

PROCESSO - A. I. Nº 102148.0028/22-0
RECORRENTE - CASA RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0197-03/23 VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACORDÃO CJF Nº 0321-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. 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 diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito/débito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da Relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0197-03/23 VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 22/03/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 293.835,28, acrescido de multa de 100%, em decorrência da *“omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio 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, nos meses de maio a novembro de 2019; janeiro a dezembro de 2020”*.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/10/2023 (fls. 1.011 a 1.021) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração, com amparo na seguinte fundamentação:

“O Defendente alegou que é ilegal a abertura de processo administrativo com base em informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito e débito, em função do direito ao sigilo das informações bancárias.

Mencionou a LC 105/2001 e disse que se verifica a ilegalidade do ato praticado em função de obtenção de informações bancárias da empresa ocorrida antes de instaurado o processo administrativo. Ou seja, houve a quebra do sigilo bancário do Impugnante, e após a análise das informações obtidas, o fisco instaurou o processo administrativo e autuou a empresa

Não acato a alegação defensiva, considerando que conforme o art. 35-A da Lei 7.014/96 as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares. Portanto, não há necessidade de decisão judicial ou processo administrativo instaurado para obter os dados constantes dos arquivos das administradoras de cartão de crédito, que enviam os dados à SEFAZ.

Os mencionados relatórios enviados pelas administradoras de cartões de débito ou de crédito são utilizados para o levantamento fiscal, e se não fossem analisados pelo Fisco não haveria motivos para constar na legislação a obrigatoriedade para as administradoras em relação ao envio à SEFAZ dos valores correspondentes a cada operação realizada.

O levantamento fiscal é efetuado com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras, armazenadas nos sistemas desta Secretaria, em confronto, operação por operação, com os registros de vendas em cupons fiscais constantes nas Memórias dos Equipamentos ECFs utilizados no estabelecimento, bem como das vendas realizadas através de notas fiscais de saídas regularmente emitidas, todos, levando-se em consideração valores e datas de emissão coincidentes.

O Autuante informou que a autuação resultou da fiscalização autorizada pela Ordem de Serviço nº 500659/22, acostada à fl. 6, na qual determinou a realização de roteiros de fiscalização, inclusive o AUDIF -201 – Auditoria do Conta-Corrente do ICMS.

Considerando que o comprovante do cartão de crédito/débito deve estar vinculado ao documento fiscal emitido

pelo contribuinte, trata-se de exigência de vinculação do documento fiscal ao meio de pagamento da operação ou prestação, sendo realizado o confronto entre o total de vendas efetuadas pelo contribuinte de acordo com os documentos fiscais emitidos e os correspondentes valores dos cartões de crédito/débito, fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

O Autuado afirmou que foram lavrados, além do Auto de Infração ora impugnado, outros 02 (dois) Autos, os quais apuram período idêntico ao presente, ensejando nítida apuração em duplicidade.

Disse que o Auto de Infração nº 102148.0029/22-7, que também tem como objeto o período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, apura ICMS recolhido a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Já o Auto de Infração nº 102148.0025/22-1, vinculado ao mesmo período, destina-se à aplicação de multa sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial nas aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados.

Conforme esclarecimentos do Autuante, as exigências fiscais dos Autos de Infração mencionados pelo Defendente têm bases de cálculo diferentes, uma vez que, enquanto a base de cálculo do Auto de Infração em lide refere-se às operações de saídas de mercadorias que não tiveram emissão de notas fiscais (TEF SEM NF-e: Notas Fiscais Eletrônicas e Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas), a autuação no AI nº 102148.0039/21-4 teve como base de cálculo o valor consignado nas notas fiscais de consumidor eletrônica somadas às notas fiscais eletrônicas (portanto, as Notas Fiscais foram emitidas), mas que não foram tributadas pelo contribuinte, conforme demonstrativo acostado ao PAF à fl. 54 do referido AI. O Auto de Infração nº 102148.0025/22-1, trata da aplicação de multa sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial. Conclui que não houve duplicidade.

O presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de Ordem de Serviço; não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade e não há prejuízo ao defendente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. 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/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio 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, nos meses de maio a novembro de 2019; janeiro a dezembro de 2020.

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 tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, VII do art. 4º da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

Lei nº 7.014/96

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:

[...]

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.

Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, o que poderia ser totalmente elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99.

O Defendente alegou que a grande maioria das mercadorias que comercializa está acobertada pela isenção, conforme comprovado pelas Notas Fiscais ora apresentadas. Não havendo obrigação de recolhimento de ICMS, não há que se falar em infração por falta de recolhimento do referido imposto.

Afirmou que corrobora para a improcedência do Auto de Infração o fato de que as mercadorias que não são isentas, são tributadas pelo regime da substituição tributária; além do que, ainda que de forma questionável, é

cobrado antecipadamente o diferencial de alíquota. Em sendo assim, ainda que se considere que houve omissão de venda, jamais poderia haver presunção de falta de recolhimento de tributo, uma vez que todo o ICMS devido sobre a comercialização das mercadorias já foi devidamente recolhido antecipadamente,

Apresentou o entendimento de que, ainda que se entenda que houve antecipação apenas parcial do ICMS, ensejaria o crédito do valor antecipado, de modo que, ainda assim, ter-se-á a improcedência do Auto de Infração, por considerar a totalidade dos valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, sem computar os recolhimentos realizados antecipadamente.

O Autuante informou que que o benefício concedido por lei se limita às “saídas internas com insumos agropecuários...”, ou seja, o benefício alcança apenas as operações de saídas para o segmento agropecuário. Entretanto o contribuinte em foco, tem como Atividade Econômica Principal 4789004 – Comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, diverso do que prevê a legislação para obter o benefício da isenção. Desse modo, a isenção prevista na legislação acima mencionada não acoberta as operações do contribuinte em foco.

Quanto a apuração sobre o regime de substituição tributária, informou que conforme consta nas planilhas, todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a Casa Rural (portanto, as aquisições feitas pela Casa Rural e que ofereceu à tributação), ou seja, a maneira de apurar a tributação das mercadorias autuadas, são: CST 000 – Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base Cálculo; e CST 900 – Simples Nacional - Outras.

Também informou que todas as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Casa Rural que foram operações com mercadorias tributadas, não encerraram a fase da tributação (portanto, não houve a Substituição Tributária como alegou o defendente). Não houve também a Antecipação Parcial conforme se pode comprovar nos recolhimentos registrados na Relação de DAEs constantes do INC – Informações do Contribuinte, PSS – Portal de Sistemas SEFAZ, que anexou ao PAF, exercícios de 2019, 2020 e 2021.

Observe que no levantamento fiscal realizado foi efetuada análise dos valores constantes no Relatório de Operações TEF do período fiscalizado (acostado aos autos), resultando 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 informado por instituição financeira e administradora de cartões de crédito.

Foi elaborado demonstrativo indicando os valores totais do TEF (relatório anexo ao PAF), saídas com NF-e, Saídas com NFC-e, total das saídas, apurados os valores das operações realizadas com TEF sem as correspondentes Notas Fiscais, apurado o percentual de proporcionalidade das mercadorias tributáveis e a consequente base de cálculo proporcional das vendas sem Notas Fiscais, alíquota e o débito apurado mensalmente. Portanto, foi exigido imposto em relação às mercadorias tributáveis, de acordo com o percentual de proporcionalidade e não foi apresentada qualquer contestação quanto aos dados numéricos do levantamento fiscal.

Para elidir a exigência fiscal, o defendente deveria apresentar os comprovantes dos boletos relativos às vendas efetuadas com cartões de débito/crédito, correlacionando-os com notas fiscais e cupons fiscais emitidos, mesmo que esses documentos tivessem registrado as mencionadas vendas como se fossem em dinheiro. Portanto, se o autuado apresentasse com a sua impugnação, além das fotocópias dos documentos fiscais por ele emitidos, as cópias dos correspondentes comprovantes de débito dos cartões de débito/crédito, possibilitaria uma análise quanto à exclusão do valor efetivamente comprovado e apuração de saldo remanescente.

Se o entendimento do autuado é de que o volume das vendas no período fiscalizado foi superior ao montante das vendas com cartões, tal entendimento não pode ser acatado, tendo em vista que não se trata de comparar todas as vendas efetuadas com o montante das operações realizadas com cartões de crédito/débito, e sim o confronto entre os valores de vendas efetuadas pelo contribuinte de acordo com os documentos fiscais emitidos e os correspondentes valores dos cartões de crédito/débito, fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Trata-se de exigência de imposto que poderia ser elidida pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.

Entendo que está caracterizada a irregularidade apontada no Auto de Infração, sendo devido o imposto apurado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e concluo pela subsistência desta infração.

O Autuado alegou, ainda, que tem direito de crédito de ICMS apurado no exercício de 2018, a ser transportado para o ano de 2019, na forma do cálculo anexo, de sorte que, na eventual manutenção do auto ora impugnado, deve ser subtraído o referido crédito do suposto débito apontado.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que os valores foram exigidos por presunção legal, imposto que deveria ser escriturado e debitado na época própria. Durante o procedimento fiscal é verificado o cumprimento de obrigações tributárias, e sendo constatadas irregularidades lavra-se o Auto de Infração, ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar na constituição de crédito

tributário.

Portanto, como foram apurados valores não debitados nas épocas próprias, é correto exigir-se o imposto apurado com a lavratura do Auto de Infração, e em relação aos recolhimentos efetuados a mais e créditos acumulados, tais créditos devem ser objeto de compensação quando da quitação do débito, mediante requerimento próprio à Repartição Fazendária, que deve examinar as comprovações, homologando o valor recolhido.

Por fim, o Defendente requer seja excluída a multa de 100%, alegando que não há o preenchimento das condições fixadas no art. 42, III, da Lei 7.014/96 para a sua aplicação, pois não houve recolhimento a menos de tributo.

A omissão foi apurada por meio de levantamento fiscal, por isso, a multa aplicável é de 100%, conforme previsto no art. 42, inciso III, alínea “f”, item 2 da Lei 7.014/96 (abaixo reproduzido), e o fato de não ter sido indicada a respectiva alínea não invalida o percentual que foi indicado corretamente. Dessa forma, a multa aplicada está prevista na Lei nº 7.014/96, sendo, portanto, legal.

Lei nº 7.014/96:

Art. 42

[...]

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

[...]

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

1 - instituições financeiras;

2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;

Vale ressaltar que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 1.033 a 1.043, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Preliminarmente, alega que, conforme mesmo reconhecido pela JJF, o acesso às informações bancárias da empresa se deu sem prévia autorização judicial e sem a prévia instauração do processo administrativo, contrariamente ao que determina o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001. Defende, assim, a nulidade da autuação pelo fato de que as informações bancárias da empresa foram obtidas antes de instaurado o processo administrativo, instauração essa que não é comprovada pela ordem de serviço citada na decisão recorrida, que consiste no primeiro passo para se iniciar o processo de apuração impugnado.

Sustenta também, neste particular, que improcede a fundamentação de que não houve quebra de sigilo, na medida em que, uma vez transportadas as informações bancárias para o processo administrativo, por este ser público, acessível a todos que queiram consulta-lo, não há que se falar em manutenção do sigilo na seara administrativa fiscal.

No que diz respeito ao mérito, sustenta a Recorrente que, ao contrário do quanto sustentado pela decisão recorrida, houve duplicidade de apuração pelo presente Auto de Infração e pelo Auto de Infração nº 1021480029/22-7. Relata que ambos têm como objeto o período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 e que, além disso, o primeiro constitui ICMS não recolhido sobre todos os valores informados pelas instituições financeiras e o segundo constitui ICMS recolhido a maior em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Conclui que, como o presente Auto de Infração considera todos os valores recebidos pela Recorrente através das vendas com cartões de crédito e débito, é certo que o Auto de Infração nº 1021480029/22-7 engloba a autuação em exame.

Argumenta que o Auto de Infração em tela considera indevidamente todos os valores referentes a vendas com cartões de crédito e débito, enquanto deveria o Autuante: i) ter excluído todas as operações que tiveram as suas notas fiscais regularmente emitidas; ii) ter deduzido o que foi pago de forma antecipada pelo regime da substituição tributária.

Ademais, afirma que a atividade econômica principal da empresa não possui o condão de afastar

o direito de isenção de ICMS sobre operações de venda com insumos agropecuários, uma vez que o benefício está vinculado à natureza do produto e que o seu contrato social comprova que, dentre as atividades desenvolvidas pela empresa, se encontra a de comercialização de insumos agropecuários. Assim, defende que, de acordo com o RICMS/BA, em seu artigo 264, inciso XVIII, cumulado com o Convênio ICMS 100/97, não é cabível a cobrança do ICMS e, conseqüentemente, da multa pelo seu não recolhimento.

Reitera o quanto requerido em sede de impugnação, pedindo a subtração dos créditos existentes, de modo a compensar de imediato com o valor a pagar e pugnando para que seja reconhecido que a multa de 100% que lhe foi imputada é ilegal, desarrazoada e viola os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica, motivo pelo qual pleiteia pela redução da penalidade aplicada para o percentual de 10% (fundamenta o seu pedido no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e no entendimento do Supremo Tribunal Federal, esposado no Recurso Extraordinário nº 754.554, e de outros Tribunais pátrios).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0197-03/23-VD, proferido pela 3ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Autuada, ora Recorrente, que o feito administrativo padece do vício de nulidade pelo fato de o acesso às suas informações bancárias ter se dado sem prévia autorização judicial e sem a prévia instauração de processo administrativo, contrariamente ao que determina o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001. Argumenta que as informações bancárias da empresa foram obtidas antes do trânsito em julgado do processo administrativo e que a ordem de serviço citada pela JF, que ensejou o acesso às informações bancárias não demonstra que o processo administrativo já estava em curso, comprovando apenas que o primeiro passo para iniciar o processo de apuração foi a obtenção das informações bancárias.

A decisão recorrida concluiu pela desnecessidade de autorização judicial ou de prévio processo administrativo instaurado para a obtenção das referidas informações, uma vez que o próprio artigo 35-A da Lei nº 7.014/96 determina que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuinte do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares. Destacou que “*o autuante informou que a autuação resultou da fiscalização autorizada pela Ordem de Serviço nº 500659/21, acostada à fl. 6, na qual determinou a realização de roteiros de fiscalização, inclusive o AUDIF-201 – Auditoria do Conta-Corrente do ICMS*”.

Inicialmente, incumbe destacar que o STF, quando do julgamento conjunto das ADIs 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, bem como do RE 601.314, concluiu pela constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001 e pela possibilidade de o Fisco obter informações bancárias dos contribuintes sem a necessidade de prévia autorização judicial. Fixou o STF que o dever de sigilo da Administração Tributária permanece em relação aos dados obtidos, nos termos do parágrafo único, do artigo 6º da LC 105/2001, de maneira que não haveria quebra do sigilo bancário, mas sim a transferência desse dever de sigilo ao Fisco. Tendo isso em mente, entendo que não possui cabimento a alegação da Recorrente de que não haveria que se falar na manutenção de sigilo na seara administrativa fiscal, sigilo esse que decorre inclusive do quanto disposto no artigo 198 do CTN.

No que diz respeito ao *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, o STF também concluiu, nesse julgamento, pela necessidade de sua observância. O Relator das referidas ADIs, Ministro Dias Toffoli, ao tratar sobre a necessidade de regulamentação da matéria pelos Estados e Municípios, assim dispôs:

“Assim, a exemplo do que prevê o mencionado decreto federal, a regulamentação da matéria no âmbito estadual e municipal deverá, obrigatoriamente, conter as seguintes garantias:

(...)

ii) prévia notificação do contribuinte quanto à instauração do processo (leia-se, o contribuinte deverá ser notificado da existência do processo administrativo previamente à requisição das informações sobre sua movimentação financeira) e relativamente a todos os demais atos;”

Nos autos do RE 601.314 (Tema 225), julgado em sede de repercussão geral, o Relator enfatizou o seguinte:

“Nesses termos, a identificação do patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte pela Administração Tributária serve para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, o qual, por sua vez, encontra-se em risco de violação em todas as restritivas hipóteses autorizadoras de acesso da Administração Tributária às transações bancárias dos contribuintes, tal como arroladas nos incisos do art. 3º do Decreto 3.724/01, que regulamenta o art. 6º da lei impugnada.

No campo da autonomia individual, verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

Veja-se que o artigo 6º da Lei Complementar 105/01 é taxativo ao facultar o exame de documentos, livros e registros de instituições financeiras, somente se (i) houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e (ii) tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Demais disso, o parágrafo único desse dispositivo legal preconiza que “O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”.

Logo, ainda que o artigo 35-A da Lei nº 7.014/96 preveja que “as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares”, entendo que essa disposição não exime a Administração Tributária de observar o quanto disposto no 6º da Lei Complementar nº 105/01, examinando as informações obtidas de instituições financeiras apenas quando respeitadas as condições fixadas nesse dispositivo.

O Autuante, na informação fiscal prestada (fls. 994 a 1001) não nega a necessidade de observância desse dispositivo apenas defendendo que ele, ao normatizar o direito da fiscalização de “ter acesso às informações das operadoras de cartão de crédito ou de débito ‘se houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso’, permitiu à fiscalização usar aqueles dados toda vez que houver um procedimento fiscal em andamento”. Assim, dispôs que, “como a Secretaria da Fazenda emitiu a Ordem de Serviço nº 503137/21 para auditar o contribuinte em comento, não houve qualquer ilegalidade, posto que o procedimento fiscal estava em curso quando os registros de instituições financeiras do contribuinte foram usadas”.

Compulsando os autos, é possível perceber que, à fl. 06, foi emitida, em 10/03/2021, a Ordem de Serviço nº 501910/21 com o objetivo de que fosse feita a fiscalização do contribuinte autuado, no período de 01/01/2016 a 31/12/2020. Com amparo nessa O.S., o contribuinte foi intimado para apresentar documentos às fls. 08 a 13.

À fl. 19, foi emitido, em 10/09/2021, o Termo de Encerramento da Fiscalização, relativo à referida O.S., no qual foi consignado, na descrição dos fatos, o seguinte:

“Em data, hora e local acima indicado, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, não tendo apurado irregularidades.

Este termo de encerramento foi lavrado pelos seguintes motivos:

1º) a fiscalização em foco se deu em função da operação da DPF/SAT/SEFAZ, com base no diagnóstico, conforme texto da Ordem de Serviço detalhada de que: “sócios que fazem parte de duas ou mais empresas do Simples Nacional com soma do faturamento (ou entradas) acima de 5 milhões de reais”.

2º) entretanto a Ordem de Serviço (OS) nº 501910/21 foi emitida no dia 16/04/2021, antes da data de exclusão da Inscrição Estadual do Simples Nacional (que foi no dia 25/08/2021), razão pela qual os roteiros fiscalizatórios (e a própria lavratura do resultado da fiscalização, se houver) não poderão ser executados.

3º) nesse contexto, aquela OS será cancelada e, posteriormente, nova Ordem de Serviço será emitida com o mesmo fulcro.”

Após isso, em dezembro de 2021 (fls. 14 e 15), foi o contribuinte novamente intimado, desta feita com amparo na O.S. 503135/21, para, tendo em vista ter sido excluído de Ofício do Simples Nacional, conforme página do Portal de Sistema SEFAZ em 25/08/2021, apresentar os documentos e

informações solicitadas.

Com efeito, apenas após 10/09/2021, quando a O.S. nº 501910/21 foi cancelada, após o qual foi aberta a O.S. nº 503135/21 é que se pode falar na abertura do procedimento de fiscalização que culminou na lavratura do Auto de Infração em tela.

Apesar disso, verifico que o Relatório Diário Operações TEF, relativo ao exercício fiscalizado de 2020, acostado às fls. 101 a 536, foi expedido, e, portanto, examinado pelo Autuante em 02/08/2021, quando o procedimento fiscal para a regular fiscalização do contribuinte ainda não havia sido aberto, em violação ao quanto disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001. Apenas com a abertura do novo procedimento fiscalizatório e, posteriormente, com a verificação de que o exame das informações era ainda considerado indispensável, é que, no meu entender, o acesso aos relatórios deveria ser realizado pelo Autuante.

Destaco que a análise feita por mim, no presente voto, se restringe à regularidade do procedimento fiscalizatório adotado pelo Autuante, que culminou na lavratura do presente Auto de Infração. Em nenhum momento, me propus a analisar aspectos criminais, relativos ao cometimento ou não do crime de quebra de sigilo bancário, que, para a sua configuração, exige o preenchimento de requisitos específicos, que, inclusive, no meu entender, não foram preenchidos, na medida em que quando, em 02/08/2021, o Autuante teve acesso ao Relatório Diário Operações TEF, ele estava respaldado pela Ordem de Serviço nº 501910/21.

Reitero que o meu entendimento é o de que, em observância ao quanto disposto no artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, com a abertura da nova Ordem de Serviço, em virtude do cancelamento da OS nº 501910/21, após ser reiniciado o procedimento fiscalizatório e verificada a indispensabilidade de acesso aos dados bancários do contribuinte, o Autuante deveria, se fosse o caso, ter promovido um novo acesso ao Relatório Diário Operações TEF para que se pudesse falar na regularidade da lavratura da presente autuação em relação ao exercício de 2020.

Apenas no que diz respeito ao exercício fiscalizado de 2019, é que o Relatório Diário Operações TEF (fls. 627 a 956) foi obtido e examinado pelo Autuante em 22/03/2022, quando aberto o procedimento de fiscalização e devidamente cientificado o contribuinte através da intimação para a apresentação de documentos.

Assim, acolho parcialmente a arguição de nulidade da autuação no que diz respeito ao exercício de 2020.

Em relação ao mérito, sustenta que o presente Auto de Infração possui objeto que engloba o do Auto de Infração nº 102148.0029/22-7, uma vez que também se refere ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 e constitui ICMS recolhido a maior em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Ressalta que, como o presente Auto de Infração considera todos os valores recebidos pela Recorrente através das vendas com cartões de crédito e débito, é certo que o seu objeto engloba o objeto do lançamento mencionado.

No entanto, conforme bem ressaltado pela 3ª JF (fls. 1.011 a 1.021), de forma diversa do Auto nº 102148.0029/22-7, a presente autuação diz respeito à infração de “*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*”.

De acordo com os esclarecimentos fornecidos pelo Autuante (fls. 994 a 1001) enquanto que a base de cálculo do Auto de Infração em lide refere-se às operações de saída de mercadorias que não tiveram emissão de notas fiscais, o outro Auto de Infração indicado tem como base de cálculo o valor consignado nos documentos fiscais que foram regularmente emitidos (notas fiscais de consumidor eletrônica somadas às notas fiscais eletrônicas), mas que não foram tributados corretamente pela Recorrente. Se tratam, portanto, de autuações com objetos distintos, motivo pelo qual entendo que não prospera a alegação do contribuinte nesse particular.

A Recorrente argumenta, em seu recurso, que o valor apontado como devido no presente Auto de Infração não procede, devendo ser excluídas todas as operações que tiveram suas notas fiscais regularmente emitidas, além de ser deduzido tudo o que foi pago de forma antecipada pelo

regime da substituição tributária, sob pena de haver cobrança indevida e em duplicidade.

No que diz respeito a esse argumento, apesar de alegar que o Autuante não considerou as notas que foram regularmente emitidas, a Recorrente não aponta nem mesmo uma única nota fiscal que tenha sido desconsiderada na apuração do objeto da autuação, não se desincumbindo do ônus que lhe cabia de fazer a prova de suas alegações, ainda que por amostragem.

Ademais, na Informação Fiscal apresentada (fls. 994 a 1001) o Autuante, analisando os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a Recorrente ao longo do período autuado, concluiu que todas as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da Autuada se referem a operações tributadas em que não houve o encerramento da fase de tributação, de modo que “*não houve a Substituição Tributária como alegou o defendente*”. Ressaltou, além disso, que “*não houve também a antecipação conforme se pode comprovar nos recolhimentos registrados na Relação de DAES constantes do INC – Informações do Contribuinte, PSS – Portal de Sistemas SEFAZ, que ora anexo, para os exercícios de 2019, 2020 e 2021*”. Tal conclusão foi acolhida pela decisão recorrida e, apesar de a Recorrente continuar insistindo que as mercadorias, que não são isentas, são tributadas pelo regime da substituição tributária, não apresenta qualquer comprovação com o objetivo de atestar a veracidade de sua alegação e refutar a análise feita pelo Autuante.

Em relação à isenção, afirma que não possui amparo a fundamentação da decisão recorrida de que a atividade econômica da Recorrente é o comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, razão pela qual não faria jus à isenção destinada às saídas de insumos agropecuários. Sustenta que o objeto da sua atividade não tem o condão de afastar o direito à isenção sobre as operações de venda com insumos agropecuários, na medida em que vinculada à natureza do produto. Além disso, afirma que o contrato social da Recorrente demonstra que, entre as suas atividades, se encontra a comercialização de produtos agropecuários, de forma que parte dos produtos por ela comercializados são isentos do ICMS por força do disposto no artigo 264, XVIII do RICMS/BA e no Convênio ICMS 100/97.

O Autuante, na sua Informação Fiscal, pondera que o benefício, a que faz menção o contribuinte, se limita apenas às “*saídas internas com os insumos agropecuários (...)*”, de forma que alcança apenas as operações de saídas para o segmento agropecuário, operações que não são contempladas pela atividade econômica da empresa.

Analisando a ficha cadastral da Recorrente perante o Estado da Bahia, é possível perceber que, como alega, ela possui, dentre as suas atividades econômicas secundárias, o “*comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários*”, atividade que também está prevista em seu contrato social (fls. 1.461 a 1.464):

“Atividade Econômica Principal:

4789004 - Comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação

Atividade Econômica Secundária

4644302 - Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário

4692300 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários

4771704 - Comércio varejista de medicamentos veterinários

4789005 - Comércio varejista de produtos saneantes domissanitários”

Todavia, entendo que, por se tratar de atividade secundária, exercida em conjunto com as outras atividades reproduzidas acima, caberia ao contribuinte, na linha do quanto já expus, o ônus de produzir a prova, ainda que por amostragem, de suas alegações, indicando quais operações contempladas pela autuação se referem às saídas internas com insumos agropecuários, o que, contudo, não ocorreu.

A Recorrente discorda, ainda, do entendimento, esposado na decisão recorrida, de que a compensação de créditos, por ela pleiteada, deve ser requerida quando da quitação do débito através de pedido administrativo próprio.

Também relação a esse ponto, concordo com o entendimento da 3ª JF de que cabe ao sujeito passivo o pedido de restituição/compensação dos seus créditos por meio da instauração do pertinente processo administrativo junto à inspetoria fazendária nos termos do artigo 73 e 74 do

RPAF/BA-99. Para além das razões expostas na decisão recorrida, segundo o Autuante, sequer foram apresentados pela Recorrente os documentos que lhe permitiriam apurar o crédito de ICMS passível de compensação. O Autuante, na Informação Fiscal apresentada, evidencia o seguinte:

“INFORMAÇÃO FISCAL: conforme pode ser verificado às fls. 8, 10 e 14, deste PAF, o contribuinte foi intimado através do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), nos dias 26/08/2021, 06/09/2021 e 05/10/2021, respectivamente, quando foi solicitado que atendesse ao que prevê o inciso III, do Art. 226, do RICMS-BA, Dec. n° 13780/2012, ou seja, o contribuinte foi intimado a apresentar o inventário (o estoque final). E, nas mesmas intimações, foi solicitado o crédito das mercadorias sujeitas ao ICMS para fins de utilização, conforme prevê a alínea c, do inciso III, do Art. 226.

Assim, o contribuinte não apresentou o inventário, seja na etapa fiscalizatória seja na Defesa, não atendendo ao que prevê o inciso III, do Art. 226, do RICMS-BA. O livro de inventário tem que obedecer ao que prevê ao Art. 225, do citado regulamento.

Além do contribuinte não ter apresentado o Livro de Inventário e, concomitante, os cálculos do crédito, trata-se de uma infração em que a base de cálculo foi apurada com fundamentado no fato do contribuinte não ter emitido Nota Fiscal de Saída, não cabendo crédito, razão pela qual, não reconheço o crédito requerido pelo contribuinte.”

Por fim, no que diz respeito ao argumento de que seria abusiva a multa imputada, cumpre salientar que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99. Assim, como a multa aplicada está prevista no art. 42, III da Lei n° 7.014/96, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reconhecendo a nulidade da autuação em relação ao exercício de 2020 e, conseqüentemente, reduzindo a infração 01 para R\$ 106.940,87.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir da posição da ilustre Relatora quanto ao acolhimento da alegação de nulidade em relação ao exercício de 2020, em que o Autuado acusa o Autuante de ter incorrido no crime de quebra de seu sigilo bancário ao acessar o Relatório Diário de Operações TEF, o que efetivamente não ocorreu, nos termos do Art. 6° da Lei Complementar n° 105/01, transcrito abaixo:

*“Art. 6° As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, **quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso** e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente” (**grifo nosso**).*

Entretanto, como veremos, os fatos têm que ser analisados de acordo com a lógica e a sequência cronológica, quais sejam:

- 1) Em 16/04/2021, foi emitida a Ordem de Serviço n° 501910/21 para o Autuante efetuar a fiscalização do Autuado em relação aos exercícios de 2016 a 2020;
- 2) Em 02/08/2021, no exercício das suas atividades, o Autuante teve acesso ao Relatório Diário de Operações TEF relativo ao exercício de 2020;
- 3) Em 25/08/2021, o Autuado foi excluído do Simples Nacional, sendo que passou a apurar o ICMS pelo Regime de Conta Corrente Fiscal a partir do início do exercício de 2019;
- 4) Em 10/09/2021, o Autuante lavrou um Termo de Encerramento para que a Ordem de Serviço n° 501910/21 fosse cancelada e fosse emitida uma nova Ordem de Serviço abrangendo a nova condição do Autuado, o que efetivamente ocorreu na mesma data, com a emissão da Ordem de Serviço n° 503135/21;
- 5) Em 05/10/2021, o Autuante emitiu um Termo de Intimação Fiscal para que o Autuado fizesse a comunicação relativa à escrituração do estoque e o crédito de mercadorias sujeitas ao ICMS, nos termos do Art. 226 do RICMS/12;
- 6) Em 14/03/2022, foi emitida a Ordem de Serviço n° 500659/22, com a qual foi encerrada a

fiscalização e lavrado o Auto de Infração ora julgado.

Analisando a cronologia dos fatos descritos acima, constato que ocorreu apenas a substituição de uma Ordem de Serviço por outra, e depois foi efetuada uma nova substituição, **mantendo o procedimento fiscal em curso**, o que não causou nenhum prejuízo ao Autuado nem implicou no cometimento do crime de quebra do sigilo bancário, conforme apontado pelo Autuado.

Ora, se o Autuante já tinha acessado o Relatório Diário de Operações TEF, na vigência da Ordem de Serviço nº 501910/21, como ele poderia “*des-acessar*” a mesma e depois “*re-acessar*” novamente as mesmas informações - isso não faria nenhum sentido lógico.

Essa acusação é muito grave, e não pode ser efetuada assim de plano, sem uma análise abrangente da situação, podendo implicar na abertura de processo administrativo e judicial, que poderia culminar até na prisão e na demissão do Autuante – realmente um absurdo!

Quanto ao mérito, verifico que o Autuado não trouxe elementos passíveis de desconstituir a autuação em nenhum dos exercícios fiscalizados, tendo observado, inclusive, que foi utilizada a proporcionalidade entre as operações tributadas e o total das operações, nos termos da Instrução Normativa nº 56/07, o que desconstitui o argumento do Autuado no tocante à não consideração das suas operações não tributadas.

Ressalto que esta 2ª CJF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que não há previsão legal para o seu cancelamento ou a sua redução.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **102148.0028/22-0**, lavrado contra **CASA RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 293.835,28**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Gabriel Henrique Lino Mota e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Igor Lucas Gouveia Baptista e João Vicente Costa Neto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO VENCEDOR

LEILA VON SHÖSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS