

**PROCESSO** - A. I. Nº 206907.0051/07-9  
**RECORRENTE** - OSMAR NASCIMENTO DE SOUZA (SÓ ALIMENTOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0194-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 24/11/2008

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C.J.F. Nº 0342-12/08

**EMENTA:** ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado em 15/05/2007, o qual atribui ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$23.468,33, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento através de cartão de crédito ou de débito em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses de janeiro a junho de 2006. Consta que estão anexadas as cópias reprográficas do livro Registro de Saídas do período fiscalizado e a Planilha Comparativa de Vendas por meio de Cartão de Crédito/Débito.

O sujeito passivo, ao impugnar a ação fiscal, tece inicialmente algumas considerações sobre o caráter legal da autuação. Sobre o mérito, alega que por se tratar de uma pequena empresa, foram fornecidas ao contador, de forma equivocada, as vendas parcialmente efetuadas, isto é, apenas as vendas realizadas por um dos funcionários do estabelecimento e não as vendas consolidadas, engano esse decorrente da falta de conferência por parte do titular da empresa, que não atestou se as vendas totais dos respectivos meses foram as efetivamente informadas ao seu contador.

Alega que esse equívoco, de boa-fé, foi corrigido mediante DME – Declaração de Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, na qual foram informadas as vendas efetivamente realizadas no exercício de 2006, no total de R\$664.073,22. Esclarece que foi esse procedimento que motivou a suposta omissão de saídas.

Anexa cópias reprográficas da DME (fl. 32), do relatório de vendas mensais do exercício de 2006 (fls. 31 e 33) e do Registro de Empregados (fls. 34 a 37), com o finalidade de demonstrar a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, às fls. 39/40, esclarece que, intimado, o contribuinte a apresentou o Demonstrativo das Operações 2006/2007 e o livro Registro de Saídas, cujas cópias se encontram às fls. 06 a 12 dos autos e que na elaboração de seu trabalho levou em consideração os dados repassados pelo contribuinte, assim como as informações constantes do INC-Fiscal/Sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ.

Alega que a DME apresentada pela defesa, datada de 13/06/2007, é posterior à ação fiscal, portanto sem valor processual, tendo em vista que de acordo com o art. 28, § 1º do RPAF/99, a

espontaneidade fica suspensa, tornando essa prova inválida no presente processo. Acrescenta que o contribuinte deveria trazer aos autos a documentação apresentada na época em que foi fiscalizado.

Anexa ao processo o Relatório Diário TEF por Operação (fls. 42 a 288), observando ser necessário reabrir o prazo de defesa ao contribuinte.

Consta às fls. 290/291 Termo de Intimação e AR – Aviso de Recebimento, através dos quais o autuado tomou ciência da informação fiscal e dos documentos a ela anexados, ao tempo em que lhe foi concedido o prazo de 30 (trinta) dias.

Considerando que consta no Termo de Intimação (fl. 290), recebido pelo contribuinte em 11/07/2007, que estaria sendo concedido um prazo de 30 (trinta) dias para que o mesmo se pronunciasse, porém de acordo com a fl. 292 foi dado encaminhamento ao processo em 24/07/2007, portanto antes de decorrido aquele prazo e tendo em vista que não foram acostadas ao PAF as reduções Z relativas ao período objeto da autuação, a JJF, em pauta suplementar (fl. 294), deliberou pelo envio do processo à INFAZ Feira de Santana, para que o autuante anexasse o levantamento relativo às saídas efetuadas pelo contribuinte através de cartões de crédito/débito, bem como através de notas fiscais, elaborando, se fosse o caso, nova planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito e novo demonstrativo de débito.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas do termo de diligência e dos elementos anexados pelo diligente, sendo informado ao contribuinte quanto à reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante, para que elaborasse nova informação fiscal.

Em atendimento à diligência, o autuante informou às fls. 298 a 300 que não anexara as reduções Z porque as mesmas não existem, desde quando o contribuinte não é usuário de equipamento ECF. Acrescenta ter intimado o contribuinte em 13/09/2007 (fl. 296), para que apresentasse as notas fiscais objetivando anexar suas cópias ao processo. Entretanto a intimação não foi atendida.

Acostou nova planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito (fl. 297), contendo observação retificadora, esclarecendo que isto foi feito de forma manual em virtude dos formulários da SEFAZ serem bloqueados para edição.

Ressalta que a autuação fundamentou-se no livro Registro de Saídas, cujas folhas se encontram às fls. 06 a 12 dos autos. Ressaltou que a Repartição Fazendária deveria reabrir o prazo de defesa, para que o contribuinte pudesse, inclusive, apresentar as cópias das notas fiscais do período objeto da ação fiscal.

Tendo sido intimado (fl. 301/302) para tomar ciência da diligência e da informação fiscal, quando foi reaberto o seu prazo de defesa (30 trinta dias), o sujeito passivo manifestou-se às fls. 305 a 313, reprisando os argumentos já oferecidos na peça de defesa e reiterando todos os seus termos.

O autuante retornou ao processo à fl. 314, afirmando que tendo prestado a informação fiscal de fls. 298 a 300, nada mais tinha a acrescentar.

Considerando que no atendimento à diligência anterior, o autuante afirmou que não anexara as reduções Z porque as mesmas não existem, uma vez que o contribuinte não é usuário de equipamento ECF e que a autuação se fundamentara no livro Registro de Saídas; considerando que o crédito tributário é indisponível e que o procedimento adotado pela fiscalização pode ser prejudicial ao sujeito ativo, desde quando a aceitação de todas as operações de saída consignadas no referido livro não oferece a segurança de que os valores deduzidos pelo autuante se referiram efetivamente a vendas realizadas através de cartão de crédito/débito, a JJF, em pauta suplementar (fl. 316), deliberou pelo envio do processo à INFAZ Feira de Santana, para que o autuante adotasse as seguintes providências:

1. deduzisse do Relatório TEF por Operações apenas as notas fiscais que coincidissem em valores e datas com os boletos correspondentes às respectivas vendas realizadas através de cartão de crédito/débito;
2. com base nos novos dados elaborasse Planilha Comparativa de Vendas por meio de Cartão de Crédito/Débito, assim como novo Demonstrativo de Débito, concernentes a todo o período objeto da fiscalização.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado cópia reprográfica do termo de diligência e dos elementos anexados pelo diligente, informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos.

Ao se manifestar sobre o pedido de diligência (fl. 321), o autuante argúi que durante a fiscalização tudo fora feito em prol da eficiência, da eficácia e da economicidade. Observa ter o processo retornado novamente, nessa oportunidade para efetuar a correspondência entre as notas fiscais e os boletos relativos às vendas realizadas através de cartões de crédito/débito, entretanto tais operações se encontram relacionadas às fls. 42 a 247 [Relatório Diário de Operações TEF], totalizando 7.387 operações.

Salienta ter apresentado intimação em 05/03/2008, solicitando as notas fiscais de saídas de mercadorias, porém o contribuinte se pronunciou à fl. 320, argumentando que os documentos fiscais haviam sido furtados, razão pela qual deixara de entregar a documentação requerida, anexando, para comprovar suas alegações, uma Certidão da Polícia Civil de Conceição de Feira à fl. 319 dos autos. Conclui, frisando que, desse modo, ficou impossibilitado de atender ao solicitado.

O julgador de Primeira Instância inicialmente não acata a alegação de afronta ao princípio da legalidade, por entender que a infração tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado e que o auto contempla as disposições previstas no RICMS/BA.

Não concorda, igualmente, com alegada ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, uma vez que no procedimento fiscal foi adotada a conduta mais compatível, de modo a estabelecer correspondência entre os meios utilizados e os fins propostos, visando alcançar as finalidades concernentes à atuação do Estado, inexistindo, no presente caso, excessos por parte da administração pública.

Afirma que ainda, que não foram violadas as regras contidas nos artigos 39 e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em levantamentos e demonstrativos, em conformidade com a documentação fiscal do contribuinte e com os dados fornecidos pelas administradoras dos cartões de crédito/débito, tendo sido determinado, com segurança, a infração e o infrator.

Acrescenta que foram garantidas ao sujeito passivo todas as formas de defesa, tendo o processo seguido o rito legalmente previsto, inclusive, em atendimento a diligências determinadas pela JJF, inicialmente foi reaberto o prazo de defesa do contribuinte em 30 (trinta) dias, considerando que a entrega dos relatórios TEF por operação se dera após a apresentação da peça defensiva inicial, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena; posteriormente o impugnante foi intimado a apresentar as notas fiscais concernentes às vendas realizadas, para que fosse verificada a correlação entre as saídas amparadas por tais documentos e aquelas correspondentes às operações informadas pelas administradoras de cartões.

Esclarece que, a despeito de terem sido entregues ao impugnante os relatórios TEF por operação, assim como a planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito, na qual o autuante informa que foram deduzidos dos montantes apresentados pelas administradoras de cartões, os valores relativos às operações constantes no livro Registro de Saídas, assim como tendo sido intimado a apresentar as notas fiscais e outros elementos probatórios referentes ao lançamento efetivado, o contribuinte não ofereceu nenhum subsídio que amparasse as alegações defensivas.

A DME apresentada à fl. 32 não pode ser aceita como meio de prova, tendo em vista que a mesma é retificadora e foi transmitida em 13/06/2007, portanto depois de iniciada a ação fiscal; até mesmo as notas fiscais solicitadas não foram entregues à fiscalização, sob a justificativa de que as mesmas possivelmente teriam sido objeto de roubo ocorrido no estabelecimento do impugnant.

Por essas razões, afasta as alegações defensivas sobre suposta ocorrência de irregularidades no levantamento conduzido pela fiscalização, realçando que a planilha elaborada pelo autuante apresenta de forma elucidativa os procedimentos adotados pela fiscalização.

Registra que, de acordo com o art. 123 do RPAF/99, caberia ao sujeito passivo trazer as provas materiais, inclusive acompanhadas por documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações apresentadas em sua impugnação, providência que não adotou.

Acrescenta que a imputação está devidamente prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, conforme transcreve.

Prosseguindo, destaca que, para o atendimento do que determina o dispositivo legal acima citado, na realização do roteiro de fiscalização foram confrontadas as vendas efetuadas pelo contribuinte, cujos dados haviam sido lançados no livro Registro de Saídas com os valores informados pelas administradoras de cartões; tendo sido verificada a existência de divergências entre as informações repassadas pelas administradoras de cartões e os dados apurados na escrita fiscal do contribuinte, foi exigido pela fiscalização o imposto concernente à diferença apurada.

Afirma que, nos termos dos artigos 824-B, *caput* do RICMS/97, que transcreve, os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias ou prestarem serviços a não contribuintes do ICMS devem utilizar equipamento emissor de cupom fiscal para documentar tais operações ou prestações:

*“Art. 824-B. Os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações”.*

Em prosseguimento, ressalta que o mesmo RICMS/BA estabelece no artigo 238, nos seus incisos, alíneas e parágrafos, os procedimentos que devem ser observados pelo contribuinte usuário de ECF, inclusive, quando emite Nota Fiscal de Venda a Consumidor, série D-1 e Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, por solicitação dos clientes; da leitura do inciso II e § 1º do artigo 238, verifica-se que no caso de emissão de nota fiscal de venda a consumidor ou nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do cliente, o contribuinte usuário de ECF, obrigatoriamente deverá juntar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – à via fixa da nota fiscal emitida, na qual deverão ser consignados o número sequencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal.

Diz ainda que, no que se refere à discordância do autuante, quanto à conversão do processo em diligência para que fossem apuradas, dentre as operações lançadas no livro Registro de Saídas, quais, de fato, tinham correlação com as operações concernentes àquelas informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, assegura que tal providência objetivava assegurar que fossem excluídos dos valores disponibilizados nos Relatórios TEF por Operação tão somente aqueles que efetivamente correspondessem em valores e datas com os documentos fiscais correspondentes; assim, considerando que o crédito tributário é indisponível e tendo em vista que inexistem nos autos os elementos necessários à convicção de que realmente todas as operações excluídas da cobrança se referiam aos informes prestados pelas referidas administradoras e instituições financeiras, com base no disposto no art. 156 do RPAF/99, representa à autoridade competente para que analise se existe possibilidade de apurar se remanescem valores a serem exigidos. Vota pela procedência do Auto de Infração.

O recorrente, em grau de Recurso Voluntário, limita-se a alegações já sustentadas na defesa, dentre elas, que apresentou DME relacionando as vendas efetivamente realizadas. Discorre sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sobre o ato vinculado, asseverando também que não é usuária de ECF. E, finalmente, que as notas de vendas a consumidor foram

extraviadas ou roubadas.

A PGE/PROFIS, em seu parecer, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por entender que os argumentos apresentados pela impugnante são insuficientes para infirmar o Auto de Infração.

Fundamentando seu entendimento, ressalta a ilustre procuradora que:

- a presunção legal de omissão de saídas encontra guarida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que persistirá enquanto o contribuinte não lograr ilidi-la mediante a produção de prova que lhe cabe, não trazidas aos autos pelo contribuinte noção presente;
- o PAF assegura ao sujeito passivo o direito à impugnação do lançamento, possibilitando a realização de qualquer prova em direito permitida, mormente documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações;
- na análise dos autos verifica-se que em sede de Recurso o autuado apresentou argumentos insuficientes para elidir a presunção legal e que já foram analisados pela Decisão de Primeira Instância;
- o trabalho do autuante revela que a infração fora apurada mediante os valores contidos no LRS do contribuinte, já que o mesmo não era usuário do ECF;
- a DME retificadora fora apresentada após a lavratura do auto e as notas fiscais solicitadas não foram apresentadas ante a afirmação de que teriam sido roubadas ou extraviadas;
- quanto aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, observa a procuradora que tais princípios não foram afrontados, mas devem ser analisados à luz da legalidade; quanto ao ato vinculado, o administrador público deve estar adstrito à lei, o que gera segurança jurídica aos administrados.

## VOTO

Inicialmente, indefiro o pedido de realização de diligência, pois durante a instrução do PAF foram disponibilizadas todas as oportunidades para o contribuinte apresentar elementos de prova que se encontram em sua escrita fiscal/contábil, e, por outro lado, constam do processo todos os elementos necessários à sua análise e julgamento, provenientes inclusive da realização de diligências determinadas pela JJF, com reabertura de prazo para manifestação do contribuinte, o que possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

No mérito, não tem razão o recorrente, pois apesar de haver sido intimado a apresentar as notas fiscais concernentes às vendas realizadas, a fim de que fosse verificada a correlação entre as saídas e as operações informadas pelas administradoras de cartões, e também de haverem sido entregues os relatórios TEF, assim como a planilha de vendas por meio de cartão de crédito, informando que o autuante deduzira os valores constantes do LRS, o contribuinte não forneceu qualquer subsídio para contraditar e amparar as suas alegações.

Acresce, por relevante, o fato da DME retificadora não poder ser aceita como meio de prova por haver sido apresentada após o início da ação fiscal, e as notas fiscais solicitadas pelo fisco não foram entregues, sob a justificativa de terem sido roubadas ou extraviadas.

Finalmente, é importante destacar a excelência do voto elaborado pelo ilustre julgador de Primeira Instância, bastante detalhado e elucidativo, com os fundamentos legais devidamente enumerados, contestando todos os aspectos da ação fiscal. Por sua vez, o recorrente limita-se a enfocar aspectos teóricos tributários, ao invés de, concomitantemente, concentrar-se no óbvio, a busca da verdade material, como, por exemplo, a apresentação das notas de venda e os cupons fiscais correspondentes.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206907.0051/07-9**, lavrado contra **OSMAR NASCIMENTO DE SOUZA (SÓ ALIMENTOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.468,33**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Representa-se à autoridade competente para que determine a realização de uma apuração visando verificar se existem valores remanescentes a serem exigidos, a teor do art. 156 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS