

**PROCESSO** - A. I. Nº 233048.0002/19-5  
**RECORRENTE** - POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0099-01/19  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0031-12/20

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DESOBEDIÊNCIA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA SEGURANÇA JURÍDICA, DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. O lançamento tributário não pode prescindir das formalidades legais essenciais, uma vez que as relações jurídicas tributárias devem ser pautadas pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários que não observem os direitos à ampla defesa e ao contraditório ou louvados em suposições, em virtude dos princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Modificada a Decisão de origem. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 97 a 105) interposto em face do Acórdão nº 0099-01/19 (fls. 84 e 85), da lavra da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluíra em 16/07/2019 pela procedência da autuação.

O Auto de Infração foi lavrado em 15/03/2019 e notificado ao sujeito passivo em 25/03/2019 (fl. 52), para exigir ICMS no valor de R\$641.667,47, além de multa e acréscimos legais, em razão de uma única acusação fiscal atinente a ocorrências apuradas ao longo dos exercícios de 2016 e 2017, descrita da seguinte maneira:

*Infração 01 – 05.08.01 – Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*

O cerne da lide gravita em torno da higidez da autuação, que o contribuinte afirma nula, seja pela falta de correlação entre a descrição do fato e o dispositivo infringido – afirma que os dispositivos possuem “*natureza conceitual*”, não havendo razão em se falar em ilícito –; seja pela inadequação do dispositivo legal que comina a infração. Há controvérsia ainda sobre o levantamento das notas fiscais, “*umas vez que operação triangular não é indicação de duas entradas diferente, e sim, de uma de Venda à Ordem e outra de Remessa à Ordem e que notas fiscais apenas de transporte de mercadorias não registra no SPED (...)*”; e, no mérito, sobre a ausência de provas da omissão de saída.

A 1ª JJF decidiu, por unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos:

### VOTO

*A auditora expôs com clareza e correção à fundamentação de fato e de direito, descreveu a irregularidade, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos. Da fl. 22 consta comprovante de entrega ao defendente de informações sobre as operações não identificadas na EFD (Escrituração Fiscal Digital).*

*Não há presunção humana no presente lançamento, mas sim decorrente da norma contida no art. 4º, § 4º, VI da Lei nº 7.014/96, cuja constitucionalidade não pode ser apreciada neste foro. Também não existe possibilidade de negar eficácia ao referido dispositivo legal, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.*

*A presunção é originária de Lei e relativa. Portanto, cabe ao acusado demonstrar os fatos extintivos,*

*impeditivos ou modificativos do direito reclamado pelo Estado, o que não aconteceu, devido ao caráter genérico da peça defensiva.*

*Inexistente violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º; RPAF99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*No mérito, o autuado fez referência a operações de venda triangulares, mas não exemplificou com valores, datas ou documentos. Omitiu-se de igual forma no que diz respeito ao alegado crediário próprio, pois também não discriminou quaisquer valores, datas ou documentos.*

*A tese defendida na impugnação, de que o levantamento quantitativo é a única forma de comprovar omissão de saídas, não merece acolhimento, tendo em vista os inúmeros artigos da Lei nº 7.014/96 que tratam do assunto, como, por exemplo, o art. 4º, § 4º, VI aplicável neste caso concreto.*

*Infração caracterizada.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Após o julgamento em primeira instância, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário por meio do qual aduziu reiteradamente: a) que o dispositivo citado como de infringência da Lei nº 7.014/96 (a saber, o art. 4º, § 4º, inciso VI) não existe; b) que o art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, mencionado como fundamento da multa aplicada, trata de multa de 70%; c) que a autuação não se desincumbiu de provar a ocorrência de omissão de saída, já que as operações com cartão de crédito ou de débito incluem aquelas do “*crediário polo wear*”. Enfim, reiteram-se as demais alegações defensivas.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta de julgamento. Trago-os, pois, a esta sessão de 10/02/2020.

## VOTO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso II, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99). Sou pelo seu conhecimento.

Bem examinados, com a devida vênia nenhum dos argumentos defensivos aduzidos pelo Recorrente merece prosperar, tendo sido devidamente enfrentados pela 1ª Jf. Senão, vejamos.

A Recorrente equivoca-se ao transcrever o texto legal sem a sua devida atualização. A Lei nº 7.014, de 04/12/1996 foi alterada mais de trinta vezes desde sua edição original. No Brasil, ninguém se escusa alegando desconhecer a lei (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04/09/1942), o que implica, evidentemente, o dever de conhecer dos textos legais e também das suas atualizações.

É fato incontestável que desde a edição da Lei nº 11.899, de 31/03/2010, alteradora da Lei nº 7.014/96, há explícita indicação de presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento de imposto (§ 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96) quando as operações realizadas pelo contribuinte tiverem sido declaradas em valor inferior àqueles informados por instituições financeiras (inciso VI).

Do mesmo modo, desde a edição da mesma Lei nº 11.899, de 31/03/2010, alteradora da Lei nº 7.014/96, o inciso III do art. 42 trata de multa de 100% do valor do imposto apurado como não tempestivamente recolhido, se esta apuração decorrer da divergência entre o valor declarado pelo contribuinte e aquele informado por instituições financeiras.

Esta Relatoria tem-se empenhado em dar o tratamento mais adequado às técnicas de aferição indireta da ocorrência do fato gerador. Afinal, tem-se em exame, dentre a miríade de materialidades que se encartam no tributo intitulado ICMS, aquela concernente à realização de operação relativa à circulação de mercadoria. De ordinário, provam-se tais operações por meio de escrita fiscal e/ou contábil do contribuinte, denotando realização de operação no mais das vezes de cunho mercantil.

No entanto, a escrita unilateralmente produzida pelos comerciantes pode, eventualmente, não ser fidedigna para indicar com precisão a ocorrência do fato gerador do ICMS. Dada essa contingência, faculta-se ao Poder Público, no exercício da polícia administrativo-fiscal, realizar procedimentos de auditoria para buscar essa fidedignidade.

Para além disso, o que se vê é que as leis tributárias têm autorizado, cada vez com maior frequência e amplitude, que desse exercício de polícia administrativo-fiscal, para além de se aferir a exatidão e correção da escrita fiscal, proceda-se ao lançamento de valores divergentes sob a “presunção relativa” de ocorrência do fato gerador. Com as ressalvas pessoais desta Relatoria sobre pontuais da legislação, há de se reconhecer que tais técnicas são referendadas por lei, às vezes no limiar de provocar a mutação do tributo. Apreciar aqui a constitucionalidade dessas técnicas ultrapassa em muito os limites da competência deste Conselho, à luz do disposto no art. 125 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 167 do RPAF/99.

No caso em tela, não vislumbro em tese abuso na técnica empreendida. Ao Recorrente caberia ilidir a presunção relativa que a Lei instituiu, trazendo aos autos meios concludentes e aptos a afastar a presunção. Seguido o roteiro esperável para a autuação, ao Recorrente teria sido oferecida documentação suficiente, auferida do cotejo entre as suas declarações (lançadas em EFD) e valores de ICMS recolhidos, e os valores que as instituições financeiras afirmaram ter-lhe diariamente.

A Recorrente lança argumento que nos conduz a algum questionamento: de que nem todos os recebimentos mensais são necessariamente atrelados a vendas mensais. É plausível, considerando a realidade do mercado, que tais recebimentos estejam relacionados com vendas a prazo. Contudo, somente ela, Recorrente, poderia trazer aos autos algum indício ou elementos contundentes para afastar a presunção que paira sob sua atividade mercantil.

Muito embora as razões defensivas não mereçam prosperar, **observa-se vício insanável do Auto de Infração**, não observado ou debatido pelo órgão julgador de primeiro grau, e que deve ser proclamado de ofício por essa 2ª CJF (art. 20 do RPAF/99).

De fato, a acusação fiscal refere-se à auditoria de cartões de crédito, objeto de alteração legislativa quando da edição da Lei nº 13.816, de 21/12/2017.

Percebe-se que antes da edição da referida Lei, havia fundamento para lançamento de ofício, por presunção de ocorrência de operações sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996), sempre que os valores das operações declarados pelo contribuinte fossem inferiores aos informados (inciso VI) por (a) instituições financeiras, (b) administradoras de cartões de crédito e (c) “shopping centers”, centros comerciais ou empreendimentos semelhantes.

A alteração legislativa desse dispositivo fez incluir um inciso VII no § 4º, art. 4º da Lei nº 7.014/96 e, ao mesmo tempo, revogar a alínea “b” do inciso VI.

A inteligência do novo inciso VII é a seguinte: em relação a cartões de crédito ou de débito, a presunção de que trata o § 4º do art. 4º, já referido somente ocorrerá se as divergências se verificarem em relação a “*valores totais diários das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras*”.

Para melhor clareza, transcrevo os dispositivos citados, com as notas de atualização elaboradas pela SEFAZ/BA, em arquivo disponível em seu sítio eletrônico:

*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:*

*Nota: A redação atual do § 4 do art. 4º foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.*

*Redação anterior dada ao § 4 do art. 4º pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, efeitos de*

28/12/02 a 30/03/10:

*"§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

*Redação original, efeitos até 27/12/02:*

*"§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."*

*I - saldo credor de caixa;*

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

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*Nota: A alínea "b" do inciso VI do § 4º do art. 4º foi revogada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação original, efeitos até 21/12/17:*

*"b) administradoras de cartões de crédito ou débito;"*

*c) "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*VII - valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.*

*Nota: A redação atual do inciso VII do § 4º do art. 4º foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação original, efeitos até 21/12/17:*

*"VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras."*

Isso quer significar que, desde a entrada em vigor da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, as auditorias pautadas as informações prestadas por administradoras de cartões de débito ou crédito devem contemplar **levantamentos diários**, que hão de ser, necessariamente, informados aos sujeitos passivos.

Cotejando os autos, observo que não somente a descrição da infração (lembrando que o Auto de Infração foi lavrado em 12/12/2018, mais de um ano após a edição da lei multicitada) informa dispositivo inadequado (o inciso VI do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, em lugar do inciso VII – o que não invalida o Auto por força do art. 19 do RPAF/99), como também não há prova da confecção dos relatórios diários das operações do contribuinte, informadas pelas operadoras de cartões, com o respectivo cotejo em relação às operações diárias da Recorrente.

Não só isso.

Falta evidência da confecção desses relatórios, e falta prova inequívoca de que esses e todos os demais relatórios de fiscalização foram efetivamente entregues ao Sujeito Passivo.

No voto condutor do acórdão recorrido restou consignado que *"Da fl. 22 consta comprovante de entrega ao defendente de informações sobre as operações não identificadas na EFD (Escrituração Fiscal Digital)"*. Examinando os autos, vejo à fl. 22 um e-mail trocado entre a Autuante e o titular do endereço eletrônico constante na DARC de fls. 39, no curso da ação fiscal. Aquele e-mail contém referências a arquivos eletrônicos encaminhados.

Contudo, **não há prova inequívoca de que tais arquivos eletrônicos foram salvos em mídia e**

**enviados quando da conclusão da ação fiscal.** Aliás, não há sequer mídia eletrônica nos autos, com os arquivos salvos, o que dificulta até mesmo aos Julgadores o exame dos trabalhos empreendidos pelo Autuante. Não há evidência, enfim, de que o Auto de Infração e todos os papéis de trabalho que viabilizam a sua compreensão foram efetivamente entregues ao representante legal da empresa.

Curioso que a Notificação da lavratura do Auto de Infração haja sido expedida pelo Correio, com Aviso de Recebimento (AR), ao endereço da loja do Autuado, sob o fundamento de que o autuado se encontra “*sem representante legal no Estado, devendo ser intimada via AR*” (fl. 02). Com a devida vênia, cabia no mínimo a cautela de enviar a notificação ao representante legal, cujo endereço é conhecido e informado no Cadastro do contribuinte.

Todas essas circunstâncias acarretam uma dúvida razoável em prol do Sujeito Passivo sobre se o lançamento de ofício louvou-se, ou não, em conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99), uma vez que ausente prova inequívoca de entrega de cópias dos termos lavrados na ação fiscal e dos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante (incisos I e II, do § 4º do art. 28 do RPAF/99).

Em caso semelhante, esta 2ª CJF deliberou por anular a decisão de primeira instância, em Auto de Infração lavrado antes de 2017, quando nos autos do PAF não restou provado que o Autuado recebera os relatórios analíticos:

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACORDÃO CJF Nº 0190-12/16*

*EMENTA: ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OBSERVAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Restou comprovado prejuízo ao contribuinte no seu direito ao contraditório, visto que o posicionamento da JJF suprimiu instância de julgamento, tendo em vista a ausência no processo, de provas indispensáveis ao exercício da ampla defesa e do cumprimento do devido processo legal, conduz à nulidade da Decisão. Devolva-se o PAF ao órgão prolator da Decisão reformada para novo julgamento. Recurso PROVIDO. Declarada a NULIDADE da Decisão recorrida. Decisão unânime. (AI nº 206935.0006/14-6; Internet em 13/12/2016)*

Com a devida vênia, no caso concreto entendo que o equívoco, após 2017, deixou de ser sanável no curso da ação fiscal, já que o roteiro de fiscalização empreendido pelo Autuante se encontra em dissonância com o texto da lei por não produzir levantamentos diários a partir das informações prestadas por administradoras de cartões de débito ou crédito, conforme fundamentação acima.

Diante do exposto, reconheço de ofício que o Auto de Infração contém vício insanável, por isso sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar NULO o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **233048.0002/19-5**, lavrado contra **POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA**. Recomenda-se o refazimento do feito a salvo das falhas apontadas, devolvendo ao sujeito passivo o direito à espontaneidade.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS