

A. I. N.º - 156743.0018/07-8  
AUTUADO - S S BIDÚ & CIA. LTDA.  
AUTUANTE - RICARDO JORGE FERNANDES DIAS  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
INTERNET - 20. 12. 2010

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0386-01/10**

**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 26/06/2007, foi atribuída 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 pagamentos efetuados através de cartão de crédito ou de débito em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses de julho a dezembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$33.591,27, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 11 a 16, arguindo, inicialmente, que o Auto de Infração foi lavrado fora do estabelecimento autuado. Aduz que no próprio corpo do Auto de Infração se encontra descrito que o mesmo não foi lavrado no estabelecimento do contribuinte e sim na INFRAZ ILHÉUS, o que demonstra que o autuante não se deu ao trabalho de fiscalizar a empresa em seu estabelecimento, muito menos de emitir nesse local o Auto de Infração.

Realça que o art. 10 do Decreto Federal nº 70.235/72 obriga a lavratura do Auto de Infração no local da verificação da falta, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, uma vez que qualquer infração cometida somente poderia ocorrer dentro do estabelecimento comercial, excetuando-se em se tratando de feiras, exposições, mostras e operações semelhantes, conforme também expressa o art. 196 e seu parágrafo único do CTN [Código Tributário Nacional].

Acrescenta que a doutrina é taxativa sobre esse ponto, considerando ineficaz e inválido o Auto de Infração lavrado em local diverso do estabelecimento, inexistindo motivo relevante que impeça o procedimento normal, por quebrar a segurança jurídica e a seriedade que deve existir na relação fisco-contribuinte e nos atos da fiscalização. Salienta que deve-se evitar a lavratura de Autos de Infração “por correspondência”, sem qualquer fiscalização e enviados pelo correio, desprezando-se o princípio do contraditório. Isto, porque durante a fiscalização o contribuinte tem o direito de se fazer representar por seu contabilista ou pelo advogado. Aduz que quando a autuação ocorre fora do estabelecimento, sem sequer serem pedidas explicações ou esclarecimentos por escrito sobre eventuais irregularidades, ocorre a quebra do contraditório.

Ressaltando que se admite aquele procedimento nos casos de feiras, exposições, mostras, mercadorias em consignação ou em trânsito, ou em decorrência de mo Bernardo Ribeiro de Moraes atinente à correta formalização do Auto d

Alega que em razão da existência do princípio do contraditório, antes de autuar, o agente do fisco deveria tê-lo intimado por escrito, na fase que precede a lavratura do Auto de Infração e da imposição de multa, a prestar todos os esclarecimentos necessários, quanto às causas da falta de recolhimento do imposto, pois depois da lavratura qualquer tentativa de descharacterizar a falta de recolhimento é inútil.

Replica que no presente caso não foi feita nenhuma intimação com esse objetivo, antes da emissão do Auto de Infração, não entendendo o motivo que conduziu o autuante a adotar esse procedimento, assim como a não fazer a entrega dos demonstrativos das transferências eletrônicas emitidas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Ao tratar sobre o mérito, alega que explora o comércio varejista de produtos alimentícios (minimercado), na condição de SimBahia, com predominância de mercadorias cujas operações são isentas ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária (relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA), caso em que o ICMS é pago de forma antecipada, a exemplo de água mineral, refrigerantes, cigarros, frutas, verduras, pilhas, bebidas alcoólicas, refrescos, sucos, sorvetes, picolés, gomas de mascar, bombons, farinha de trigo, biscoitos, macarrão e lazanha.

Entende descaber a exigência do imposto por presunção, tendo em vista que o tributo é recolhido por antecipação. Como as saídas subsequentes são desoneradas de tributação, conforme dispõe o transcrto art. 356 do RICMS/BA, o roteiro aplicado pelo fisco não foi o apropriado. Assim, como a quase totalidade das mercadorias estão enquadradas no mencionado regime, não é devido o pagamento do imposto, independentemente da emissão de nota fiscal de saída, para não caracterizar a bitributação ou o enriquecimento ilícito do Estado.

Referindo-se ao procedimento operacional de emissão de cupom fiscal, alega ter constatado que, em diversos casos, as vendas com cartão de crédito (pagamento único) e débito estavam sendo registrados com a forma de pagamento a dinheiro, principalmente em decorrência de uma interpretação, agora julgada equivocada, que essas vendas são consideradas à vista. Afiança que de acordo com documentos que alega estar anexando, o valor total das vendas no período foi de R\$285.475,53, enquanto que o autuante encontrou na redução Z apenas o montante de R\$41.701,72.

Destaca que as informações das administradoras não se constituem em prova absoluta, desde quando a simples relação de venda com cartão sem a juntada dos comprovantes emitidos não pode ser considerada, mesmo porque as vendas realizadas em um mês somente são creditadas em sua conta corrente nos meses posteriores, inexistindo coincidência e correlação entre os valores de vendas de um mês com os valores informados pelas administradoras naquele mês.

A título de esclarecimento e de prova, anexa às fls. 18 e 19 extrato de sua conta corrente, apontando que os valores creditados em função das vendas em cartão no mês de setembro de 2006 foi de R\$60.671,48, enquanto as administradoras informaram a cifra de R\$73.672,37; já em dezembro o crédito foi de R\$65.894,06, sendo informado o valor de R\$80.610,35, montantes bem superiores aos creditados. Alega que ou as informações prestadas pelas administradoras à SEFAZ estão incorretas ou os créditos efetivados na conta corrente foram feitos a menor, cabendo às administradoras pagarem a diferença. Entende que a primeira hipótese deve ser a mais acertada.

Conclui que a infração não ficou caracterizada, já que o roteiro adotado não foi o adequado e por estar sustentada em provas insubstinentes. Entende que na pior das hipóteses caberia uma penalidade fixa, pela não discriminação no corpo de algumas notas fiscais, a forma de pagamento utilizado, se dinheiro, cartão ou cheque.

Requer que as questões apresentadas sejam apreciadas e decididas uma a uma, com motivação adequada e fundamentação, dentro do princípio do contraditório pleno e amplo. Espera que o autuante reconheça os equívocos do lançamento e o CONSEF julgue o caso improcedente.

Consta Termo de Intimação e Aviso de Recebimento às fls. 55 a 57, concernentes à entrega ao contribuinte dos relatórios TEF por operação (fls. 22 a 53), quando foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Por meio de comunicado à fl. 59, o autuado confirmou que tomou conhecimento da juntada de cópias dos relatórios TEF referentes ao período de 01/07/2006 a 31/12/2006, por meio de e-mail para a sua contabilidade. Argumenta que após a sua análise, em nada modifica o conteúdo de sua impugnação, uma vez que o relatório apenas detalha dia a dia as supostas transações com cartão de crédito/débito, produzido de forma unilateral e de difícil conferência, pelos motivos apresentados na defesa. Ratifica os termos das razões de recurso.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 61/62, salientando que o lançamento se baseou na planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito e no relatório de informações TEF-Anual, fornecidas pelas administradoras de cartões (fls. 06/07), por ter sido apurado um valor bem diferente daquele que foi verificado nos cupons fiscais (redução Z), tendo sido concedido o crédito presumido de 8%, em razão de se tratar de contribuinte optante pelo SimBahia.

Realça que por determinação do CONSEF foi juntado, também, o relatório diário de operações TEF, não restando dúvidas quanto aos valores informados pelas administradoras de cartão, tendo sido concedido novo prazo de defesa, quando o autuado ratificou a sua impugnação.

Aduz que o contribuinte confessa ter incorrido em erro de interpretação, registrando o cartão de débito como dinheiro. Sugere a procedência do Auto de Infração.

Considerando as alegações do contribuinte de que explora o comércio varejista de produtos alimentícios, operando preponderantemente com mercadorias sujeitas à antecipação tributária ou cujas operações são isentas do ICMS, e tendo em vista que a Instrução Normativa nº 56/2007 determina a apuração da proporcionalidade nos casos de infrações concernentes à omissão de saídas presumidas: a 1ª JJF converteu o processo em diligência à INFRAZ Ilhéus (fl. 65), para que o autuante adotasse as seguintes providências:

01 – com base na documentação fiscal constante dos autos e em outros elementos que estivessem de posse do contribuinte, que julgassem necessários, elaborasse demonstrativo referente ao período autuado, indicando os valores e percentuais relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, e àquelas relativas às operações tributadas normalmente;

02 – tomando por base a proporcionalidade concernente às mercadorias tributadas normalmente, elaborasse nova Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, mantendo o crédito presumido de 8%.

Em seguida, deveria ser entregue ao autuado cópia reprográfica dos elementos acostados pelo diligente, bem como do Termo de Diligência, sendo-lhe informado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

O autuado se manifestou às fls. 69 a 71, realçando que era materialmente impossível apresentar demonstrativo, por operação individualizada, das vendas realizadas por meios de cartão de crédito/débito, nas quais comprovadamente houve emissão de nota ou cupom fiscal, uma vez que na prática não se junta o valor do cupom fiscal com a nota fiscal respectiva, por diversos motivos operacionais.

Quanto à solicitação de juntada das cópias dos documentos fiscais que comprovem as vendas, por operação, realizadas por meio de cartão de crédito ou débito, das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, isentas e não tributadas, e das mercadorias tributadas, apresenta planilha do período de 01/01/2006 a 30/06/2006, que demonstra que adq tributadas ou com substituição tributária, comprovando que 58% c

consequentemente vendidas, se enquadram naquelas situações tributárias. Junta, também, cópias das notas fiscais de compras das mercadorias relacionadas na planilha.

Salienta que a Instrução Normativa 56/2007 determina que havendo no montante das mercadorias objeto da autuação, mercadorias isentas, não tributadas e outras, que esse valor seja levado em conta, deduzindo-o na mesma proporção do valor do ICMS reclamado. Entende que com base nesses elementos o Auto de Infração será julgado improcedente, reduzindo-se o valor do ICMS, uma vez que ao apurar omissão de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o autuante pode considerar que parte dos valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido.

Lembra que a norma estabelece que se as operações habituais do contribuinte são integralmente isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, o fiscal deverá abster-se de aplicar os roteiros relativos à presunção, aplicando outros roteiros de fiscalização.

Pugna pela improcedência total da autuação, que seja aplicada a Instrução Normativa 56/2007, sendo deduzido da base de cálculo do ICMS as mercadorias isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, conforme demonstrado na planilha e nas cópias das notas fiscais.

O autuante prestou informação fiscal acerca da solicitação de realização de diligência, argumentando que ao atender à intimação correspondente, o contribuinte apresentou documentação referente aos meses de janeiro a junho de 2006, a qual não pode ser acatada, por divergir do período a que se refere a autuação, que abrange julho a dezembro de 2006.

Salienta que ao observar a Instrução Normativa nº 56/2007 e outras fontes, chegou às seguintes conclusões: essa norma foi publicada no ano seguinte ao da fiscalização; não se aplica a empresas do SimBahia e sim a empresas do regime normal; e o contribuinte declarou na DME valores abaixo dos informados pelas administradoras de cartões, conforme cópias que anexa.

Sugere a manutenção do Auto de Infração em seu inteiro teor.

Considerando que a diligência anterior não foi realizada pelo autuante, com as seguintes justificativas: que o contribuinte apresentara documentos referentes a período diverso daquele autuado; que a Instrução Normativa 56/2007 fora publicada após a realização da fiscalização; que essa norma não se aplica a empresas do SimBahia e que o contribuinte declarara na DME valores abaixo dos informados pelas administradoras de cartões; considerando as alegações do sujeito passivo de que opera preponderantemente com mercadorias sujeitas à antecipação tributária ou cujas operações são isentas do ICMS, e como a Instrução Normativa 56/2007 determina a apuração da proporcionalidade nos casos de infrações decorrentes de presunção de omissão de saídas; considerando o entendimento adotado pelo CONSEF, quanto à aplicação da proporcionalidade, mesmo antes da vigência da citada norma aos contribuintes do Simbahia, inclusive de forma retroativa: a 1ª JJF diligenciou o processo, para que Auditor Fiscal estranho ao feito adotasse as seguintes providências:

01 – intimasse o contribuinte a apresentar a documentação fiscal atinente ao período objeto da autuação, entregando-lhe, no ato, cópias reprográficas da informação fiscal anterior e do pedido de diligência. Com base na documentação fiscal constante dos autos e naquela disponibilizada pelo sujeito passivo, elaborasse demonstrativo relativo ao período em questão, indicando os valores e percentuais correspondentes às operações de saídas isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, assim como àquelas relativas às operações tributadas;

02 – tomando por base a proporcionalidade concernente às operações com mercadorias tributadas normalmente, elaborasse nova Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, mantendo o crédito presumido de 8%.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos elementos acostados, com a concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

O autuante esclareceu que por determinação do CONSEF fora juntado o Relatório de Operações TEF, quando fora reaberto o prazo de defesa, não restando dúvidas quanto aos valores informados pelas administradoras de cartão. Observa que em atendimento à última determinação, intimou o contribuinte, entregando-lhe cópia do pedido de diligência, entretanto foi trazido ao processo apenas um comprovante de inscrição e da situação do contribuinte no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e mais nenhum documento.

Entende que, assim, o autuado demonstra falta de interesse de agir, devendo o processo seguir para o CONSEF, para que seja realizado o julgamento.

## VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, que consistiu na alegação de que a lavratura do Auto de Infração somente poderia ter sido feita em seu estabelecimento. Assevero que inexiste ilegalidade ou mesmo ofensa a qualquer dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, uma vez que a legislação tributária estadual traz regra própria quanto à determinação do local onde deve ser lavrado o Auto de Infração, a teor do que dispõe o art. 39, § 1º do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, que orienta: “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”. Considerando que o Auto de Infração foi lavrado na repartição fazendária, houve atendimento à referida disposição regulamentar, o que afasta a argumentação defensiva.

No que concerne à alegação de que o preposto fiscal teria a obrigação de antes de lavrar o Auto de Infração, ter intimado o contribuinte a prestar esclarecimentos a respeito da irregularidade apurada, que consistiu na falta de recolhimento de ICMS, saliento que o Auditor Fiscal procedeu com acerto, haja vista que seguiu estritamente o quanto disposto no art. 38 do RPAF/BA, que estabelece o seguinte:

*“Art. 38. O Auto de Infração será lavrado para exigência de tributos, acréscimos tributários e multas, sempre que, mediante ação fiscal relativa a estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória.”*

Ademais, após a ciência da lavratura do Auto de Infração, foi concedido ao contribuinte o prazo regular de 30 (trinta) dias para que ele pudesse impugnar o lançamento tributário, conforme estabelece o art. 123 do RPAF/BA.

Quanto à reclamação defensiva a respeito da falta de entrega dos relatórios atinentes aos informes prestados pelas administradoras de cartões, ressalto que posteriormente a Repartição Fazendária promoveu a sua entrega ao contribuinte, quando reabriu o seu prazo de defesa.

No mérito, observo que foi atribuída ao sujeito passivo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento de vendas realizadas com pagamento através de 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/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, estando o fato gerador devidamente apontado. o que lhe dá fundamentação legal, tendo em vista, ademais, que o Au<sup>1</sup> disposições previstas no RICMS/BA, que por sua vez regulamenta a I esse imposto no Estado da Bahia.

Constatou que tendo em vista o resultado do levantamento realizado, o autuante presumiu ter ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, baseado na previsão contida no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos, e 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 com os valores informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras. Tendo sido verificada a existência de divergências entre os referidos dados, foi exigido 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."*

Observo que tendo em vista que no presente caso estamos diante de uma presunção legal relativa, prevista no dispositivo acima, cabe ao contribuinte o ônus da prova, mediante a apresentação dos elementos necessários à desconstituição dos fatos presumidos, o que efetivamente não ocorreu.

Noto que, ao invés disso, o contribuinte baseou sua defesa argumentando, inicialmente, que as divergências apuradas pela fiscalização teriam se originado de equívoco procedural ocorrido em seu estabelecimento, aduzindo que as vendas com cartão de crédito e débito tinham sido registradas incorretamente como se fossem a dinheiro, complementando que estaria juntando os elementos comprobatórios de tais argumentos, os quais, entretanto, jamais juntou aos autos.

Adotando outra linha argumentativa, o sujeito passivo alegou que explorava o comércio varejista de produtos alimentícios, operando, de forma preponderante com mercadorias sujeitas à antecipação tributária ou cujas operações seriam isentas do ICMS, pleiteando a aplicação da proporcionalidade. Saliento que visando atender ao quanto requerido pela defesa e tendo em vista que a Instrução Normativa nº 56/2007 determina que seja adotada a proporcionalidade nos casos de infrações concernentes à omissão de saídas presumidas, esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligências, visando verificar se existiam condições que possibilitassem atender ao quanto requerido pelo contribuinte.

Consigno que, entretanto, apesar de terem sido implementadas duas diligências, não foi possível atender ao seu pedido, desde quando na primeira oportunidade o autuado apresentou documentação fiscal relativa a período divergente daquele que fora objeto de fiscalização e, portanto, não poderiam servir de parâmetro para que fosse apurada a proporcionalidade sobre as operações relativas a mercadorias normalmente tributáveis. Já ao atender à intimação apresentada quando da segunda diligência, o contribuinte se limitou a juntar uma folha contendo a sua inscrição junto ao Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica.

Assim, apesar de ter sido atendido o seu pedido de realização de diligência, o próprio autuado deixou de disponibilizar os elementos essenciais à realização da apuração em questão.

Verifico que tendo em vista que o contribuinte se encontrava enquadrado no autuante, de forma correta, seguiu os mesmos critérios estabelecidos no regime normal, conforme previsão contida no art. 408.

alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/2000, concedendo, porém, o crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº 8.413/02.

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 **156743.0018/07-8**, lavrado contra **S S BIDÚ & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.591,27**, 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, 10 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR