

A. I. Nº - 279102.0008/08-1  
AUTUADO - COMÉRCIO DE INSTRUMENTOS MUSICAIS GENÁRIO EDIENE LTDA.  
AUTUANTE - PÉRICLES ROCHA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 04.05.09

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0103-04/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Não há elementos nos autos que determinem com segurança a base de cálculo apontada na exigência, mesmo após a realização de duas diligências nesse sentido. Este CONSEF através da Súmula 01 já pacificou entendimento sobre a nulidade do Auto de Infração quando não há certeza e liquidez no lançamento. Não pode igualmente ser apurado ICMS sobre omissão de saída mediante presunção para estabelecimento optante do SIMPLES NACIONAL aplicando critério diverso e com fulcro na legislação do ICMS estadual, inclusive já revogada, o que por si, já pretere o exercício do direito de ampla defesa do impugnante, nos termos do art. 18 do RPAF/BA. Infração nula. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL EM LUGAR DAQUELE DECORRENTE DO USO DE EQUIPAMENTO DE CONTROLE FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1 nas situações específicas indicadas na legislação. Autuado não contestou a exigência, tendo solicitado parcelamento. Infração comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 30/06/2008, exige débito no valor de R\$ 24.022,44, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no valor de R\$ 20.192,70. Consta ainda que na apuração do imposto foi concedido o crédito presumido de 8% ao qual faziam jus as empresas optantes do SIMBAHIA, conforme prescrevia o art. 408-S, § 1º, RICMS/BA. A partir de 01/07/2007, com a implantação do SIMPLES NACIONAL, esse dispositivo foi suprimido da legislação.
2. Emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Multa no valor de R\$ 3.829,74. Consta ainda que nas vendas efetuadas a consumidor final contribuinte obrigado a usar ECF, ao invés da emissão de cupom fiscal, emitiu nota fiscal de venda a consumidor, em desconformidade com a prescrição do art. 232, RICMS/BA.

O autuado ingressa com defesa, fls. 55 a 57, discorrendo acerca dos termos da autuação e do respeitável trabalho do Auditor. Diz que, entretanto, os valores descritos no auto não demonstram na infração 01, as vendas efetuadas e apuradas na redução Z, uma vez que o mesmo considerou o total da infração R\$ 20.192,70. Isto porque relacionou valores muito inferiores aos valores efetivamente emitidos em cupom fiscal no período de janeiro/ dezembro 07.

Reproduz uma planilha de cálculo semelhante à utilizada na ação fiscal com os valores que não foram apropriados e apurou R\$ 2.926,08 de ICMS devido. Junta a planilha com as alterações, além de cópias dos documentos REDUÇÃO Z.

Quanto a infração 02 não questiona. Requer a procedência de suas alegações acerca da infração 01, reconhece a procedência da infração 02 (R\$ 3.829,76), totalizando R\$ 6.755,84; pede a concessão dos benefícios legais, redução da multa e parcelamento.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 195/196, esclarecendo que o autuado insurge-se apenas contra a infração 01 e que procede seu inconformismo, uma vez que, por lapso, computou na sua planilha elaborada a fl. 19, na coluna de vendas apuradas nas reduções Z, somente as vendas em que a redução Z informava cartão (crédito ou débito) como meio de pagamento. Após análise dos documentos acostados pela defesa constatou que houve, de fato, supressão das demais vendas efetuadas com a emissão do cupom fiscal e pagamento efetuado por outros meios.

Reconhece a correção da planilha acostada pelo autuado e altera o crédito reclamado na infração 01, mantendo incólume a infração 02.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Considerando que não consta dos autos qualquer prova de que o autuado recebeu cópias do Relatório TEF diário por operações; que o autuante ao prestar informação fiscal afirmou concordar com as razões defensivas e que, de fato, “supriu as demais vendas com emissão de cupom fiscal em que o pagamento foi efetuado por outros meio”, sem, no entanto, informar quais são esses outros meios e qual valor deve efetivamente ser considerado, resolve o Relator do presente processo convertê-lo em diligência para que seja entregue ao autuado o Relatório TEF, elaboração de novo demonstrativo de débito esclarecendo quais valores efetivamente foram registrados na Redução Z e que devem servir de confronto com os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito, conforme previsão do artigo 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96 (fl. 204).

O autuante apresenta relatório de diligência, fl. 205, afirmando que a planilha apresentada pela defesa (fl. 59) foi minuciosamente conferida e confrontada com a redução Z, acostada à impugnação, reiterando que não considerou na planilha original os pagamentos efetuados por outros meios diversos de cartões de crédito / débito, tais como os pagamentos feitos através de dinheiro, cheque, boleto bancário, notas promissórias, que formavam a coluna “vendas apuradas nas reduções z”. Anexa à fl. 207 demonstrativo similar ao de fl. 59.

Intimado para conhecer do resultado da diligência, o autuado volta a manifestar-se à fl. 213, concordando com os valores propostos, uma vez que são os mesmos da defesa anterior.

Em que pese o esforço do Auditor Fiscal, responsável pela diligência, a conclusão dos trabalhos e o seu relatório não lograram o resultado esperado. Assim, o relator resolve converter o processo numa segunda diligência para adoção de providências complementares, tais como: entrega do Relatório TEF; comprovação pelo autuado dos recebimentos havidos através cartões de crédito constantes do relatório TEF; exclusão desses valores, da redução Z, suportados por documentos fiscais; elaboração de um novo demonstrativo com o cotejo de informações das Administradoras dos cartões (relatório TEF) e as vendas do contribuinte através de cartões de crédito / débito constantes na Redução Z (modo de pagamento cartão) ou outros comprovantes dessas vendas (boleto de cartões), caso existam e não as vendas, cujos pagamentos foram feitos através de outros modos diferentes de cartões de crédito / débito (fl. 216).

Intimado o autuado para prestar os esclarecimentos sobre a diligência, manifesta-se à fl. 221, observando que os documentos solicitados já foram acostados e que coincide com o relatório do

auditor fiscal, tendo inclusive já parcelado o valor cobrado identificado como devido. Anexa planilha de fl. 222.

O Auditor Fiscal junta, fl. 223, cópias de relatório TEF 2006/2007, novo demonstrativo de débito, fl. 303.

O autuado volta a manifestar-se nos autos, fls. 306/310, argumenta que o novo demonstrativo descharacteriza os procedimentos e o processo, baseando-se em evidências e não nos fatos. Na omissão de saídas de mercadorias apurada por meio das vendas com cartões em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões, foi concedido crédito presumido de 8% às empresas optantes pelo SIMBAHIA (art. 408-S, § 1º do RICMS/BA) e a partir da implantação do Simples Nacional, esse dispositivo foi afastado.

Aduz que os atuais valores não caracterizam as vendas efetuadas e apuradas nas reduções Z, ao ser considerado R\$ 20.192,70, que é muito inferior aos valores efetivos e reais emitidos em cupom fiscal, no período de janeiro / dezembro de 2007. Assevera que reproduz a planilha incluindo os valores que não foram apropriados, concluindo com o ICMS devido de R\$ 2.926,08.

Reproduz trechos dos relatórios do Auditor Fiscal em sua informação fiscal e das respostas à diligência proposta pela 4ª JJF, concluindo com a sua concordância com a planilha apresentada à fl. 59 do presente auto de infração. Entende que os quesitos formulados na 2ª diligência já tinham sido respondidos anteriormente, uma vez que o Auditor Fiscal declarou procedência aos pedidos do autuado, nada tendo a questionar. Rebate não entender a mudança da “linha de entendimento” Percebendo a convicção no parecer do Auditor parcelou o valor devido.

Ressalta sua boa fé reconhecendo a infração 02 cometida por desconhecer tal obrigatoriedade, à época. Solicita análise dos documentos acostados que podem confirmar as receitas auferidas, já comprovadas pela auditoria, descharacterizando o absurdo novo valor apresentado.

O autuante volta a manifestar-se, numa segunda Informação Fiscal, fl. 314, ressaltando que o faz com respaldo no art. 149-A, RPAF/BA; que a providência solicitada no item I-a da diligência foi cumprida, conforme declaração do contribuinte à fl. 218; o item I-b, fl. 219; o item I-c, satisfeito com demonstrativo de fl. 303, esclarecendo que os valores das vendas informadas pelas administradoras dos cartões foram obtidas nos relatórios de fls. 16 e 17; item I-d foi cumprido conforme declaração do autuado, fl. 304.

## VOTO

O Auto de Infração em lide acusa a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada pela diferença entre o somatório das vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito e o valor informado pelas operadoras de cartões de crédito e de débito, além de multa pela emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento emissor de cupom fiscal nas situações em que está obrigado.

Antes, com relação à multa, segunda infração, foi constatada a emissão de notas fiscais D-1 em lugar daquele decorrente do uso de equipamento fiscal, sendo multado o sujeito passivo no valor de R\$ 3.829,74 (art. 42, XIII-A, “g” da Lei nº 7.014/96). Segundo o disposto no art. 238, do RICMS/97 os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1 nas situações específicas indicadas na legislação. No entanto, tal infração sequer foi contestada pelo autuado, configurando o reconhecimento tácito de sua procedência, nos termos do art. 140, RPAF/BA; não existindo lide, mantida a infração, dispensada, pois, sua apreciação. No momento seguinte, fl. 202, efetivado o parcelamento do débito.

Na infração 01, exige-se ICMS em razão de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada pela diferença entre o somatório dos cupons fiscais emitidos pelo autuado e o valor informado pelas operadoras de cartões de crédito e de débito.

Consoante o disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, o fato de a escrituração indicar entre outras situações expressamente descritas, 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.

Em função das circunstâncias que envolveram o presente processo administrativo fiscal, são pertinentes as considerações que se seguem a cerca do ilícito tributário e da utilização da presunção, espécie da prova indireta.

Entende-se por presunção a prova indiciária, espécie da prova indireta que vise demonstrar a partir da comprovação de um fato secundário (indiciário) a existência (ou inexistência) do fato principal. Para haver prova por presunção, contudo, é elementar dispositivo legal que a autorize. Como um dos efeitos da presunção é a inversão do ônus da prova, somente tem sido aplicada, na seara do direito tributário, nas situações em que seja possível ao sujeito passivo fazer a prova em contrário (*Juris Tamtam*). É relativa, assim, a presunção.

Portanto, o direito fiscal é de interpretação estrita e cuja definição em lei do fato gerador é seu requisito de existência. Sem definição em lei não há fato gerador; uma vez ocorrido, entretanto, surge a obrigação tributária e qualquer manobra para encobri-lo, deixando de pagar o tributo, constituirá ilícito.

Nesse norte, e na lição da professora MARIA RITA FERRAGUT (Processo Judicial Tributário, São Paulo, MP, pág. 309), a presunção de infração tributária é figura imaginária, mas jurídica e fiscal, quando todas as condições de admissibilidade das presunções tiverem sido cumpridas, tais como: observância dos princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, razoabilidade e ampla defesa, além da subsidiariedade na aplicação da regra e ainda que os indícios da prática do ilícito sejam graves.

No caso em tela, a presunção da omissão de saídas de mercadorias tributáveis se consolidou tendo em vista a declaração do contribuinte de vendas em cartões em valores inferiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, como vimos, em regra do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Objetivando que os demais princípios de admissibilidade das presunções fossem observados, o presente processo foi convertido em diligência fiscal em duas oportunidades, no sentido de equacionar a base de cálculo do imposto exigido por presunção, medida legal da grandeza do fato gerador e que possibilita a quantificação do dever tributário.

Isto porque, verificamos que à fl. 19, o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito comparando as informações das administradoras dos cartões com os valores informados pelo contribuinte, considerando, além das saídas do ECF (redução Z), modo de pagamento cartão, as saídas através notas fiscais modelo 1, série D1 (fls. 21/51), apurando débito no valor de R\$ 20.192,70.

Em demonstrativo anexo às razões de defesa (fl. 59), o impugnante, fez diverso demonstrativo em que deduziu além daquelas parcelas constantes no relatório fiscal, todas as vendas havidas através de ECF, sejam do modo de pagamento cartão ou de outros modos de pagamentos, alterando completamente o demonstrativo fiscal e reduzindo para R\$ 2.926,08; de forma equivocada, acatado pelo Auditor, responsável pela lavratura do auto de infração, em sua informação fiscal de fl. 195.

Convertido o processo em diligência a fim de evidenciar o confronto entre as vendas realizadas com cartões de crédito e de débito efetuadas pelo contribuinte e aquelas mesmas, informadas pelas administradoras dos cartões, pressuposto da presunção legal, o autuante reitera, no primeiro momento, o procedimento que acata o demonstrativo do autuado, apenso à fl. 59; na segunda diligência, o autuante reformula seu entendimento e apresenta novo demonstrativo à fl. 303, reduzindo, tão somente, as vendas do contribuinte efetuadas através da ECF e modo de pagamento “cartão”, importando, desta feita, exigência de ICMS no valor de R\$ 50.035,33.

Permanece o presente trabalho ainda eivado de equívocos. Se todas as vendas efetuadas com a emissão de notas fiscais modelo 1 ou série D-1 não foram pagas através cartões de crédito, por certo que algumas o foram. Tanto assim é que constam do relatório TEF (transferência eletrônica de fundos) entregue ao contribuinte. Deveriam tais notas fiscais e respectivos boletos de cartões serem apresentados para a redução da exigência fiscal, uma vez que, estes documentos, sim, teriam o condão de elidir a presunção.

A verdade material, princípio absoluto do processo tributário, dele deve zelar igualmente a Administração Pública, através de seus agentes e o autuado, mesmo nos casos de presunção, em que está invertido o ônus da prova. O ônus da prova, nesse caso, evidente é do contribuinte, a busca da verdade material é dever das duas partes na relação jurídica tributária.

A exigência que no auto de infração data de dezembro de 2006, no valor de R\$ 667,49, nos demonstrativos apresentados de fls. 19 e 59, constam como sendo de janeiro 2006.

Por fim, com relação ao período de 01/07/07 a 31/12/07, apesar de não haver quaisquer contestações por parte do autuado, sendo optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional obedecerá ao disposto na Lei Complementar Federal nº 123, de 14.12.06, não poderia ser utilizada na apuração do ICMS exigido a título de presunção de omissão de saída, a legislação do SIMBAHIA (Lei nº 7.357/98).

Verifico que a concessão do crédito presumido de 8% para compensar o débito apurado mediante presunções previstas no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/97, foi inserida no art. 15, V da Lei nº 7.357/98, com redação dada pela Lei nº 7.556/02, para ser aplicado quando o contribuinte inscrito no SIMBAHIA incorresse em prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento. Naquela situação o contribuinte inscrito no SIMBAHIA como microempresa apurava o ICMS mediante pagamento de um valor fixo em função do faturamento e as Empresas de Pequeno Porte, apuravam o imposto mediante aplicação de um percentual sobre a sua Receita Bruta.

Como para as empresas optantes do SIMBAHIA era vedada a utilização de qualquer crédito fiscal, a legislação estendeu o crédito presumido de 8%, compensado com o débito do ICMS apurado em infrações de natureza grave prevista na legislação especial. Nessa situação, o contribuinte inscrito no SIMBAHIA perdia os benefícios fiscais do tratamento tributário do regime simplificado de apuração do ICMS, com a aplicação da alíquota de 17%, atenuada com a aplicação do crédito presumido, em respeito ao princípio da não cumulatividade inherente do ICMS.

No presente lançamento, em relação ao período de 01/07/07 a 31/12/07, face a vigência da LC 123/06, encontra-se revogada toda a legislação do SIMBAHIA, sendo considerada inexistente a exigência fiscal no citado período, tendo em vista que o SIMPLES NACIONAL, como nova modalidade de exigência tributária envolve impostos (IR, ICMS, IPI, ISS) e contribuições (PIS, COFINS, CSSL e Contribuição Patronal/INSS).

Posto isso, é de se concluir que não pode ser apurado ICMS sobre omissão de saída mediante presunção para estabelecimento optante do SIMPLES NACIONAL aplicando critério diverso e com fulcro na legislação do ICMS estadual, inclusive já revogada, o que por si, pretere o exercício do direito de defesa do impugnante, nos termos do art. 18 do RPAF/BA.

Assim, por tudo o que foi elencado, além da impossibilidade jurídica de exigência no período em que vige o SIMPLES NACIONAL, período de 01/07/07 a 31/12/07, conforme acima relatado, entendo que esta infração 01 exige valores de ICMS sem se fazer acompanhar de demonstrativos fidedignos na determinação da respectiva base de cálculo, alvo que não foi obtido, mesmo após as duas diligências efetuadas; com tanta imprecisão e falta de clareza, tal grandeza não restou demonstrada de forma correta na presente situação, sobretudo, porque é da natureza da base de cálculo declarar com exatidão o fato que está sendo avaliado. Havendo descompasso entre o fato imponível e a base de cálculo o imposto não resta caracterizado e, por conseguinte, não pode ser validamente exigido.

É também nesse sentido, a Súmula nº 1 do CONSEF, que após análise de tudo quanto foi aqui colocado, a inexistência ou a existência defeituosa da demonstração da base de cálculo do imposto lançado e da infração cometida, fatores que, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, conduzem à nulidade do procedimento fiscal, nessa infração.

Assim, voto pela NULIDADE da infração 01, cujo procedimento deverá ser renovado, a salvo das falhas apontadas.

Recomendo de forma expressa, no entanto, a autoridade fazendária, cuidar da renovação do procedimento fiscal, a salvo de dúvidas ou incompreensões, para que o Estado possa constituir um crédito perfeitamente conhecido, de liquidez e certeza legal inquestionável, visto tratar-se de exigência por presunção.

Declaro, então, nula a infração 01 e procedente a infração 02, ambas constantes do presente auto de infração.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279102.0008/08-1, lavrado contra **COMÉRCIO DE INSTRUMENTOS MUSICAIS GENÁRIO EDIENE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 3.829,74, prevista no art. 42, inciso XIII-A, “h” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR