.*”

No presente caso estamos diante de eficácia imediata da norma, segundo a qual a eficácia e vigência se dão no mesmo momento, passando a produzir efeitos aplicáveis a todos os fatos jurídicos futuros e pendentes, salvo se existente norma em contrário, o que não é o caso. Assim descreve o artigo 105 do CTN: “A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.” É o que acontece com aqueles sujeitos à condição suspensiva descritos no artigo 117 do CTN. Dessa forma, a eficácia da norma é imediata porque se dá no mesmo momento em que esta entra em vigor, figurando um caso clássico em que a vigência e a eficácia encontram-se associadas.

Dessa forma, a menção feita pelo Relator à Decisão do STF não pode ser aplicada, vez que não se encontra sob discussão a questão da vigência nonagesimal de Lei, nem se está discutindo o vencimento do tributo, mas sim, o momento em que ele seria devido, já sob a égide de nova Lei, ainda que mais gravosa.

Dessa forma, entendo que a penalidade a ser aplicada é que estabelecida pela Lei nº 11.899/10, alterou a redação do artigo 42 inciso III, da Lei nº 7.014/96, estipulou em 100% a multa a ser cobrada nas situações que descreve, e que de forma indubitável se enquadra o recorrente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à redução da multa aplicada no mês de março de 2010 e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269114.2001/12-3**, lavrado contra **PLANETA BAHIA BRASIL BOUTIQUE LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$83.394,48**, acrescido das multas de 70% sobre R\$39.523,34 e 100% sobre R\$43.871,14, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à redução da multa mar/10) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Junior, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e fernando Antonio brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à redução da multa mar/10) – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Quanto à redução da multa - mar/10)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR DA PGE/PROFIS