

**A. I. N°** - 269369.1202/08-6  
**AUTUADO** - J C ROCHA & CIA LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS ALBERTO FISCHBORN  
**ORIGEM** - INFAZ T. DE FREITAS  
**INTERNET** 22.07.09

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0189-05/09

**EMENTA: ICMS. 1.** CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO 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 não elidida, porém, o débito foi diminuído, mediante aplicação do critério da proporcionalidade previsto na Instrução Normativa 56/2007. **2.** DOCUMENTOS FISCAIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS APURADA POR FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA. O inciso IV do §3º do art. 2º do RICMS-BA autoriza a presunção que, entretanto, acha-se absorvida pela presunção da Infração 01 em face da ocorrência ter se dado no mesmo período de apuração. Infração não caracterizada. **3.** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS APURADA ATRAVÉS DE SALDO CREDOR DE CAIXA. Infração não elidida e expressamente reconhecida pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 02/12/2008 para exigência de ICMS no valor total de R\$45.620,35, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$39.880,02, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito através de equipamento Emissor de Cupom Fiscal em valores inferiores aos fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, no período de fevereiro a dezembro de 2004, janeiro a novembro de 2005, março e maio de 2006 e junho, julho, setembro e outubro de 2007, conforme demonstrativos de fls. 637 a 640;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas;
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

O autuado, por seu representante legal, às fls. 659 a 673, impugna o lançamento dizendo, no que concerne à Infração 01, que a diferença constatada se refere a mercadorias da substituição tributária que comercializa, pois que a presunção acusada é relativa e que essa é elidida com a

apresentação de notas fiscais que comprovam o pagamento do ICMS relativo às receitas não informadas.

No que concerne à Infração 02 diz que a presunção não pode prosperar posto que não ocorreram as referidas entradas de mercadorias das notas fiscais não registradas, isto porque não teria sentido num universo de mais de 3.000 notas fiscais de entradas do período fiscalizado o autuado só omitir entrada de 06 notas fiscais deixando de apropriar o crédito do ICMS de tais compras além do autuante não ter apresentado qualquer prova da efetiva entrada e conseqüente saída sem pagamento do ICMS das referidas mercadorias.

No que concerne à Infração 03, o autuado a reconhece como devida.

Nas razões de impugnação diz que a Infração 01 implica em uma duplicidade de exigência fiscal, pois a diferença se refere a receita decorrente de vendas de mercadorias que já tiveram o ICMS pago por substituição tributária como tintas, vernizes, material elétrico, telhas, pisos, cerâmicas, etc., relativos a notas fiscais que anexa, e nesse sentido, transcreve acórdãos do CONSEF.

Quanto à imputação de omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas não registradas, expressa, em que pese o louvável esforço despendido na lavratura do auto de infração, que há equívoco em imputar a prática da infração ao autuado, pois que é desprovida de elementos comprobatórios, como exige o RPAF em seus artigos 2º, caput, 18, inciso IV, alínea “a” e 41, inciso II que transcreve.

Entende que é indispensável a apresentação das provas relativas às entradas das mercadorias no estabelecimento sob pena de nulidade da acusação. Alega que a entrada de mercadoria sem registro na escrita fiscal teria legitimidade se o autuante tivesse feito prova através de, por exemplo, apresentação de canhoto de recebimento da mercadoria assinado por preposto da empresa; ou ainda, que, ao passar pelos postos fiscais o Fisco acompanhasse aonde foram descarregadas as mercadorias ou constatasse, logo após a entrega, seu registro nos livros fiscais da empresa, ou até mesmo o depósito em estabelecimento clandestino.

Outrossim, diz que o autuante poderia ratificar a ação fiscal com o comprovante de pagamento das referidas compras, ou acostar cópias das prováveis duplicatas mercantis tão comuns nas vendas a prazo, ou, ainda comprovar suas alegações, demonstrando que a receita auferida em cada operação refletiu na conta caixa/bancos ou na conta fornecedores, seja a aquisição à vista ou a prazo.

Entende que a falta de escrituração de notas fiscais de entradas não implica automaticamente ocorrência do fato gerador do ICMS, apenas autoriza, pura e exclusivamente, a presunção de omissão de saídas tributáveis de mercadorias devendo a autoridade fiscal aprofundar a fiscalização na busca da verdade material, elaborando os trabalhos de auditoria, como por exemplo, auditoria de estoque de mercadorias a fim de comprovar se efetivamente ocorreu a saída de mercadorias tributáveis sem o correspondente pagamento do tributo, aduzindo que, no caso, não ficou provado o recebimento das mercadorias, acrescentando que alguns documentos fiscais nem sequer possuem carimbo dos postos fiscais, limitando-se o preposto fiscal a recolher as notas fiscais do CFAMT, pretendendo, pois, transferir para o autuado a obrigação de provar aquilo que na ação fiscal não conseguiu, concluindo haver provado o descabimento da exigência fiscal, para o que transcreve ementas de acórdão do CONSEF, pedindo, por fim, a improcedência das infrações 01 e 02.

Na informação fiscal de fls. 1297 a 1299, o autuante em relação à Infração 01, diz que no curso da ação fiscal identificou que a empresa não discriminava a forma de pagamento da operação de venda no cupom fiscal durante o período fevereiro de 2004 a julho de 2005, descumprindo o previsto no parágrafo 7º do art. 238 do RICMS-BA. Já no período de agosto de 2005 a dezembro de 2007, identificou divergência entre os valores totais mensais informados pelas administradoras de

cartão de crédito e os valores totais mensais declarados pela empresa como vendas que tiveram pagamento por cartão de crédito e objetivando confrontar os valores de vendas informados pelas administradoras com o faturamento declarado pela empresa, mas também buscando evitar equívoco ou injustiça, intimou o autuado (fls. 17, 54, 73 e 161) para que informasse se dentre os totais diários da Redução Z, na forma de pagamento “EM DINHEIRO” existia algum valor de venda em que a forma de pagamento foi “Cartão de Crédito” e que a empresa atendeu as intimações conforme resposta na fl. 274 deste auto, acatando a maioria das justificativas do autuado.

Aduz que só agora, na Defesa, o autuado alega que as divergências se referem a mercadorias sujeitas à substituição tributária. Fala que o ramo da empresa é comércio varejista de material de construção, onde a maior parte de suas mercadorias não é sujeita à substituição tributária, conforme informação constante em suas DMAs, na forma transcrita abaixo:

ANO	VLR CONTÁBIL VENDAS	B C TRIBUTADAS	% TRIBUTADAS	B C ISENTAS	B C OUTRAS
2004	5.415.418,83	1.589.282,68	29,35		3.829.296,10
2005	4.486.786,80	2.233.306,67	49,78	458.914,42	1.787.536,49
2006	6.216.227,43	3.346.278,34	53,83	2.808.975,61	60.973,48
2007	5.507.114,87	3.024.335,81	54,92	333.370,66	2.118.534,71

Assim, o autuante entende que não procede a alegação da empresa opinando pela manutenção da presunção da omissão de saída de mercadoria tributada.

Em relação à Infração 02, diz que intimou a empresa a verificar as notas fiscais constantes do Sistema Sintegra e não registradas no Livro Registro de Entradas no total de 10 notas fiscais e o autuado respondeu através dos ofícios de fls. 627 e 628 justificando 4 das 10 notas fiscais, justificativa que acatou, opinando, também, pela manutenção dessa infração.

## VOTO

Os fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração dizem respeito a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, relativamente a vendas realizadas com cartão de crédito/débito em valores menores do que as vendas informadas pelas Administradoras de Cartões de Créditos (Infração 01), omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas (Infração 02) e omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa (Infração 03), infração que o autuado expressamente reconhece como devida, portanto, não havendo lide quanto a esta, concretizada está a sua caracterização.

O débito da Infração 01 funda-se na presunção contida no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

*“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”.

Vejo que tal presunção encontra-se devidamente especificada nas “Planilhas Comparativas de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito” (fls. 637 a 640), nas quais, foram considerados em

cada coluna, o período mensal, o total das vendas com cartão de crédito informadas pelas administradoras (débito e cartão de crédito), os valores mensais das vendas líquidas extraídas da Redução Z + as vendas apuradas através de notas fiscais; a diferença apurada representativa da base de cálculo do imposto; o imposto devido calculado à alíquota de 17%; e, finalmente, o ICMS devido.

Em relação a esta infração, vejo que o autuante durante a ação fiscal intimou o autuado para prestar esclarecimentos sobre se na diferença levantada havia confusão entre valores recebidos por cartões de crédito lançados como se fora em dinheiro, tendo o contribuinte justificado incorreções, muitas dessas sendo acatadas pela fiscalização.

Ainda com relação à Infração 01, na Defesa o autuado alega que a diferença apurada do confronto entre os valores das vendas com pagamento em cartões informados pelas administradoras e os registrados como recebimento por essa via nas Reduções Z dos ECFs decorrem das vendas de mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Ora, o próprio autuante informa que o ramo de atividade do contribuinte é o comércio varejista de material de construção e os documentos fiscais juntados pelo autuado por ocasião da defesa indicam, de fato, aquisição de mercadorias enquadradas na substituição tributária, razão pela qual entendo deva ser aplicado no caso o critério da proporcionalidade inserto na Instrução Normativa nº 56/07, com o que a presunção de omissão de saída deve restringir-se à proporção das mercadorias tributadas comercializadas no período da ação fiscal.

Tendo em vista que o autuante na Informação Fiscal indica a proporção das vendas de mercadorias tributáveis com base nas DMAs apresentadas ao fisco pelo próprio contribuinte, qual seja, 29,35% em 2004, 49,78% em 2005, 53,83% em 2006 e 54,92% em 2007, tais percentuais devem ser aplicados às diferenças apuradas na Infração 01, para inclusive afastar o argumento do *bis in idem* que a Defesa levanta.

Assim, embora a presunção seja relativa, ou seja, comportando prova em contrário, nos autos não há elementos capazes de elidir a acusação no valor que resta devido depois da aplicação do critério da proporcionalidade previsto na IN nº 56/07, vez que há, no caso, dados que possibilitam o cálculo das mercadorias tributáveis omitidas conforme índices já indicados.

Deste modo, estando caracterizada a infração, o valor da infração passa de R\$39.880,02 para R\$16.606,80, cujo demonstrativo de débito é o seguinte:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1					
Data Ocorr	Data vencto	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
28/02/2004	09/03/2004	1.558,43	17	70	264,93
31/03/2004	09/04/2004	3.171,54	17	70	539,16
30/04/2004	09/05/2004	5.273,02	17	70	896,41
31/05/2004	09/06/2004	3.017,58	17	70	512,99
30/06/2004	09/07/2004	3.903,71	17	70	663,63
30/07/2004	09/08/2004	1.847,46	17	70	314,07
31/08/2004	09/09/2004	977,17	17	70	166,12
30/09/2004	09/10/2004	2.104,41	17	70	357,75
31/10/2004	09/11/2004	3.060,98	17	70	520,37
30/11/2004	09/12/2004	1.334,04	17	70	226,79
31/12/2004	09/01/2005	2.907,98	17	70	494,36
31/01/2005	09/02/2005	6.930,55	17	70	1.178,19
28/02/2005	09/03/2005	5.840,57	17	70	992,90
31/03/2005	09/04/2005	6.638,13	17	70	1.128,48
30/04/2005	09/05/2005	3.851,48	17	70	654,75
31/05/2005	09/06/2005	6.535,03	17	70	1.110,96
30/06/2005	09/07/2005	2.812,45	17	70	478,12

31/08/2005	09/09/2005	3.581,82	17	70	608,91
30/09/2005	09/10/2005	2.383,88	17	70	405,26
31/10/2005	09/11/2005	13.291,76	17	70	2.259,60
30/11/2005	09/12/2005	3.376,61	17	70	574,02
31/03/2006	09/04/2006	325,48	17	70	55,33
31/05/2006	09/06/2006	1.986,80	17	70	337,76
30/06/2007	09/07/2007	5.380,74	17	70	914,73
30/07/2007	09/08/2007	3.940,80	17	70	669,94
30/09/2007	09/10/2007	1.395,39	17	70	237,22
31/10/2007	09/11/2007	259,25	17	70	44,07
<b>TOTAL</b>					<b>16.606,82</b>

Quanto à Infração 02, verifico tratar-se da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de mercadorias não registradas prevista no inciso IV do §3º do art. 2º do RICMS-BA. Tendo em vista que esta também é uma presunção relativa que se verificou da falta de registro de notas fiscais referente a entradas de mercadorias cujo período de ocorrência (abril e outubro de 2004 e janeiro de 2005) acha-se abrangido no período da também presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis visto na Infração 01, sendo, inclusive, tal valor da omissão suficiente para suportar o pagamento das aquisições não registradas da Infração 02, entendo que a Infração 01 absorve a Infração 02, razão pela qual entendo esta esvaziada de subsistência.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, restando devida a Infração 01 na forma acima demonstrada e a Infração 03 que foi integralmente reconhecida pelo impugnante.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269369.1202/08-6**, lavrado contra **J C ROCHA & CIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.168,96**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2009.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO - RELATOR

TEREZA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA