

PROCESSO - A. I. N° 300200.0020/19-5
RECORRENTE - MERCADINHO IRMÃOS TORRES EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0015-03/21-VD
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/08/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0145-12/21-VD

EMENTA: ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. VALORES DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE INFERIORES AOS INFORMADOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO OU DÉBITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal Infração subsistente. Rejeitada a prejudicial de decadência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a decisão de origem. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário em face da Decisão da 3^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 18/12/2019, e notificado ao Sujeito Passivo em 13/08/2020, (fl. 63-A), a exigir ICMS no montante de R\$424.751,46, além de multa e acréscimos legais, em decorrência do cometimento de uma só infração (ocorrências verificadas ao longo de todo os exercícios fiscais de 2015 a 2018, e o de 2019 até julho), cuja acusação foi enunciada 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 débito, em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Conforme planilhas Relatório Diário de Operações TEF, NFe Entradas, Relação de DAE, Relatório Resumo de Arquivo EFD e Intimações Fiscais. Como a empresa não apresentou EFD nem os documentos fiscais de saídas que pudesse embasar o cálculo da proporcionalidade dos produtos tributados, optamos por efetuar o cálculo da proporcionalidade de produtos tributados pelas entradas, por ser os únicos dados disponíveis e ser mais benéfico ao contribuinte, ao invés de tributar o total das operações TEF. [...] Enquadramento legal: Artigo 4º, § 4º, inciso VI da Lei 7.014/96. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96. [...] Total do débito (valor histórico): R\$424.751,46.

Em 25/02/2021 (fls. 100 a 105), por unanimidade, a 3^a JJF julgou o Auto de Infração Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

VOTO

Incialmente, consigno que, depois de examinar as peças compõem o presente PAF, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Observo que, com exceção das Infrações 04 e 05, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade as demais infrações do presente lançamento.

No que diz respeito à alegação de decadência suscitada, para as operações cujos fato geradores ocorreram no período de janeiro a junho de 2015, observo que não há dúvida, que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, contudo, a contagem do prazo decadencial relativamente aos fatos geradores constantes neste Auto de Infração, não pode ser feita com base no critério previsto no §4º, do art. 150 do CTN, pois os valores que estão sendo cobrados neste lançamento de ofício não foram pagos e nem lançados em documento próprio, pelo impugnante, para este tipo de operação, conforme dispõe o §1º e §2º, do art. 400 do RICMS/12. O critério previsto no §4º, do art. 150 do CTN, só se aplicaria se os citados valores tivessem sido apurados e pagos, ainda que parcialmente, conforme o entendimento firmado neste CONSEF e também através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, exarado pela Procuradoria Estadual.

Diante das circunstâncias acima relatadas, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o previsto no inciso I, do art. 173 do CTN, “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Dessa forma, para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2015, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/20 para constituir o crédito tributário e, tendo em vista que o Autuado tomou ciência da autuação através da Intimação recebida em 07 de agosto de 2020, fl. 67, afasto a preliminar de decadência arguida pelo recorrente.

Quanto ao pedido do impugnante, para que sejam excluídos da sujeição passiva os sócios do estabelecimento autuado Josenaldo Souza dos Santos e Rosângela de Jesus e mantida a exigência em nome do sócio remanescente, Ivan dos Santos Torres, com base na “Alteração Contratual por Transformação de Sociedade Empresária Ltda, em Empresa Individual de Responsabilidade Limitada Eireli”, cópia às fls. 84 a 86, e no “Termo de Responsabilidade, Assunção e Reconhecimento de Passivo Tributário e Outras Avenças” cuja cópia acosta às fls. 88 e 89, informo que não é possível a transferência de responsabilidade tributária, tendo em vista que, pactos e contratos celebrados entre particulares não podem se opor aos interesses da Fazenda Pública, expressamente estabelece o art. xxx do CTN. Ademais, a alteração do Contrato Social e o Termo de Responsabilidade ocorreram em agosto de 2019, e os créditos tributários, ora exigidos são relativos ao período de janeiro de 2015 a julho de 2019, portanto, em plena vigência do quadro societário anterior, do qual constam os três citados sócio, conforme Dados Cadastrais do estabelecimento autuado, acostado à fl. 08v.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro 2015 a julho de 2019.

Conforme se verifica nos demonstrativos acostados às fls. 12 a 50, cujas cópias, juntamente com os arquivos do Relatório TEF diário por operações, foram devidamente entregues ao autuado, foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito, e o valor informado pelas administradoras e financeiras, e tal fato, constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no §4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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

[...]

§ 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.”

Pelo supra expedito, a infração sob análise decorre de uma presunção legal relativa, cabendo ao impugnante o ônus da prova, devendo trazer aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos. Logo, ao sujeito passivo caberia demonstrar a indicação das vendas diárias realizadas com cartão de crédito/débito no período fiscalizado, indicando os documentos fiscais comprobatórios emitidos com data e valor coincidentes para acobertar as operações de vendas com essas modalidades de pagamento.

Em suma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em processo desta natureza, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, basta que o contribuinte demonstre e comprove que os valores constantes dos TEFs, foram submetidos à tributação do imposto, seja através do ECF ou das notas fiscais emitidas, seja por qualquer outro instrumento que comprove ter oferecido tais valores à tributação.

Em suas razões de defesa, o Impugnante reconheceu que o Contador não efetuou a entrega do SPED, aduzindo que, nem por isso, dá direito ao Fisco considerar o valor cheio das vendas com cartão de crédito para o Auto de Infração, sem levar em conta os produtos isentos na saída e os já tributados na entrada. Pugnou pela alteração no montante apurado no Auto de Infração, conforme as notas fiscais que diz acostar aos autos.

O Autuante, em sede de informação explicou que, diferentemente do que alegou o Autuado, os valores do imposto reclamado foram criteriosamente apurados a partir das vendas através de cartões de crédito/débito fornecidos pelas Administradoras de cartões, conforme planilhas às folhas 17 a 41 e Relatório de Informações TEF, folhas 43 a 47.

Assinalou que, como o Autuado não apresentou a EFD e os documentos fiscais de saídas para cálculo da proporcionalidade das operações tributadas e não tributadas, optou por fazer a proporcionalidade a partir das

notas fiscais de entradas de mercadorias, pois, das poucas informações disponíveis essa era a mais benéfica para o contribuinte, conforme consta às fls. 22 a 26. Asseverou que o imposto foi calculado com base nas operações de vendas de mercadorias efetivamente tributadas, excluindo-se, portanto, as operações isentas, não tributadas e que já foram objeto de ST.

Ao compulsar as peças que compõem os presentes autos, constato que, de fato no período autuado o Defendente somente recolheu o imposto em valores ínfimos relativos à antecipação parcial [2015 - R\$508,80; 2016 - R\$2.259,49; 2017 - R\$722,27; 2018 - R\$369,90 e 2019 - R\$0,00], como se verifica nas Relações de DAEs dos exercícios de 2015 a 2019, fls. 48 a 53. Mesmo tendo vendido somente por meio de cartão e de débito, respectivamente, no período fiscalizado os valores de R\$1.211.651,80 - 2015; R\$1.727.119,36 - 2016; R\$1.274.888,31 - 2017; R\$606.208,58 - 2018 e R\$522.658,01 - 2019, como se verifica nos Relatórios de Informações TEF, fls. 43 a 47.

Constatou também que, mesmo alegando ter carreado aos autos notas fiscais não acostou qualquer documento fiscal por ocasião da apresentação de sua Defesa.

Depois de examinar os demonstrativos elaborados pelo Autuante e acostados às fls. 17 a 31, cujas cópias foram entregues ao Impugnante, verifico que, ante a ausência das notas fiscais e de cupons fiscais, acertadamente foi efetuado o cálculo da proporcionalidade das operações tributadas e aplicado na apuração do débito, portanto, não assiste razão ao Defendente ao alegar que não foram consideradas na apuração as operações isentas e com o imposto antecipado.

Assim, pelo expedito, fica patente que as alegações, carreadas ao PAF pelo Defendente, afiguram-se desprovidas de qualquer fundamento fático, eis que não comprovam de forma inequívoca a correspondente emissão do documento fiscal para cada uma das operações de vendas pagas com cartão de crédito e de débito informada pelas operadoras de cartão de débito e de crédito.

Ademais, mesmo dispondo da cópia do Relatório TEF diário por operações, fornecido pelas operadoras, não logrou êxito em comprovar e inexistência da omissão de saídas apuradas.

Logo, como o Impugnante não carreou aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos, entendo que a acusação fiscal se encontra caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seus advogados, interpôs Recurso Voluntário às fls. 116 a 123, pedindo a reforma do Acórdão pelas seguintes razões, expostas em síntese, grande parte delas reiterativas da tese de defesa:

- a) que se contrapõe à totalidade do auto de infração, por ser totalmente descabido;
- b) que admite não ter sido entregue o SPED Fiscal referente a 01/2015, e que o contador não efetuou o procedimento, mas isso não conduziria o direito de o fisco considerar o valor cheio das vendas de cartão de crédito para fins de lançamento, sem que sejam considerados os produtos sob isenção de saída, além dos já tributados na entrada, postulando a modificação dos montantes apurados;
- c) que não foram consideradas as NFs conforme XML juntados com a peça recursal, para que não ocorra tributação indevida, em relação a produtos que não podem ser tributados em sua saída;
- d) que, em relação às ocorrências de jan/2015 a jun/2015 operou-se decadência, consoante transcritos artigos 156, inciso V e 174, parágrafo único, inciso I do CTN, louvando-se em dissertar sobre decadência tributária, para então transcrever o art. 173 do CTN, Súmula nº 555/STJ, e que o prazo de decadência “*começa a fluir a partir da data da constituição definitiva do lançamento por homologação nos casos do ICMS, entretanto neste caso em que o imposto não for pago, e é declarado resta o lançamento de ofício pelo FISCO estadual, o que está sendo alvo deste Auto de Infração [...]*”;
- e) que “*o ICMS sendo tributo por homologação mensal, através do lançamento mês a mês, verifica-se que a decadência vai ocorrendo também mês a mês. [...] a constituição do crédito se deu através de lavratura deste AI no dia 18/12/2019, verifica-se que o FISCO, enquadrhou os períodos de 01/2015 à 07/2015, sendo que, estariam fulminados pela decadência os meses de 01/2015 à 06/2015, por constituir o crédito após prazo quinquenal, considerando que a débito só se constitui com a devida citação do autuado*”.

- f) que a multa aplicada, louvando-se de disposição genérica no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, não fez o enquadramento adequado com as alíneas, e a base do auto de infração se limita à movimentação dos cartões de crédito, e nesse contexto não se vislumbram os custos operacionais e as despesas operacionais, sendo o auto de infração é “*cego nesse tocante, pois não aborda os livros de entrada e saída de operação do impugnante*”, afirmando que os documentos que junta, vários, apontam venda de produtos já tributados, como bebidas, e suas vendas estariam com ICMS já pagos.
- g) Conclui, requerendo que seja recebido e processado o Recurso Voluntário, para que seja reformado o acórdão recorrido e considerado insubsistente o Auto de Infração.

Recebidos os autos, considerei-os devidamente instruídos e solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 24/05/2021, para julgamento.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Considerando que a matéria recursal é reiterativa da defesa, o *thema decidendum* se baliza pelo exame da lide, consoante empreendido pelo primeiro grau de jurisdição administrativa.

Adianto-me para afirmar: nada vejo a reprochar o acórdão recorrido.

A acusação versa sobre a apuração de ICMS omitido, dada à omissão de saída que se apurou pela constatação de divergências entre o valor informado (ou, como no caso, não informado, ante a omissão de escrituração de EFD), pelo Sujeito Passivo ao Fisco, no que se refere a operações tributadas, de um lado (e, subsequentemente, o valor do tributo a recolher); e, de outro lado, aquelas que se supõe tributadas, prestadas pelas administradoras de cartões de crédito, que supostamente operacionalizaram vendas, portanto, impactando o ICMS a recolher.

Nesse caso, com a devida vênia, a defesa não será vitoriosa se se restringir a criticar o trabalho da fiscalização sem trazer elementos de prova convincentes, já que se operou com base na presunção legal que a legislação prevê (art. 4º, § 4º, inciso VI da Lei nº 7.014/96, cuja transcrição impõe-se para melhor clareza):

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:

[...]

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

- a) instituições financeiras;
- b) revogada;
- 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.

Cabe aqui uma observação: o referido dispositivo sofreu modificação durante o período autuado, mas a *ratio* não mudou, dado à revogação da alínea “b”, do inciso VI, e a inserção do inciso VII, sempre a tratar das informações prestadas por instituições financeiras e administradoras de cartões bancários (de crédito ou débito).

Retomo o raciocínio. Se há uma presunção de omissão de prestações tributáveis, transfere-se (é o que diz a legislação), o ônus de prova ao Sujeito Passivo, esclarecendo as razões das divergências. Esses esclarecimentos, obviamente, devem ser providos de densidade argumentativa e de evidências fáticas. Não se desincumbe o Sujeito Passivo de tal ônus, ao não trazer evidências de suas alegações, tampouco quando se limita a afirmar genericamente que

“não levar em consideração as saídas e as NFs conforme os XML que agora juntamos”, (sem nada ter juntado) - fls. 118 a 119, ou “nesse contexto não se vislumbra os custos operacionais e as despesas operacionais” - fl. 121.

Tenho manifestado meu pessoal desconforto com essa sequência de presunções que a lei do ICMS constrói, quando se está a tratar de constituição de crédito tributário, mas não posso deixar de reconhecer, dada a constrição a que me submeto por força do art. 125 do COTEB (Lei nº 3.956/81), a aplicabilidade da legislação emanada pelo Parlamento do Estado da Bahia.

E a norma é muito simples: se há divergência entre o que as administradoras de cartões ou instituições financeiras informaram como receita de vendas do Sujeito Passivo, de um lado, e aquilo que o Sujeito Passivo submeteu à tributação, de outro lado, cabe a ele, Sujeito Passivo, demonstrar via correta escrituração fiscal e contábil as razões da divergência. Do contrário, constatado valor informado a maior pelas administradoras, será presumida receita decorrente de operações tributadas omitidas.

Destaco, que nos autos, apesar das asserções presentes na peça de defesa, não vejo qualquer documento a evidenciar o alegado. O Recurso Voluntário veio desguarnecido de qualquer documento. A defesa veio aparelhada exclusivamente com os documentos de representação processual.

Feitas essas breves considerações, que já antecipam o meu voto no mérito, peço licença à Câmara pela inversão, para tratar agora das questões prejudiciais.

Não houve decadência.

Vejamos o que repousa nos autos.

A intimação para entrega da EFD (omissa), se deu em 05/11/2019, via DTe (Domicílio Tributário Eletrônico), fl. 10, quedando-se o Sujeito Passivo omisso. Repousam nos autos intimações endereçadas tanto ao estabelecimento a que se refere a Autuação, quanto aos responsáveis, segundo os cadastros da Secretaria da Fazenda do Estado, todas infrutíferas (fls. 11, 13, e também à fl. 15, via edital).

A intimação, via DTe, acerca da **lavratura do Auto de Infração**, foi postada em 30/08/2020 (sem registro de ciência, fl. 58). A intimação eficaz, aquela direcionada ao administrador da sociedade, o Sr. Josenaldo Souza dos Santos, foi recebida em seu endereço conforme documentos de fls. 63 e 63-A no dia **13/08/2020**.

Calha perguntar: essa notificação, em 13/08/2020, é eficaz para a constituição de créditos tributários relativos a fatos ocorridos de jan/2015 a jul/2015? A resposta é positiva.

Na hipótese, não se está a tratar da regra do art. 150, § 4º do CTN (que, supõe-se, é a que desejava aplicar o Recorrente), e sim daquela presente no art. 173, inciso I do CTN. Enquanto não cientificado o Sujeito Passivo, não se deu a notificação eficaz de que trata o art. 145, *caput*, do CTN.

A decadência, em verdade, tem seu termo inicial protraído ao primeiro dia útil do exercício seguinte *àquele em que o tributo poderia ter sido lançado* (na hipótese, o exercício da realização do fato gerador, já que as operadoras de cartões de crédito já dispunham da informação indiciária desde então, e o Fisco já detinha condições de ter conhecimento da omissão desde então) - no caso em tela, todo o exercício de 2015 teve o termo inicial de decadência estendido para 01/01/2016. O termo final, portanto, para a caducidade do direito à constituição de tal crédito (mediante atividade revisional da omissão do Sujeito Passivo - art. 149, inciso V do CTN), deu-se em 01/01/2021.

Não houve decadência, repito, se o crédito tributário, constituído em 18/12/2019, foi regularmente notificado em 13/08/2020, reportando-se a fatos geradores realizados ao longo do exercício de 2015, se a causa da constituição foi a omissão de informações, apuradas pelo Fisco por meio de provas indiretas.

Em outras palavras: se há forte indício de omissão de operações tributadas, que se consolidam como verdade pela ausência de prova em contrário e pela presença de uma presunção, não se conta a decadência do direito à constituição do crédito a partir da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), e sim a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, inciso I do CTN).

No mérito, insista-se, caberia ao Sujeito Passivo demonstrar fatos obstaculizadores da presunção legal, e este não logrou fazê-lo. Vejo que todos os elementos, para tanto, se encontram nos autos, pois foram entregues com notificação de lavratura, e foram expedidos ao endereço da então autuada, segundo registros cadastrais informados à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Enfim, no que concerne à penalidade aplicada, não se vê razão na alegação.

Os acórdãos deste CONSEF, cujas ementas foram transcritas nas razões recursais (Acórdão CJF nº 0258-11/10 e Acórdão JJF nº 0251-04/20), contemplam hipóteses em que, dos autos, se consegue extrair elementos oferecidos pelo Sujeito Passivo para redução do valor lançado, ou refazimento da ação fiscal. No caso ora presente, não se vê elementos probatórios nem na defesa, nem no recurso, e a mera asserção não é, *concessa venia*, suficiente para afastar a presunção legal.

Ademais, o Auto de Infração contém a menção à multa (de 100% sobre o valor lançado), que está presente no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96. É a hipótese dos autos. Certo que o dispositivo contempla maior detalhamento sobre as hipóteses, mas a interpretação sistemática gera a convicção de que todas as hipóteses ali (como ocorre com a dos autos, presente na alínea “f”, números “1” e “2”, e na alínea “g”), tratam de “*omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal*”. O levantamento fiscal, a partir do cotejo das informações prestadas pelas administradoras de cartões bancários e os valores submetidos à tributação pelo Sujeito Passivo, é mero exemplo de “levantamento fiscal”. Nos dois casos, o que importa é que o fato tributário foi aferido mediante atividade investigativa, tendente a constatar uma omissão.

Pelo exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 300200.0020/19-5, lavrado contra MERCADINHO IRMÃOS TORRES EIRELI, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$424.751,46, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS