

**A. I. N.º** - 108521.0006/07-7  
**AUTUADO** - ZUG COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - EUNICE PAIXÃO GOMES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 13. 11. 2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF N° 0374-01/08

**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 subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2007, foi atribuído ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento efetuado 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 e novembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 3.854,02, acrescido da multa de 70%.

À fl. 96 consta Termo de Revelia, lavrado sob a alegação de que o contribuinte teria deixado transcorrer o prazo de 30 (trinta) dias sem apresentar defesa, efetuar pagamento ou depósito judicial referente ao montante integral do débito apurado através do Auto de Infração, ao tempo em que o processo foi encaminhado para inscrição do débito em dívida ativa.

Através de parecer de fl. 100, a DARC/GECOB/DÍVIDA ATIVA determinou que o processo retornasse à repartição fiscal de origem para que o contribuinte fosse cientificado a respeito da autuação, quando deveria ser reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias, tendo em vista que a pessoa que assinou o Auto de Infração não faz parte do quadro societário da empresa.

Por meio do Termo de Intimação à fl. 103 o autuado foi cientificado a respeito do lançamento de ofício, quando lhe foram entregues cópias do Auto de Infração, do Termo de Encerramento, do Demonstrativo de Débito e do Anexo do Demonstrativo de Débito, ao tempo em que foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

O sujeito passivo, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 107 a 116, alegando que a fiscalização lastreou a autuação em dispositivo legal que autoriza uma “ficção jurídica”, que se refere à presunção de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária, mesmo sem comprovação da materialidade do evento. Salienta que a lei autoriza e a jurisprudência reconhece a utilização da presunção legal, porém desde que na situação se façam presentes alguns aspectos ensejadores da obrigação tributária.

Assevera ser inadmissível a criação de tributo que não seja mediante lei, conforme estabelece o art. 150, inciso III da Constituição Federal de 1988, bem como que não é possível aceitar a equiparação

de fato concreto não subsumido à norma hipotética à condição de fato gerador da obrigação tributária se não houver previsão legal nesse sentido.

Realça que o cerne da tese defensiva se encontra justamente no entendimento de que não há amparo legal à presunção objeto do Auto de Infração, tendo em vista que a norma que institui essa possibilidade se aplica a hipóteses distintas daquela que se verifica no presente caso.

Observa que não existe no texto legal qualquer autorização para que as diferenças entre os extratos de venda por cartão de crédito e as vendas indicadas na Redução Z como sendo pagas por meio de cartão sejam objeto de lançamento tributário por presunção, situação esta divergente daquela tratada pela lei. Nesse sentido, apresenta dois quadros exemplificativos, sendo que no primeiro ocorre a apuração de diferença tributável por presunção. Enquanto isso, no segundo exemplo essa situação não se configura. E é nesta hipótese que alega se enquadrar, desde quando não foi apurada na auditoria fiscal qualquer prova de que as vendas totais realizadas foram superiores aos valores informados pelas administradoras. Argúi que deve ser ressaltada a ocorrência de equívoco na indicação do meio de pagamento utilizado pelos adquirentes quando da emissão de diversos cupons fiscais.

O autuado lança as seguintes indagações: por que a presunção é de omissão de saídas se o faturamento total sequer foi apontado no Auto de Infração, para fins de verificação da ocorrência da efetiva omissão? Não há presunção de que, pelo menos potencialmente, poderiam ocorrer erros na emissão dos cupons fiscais? As operações de saída não poderiam estar devidamente suportadas com os cupons fiscais e ter havido equívoco tão somente na informação do meio de pagamento? Afirma que na presunção deve haver o mínimo de certeza, não a multiplicidade de possibilidades, com o autor da presunção elegendo aquela que lhe seja mais conveniente.

Destaca que o transcrito § 4º do art. 3º da Lei nº 7.014/96 aponta como condição para caracterizar a omissão de saídas que o contribuinte pratique o ato de “declarar” vendas em valores inferiores àqueles informados pelas administradoras de cartão de crédito. Diante dessa consideração, pergunta: em que momento e de que modo teria prestado informações a respeito de suas vendas com cartão de crédito? Complementa que a presunção somente poderia ser admitida se tivesse sido realizado o cotejo entre as informações das administradoras de cartão com aquelas prestadas formalmente pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso.

Alega que, de forma contrária, poderia estar ocorrendo uma presunção de descumprimento de obrigação principal a respeito de um fato que pode e deve ser meramente o descumprimento de uma obrigação acessória (erro na emissão do cupom fiscal), desde quando é típico em empresas do ramo do impugnante que vários colaboradores se envolvam no procedimento de pagamento e emissão dos respectivos documentos fiscais.

Versando a respeito dos cálculos do imposto, transcreve o art. 408-P do RICMS/97, redarguindo que a redação do texto legal não impõe ao contribuinte, como consequência de sua prática, a apuração do ICMS por meio deste ou daquele regime específico, limitando-se a determinar que não devem ser aplicados os critérios do SimBahia na apuração.

Observa que em conformidade com o disposto no art. 112 e na parte final de seu inciso II do CTN (Código Tributário Nacional), a lei tributária deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvidas quanto à extensão dos efeitos dos fatos, o que se enquadra no presente caso.

Chama a atenção para o fato de que nos casos de presunção se verificam dúvidas quanto à forma adequada de apuração do ICMS, sendo um caso típico de imprecisão a situação relativa à extensão dos efeitos da penalidade, desde quando a norma afirma como não se deve proceder na apuração do imposto, porém silencia a respeito dos critérios substitutivos. Destaca que a despeito das dúvidas que ocorrem nestes casos, na apuração do ICMS não podem ser ignoradas as regras mais benéficas prescritas na legislação.

Desta forma, ressalta que não pode ser descartada a regra estabelecida no transcrito § 1º do art. 408-S do RICMS/BA, que prevê o crédito presumido de 8%, tendo em vista que o impugnante foi autuado com base no art. 408-L, inciso V do mencionado Regulamento. Afiança que apesar da obviedade dessa regra, a planilha de apuração do ICMS que integra o Auto de Infração não contempla esse crédito, privando o contribuinte desse direito, resultando em autuação muito superior ao valor efetivamente devido, implicando, ademais, em majoração em todas as repercussões (acréscimos moratórios e multa).

Enfatiza que a pretensão da autuante fora de punir o contribuinte pela presumida omissão de saídas relativas às vendas com cartão de crédito, considerando as regras aplicáveis ao regime normal de apuração, sem observar os requisitos necessários à caracterização da presunção legal, tampouco de adotar o tratamento mais favorável no cálculo do imposto.

Aduz que apesar de haver previsão legal quanto à presunção de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, o mesmo jamais pode ocorrer em relação à penalidade aplicada, devendo ser considerada a omissão do preposto fazendário na apuração do crédito previsto no § 1º do art. 408-S acima aludido.

Protesta pelo uso de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada posterior de qualquer documento que se faça necessário ao deslinde da questão. Requer, ainda, a concessão de prazo para a juntada de documentos que comprovem os fatos articulados e que venham a ser objeto de controvérsia após a prestação da informação fiscal pelo autuante.

Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente, afastando a presunção legal de omissão de saídas, em face desta não ter sido comprovada, com a desconstituição integral dos lançamentos tributários e isentando o impugnante de multa por descumprimento de obrigação acessória, com base na prescrição contida no § 6º do art. 915 do RICMS/BA.

Caso não seja acolhida a alegação acima, requer a adequação dos parâmetros adotados pelo preposto fiscal na apuração do ICMS, considerando especialmente o que prescreve o § 1º do art. 408-S do RICMS/BA, determinando a apuração dos créditos presumidos a que faz jus.

A autuante prestou informação fiscal à fl. 133, argüindo que na peça defensiva o impugnante não apresentou nenhum documento fiscal que comprovasse suas alegações. Saliencia que apesar de ser afirmado que na planilha de apuração do ICMS não foi contemplado o crédito presumido de 8% a que o contribuinte tem direito, nas planilhas anexadas às fls. 12, 19 e 45 se encontra destacado o referido crédito, o que torna improcedente a alegação do autuado.

Conclui que o Auto de Infração foi lavrado com base nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, de acordo com o RICMS/BA, razão pela qual sugere que a autuação seja julgada procedente.

Considerando que através do Termo de Intimação (fl. 103), utilizado para dar ciência ao contribuinte a respeito do lançamento de ofício, lhe foram entregues tão somente as cópias do Auto de Infração/Termo de Encerramento, do Demonstrativo de Débito e do Anexo do Demonstrativo de Débito e tendo em vista que a pessoa que assinou o Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 09) não faz parte do quadro societário da empresa; considerando que a alegação do contribuinte de que não fora concedido o crédito presumido de 8% comprova que não lhe foram entregues as planilhas comparativas de vendas por meio de cartão de crédito/débito, considerando que inexistem nos autos a comprovação de que o sujeito passivo tenha recebido os demais elementos que serviram de base para a autuação, inclusive os Relatórios de Operações TEF por operação individualizada: esta 1ª JF, em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à INFAZ Varejo (fl. 138), para que fosse entregue ao autuado cópia reprográfica dos elementos anexados às fls. 08 a 94 e do termo de diligência. Naquela oportunidade, deveria ser 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 à autuante, para que elaborasse nova informação fiscal.

De acordo com os Termos de Intimação e AR – avisos de recebimento (fls. 143 a 147), o autuado foi cientificado em duas oportunidades quanto ao pedido de diligência, ao tempo em que lhe foram entregues as cópias reprográficas dos documentos constantes às fls. 08 a 94 e 138, quando foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta dias), porém não consta dos autos que tivesse se manifestado a respeito.

## **VOTO**

O Auto de Infração em lide decorreu da constatação de omissão de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras dos referidos cartões e instituições financeiras.

Saliento, inicialmente, que a infração imputada ao sujeito passivo tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado, o que lhe dá fundamentação legal, tendo em vista que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que trata sobre esse imposto no Estado da Bahia.

Ademais, o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 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. Acrescento que foram garantidas ao sujeito passivo todas as formas de defesa, tendo o processo seguido o rito legalmente previsto.

No mérito, verifico que a autuante atribuiu ao contribuinte a falta de recolhimento de ICMS, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, tendo em vista que foi constatado que em relação a tais operações a emissão de cupons fiscais e de notas fiscais de venda a consumidor ocorreu em valor inferior ao valor total fornecido por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito/débito.

Ressalto que tendo sido constatado que o recibo de arquivos eletrônicos (fl. 09) fora assinado por pessoa que não fazia parte do quadro societário do estabelecimento autuado e tendo em vista não existir nos autos a comprovação relativa à entrega ao contribuinte das planilhas comparativas de vendas por meio de cartão de crédito/débito, bem como de outros documentos que serviram de base para a autuação, inclusive dos Relatórios de Operações TEF por operação individualizada, a 1ª JFJ converteu o processo em diligência, visando o atendimento à regularidade dos procedimentos atinentes ao processo administrativo fiscal. Ressalto que, no entanto, apesar de cientificado em duas oportunidades quanto ao teor da diligência, quando lhe foram entregues todos os elementos acima mencionados e foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, ainda assim o autuado não se manifestou a respeito.

Constato que tendo em vista o resultado do levantamento realizado, a autuante presumiu ter ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, baseado na previsão contida no artigo 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo abaixo. Assim, ao atender o que determina o mencionado dispositivo legal, foram confrontados os dados relativos às vendas efetuadas através da redução Z do ECF, que discrimina a forma de pagamento das operações, tendo sido consideradas aquelas que indicavam como forma de pagamento “cartão de crédito”, com os valores informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras. 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.

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

*§ 4º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Assevero que, conforme dito acima, a apuração dos valores concernente ao débito do ICMS, conforme realizado pela fiscalização, de forma diversa daquela aventada pela defesa, tem previsão na legislação tributária pertinente e em vigor no Estado da Bahia, que para o caso em questão prevê a utilização da figura da presunção, não tendo pertinência a sua alegação quanto à ilegalidade da prática adotada pela autuante. Na presente situação, como se trata de uma presunção relativa, admite-se a apresentação de prova em contrário por parte do impugnante, o que não ocorreu até o momento, não tendo sido elidida, dessa forma, a presunção aplicada.

Nos termos dos artigos 824-B, *caput*, do RICMS/97, 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. Esta é a situação do autuado, ou seja, usuário obrigatório de ECF.

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, conforme transcrito abaixo:

*“Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação à mesma operação e/ou prestação:*

*I - a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, se a Legislação Federal dispuser desta forma;*

*II - a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do adquirente dos bens.*

*§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I e II, a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF, deverá ser anexada à via fixa do documento fiscal emitido, no qual serão consignados o número sequencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF.*

*§ 2º Quando não for possível a emissão de documento fiscal por meio do ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas, serão emitidos de forma manual, datilográfica ou eletrônica, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, observada a natureza da operação ou prestação.*

*§ 3º O cancelamento de Cupom Fiscal, Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Bilhete de Passagem, emitido ou em emissão poderá ser feito no próprio ECF, caso em que os documentos originais deverão ser armazenados junto à Redução Z emitida para as respectivas operações ou prestações, sendo que a não conservação dos originais dos documentos cancelados ou de cancelamentos faculta ao fisco a*

*presunção de cancelamento indevido, ficando sujeito ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação e às penalidades previstas na legislação.*

*§ 4º No caso emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor em ECF para cancelamento de Nota Fiscal de Venda a Consumidor anterior, aquela deverá ser emitida em jogo de formulário em branco.*

*§ 5º O documento fiscal emitido em ECF não poderá ser retido pelo emitente, sendo permitida, contudo, a retenção de cupom adicional ao Cupom Fiscal, emitido para este fim.”*

Conforme se conclui da leitura desses dispositivos, 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 seqüencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal.

Observo que tendo em vista que o contribuinte está cadastrado no Regime do SimBahia, a apuração do imposto da forma como foi feita pela autuante está correta, pois foram seguidos os mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do artigo 408-S do RICMS/97, tendo sido aplicada a alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº. 8.413/02.

Assim, considerando que os argumentos trazidos pela defesa, que se resumiram na alegação de que poderiam ter ocorrido erros na emissão dos cupons fiscais ou equívocos na informação do meio de pagamento, não se fizeram acompanhar de elementos de provas hábeis, capazes de elidir a acusação fiscal, a autuação é totalmente subsistente.

Pelo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108521.0006/07-7**, lavrado contra **ZUG COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.854,02**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR