

A.I. Nº - 180642.0053/04-8  
AUTUADO - PÉ A PÉ COMÉRCIO DE CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA DÓREA DANTAS  
ORIGEM - INFAC BONOCÔ  
INTERNET - 14.04.05

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0095-02/05**

**EMENTA:** ICMS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Como, porém, se trata de contribuinte que se dedica ao comércio varejista de calçados, em que praticamente todas as mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária, de modo que as operações de saídas se encontram com a fase de tributação encerrada, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, a partir do mês em que calçados passaram a integrar o regime de substituição tributária, mantendo-se, contudo, as parcelas relativas aos períodos anteriores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 8/11/04, acusa omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. ICMS lançado: R\$ 850,68. Multa: 70%.

O contribuinte apresentou defesa alegando que a autuação é improcedente porque as mercadorias comercializadas pelo seu estabelecimento – calçados – são tributadas antecipadamente, ao serem adquiridas, e não ao serem vendidas. Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação contrapondo que cabe ao recorrente comprovar a improcedência da presunção, porquanto realiza vendas de mercadoria sujeita à substituição tributária por antecipação, e também comercializa mercadorias tributáveis pelo regime normal de apuração (bolsas, mochilas, cintos, etc.). Diz ratificar todos os termos do Auto lavrado.

O contribuinte voltou a se manifestar, assinalando que a fiscalização selecionou os seis meses do ano de 2003 em que ocorreram dados das administradoras maiores do que os dados de venda

informados pela empresa, e sobre a diferença cobrou imposto, sendo que os números totais apurados naquele exercício, na mesma planilha, indicam exatamente o contrário, ou seja, as vendas são maiores do que o valor informado pelas administradoras. Além disso, as vendas realizadas no último dia do mês podem ser incluídas no sistema da administradora no primeiro dia do mês seguinte, hipótese esta que considera perfeitamente factível, comprometendo os resultados apurados na planilha fiscal, tendo em vista que a suposta infração não ocorreu nos doze meses do ano, mas em apenas seis meses. Aponta como exemplo o mês de janeiro de 2003, em que as vendas totalizaram R\$ 20.526,60, enquanto que as administradoras informaram vendas de R\$ 20.665,30, resultando uma diferença de R\$ 138,70, valor este cuja natureza é difícil conhecer, porque a auditoras não forneceu elementos para tal fim. Reclama que a autuante apresentou um valor bruto de R\$ 20.665,30 para janeiro de 2003, resultante da soma dos valores apresentados pelas administradoras, sem maiores detalhamentos. Argumenta que, numa circunstância como esta, é fundamental que a empresa disponha de uma relação de cada administradora com detalhamento de todas as operações, para que seja possível o confronto com o detalhamento das vendas e consequente identificação das operações que constam numa determinada administradora e que estejam omissas em outra. Protesta que, diante da insuficiência de tais elementos, a empresa ficou preterida em seu direito de se defender. Salienta que praticamente todos os produtos comercializados pelo seu estabelecimento estão sujeitos ao mecanismo da substituição tributária por antecipação, cuja efetivação encerra a fase de tributação, nos termos do art. 356 do RICMS, pondo por terra qualquer pretensão de se imaginar intenções fraudulentas por parte da empresa contra o fisco. Relaciona decisões deste Conselho que considera favoráveis ao seu pleito. Pede que o lançamento seja desconstituído, seja pelas razões de nulidade apresentadas, seja pelas razões de substância.

Dada vista da manifestação do contribuinte à auditora que procedeu ao lançamento, esta se pronunciou dizendo que cabe ao autuado a comprovação da não existência das diferenças, o que poderia fazer apresentando os boletos dos cartões de crédito das administradoras, tendo em vista que uma via dos cupons fica com o emitente, o contribuinte. No que concerne à alegação de que calçados estão na substituição tributária, cabe ao contribuinte provar a improcedência da presunção, pois o estabelecimento também comercializa mercadorias tributáveis pelo regime normal de apuração (bolsas, mochilas, cintos, etc.). Opina pela manutenção do procedimento.

## VOTO

Neste Auto de Infração, discute-se o lançamento de ICMS em virtude da realização de saídas de mercadorias sem documentos fiscais.

A defesa sustenta a tese de que, como comercializa no varejo produtos enquadrados no regime de substituição tributária (calçados), e tendo em vista que, de acordo com o regime de substituição tributária, tais mercadorias são tributadas por antecipação, não há como se exigir ICMS sobre as vendas.

O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, alterado pela Lei nº 8.542/02, estabelece uma presunção: em caso de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção.

Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extrai de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não

admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências.

No caso em exame, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito (para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, pois tal prova é inerente ao princípio do contraditório e da ampla defesa). A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

Se a lei admite que o contribuinte faça a “prova da improcedência da presunção”, cumpre ao intérprete identificar qual o fato-indício (provado) e o fato presumido (fato probando). Quanto ao fato-indício, ou seja, a existência ou não de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito, trata-se neste caso de aspecto que considero provado, pois, pelo que consta nos autos, realmente há divergência entre o que a empresa declarou ao fisco e o que foi informado pela administradora dos cartões. Passo então ao exame do outro aspecto, o fato presumido, qual seja, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A presunção, portanto, é esta, até prova em contrário: realização de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Como se trata de uma presunção relativa, ela esvai-se total ou parcialmente sempre que é feita prova de que as saídas omitidas dizem respeito a operações não tributáveis ou a mercadorias cujos imposto já foi pago. Tomando-se como exemplo uma livraria que apenas venda livros, revistas e jornais, tal presunção não se aplica, pois é elidida pela realidade óbvia, dada a natureza dos negócios do estabelecimento. Neste Conselho, recentemente, têm sido anulados Autos de Infração envolvendo a presunção em comento, lavrados contra postos de gasolina. Nesta Junta, por exemplo, foi julgado nulo, dentre outros, o Auto de Infração nº 088502.0011/03-2, lavrado contra um posto de combustíveis, por se tratar de um contribuinte que só comercializa mercadorias com imposto pago através do regime de substituição tributária. No julgamento daquele Auto, do qual fui o relator, sustentei que, no caso de um posto de combustíveis (“posto de gasolina”), o que se pode presumir é que realmente a empresa deixou de declarar receitas decorrentes de vendas (de combustíveis) anteriormente realizadas e também não declaradas, porém, estando encerrada a fase de tributação das revendas (de combustíveis), nos termos do art. 356 do RICMS/97, não há imposto a ser lançado. No tocante aos postos de combustíveis, as decisões de primeira instância de todas as Juntas têm sido confirmadas pelas Câmaras deste Conselho.

Em suma, se a presunção legal é de que, no caso de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito, se considere a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, mas ressalvando a própria lei a possibilidade da prova da improcedência da presunção, entendo que a prova a ser feita é de que não houve operações sem pagamento do imposto. Se a prova é feita, elide-se a presunção, total ou parcialmente.

No caso em exame, está patente que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, sendo que as operações anteriormente realizadas pelo contribuinte dizem respeito a vendas de calçados, cujo imposto é pago por antecipação. Note-se que a presunção legal é de que as operações são tributáveis, até prova em contrário. Operações com mercadorias enquadradas no

regime de substituição tributária são tributáveis, e tanto o são que são tributadas por antecipação. A lei prevê que tais operações sejam tributadas. Não manda, porém, que sejam tributadas duas vezes.

Consta nos autos que o estabelecimento se dedica ao comércio varejista de calçados, o que foi confirmado pela própria auditora responsável pelo procedimento, embora esta faça a ressalva de que o estabelecimento também comercializa bolsas, mochilas e cintos. O que importa é a preponderância. Sapataria vende calçados. Calçados estão na substituição tributária: RICMS, art. 353, II, 32. A fiscalização não apurou falta de registro de entradas ou falta de pagamento do imposto devido por antecipação nas entradas. Neste Auto de Infração, o que está sendo apurado é a omissão de saídas de mercadorias. Ora, se o imposto das mercadorias foi pago na entrada, está encerrada a fase de tributação das mercadorias. Nesse sentido, prescreve o art. 356 do RICMS:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias [...].”

O art. 356 do RICMS reproduz a norma do art. 9º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”

Há uma *aparente antinomia* entre a regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, e a regra do seu art. 9º. Porém a antinomia, que é apenas aparente, resolve-se através de critérios de hermenêutica, tais como o *princípio da especialidade* e o critério da *interpretação sistemática*. Não é admissível que se pretenda interpretar o art. 4º, § 4º, *isoladamente*, fechando os olhos para a regra do art. 9º. As regras especiais derrogam as regras gerais (*princípio da especialidade*).

O lançamento do imposto neste caso foi feito com base numa presunção relativa, prevista na legislação. Os elementos constantes nos autos descharacterizam a presunção. O imposto é indevido.

Estou sendo coerente com inúmeras decisões das Juntas e Câmaras deste Conselho. Qualquer consulta que se faça às decisões recentes do CONSEF envolvendo postos de combustíveis, farmácias, óticas e outros estabelecimentos que comercializem basicamente produtos enquadrados no regime de substituição tributária confirma isso: o roteiro de auditoria empregado neste caso não é adequado, em face da atividade econômica da empresa, cuja quase totalidade de operações diz respeito a mercadorias cuja fase de tributação se encontra encerrada. Não houve, no caso em apreço, falta de pagamento de ICMS.

No entanto, considerando que calçados somente passaram a integrar o regime de substituição tributária a partir de 1º/3/03, com a Alteração nº 38 do RICMS/97, devem ser mantidas as parcelas do Auto de Infração atinentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2003, nos valores de R\$ 23,58 e R\$ 200,60, respectivamente, totalizando R\$ 224,18.

A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o sujeito passivo, antes de iniciada nova ação fiscal, providenciar a regularização de qualquer pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180642.0053/04-8, lavrado

contra **PÉ A PÉ COMÉRCIO DE CALÇADOS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 224,18**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei n° 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA