

**PROCESSO** - A. I. N° 269198.0016/07-2  
**RECORRENTE** - RENOVART COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0018-04/08  
**ORIGEM** - INFAS IRECÊ  
**INTERNET** - 23/12/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0370-11/09

**EMENTA: ICMS.** VENDAS EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Legalmente presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que ocorreu de forma parcial quando da defesa apresentada. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Indeferidas a preliminar de nulidade e a diligência requerida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº. 0018-04/08 da 4ª JJF, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir ICMS, no valor total de R\$ 31.402,69, em decorrência da constatação 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, relativo aos meses de janeiro de 2006 a março de 2007.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 31.232,66, sob o entendimento de que a planilha refeita pelo autuante, à fl. 108 dos autos, contempla os valores dos cupons fiscais e boletos apresentados pelo impugnante junto com a defesa, visto que, na situação presente, restou comprovado que o contribuinte não indicou no cupom fiscal o meio do pagamento adotado na operação, descumprindo o que determina o art. 238, § 7º, do RICMS/BA, e, por se tratar de presunção relativa, é facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção legal.

Assim, aduziu a JJF que, como o sujeito passivo recebeu cópia do relatório TEF diário por operações de vendas informadas pelas empresas administradoras de cartão de crédito, caberia a ele demonstrar que para cada operação de venda individualizada, tinha sido emitido o documento fiscal correspondente e juntar ao processo as provas de que tributou as operações de vendas realizadas com recebimento por meio de cartão de crédito, que tivesse sido indicada como venda à vista nos documentos fiscais emitidos, conforme fez parcialmente em sua defesa, sendo todas as provas acatadas pelo autuante na informação fiscal, do que foi cientificado o contribuinte, porém não se manifestando no prazo legal, o que, segundo a JJF, implica tacitamente no reconhecimento do débito apontado pela fiscalização, nos termos do art. 142 do RPAF/BA.

No Recurso Voluntário, às fls. 128 a 135 dos autos, o recorrente, preliminarmente, requer a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de que o autuante fez uma narrativa imprecisa,

incoerente, incerta e falha, impossibilitando o autuado a realizar qualquer tipo de defesa técnica a respeito do quanto lhe foi imputado, ou mesmo entender com precisão quais as razões fática/jurídicas nas infrações que lhes são atribuídas, bem como a ocorrência de uma correlação entre as mesmas e os fatos apurados na ação fiscalizadora, visto que o autuante alega ter “presumido” a ocorrência do fato gerador de ICMS, sem pagamento do imposto correspondente, sem justificar a real e verdadeira divergência por ele assinalada.

No mérito, entende o recorrente que a Decisão recorrida deve ser reformada, uma vez que o autuante não demonstra a existência efetiva ou mesmo indiciária do cometimento da infração fiscal de omissão de vendas através de cartão de crédito ou débito. Assevera que, na verdade, o que ocorreu foi apenas o fato de que o autuado não especificava as vendas à vista, no que se concerne aos pagamentos efetuados em espécie, com cheques ou cartões de créditos/débitos, conforme se pode observar nos demonstrativos de “Reduções Z”, nos quais não existe o registro da forma de pagamento, sendo todas as vendas realizadas, indistintamente, registradas como vendas à vista, as quais possuem valores superiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito, não tendo ocorrido qualquer omissão de saída ou sonegação de venda de mercadorias.

A seguir, o recorrente ressalta a fragilidade dos fatos alegados no Auto de Infração, vez que o próprio autuante, em atitude posterior, achou por bem considerar os valores lançados da impressora fiscal que coincidiam com as vendas realizadas com cartão de crédito/débito, o que foi acolhido pela JJF, não obstante não haver nas bobinas fiscais e nas reduções “Z” a identificação de que se tratava de venda sob tal modalidade, o que, segundo o recorrente, demonstra inexistir suporte fático ou jurídico a dar guarida à pretensão do autuante, uma vez que todas as vendas eram registradas como à vista, não se podendo, portanto, admitir a utilização de um critério de exclusão, sob pena de se utilizar de mera presunção, não devendo, desta forma, jamais ser imputada ao contribuinte a penalidade de pagamento repetido do imposto, pois em assim permitindo estará ocorrendo a “bitributação”, constitucionalmente vedada.

Por fim, admite o contribuinte que, por sua falta de conhecimento, não sabia da necessidade de se discriminar as vendas realizadas por cartão de crédito/débito, o que, no máximo caberia por este tipo de infração uma penalidade fixa e não o absurdo que vem lhe sendo imputado, com a duplicitade de cobrança do imposto, inclusive agravado por multa, visto que a legislação baiana não disciplina a obrigatoriedade de o contribuinte individualizar as vendas no cartão de crédito ou débito, muito menos destacá-la de outras vendas à vista. Requer o provimento do presente Recurso Voluntário, do que anexa cópia de “Redução Z” às fls. 137 a 341; Relatório Diário de Operações TEF, às fls. 342 a 397, e cópia do livro Registro de Saídas, às fls. 398 a 442 dos autos, como prova de suas alegações.

À fl. 449 dos autos, o representante da PGE/PROFIS, Drº. Deraldo Dias de Moraes Neto, considerando os documentos juntados pelo recorrente, entende que o PAF deva ser convertido em diligência à ASTEC para verificar se há valores que digam respeito a vendas por meio de cartão de crédito, apesar de não estarem assim discriminadas nas citadas reduções.

Posteriormente, às fls. 451 a 452 dos autos, através da Procuradora Drª. Sylvia Amoêdo, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que os argumentos, trazidos pelo recorrente, são insuficientes a proporcionar a reforma da Decisão recorrida, uma vez que a apuração de saídas de mercadorias com modalidade de pagamento através de cartão de crédito e/ou débito, 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.

Ressalta discordar da realização da diligência sugerida, pois resta evidente que os documentos apresentados não são novos nos autos, visto que as Reduções Z foram verificadas pelo autuante e são a fonte material da infração, inclusive em confronto com os relatório TEF também acostados

no Recurso Voluntário. Assim, entende que nada de novo foi trazido pelo recorrente que posam ser revisados.

No tocante às arguições de nulidade do Auto de Infração, sustenta o opinativo que, em decorrência dos dispositivos legais e regulamentares mencionados, o presente lançamento está revestido de todas as formalidades exigidas e submete o contribuinte ao pagamento decorrente da presunção legal posta nos termos do art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, não havendo a ilegalidade apontada na peça recursal.

Em relação ao argumento de que os valores informados na DME, relativo ao período autuado, são superiores aos informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, aduz o Parecer da PGE/PROFIS que essa alegação não pode prosperar, pois a comparação feita pelo fisco envolve os valores acumulados na memória do equipamento de emissor fiscal, relativo aos pagamentos realizados através de cartão de crédito e/ou débito, com o montante das operações informadas pelas instituições financeiras. Aduz que a totalidade das vendas abarca pagamentos realizados através de outras modalidades, a exemplo de dinheiro, cheques, etc. Se ao efetuar venda paga através de cartão de crédito ou débito, o contribuinte deixou de emitir cupom fiscal, emitindo em substituição nota fiscal, caberia a este trazer ao processo elementos probatórios que vinculassem a operação comercial com os valores informados pelas operadoras de cartão, a exemplo de como procedeu na defesa administrativa interposta, as quais foram de pronto retiradas do levantamento fiscal.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS decorrente da presunção legal de ocorrência de operações de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito/débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, alterada pela Lei nº. 8.542/02, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Inicialmente, indefiro a preliminar de nulidade do Auto de Infração, arguida pelo recorrente, sob a alegação de que a imputação é imprecisa, impossibilitando o autuado a exercer seu direito de defesa.

Observo que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais e que o sujeito passivo exerceu plenamente seu direito de defesa, inclusive apresentando documentos fiscais correspondentes a valores que lhe eram imputados, como prova parcial da improcedência da presunção. Ademais, o próprio contribuinte demonstra que tomou conhecimento e assimilou todo o teor da acusação fiscal ao reconhecer a infração cometida de não discriminá-la modalidade do pagamento no cupom fiscal. Logo inexiste o alegado cerceamento do direito de defesa.

E rejeito a aludida preliminar de nulidade por ser a pretensa alegação totalmente descabida, visto que a acusação fiscal está respaldada em uma “previsão legal” de que as receitas auferidas com pagamento de cartão de crédito ou de débito, fornecidas pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, quando cotejadas em valores superiores aos declarados pelo contribuinte, relativo às mesmas modalidades de receitas, se configura em omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, consoante regramento acima mencionado.

Contudo, a princípio, tal constatação nem sequer poderia ser, efetivamente, considerada omissão de saída “*por presunção*”, mas, sim, “omissão de saída de fato”, pois, é inegável que a comprovação pelo fisco de receita de vendas em montante superior à declarada pelo contribuinte se configura em omissão de receitas de vendas e, consequentemente, em omissão de saídas de mercadorias sem tributação.

No entanto, por se tratar de uma comprovação de diferença de valores financeiros, cujas mercadorias envolvidas nas operações omissas não há como se apurar, a lei estabeleceu, por

presunção, que tais mercadorias são tributáveis, salvo prova contrária de ônus do contribuinte, o qual tem o conhecimento das espécies das mercadorias omitidas.

Logo, é totalmente impertinente a alegação recursal de que “...não apontou o Sr. Preposto Fiscal qualquer prova de cometimento da infração tributária atribuída a Suplicante/Impugnante, demonstrando assim que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, vez que desprovido as condições necessárias e indispensáveis para sua eficácia e validade.”, haja vista que, conforme já dito, a diferença de receita de vendas informadas e apuradas, por si só, constitui em prova suficiente da existência de omissão de saídas de mercadorias sem a devida tributação.

Também, concordo com o Parecer da PGE/PROFIS, da lavra da Drª. Sylvia Amoêdo, de que é desnecessária a realização da diligência diante dos documentos apresentados pelo recorrente, visto que não servem como prova da improcedência da presunção legal, uma vez que as Reduções Z foram verificadas pelo autuante e são a fonte material da infração, inclusive em confronto com os relatório TEF também acostados no Recurso Voluntário.

No mérito, cabe ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção legal, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, “*in verbis*”:

“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.”

A legislação impõe ao contribuinte, usuário de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), efetuar o controle das vendas por modalidade para que fosse possível confrontar os dados fornecidos pelas administradoras de cartões, consoante determina o art. 238, § 7º, do RICMS, conforme abaixo transcrito:

“Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal...

§ 7º Deverá ser indicado no Cupom Fiscal o meio de pagamento adotado na operação ou prestação.”

Assim, da interpretação dos textos legais acima, se conclui que a legislação específica prevê ocorrido o fato gerador do ICMS quando os valores de vendas, em tal modalidade, forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, ensejando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pela constatação de diferença entre o valor total de vendas sob a modalidade de pagamento com cartão de crédito/débito, constante na Redução “Z” do ECF, e os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Tal conclusão é lógica, pois não se podem fazer comparações entre modalidades diferentes de pagamentos, uma vez que não se devem comparar as diversas modalidades de vendas, realizadas: em espécie, em cheque, em ticket, etc., com uma única modalidade de pagamento, isto é em cartão de crédito ou de débito fornecida pelas instituições e administradoras, uma vez que só devemos comparar coisas iguais, logo é cristalino que “os valores de vendas” a que a legislação se refere são relativos às vendas com cartão de crédito ou de débito, os quais serão confrontados com “os valores de vendas” de igual espécie, ou seja, os informados pelas financeiras.

Devo salientar que o contribuinte recebeu os Relatórios TEF diários e por operação, de forma a possibilitá-lo fazer o confronto dos valores consignados em seus documentos fiscais com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de débito/ crédito, possibilitando o pleno exercício do seu direito de defesa. Assim, caberia ao sujeito passivo demonstrar a vinculação do valor e da data da operação de venda, consignados nas notas fiscais e cupons fiscais, com a receita de venda através da modalidade de cartão de crédito/débito, fornecida pelas instituições financeiras, anexando aos autos cópia do documento fiscal, o que possibilitaria a análise quanto à

exclusão do valor efetivamente comprovado e oferecido à tributação, como, aliás, ocorreu, de forma parcial, quando da defesa apresentada.

Em consequência, suas alegações de que todas as vendas realizadas, indistintamente, foram registradas como vendas à vista, as quais possuem valores superiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito, como também de que, no máximo caberia por este tipo de infração uma penalidade fixa, tornam-se impertinentes, uma vez que não foram comprovadas documentalmente, conforme acima explicitado. Logo, não cabe razão ao recorrente, pois a ação fiscal está conforme a previsão legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova de sua alegação, ou seja, provar a improcedência da presunção legal, o que ocorreu parcialmente, conforme foi assim considerada pela Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 269198.0016/07-2, lavrado contra **RENOVART COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.232,66**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS