

PROCESSO	- A. I. N° 300449.0004/17-1
RECORRENTE	- PAI MENDONÇA AUTOPEÇAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0023-03/20
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ ITABUNA / INFRAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 18/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0208-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A hipótese de incidência do ICMS contida na acusação é a falta de seu recolhimento em razão da constatação de omissão de saídas, não a própria omissão, e que tal apuração não se refere a uma cadeia de presunções, mas apenas à presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, e no caso em tela o inciso VII. Não ficou comprovado que as diferenças encontradas se referem à inconsistência de registros contábeis, restando sem solução a existência de lançamentos em duplicidade, que não foi resolvido pela Diligência demandada, mesmo com a indicação detalhada pelo recorrente. Assim, com fundamento no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. Infração é nula. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Contribuinte não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Aplica-se a regra de decadência que deflui do art. 150, § 4º do CTN, para as ocorrências de 01/2012 a 06/2012. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator em relação à infração 3. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 1.477 a 1.485) em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/06/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 03/07/2017, a exigir ICMS e multas isoladas no montante de R\$ 149.552,03, além de multas de ofício e acréscimos legais, em decorrência do cometimento de oito infrações de períodos de apuração salteados ao longo dos exercícios de 2012 a 2016.

Com a decisão de primeiro grau, e ao seu tempo, o Sujeito Passivo se viu desonerado do montante de R\$ 157.154,37 (fl. 191).

Convém de logo destacar que dessas oito infrações, duas (infrações 03 e 04) seguem em lide. As infrações 02, 05 e 06 foram reconhecidas em Defesa. As infrações 01 e 08 foram julgadas improcedentes, não havendo interposição de Recurso de Ofício. E o Recurso Voluntário não traz matéria em relação à infração 07.

É útil, ainda para delimitação do objeto recursal, destacar desde já o quadro final que compõe o voto condutor do acórdão recorrido, com o resumo do resultado do julgamento (fl. 1.465):

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DE DÉBITO - A. I x JU				
INFRAÇÃO	A. I	JULGAMENTO	MULTA	CO
01	2.042,59	-	60,0%	IMPI
02	274,58	274,58	100,0%	PRO
03	11.360,16	10.960,85	100,0%	PRO
04	124.928,35	61.936,72	60,0%	PRO
05	24,42	24,42	60,0%	PRO
06	206,00	206,00	60,0%	PRO
07	140,00	140,00	Fixa	PRO

O enunciado da acusação fiscal sob esses dois itens (infrações 03 e 04) foi redigido da seguinte maneira, ressaltando-se que em ambas as infrações foram registradas ocorrências sob a égide do RICMS-BA/97 e do RICMS-BA/12:

Infração 03 - 05.08.01. Omissão de saídas de mercadoria tributada 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. [...] Enquadramento Legal: Artigo 2º, § 3º, inciso VI; artigo 50, inciso I e artigo 218 do Decreto nº 6.284/97. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96. [...] Enquadramento Legal: Artigo 4º, § 4º, inciso VI da Lei 7.014/96. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 11.360,16;

Infração 04 - 07.01.02. Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior. [...] Enquadramento Legal: Artigo 317; artigo 125, inciso II, alínea "b", combinado com o artigo 61 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea "a", da Lei 7.014/96. [...] Enquadramento Legal: Artigo 8º, inciso II e § 3º; art. 23 da Lei 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto 13.780/2012. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea "a", da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 124.928,35.

Ao dirimir a lide, a 4ª JJF exarou as seguintes razões (que, *brevitatis causa*, limito a transcrever apenas nos excertos que interessam ao tema a ser decidido):

VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento, com exceção da Infração 03, foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por fiscal estranho ao feito, fica indefrido o pedido com base na alínea "a", do inciso I, do art. 147 do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos já coligidos nos autos, são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos pelo defendant, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de oito infrações à legislação baiana do ICMS, conforme descrição circunstanciada, enunciada no preâmbulo do relatório.

As Infrações 02, 05 e 06 foram reconhecidas pelo Impugnante, tendo inclusive providenciado o recolhimento do valor exigido, conforme extrato do SIGAT, acostado às fls. 1390 a 1396. Logo, ante a inexistência de lide, fica mantida a autuação atinente a essas infrações.

[...]

Infração 03 - cuida da omissão de saídas de mercadoria tributada, 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.

Em sede de defesa o Impugnante discordou do levantamento fiscal afirmando que não foram consideradas as operações de saídas realizadas com notas fiscais eletrônicas que tiveram como meio de pagamento cartão de crédito ou de débito.

Em sua informação fiscal o Autuante destacou que em relação aos exercícios de 2012 e 2013, realmente não foi

considerado no levantamento as notas fiscais eletrônicas, tendo em vista que a planilha de apuração representa o confronto entre as operações TEF informadas pelas operadoras e os valores constantes da Redução "Z", com vendas com cartão de crédito ou de débito.

Informou que refez o demonstrativo dos exercícios de 2013 e 2013, fls. 1365 e 1366, incluindo as notas fiscais eletrônicas de saídas não consideradas no levantamento inicial.

Depois de examinar as peças que compõem o contraditório em torno desse item da autuação, constato que em relação aos exercícios de 2012 e 2013, o Autuante laborou corretamente, ao promover as inclusões no levantamento fiscal das notas fiscais eletrônicas com valores e data de emissão coincidentes com as operações, consignadas nos boletos informados pelas administradoras de cartão de crédito e de débito, no relatório TEF, por operações. Verifico que os novos demonstrativos acostados às fls. 1365 e 1366, totalizam o débito no valor remanescente de R\$ 3.905,09, para os exercícios de 2012 e 2013.

Quanto aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, o Autuante revelou ficou mantida a exigência, pelo fato de as planilhas por ele elaboradas traduzirem a comparação entre as operações TEF e o valor declarado mensalmente pelo próprio Autuado nas EFDs.

No que diz respeito à apuração atinente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, constato que, como relatou o Autuante, a apuração foi realizada efetuando a comparação mensalmente entre os valores das vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito declarados na EFD pelo Impugnante, e os informados à SEFAZ pelas operadoras de cartões de crédito e de débito.

Ao compulsar os elementos carreados aos autos pelo Impugnante, verifico que sua alegação de que estão incorretos os valores arrolados no levantamento apresentados pelo Autuante, como sendo o fornecido pelas operadoras de cartões de crédito e de débito, haja vista que desprovida de comprovação inequívoca de sua origem. Do mesmo modo, constato que as planilhas apensadas às fls. 100 a 231, não fazem qualquer prova, nem de que as operações nelas elencadas constam do relatório TEF, nem se tiveram os correspondentes documentos fiscais emitidos. Portanto, são ineficazes para elidir a acusação fiscal.

Assim, restando patente nos autos que, mesmo considerando as saídas por meio de cartões de crédito e de débito declaradas na EFD do Impugnante, remanesce claro que os valores de vendas informadas pelas operadoras são maiores que os declarados pelo Autuado em cada um dos meses arrolados no levantamento fiscal. Logo, afigura-se devidamente comprovada a acusação fiscal de omissão de saídas.

Acolho os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante, relativos aos exercícios de 2012 e 2013 com a inclusão das notas fiscais eletrônicas, acostadas às fls. 1365 e 1366, e ficam mantidas as exigências atinentes aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, por terem sido apuradas com base na informação do próprio Autuado, de suas operações realizadas nesses exercícios por meio de cartões de crédito e de débito registradas na EFD.

Pelo expendido, concluo pela subsistência parcial na Infração 03, no valor de R\$ 10.960,85.

Infração 04 - trata do recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação.

Em sua Impugnação, o Autuado anexou aos autos diversos documento, fls. 232 a 1343, com a finalidade de reduzir o valor da exigência, por discordar do levantamento fiscal elaborado pelo Autuante. Apresentou às fls. 1381 a 1391, para cada exercício, relação de notas fiscais cujas retenções destacadas nas notas fiscais efetuadas por seus fornecedores não foram consideradas pelo Autuante, bem como não foram considerados os fornecedores, contribuintes substitutos inscritos neste Estado que recolhem por competência, e listou alguma MVAs que foram adotadas com o percentual equivocado.

O Autuante, em sede de informação fiscal, analisou as alegações da defesa de forma minudente às fls. 1340 a 1363, abordando cada um dos documentos fiscais indicados pelo Defendente, esclarecendo os motivos pelos quais não foram acolhidas algumas das razões de defesa articuladas na Impugnação, e por fim, elaborou novo demonstrativo de apuração, fls. 1379 a 1392, contemplando as exclusões das alegações defensivas comprovadas que resultou na redução do valor exigido para R\$ 66.827,49.

Ao se manifestar acerca da informação prestada, o Autuado reiterou seus argumentos defensivos e asseverou que o Autuante utilizou percentuais de MVAs com vigência a partir de 01/08/2012, no período 01/01/2012 a 31/07/2012.

Em nova informação fiscal, no atendimento de diligência solicitada por essa 3ª JJF, fl. 1427, o Autuante observou que promoveu a correção de acordo com a legislação no período de 01/01/2012 a 31/03/2012, alterando a MVA para o percentual 56,90%, e do período de 01/04/2012 a 30/07/2012, para 56,87%. Elaborou novo demonstrativo que colacionou à fl. 1433 - verso em mídia CD, reduzindo o valor do débito para R\$ 61.936,72, cuja cópia foi entregue ao Autuado, fl. 1433.

Intimado a tomar ciência do resultado dos ajustes efetuados pelo Autuante, que resultou no novo demonstrativo, o Impugnante se manifestou às fls. 1446 a 1442, em relação à informação fiscal, e não mais se reporta à Infração 04, alinhando suas ponderações somente em relação às Infrações 03, 07 e 08.

Depois de examinar todas as intervenções e ajustes realizados pelo Autuante verifico que o novo demonstrativo acostado no arquivo constante da mídia CD, fl. 1433, reflete as correções realizadas pelo Autuante e estão lastreadas nas comprovações carreadas aos autos pelo Defendente. Por isso, acolho a redução apurada no novo demonstrativo de apuração.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 04, no valor de R\$ 61.936,72, na forma discriminada no demonstrativo.

D E M O N S T R A T I V O D E D É B I T O - I N F R A Ç Ã O 0 4

Dat. de Ocor.	A. I.	Julgamento	Dat. de Ocor.	A. I.	Julgamento
			<i>Transp.</i>	35.032,51	12.465,63
31/01/12	2.634,99	0	31/01/13	0	0
29/02/12	194,12	0	29/02/13	3.232,36	3.222,80
31/03/12	581,51	0	31/03/13	2.839,74	2.839,74
30/04/12	11.956,83	1.695,66	30/04/13	1.003,59	0
31/05/12	1.929,14	0	31/05/13	1.952,57	1.952,57
30/06/12	4.085,50	1.684,80	30/06/13	0	0
31/07/12	7.238,93	3.527,98	31/07/13	47,75	47,75
31/08/12	0	707,96	31/08/13	208,4	208,4
30/09/12	1.562,26	0	30/09/13	1.524,06	1.524,06
31/10/12	1.486,65	1.486,65	31/10/12	986,27	0
30/11/12	0	0	30/11/13	0	0
31/12/12	3.362,58	3.362,58	31/12/13	0	0
SUB. TOT	35.032,51	12.465,63	TOTAL	46.827,25	22.260,95

Dat. de Ocor.	A. I.	Julgamento	Dat. de Ocor.	A. I.	Julgamento	Dat. de Ocor.	A. I.	Julgamento
<i>Transp.</i>	46.827,25	22.260,95	<i>Transp.</i>	59.445,59	23.092,61	<i>Transp.</i>	83.443,87	37.781,68
31/01/14	1.896,25	664,44	31/01/15	1.211,44	590,52	31/01/16	49,86	49,86
29/02/14	0	0	29/02/15	3.462,75	0	29/02/16	4.943,97	431,28
31/03/14	0	0	31/03/15	427,52	0	31/03/16	1.018,22	1.018,22
30/04/14	3.463,11	0	30/04/15	5.150,17	4.655,55	30/04/16	2.757,88	290,55
31/05/14	1.182,43	0	31/05/15	0	0	31/05/16	3.023,12	3.023,12
30/06/14	0	0	30/06/15	29,18	0	30/06/16	4.367,76	4.367,76
31/07/14	64,92	64,92	31/07/15	2.579,54	2.579,54	31/07/16	4.933,32	4.933,32
31/08/14	1.213,25	0	31/08/15	2.801,44	0	31/08/12	1.781,94	1.545,21
30/09/14	55,37	0	30/09/15	430,04	430,04	30/09/12	0	0
31/10/14	0	0	31/10/15	6.332,52	6.307,30	31/10/12	4.716,93	733,76
30/11/14	102,3	102,3	30/11/15	0	0	30/11/12	3.257,33	3.257,33
31/12/14	4.640,71	0	31/12/15	1.573,68	126,12	31/12/12	10.634,15	4.504,63
SUB. TOT	59.445,59	23.092,61	TOTAL	83.443,87	37.781,68	SUB. TOT	124.928,35	61.936,72

[...]

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Não foi interposto Recurso de Ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99).

Regularmente intimado, o Autuado, por intermédio de procurador, interpôs Recurso Voluntário, impugnando as conclusões do órgão julgador de primeiro grau especificamente sobre os itens já acima referidos, como segue (também em apertada síntese), fazendo explícita menção a que “se insurgirá em relação às Infrações 03 e 04, na medida em que existe matéria de ordem pública não analisada e vícios na apuração e no julgamento”:

- a) requer inicialmente que “doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos

representantes legais da Autuada na ação administrativa, tudo conforme poderes especificados na procuração anexada ao PAF”.

- b) que tendo sido intimada da lavratura do auto de infração em 03/07/2017, deve ser reconhecida a decadência, no que concerne às infrações 03 e 04, em relação aos fatos ocorridos até 30/06/2012 (e transcreve ementas de julgados do CONSEF);
- c) que em relação à infração 03, há nulidade dada a insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa, uma vez que os números sequenciais apresentados nos demonstrativos como de registro das operações, conforme comunicadas pelas operadoras REDECARD e HIPERCARD, não correspondem aos números de autorização emitidos pelas mesmas operadoras em face da Recorrente, inviabilizando o confronto dos dados e a compreensão da acusação para oferecimento de impugnação específica;
- d) que em relação ainda à infração 03, os demonstrativos não aplicaram a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, dado que a Recorrente comercializa essencialmente mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- e) que, ainda em relação à infração 03, uma vez superados os óbices acima (aplicação de proporcionalidade e revisão dos demonstrativos para apresentação de dados da operação que sejam confrontáveis com aquele fornecidos pelas operadoras à Recorrida), deve a infração ser julgada insubstancial, e apresenta planilha indicativa de todas as suas operações e seus TEFs diários, onde se constata, ademais, a existência de lançamentos em duplicidade;
- f) que, no mérito da infração 04, a Recorrente anexa GNREs em mídia eletrônica e com dados legíveis, o que possibilitaria o seu confronto por parte do Autuante para reelaboração dos demonstrativos da ação fiscal, abatendo os valores recolhidos; também a verificação dos casos em que o ICMS foi retido (destacado) na Nota Fiscal, viabilizando o seu crédito em relação ao ICMS-Antecipação - pede, assim, a revisão fiscal para “*exclusão de todos os valores comprovadamente pagos*”.

Conclui requerendo “*realização de revisão, a fim de que seja alcançada a verdade material*”, pedindo “*a nulidade da infração 03 e, feita a revisão necessária, a improcedência das infrações 03 e 04, ou que sejam mantidos tão somente os valores efetivamente devidos, acaso confirmados*”.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 04/05/2021 e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Trazidos à sessão de 17/12/2021 para julgamento, esta 2ª CJF deliberou pela conversão do feito em diligência (fls. 1.528 e 1.529) para que: **a)** prepostos da inspetoria de origem examinassem as alegações do Recorrente em relação à Infração 03, efetuando eventual segregação nos demonstrativos depurados do Auto de Infração (ou seja, após a Informação Fiscal realizada em 04/10/2017, fls. 1.339 a 1.396), sobremodo se estiver de acordo com as demonstrações de duplicidade formuladas em sede de Recurso Voluntário; **b)** examinassem se os documentos colacionados em mídia “CD” (fls. 1.521, 1.522 e 1.523) efetivamente impactariam os demonstrativos da Infração 04; **c)** apresentassem relatório detalhado e motivado da diligência, anexando ao PAF arquivos em mídia CD (art. 8º, § 3º, do RPAF/99), fazendo uso, preferencialmente, dos formatos “Word” para textos, e “Excel” para planilhas; **d)** em relação à Infração 03, caso a Inspetoria de Origem não encontrasse elementos para avaliar, positiva ou negativamente, as asserções do Recorrente sobre os Relatórios Diários TEF, que procedesse a remessa dos autos à Gerência de Cadastros e Informações Econômico-Fiscais (GECIF), DPI/SEFAZ, para tratar das alegações de duplicidade/inconsistência.

A diligência foi cumprida pelo Autuante, nos termos no arrazoado de fls. 1.529 a 1.534, em que analiticamente impugnou cada um dos fatos impeditivos da pretensão recursal (a seguir resumidos): SOBRE A INFRAÇÃO 03: **a)** que a decadência deve ser contada “*com base em exercícios anteriores inteiros*”; **b)** que não encontrou duplicidades, afirmando ter examinado manualmente todos os registros (indicando a sequência dos registros, mês a mês) e, também o relatório consolidado das operações conforme encaminhado pelas operadoras de cartões

bancários; **c)** que se as operadoras de cartões bancários fornecem outra relação à Recorrente, essa deve buscar junto a tais administradoras, com quem mantém vínculo contratual, que apresente os mesmos relatórios prestados à SEFAZ; **d)** que foi aplicada a proporcionalidade da Instrução Normativa nº 56/2007, indicando as colunas dos demonstrativos; **e)** que as informações trazidas pela Recorrente (CDs de fls. 1.521 a 1.523), contendo dados internos da Recorrente, não trazem informação alguma que possa afastar a regularidade dos Relatórios TEF; SOBRE A INFRAÇÃO 04: **a)** que o aplicativo não importou inúmeros GNREs, pois não possuem vinculação com a Autuada; **b)** indica cada documento apresentado no CD da Recorrente, e as providências adotadas. Pugna pela manutenção do resultado obtido em primeiro grau.

A Recorrente, por sua vez, ofereceu manifestação de fls. 1.538 a 1.541, reiterativa das suas razões recursais, pontuando que: **a)** mantém o pleito de decadência, a ser calculada diariamente, em consonância com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, pedindo a exclusão de todos os fatos anteriores a 30/06/2012, em ambas as infrações remanescentes; **b)** reitera o pleito pela pronúncia de nulidade da Infração 03, já que “os vícios realmente existem, consubstanciados, em especial, nas informações utilizadas na autuação, para fins de comparativo entre as receitas informadas pelas administradoras e aquelas declaradas pela Autuada”; **c)** que as informações prestadas na diligência não suplantam os vícios, e reitera exemplificativamente uma lista de operações; **d)** apresenta em anexo arquivo com todas operações de suas vendas; **e)** que apenas números sequenciais, sem autorizações de vendas, nas demais bandeiras que não a CIELO, não dão azo à segurança na apuração; **f)** que a JJF vislumbrou tais vícios, mas fez apenas três depurações; **g)** que sobre a infração 04, a diligência é igualmente confusa e solicita que seja revista por fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF, destacando a vaguedade da asserção de que algumas GNREs não foram incorporadas por não possuírem vinculação com a Autuada, sem discriminá-las comprovantes. Insiste na renovação da diligência.

Devolvidos os autos, estes me foram endereçados em 01/02/2024 e, por considerá-los instruídos, solicitei nova inclusão em pauta de julgamento. Para essa finalidade, trago-os à sessão de 15/04/2024, oportunidade em que se fez presente o Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026, que ofereceu sustentação oral em nome da Recorrente, nos termos regimentais.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto à infração 3)

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário conforme a hipótese do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, sou pelo seu conhecimento.

Em relação à proposta de nova diligência, tendo em mira o princípio da busca da verdade real, é prudente recordar que princípios não são normas absolutas, e convivem. O princípio da busca da verdade real deve conviver com o princípio da razoável duração do processo. Uma vez que percebo nos autos elementos suficientes para julgamento do feito, a partir da linguagem dialética das provas, valho-me do que dispõe o RPAF/99, em seu art. 147, inciso I, alínea “a”, para rejeitar o pleito de nova diligência.

Em relação à prejudicial de **decadência**, sou pelo seu **parcial acolhimento**.

É que na Infração 03, em tese, o sujeito é colhido em omitir operações, portanto não há que se falar em aplicar o art. 150, § 4º do CTN, já que não houve recolhimento de tributo (em verdade, houve omissão de operações), a justificar que se aplique a regra do art. 173, inciso I do CTN. A contagem do prazo decadencial aplicável à situação, por hipótese, é o que considera como termo inicial o primeiro dia útil do exercício seguinte. Logo, a notificação de lançamento operada em 03/07/2017 abrange, por hipótese, todas as ocorrências verificadas no exercício de 2012.

Já em relação à Infração 04, vê-se que a acusação de recolhimento a menor não diz respeito a omissão de operações, mas à não submissão dessas à tributação via ICMS. Aqui, as operações são declaradas, registradas, submetidas ao fisco, mas não houve recolhimento do ICMS-Antecipação em parte delas.

Nesse caso, por hipótese, a regra de decadência a se aplicar é a que deflui do art. 150, § 4º do CTN. Proclamo a decadência das ocorrências de 01/2012 a 06/2012.

Cabe-nos, outrossim, examinar as invectivas lançadas a cada uma das infrações.

Infração 3

Tenho defendido neste Conselho que “omissão de saída” não é hipótese de incidência de ICMS. Tampouco o é a mera inconsistência de registros contábeis.

A discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de apurar e recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do cotejo entre os valores das operações declarados pelos contribuintes em sua escrita fiscal e aqueles informados por instituições financeiras (e administradoras de cartões de crédito ou débito).

A técnica consiste em examinar os registros fiscais e contábeis do Sujeito Passivo, apropriados em Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), de operações de vendas ou prestações de serviço são compatíveis com os relatórios que as administradoras de cartões de débito ou crédito prestam ao Fisco.

Parece que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Se em um dado período (após controvérsia, este foi fixado em periodicidade diária) houver divergências entre o Diário da contribuinte e o “Relatório Diário Operações TEF”, presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu e foi omitido (inteligência do art. 4º, § 4º, incisos VI e VII da Lei nº 7.014, de 04/12/1996). Por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil das operações com cartões bancários que acarretam a má percepção de que operações foram omitidas. Não se pode duvidar também que o fluxo de relatórios, incluindo dados prestados por terceiros (operadoras de cartões), podem conter ruídos no processo comunicacional que vulneram a presunção de omissão de operações tributáveis.

Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil totalmente conciliada com os parâmetros dos relatórios fornecidos por terceiros (operadoras de cartões).

A auditoria de operações com cartões bancários apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) dos registros a maior nos relatórios das instituições financeiras, fazendo incidir o ICMS.

Repise-se: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996.

Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o momento de ocorrência do fato gerador: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão de saída (que se afere indiretamente, por meio da auditoria de cartões bancários), presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais (se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria).

No caso em tela, o Sujeito Passivo evidencia desconformidades em relação aos Relatórios de Operações Diárias TEF encaminhados pela instituição financeira à SEFAZ, evidenciando aparentes duplicidades que vulneram a confiabilidade do instrumento, repita-se, de aferição indireta da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Se o Fisco não consegue afastar a inconsistência do relatório, limitando-se a imputar ao Recorrente o ônus de sua relação contratual (e olvidando o seu poder de polícia administrativa para contrastar os dados fornecidos pelo terceiro), não há que se manter a presunção (que, em verdade, desfaz a presunção de higidez da escrita do Contribuinte).

Pelo exposto, acolho a pretensão recursal em relação à Infração 03, para julgá-la insubsistente.

Infração 4

Em relação à Infração 04, a Recorrente anexa GNREs em mídia eletrônica e com dados legíveis, fazendo supor que algum dado deixou de ser examinado em primeiro grau.

A despeito de ter ficado vencido na proposta de diligência que formulei, vejo que aqui se tem ônus probatório da Recorrente não suficientemente satisfeito. A remessa ao autuante visava à garantia de ampla defesa e à busca da verdade material, mas deve-se ter em mira que a busca da verdade material não pode, por seu turno, acarretar uma desarrazoada duração do processo e uma irresponsável vulneração das regras sobre preclusão.

Com a devida licença, a pretensão recursal não se sustenta. Verifica-se, às fls. 1.340 a 1.364 a analítica verificação, em sede de Informação Fiscal, de todos os elementos coligidos pela autuada, ora Recorrente.

Portanto, sou pelo não acolhimento da pretensão recursal em relação à Infração 04, para julgá-la parcialmente subsistente, nos termos do julgamento promovido em primeiro grau.

Pelo exposto, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar insubsistente a Infração 03, mantendo o julgamento da Junta em seus demais elementos.

Para fins de liquidação, os valores remanescentes do Auto de Infração são os seguintes:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG.-JJF	VL JULG.-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE	2.042,59	0,00	0,00	-----
02	PROCEDENTE	274,58	274,58	274,58	100%
03	IMPROCEDENTE	11.360,16	10.960,85	0,00	-----
04	PROCEDENTE EM PARTE	124.928,35	61.936,72	58.556,26	60%
05	PROCEDENTE	24,42	24,42	24,42	60%
06	PROCEDENTE	206,00	206,00	206,00	60%
07	PROCEDENTE	140,00	140,00	140,00	-----
08	IMPROCEDENTE	10.575,93	0,00	0,00	-----
TOTAL		149.552,03	73.542,57	59.201,26	

VOTO EM SEPARADO (Fundamentação da Decadência – Infração 03)

Acompanho o voto do Relator pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, mas entendo, por uma questão de coerência, pela necessidade de registrar que tenho entendimento divergente em relação à decadência no que diz respeito à Infração 03.

Na linha do quanto já exposto, a Infração 03 diz respeito à “*omissão de saídas de mercadorias tributadas 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*”.

O Relator concluiu pela inaplicabilidade do artigo 150, § 4º do CTN e pela aplicação do artigo 173, I, do CTN, com amparo no fato de que, no caso em tela, houve omissão de operações. No entanto, pelo fato de ter havido recolhimento do ICMS, ainda que a menor, nas competências autuadas, entendo que a declaração de todas as operações tributáveis ocorridas no período é irrelevante para fins de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Importante rememorar que o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é definido pelo artigo 150, *caput*, do CTN, abaixo transscrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conforme se observa da leitura desse dispositivo, o lançamento por homologação é a modalidade na qual o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante do tributo devido e, posteriormente, realiza, dentro do prazo, o seu pagamento.

Não há, portanto, nesse dispositivo, qualquer menção à necessidade de apresentação da declaração ou cumprimento de qualquer obrigação acessória referente ao tributo a ser homologado. Nesse sentido, preceitua Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 2015, fl. 1045).

“O lançamento por homologação prescinde de qualquer declaração a ele vinculada, embora possa o legislador criar obrigação acessória correlata, como normalmente acontece. O art. 150 não faz referência à declarações. Refere-se, isso sim, à antecipação do pagamento e a homologação dessa atividade (antecipar pagamento). Por certo que a realização do pagamento pressupõe a apuração do montante devido. A homologação, porém, tem o efeito de dar o montante pago como bom e suficiente, extinguindo o crédito tributário (artigo 150, § 4º, e 156, VII, do CTN). (...)”

Logo, diferente do quanto concluído pelo Relator, entendo pela aplicação do artigo 150, § 4º do CTN à situação em exame, seja pelo fato de esse dispositivo, conforme exposto, não fazer nenhuma exigência, para sua incidência, de cumprimento de qualquer obrigação acessória correlata, seja pelo fato de que houve o recolhimento do ICMS, ainda que parcialmente, nas competências objeto da presente autuação. Não há, portanto, como se defender que o Fisco não teve, em relação a essas competências, conhecimento das atividades realizadas pelo contribuinte, que demandavam a devida verificação por parte dele dentro do prazo previsto pelo artigo 150, § 4º do CTN.

Inclusive, no meu entender, concluir de forma diversa, significaria esvaziar a aplicabilidade da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, pois, caso o contribuinte tivesse que declarar todas as operações tributáveis para que fosse observado esse dispositivo, jamais haveria que se falar em decadência, mas sim em prescrição, uma vez que a declaração constitui o crédito tributário, podendo ser objeto de cobrança em caso de não pagamento (art. 129-A do COTEB, art. 54-A do RPAF/BA e Súmula nº 436 do STJ). No julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, restou, inclusive, fixado que o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário começa a correr a partir do dia seguinte ao vencimento do tributo ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior.

Somente em situações excepcionais, em que há o desconhecimento pelo Fisco sobre qualquer atividade realizada pelo contribuinte (que não apresenta qualquer declaração e não efetua o recolhimento, nem mesmo parcial, do crédito), é possível se falar na aplicação do artigo 173, I, do CTN. Esse, inclusive, é o entendimento do STJ, ponderando, inclusive, o teor da Súmula nº 555,

esposado em diversos julgados que tratam sobre o tema, a exemplo da decisão, cuja ementa transcrevo a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA. 1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula n° 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula n° 555 do STJ e no REsp n° 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.

2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.

3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp n. 1.229.609/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 9/10/2018, DJe de 24/10/2018.)

Para além disso, observo que não restou evidenciada, nos autos, a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da Recorrente, razão pela qual conlui pela decadência de parte da Infração 03, especificamente no diz respeito aos fatos geradores ocorridos até junho de 2012, levando em conta que a notificação do lançamento ocorreu em 03/07/2017.

Feito esse registro pontual, acompanho o voto do Relator em todos os demais termos em que proferido, inclusive no que toca ao mérito da Infração 03, razão pela qual o acompanho, entendendo pela Procedência Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infração 3)

Peço vênia ao ilustre Relator para discordar quanto à improcedência da Infração 03 do Auto de Infração, que apurou a omissão de saídas de mercadoria tributada 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.

Inicialmente há de ser explicado que a hipótese de incidência do ICMS contida na acusação é a falta de seu recolhimento em razão da constatação de omissão de saídas, não a própria omissão, e que tal apuração não se refere a uma cadeia de presunções, mas apenas à presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, e no caso em tela o inciso VII, *in verbis*:

“§ 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 - 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;*
 - 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.”
(grifo nosso)

Também não ficou comprovado que as diferenças encontradas se referem à inconsistência de registros contábeis, ônus da prova que caberia ao Autuado, que não o fez.

Entretanto, restou sem solução a existência de lançamentos em duplicidade, conforme alegado pelo Autuado, e que não foi resolvido pela Diligência demandada, mesmo com a indicação detalhada pelo Autuado.

Diante do exposto, com fundamento no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, voto pela nulidade da Infração 03, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Assim, o montante remanescente do Auto de Infração é seguinte:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG.-JJF	VL JULG.-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE	2.042,59	0,00	0,00	-----
02	PROCEDENTE	274,58	274,58	274,58	100%
03	NULA	11.360,16	10.960,85	0,00	-----
04	PROCEDENTE EM PARTE	124.928,35	61.936,72	58.556,26	60%
05	PROCEDENTE	24,42	24,42	24,42	60%
06	PROCEDENTE	206,00	206,00	206,00	60%
07	PROCEDENTE	140,00	140,00	140,00	-----
08	IMPROCEDENTE	10.575,93	0,00	0,00	-----
TOTAL		149.552,03	73.542,57	59.201,26	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 300449.0004/17-1, lavrado contra **PAI MENDONÇA AUTOPEÇAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 59.061,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 58.786,68, e 100% sobre R\$ 274,58, previstas na alínea “a”, dos incisos II e VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 140,00**, prevista na alínea “c”, do inciso XVIII do mesmo artigo e Lei, com os acréscimos moratórios, de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO* (Infração 3) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Gabriel Henrique Lino Mota e Camila Magnavita da Fonseca Camargo*.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infração 3)

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – VOTO EM SEPARADO
(Infração 3 – Fundamentação da decadência)

MARCELO MATTEDE E SILVA – VOTO VENCEDOR
(Infração 3)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS