

A. I. N °. - 206896.0214/09-7  
AUTUADO - S M MACHADO E CIA. LTDA.  
AUTUANTE - OTHONIEL SANTOS FILHO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 20. 12. 2010

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0391-01/10**

**EMENTA: ICMS.** 1. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO POR 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. A exclusão de valores anteriormente exigidos em outra ação fiscal, resulta na redução do montante do débito. Infração parcialmente subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não impugnada. b) IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS SEM A DEVIDA AUTORIZAÇÃO. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração acatada. Rejeitadas as arguições de nulidade e indeferido o pleito pela redução ou dispensa da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2009, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao valor total de R\$238.552,54, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de 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 citados cartões, nos meses de janeiro de 2006 a junho de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$238.064,49, acrescido da multa de 70%, conforme demonstrativos que comparam as vendas através de notas fiscais e os valores informados (TEF), dados contidos nas planilhas analíticas e sintéticas gravadas e identificadas eletronicamente mediante impressão digital do arquivo, em CD-ROM entregue ao contribuinte mediante recibo.

Consta na “Descrição dos Fatos” que de forma contrária ao que determina a legislação, o contribuinte não possui equipamento emissor de cupom fiscal – ECF, utilizando apenas notas fiscais, as quais foram digitadas e cotejadas individualmente por data e valor;

02 – deixou de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de novembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$28,05, acrescido da multa de 70%. Consta ter sido detectado que a em 16/11/2006, no valor de R\$165,00, não foi lançada no livro R carimbo apostado constando tal ocorrência. Entretanto, foi verificad

nota fiscal com número, série e AIDF idênticos, divergindo na cor da impressão, produto vendido, valor, padrão gráfico e papel utilizado, no valor de R\$546,00;

03 – confeccionou, sem a devida autorização, impressos de documentos fiscais, sendo sugerida a multa no valor de R\$460,00. Consta que o contribuinte confeccionou e emitiu, em duplicidade, sem autorização, a nota fiscal série D-1 número 11.300.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 16 a 37, registrando, inicialmente, que para demonstrar a sua boa-fé, assim como para preservar as boas relações com o fisco, reconhece as infrações 02 e 03 como devidas, ao tempo em que solicita a emissão de DAE [documento de arrecadação estadual], para proceder ao respectivo pagamento.

Ataca a infração 01, ressaltando que o Auto de Infração, conforme dispõe o art. 38 do RPAF/BA, deve atender aos dispositivos legais insculpidos na lei instituidora do tributo. Lembra que através do art. 4º, § 4º, a Lei estadual nº 7.014/96 admite a possibilidade da exigência do ICMS por meio de presunção legal, com base na declaração de vendas pelo contribuinte, da totalidade de suas operações comerciais, inclusive aquelas acobertadas por notas fiscais série D1, independentemente de ter sido utilizado cartão de crédito ou de débito para realizar a transação.

Ressalta que o autuante não observou que o total das vendas é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões, bastando, para comprovar, efetuar o cotejo entre a DMA [declaração e apuração mensal do ICMS] relativa ao período de Janeiro de 2006 a Junho de 2008, registrado no Sistema INC/SEFAZ-BA, com aquelas informações.

Salienta que no exercício de 2006, a DMA indica vendas totais no valor de R\$2.129.000,50, enquanto o documento das administradoras aponta um montante de R\$2.054.678,40. Já o exercício de 2007 apresenta o valor total de vendas de R\$2.334.031,70, sendo o total das administradoras de R\$2.141.006,90, e, por fim, o exercício de 2008 (janeiro a junho) indica um montante de vendas de R\$1.324.015,60 e as administradoras de R\$1.049.301,10.

Aduz que não se pode falar em diferenças sujeitas à exigência fiscal, pois a incidência do imposto tem que se amoldar à lei que o instituiu. Deste modo, o Auto de Infração, que pode se converter em um título executivo extrajudicial, se sujeita aos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, conforme prevê o art. 39 do RPAF/BA, devendo descrever a infração de forma clara, de sorte que não ocorrendo o ajuste perfeito entre o fato e a norma, a autuação carece de segurança e certeza, devendo ser anulado, nos termos do seu art. 18, inciso IV, alínea “a”.

Afirma que o art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96 não possibilita a exigência de tributo pela diferença entre o valor das vendas realizadas através de cartão de crédito e o informado pelas administradoras, pois o seu teor se refere às vendas totais em valor inferior ao montante comunicado à SEFAZ pelas administradoras. Assim, qualquer interpretação amparada na hermenêutica gramatical, histórica, teleológica ou sistemática do dispositivo legal, não dá suporte à pretensão do fisco, por desobedecer ao comando descrito na Lei, devendo o Auto de Infração ser anulado.

Tendo em vista a sua manifesta impropriedade, especialmente por inexistência de justa causa para a sua lavratura, por inocorrência de qualquer ilicitude, além de grave ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, entende que a autuação é totalmente nula.

Assevera que a Constituição Federal, através do art. 5º, inciso II, garante aos cidadãos o exercício ao direito de defesa, tanto na fase administrativa como na judicial, não podendo ser submetidos a atos ilegais.

Aduz que o Auto de Infração está eivado de nulidade absoluta, não havendo como prosperar a pretensão do autuante, quer pela falta de justa causa, quer pela impropriedade que o reveste, por encontrar-se desamparado de preceito legal, uma vez que a descrição dos fatos tidos como ilícitos não se coaduna com a descrição do comando legal contido r

Nesse sentido, traz o entendimento de Hely Lopes Meirelles sobre a nulidade do Auto de Infração, concluindo que estando configurada nítida e incontestável infringência aos princípios basilares do sistema tributário - a legalidade e a tipicidade - que permitem excluir a margem de dúvidas quanto ao momento de constituição da obrigação tributária, a acusação fiscal deve ser afastada de plano pelo órgão julgador, por absoluta inexistência de comando legal.

Na hipótese de ser apreciado o mérito da autuação, consigna que a substituição tributária se refere a um regime que atribui a terceira pessoa a responsabilidade pela arrecadação do crédito vinculado ao fato gerador, excluindo a responsabilidade dos contribuintes seguintes ou atribuindo a estes um caráter supletivo para o cumprimento da obrigação, como se verifica no art. 128 do CTN [Código Tributário Nacional].

Já a Lei Complementar nº 87/96 delegou à lei ordinária de cada estado a competência para disciplinar o assunto, sendo que na Bahia encontra-se no art. 353, inciso II, item 32 do RICMS/BA, que aponta os objetos referentes às atividades que devem ser tributadas na origem. Assim, como o art. 125, inciso II, alínea “b” do RICMS obriga ao adquirente a antecipar o imposto devido por substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por antecipação, é injustificada a exigibilidade do crédito tributário, uma vez que a atividade já foi tributada antecipadamente.

Transcreve o pensamento de Hugo de Brito Machado, onde é pontuado que o substituto é colocado pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, para afirmar que não pode prevalecer nova exigência tributária sobre as operações efetuadas pelo impugnante, por se constituir em uma arbitrariedade, tendo em vista uma possível nova tributação. Salienta que se a imputação for admitida, o fisco estará exigindo tributo duas vezes sobre o mesmo fato.

Comenta sobre a presunção legal, alegando que de acordo com a regra matriz de incidência, ao ocorrer o fato gerador, os elementos tipificados na norma devem ser observados, para garantir o atendimento dos princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica, que visam confirmar a ocorrência dos fatos tributáveis amparados pelo princípio da verdade material.

Realça que, de forma contrária, a presunção legal *juris tantum*, ou presunção relativa, não insere certeza quanto à ocorrência do fato gerador, constituindo-se em mera probabilidade. No presente caso há uma presunção relativa, que permite afastar a presunção legal, com base em prova em contrário ou fatos modificativos ou extintivos de direito previsto em lei.

Ressalta que a regra de incidência com base na presunção legal *juris tantum* se aplica ao caso em tela, desde quando cerca de 80% das operações de venda realizadas no seu estabelecimento são relativas a produtos submetidos ao regime de substituição tributária (calçados) conforme ressalta ter demonstrado, atendendo ao dispositivo legal, provando a improcedência da presunção.

Aduz que a norma de incidência da ordem processual foi afastada por norma de incidência material, não constituindo relação de causa e efeito entre o fato provado e a presunção legal decorrente de ilação, que constituiu a hipótese de incidência da regra jurídica tributária. A esse respeito, apresenta trecho do voto atinente ao Acórdão da 3ª JJF, de nº 2505/00, e a ementa relativa ao Acórdão da 2ª CJF, nº. 0472-12/02, quando foi reconhecido que o método de apuração era inadequado em razão de os produtos se encontrarem submetidos à substituição tributária.

Enfatiza que o autuante deveria ter determinado quais as mercadorias que estariam subsumidas à norma de apuração prevista no art. 2º, § 3º, inciso VI do RICMS/BA. Assim, requer que sejam aplicados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, pois a maior parte das mercadorias que comercializa já está com o imposto previamente recolhido. Para comprovar sua assertiva, anexa cópias de notas fiscais que indicam a aquisição de calçados (Doc. 02).

Acrescenta que o autuante não considerou a forma de comercialização praticada, uma vez que as notas fiscais relativas às vendas diárias (série D-1) eram emitidas r

as diferenças apuradas, pois o valor de algumas notas fiscais correspondem a diversos boletos emitidos durante o dia.

Ademais, existem características na operacionalização de suas vendas não esclarecidas para o autuante, de forma que o levantamento fiscal não corresponde à sua real movimentação financeira. Destaca que em 03/01/2006, o autuante indicou que foram realizadas cinco operações de vendas por meio de cartões de crédito/débito, no valor total de R\$4.569,00; foi apurada uma omissão de R\$805,00, com ICMS devido de R\$136,85, sem o autuante atentar que os valores se referem a recebimentos de parcelamentos de operações de vendas anteriores a janeiro de 2006, registradas pelas administradoras em meses posteriores como vendas correntes.

Como ocorreram parcelamentos em até seis meses, o levantamento está prejudicado em relação às operações dos meses subsequentes. Cita, como exemplo, que uma venda realizada no valor de R\$600,00, em novembro de 2009, com a nota fiscal emitida, porém parcelada em seis vezes, não vai corresponder à informação prestada pela administradora, que vai indicar um pagamento de R\$100,00 no período de novembro de 2009 a abril de 2010, justificando as diferenças encontradas, porém o autuante não vai encontrar em nenhum daqueles meses uma nota fiscal de R\$100,00.

Aduz que o autuante também não considerou a venda “fatiada”, ou seja, parte em cartão e parte em dinheiro ou cheque. Por exemplo: em 05/01/2009 foi efetuada uma compra no valor de R\$1.000,00, sendo emitida a nota nesse valor, entretanto a cliente paga a metade em dinheiro e a outra metade através de cartão de crédito. Nesse caso, a administradora informa à SEFAZ que naquele dia o autuado vendeu R\$500,00 em cartão de crédito, sendo que o autuante pede que seja “casada” a nota fiscal correspondente, não acatando a nota fiscal de R\$1.000,00, sob a alegação de que o valor do documento fiscal diverge daquele informado pela administradora.

Assevera que esse procedimento é legal, pois não existe no ordenamento jurídico estadual qualquer vedação ao seu uso. Para comprovar suas alegações, anexa cópias das páginas do livro Registro de Saídas de Mercadorias relativas ao período fiscalizado (Doc. 03 – fls. 68 a 116) e, como exemplo, cita que no mês de janeiro de 2006 foi considerada a venda de mercadorias através de cartão no valor total de R\$46.055,00, sem atentar que as vendas através de notas fiscais foi de R\$61.401,00.

Outro ponto que acha importante é que sua carteira de clientes apresenta um número reduzido de clientes, pois o seu objetivo é atender um nicho específico de mercado. Deste modo, várias vezes o cliente realiza a compra em determinada data, até por telefone, e como possui o número do seu cartão de crédito, emite o boleto, sendo que a retirada das mercadorias só ocorre em data posterior, justificando que o valor das vendas em cartão em determinada data não coincide com o valor das notas fiscais D-1 emitidas.

Alega que até mesmo a obsoleta “caderneta” com débitos ainda é utilizada pela sua empresa, com o cliente retirando as mercadorias com a nota fiscal D-1 emitida, porém pagando ao longo do tempo com cartão de crédito, cheque ou dinheiro.

Realça que todos esses fatos têm o objetivo de demonstrar não ser possível a exata coincidência diária entre o total da venda através de cartão de crédito e a respectiva nota fiscal D-1 emitida, o que significa que o “casamento” documento a documento é impossível. Entende se fazer necessária a realização de diligência por fiscal estranho ao feito para considerar as vendas mensais registradas e o total mensal de vendas através de cartão de crédito.

Argumenta que em 29/09/2006 o Auditor Fiscal Roque Pereira da Silva lavrou o Auto de Infração nº 117227.0014/06-2 (Doc. 04 – fls. 117 a 133) contra o autuado, alcançando os mesmos fatos imputados na presente autuação e utilizando metodologia completamente distinta. Na sua infração 02 o contribuinte foi acusado, em referência ao período c mesma irregularidade agora imputada.

Aduz que de acordo com a “Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito (Doc. 05 – fls. 134/135), foram comparadas as vendas informadas pelas administradoras de cartões com as vendas utilizando nota fiscal D-1.

Frisa que são dois pesos e duas medidas, pois o referido preposto fiscal considerou como vendas totais através de notas fiscais D-1 o valor de R\$822.197,00 no período de janeiro a junho de 2006, enquanto o autuante do presente processo desconsiderou as notas fiscais que não apresentavam valores rigorosamente iguais, apurando um valor para o mesmo período de R\$605.995,50, demonstrando que os prepostos do fisco não se entendem quanto ao critério a ser aplicado. Por essa razão, requer a nulidade dos dois lançamentos, sob pena de recorrer ao Judiciário, para fazer valer a sua pretensão, e forçar o Estado a suportar o ônus da sucumbência.

Enfatiza que a autuação fere de morte princípios constitucionais albergados no RPAF/BA, em especial no seu art. 2º. Frisa que quando o legislador previu a aplicação de outros princípios do direito ao processo administrativo fiscal, incluiu os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, os quais não foram observados nesta autuação, impondo exação fiscal exorbitante, em afronta aos referidos princípios, positivados na nossa Carta Magna.

Observa que o princípio da proporcionalidade visa coibir excessos desarrazoados, aferindo a compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa, para evitar restrições abusivas, não sendo lícito à administração valer-se de medidas restritivas ou formular exigências ao particular, além do estritamente necessário à realização da finalidade pública almejada.

Realça que a aplicação de multa no percentual de 70% fere de morte o conceito de proporcional ou razoável, já que se trata de sanção pecuniária relativa a uma sistemática de tributação que não acarreta qualquer prejuízo ao erário. Realça que é desarrazoada e desproporcional, uma vez que a adequação dos meios para atingir os fins deve ser perseguida pelo administrador, sob pena de se praticar injustiça fiscal. Nesse sentido, cita Helenilson Cunha Pontes.

Afirma ser razoável concluir que apesar de ser extremamente importante garantir o ingresso de recursos nos cofres públicos, não se justifica o sacrifício ilimitado dos bens jurídicos protegidos pela Carta Magna, sendo imprescindível que para aplicação do imposto exigido na autuação se obedeça aos limites do adequado, do necessário e do proporcional.

Lembra que o art. 150, inciso IV da CF/88 consagra o princípio do não-confisco, tendo o constituinte se preocupado em impossibilitar o livre-arbítrio estatal na instituição de tributos, visando garantir aos contribuintes limites para a ação do estado. Assim, o tributo utilizado com efeito de confisco é inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico. Apresenta lição de Hugo de Brito Machado sobre o tema e se reporta ao julgamento da ADI 2010-2, transcrevendo trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Mário Velloso.

Consigna que o efeito de confisco se caracteriza quando o contribuinte, em razão da exigência, se priva de bens que vinha utilizando. Traz o art. 7º do anteprojeto de alteração do CTN, de autoria de Geraldo Ataliba, que aborda a ferocidade de se querer cada vez mais arrecadar, sem observar os limites constitucionais. Assevera que a multa é confiscatória, por violar os direitos básicos assegurados pela Constituição, pois foram utilizados índices muito elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente no país.

Ressalta que é facultado ao julgador reduzir a multa excessiva aplicada pelo fisco, e indica que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhece a auto-aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal, como se observa nos Recursos Extraordinários de nºs 91.707 e 81.550. Apresenta, também, lições de Rui Barbosa Nogueira.

Conclui que devido ao caráter confiscatório da multa, fica latente a inconstitucionalidade da exigência, por afronta direta ao art. 150, inciso IV da Constituição Federal, que ao vedar o confisco, atinge por inteiro o crédito tributário. Pugna, desse modo, pela correção da multa.

Requer que o Conselho de Fazenda Estadual julgue procedentes os seguintes pedidos:

1) preliminar de nulidade – por falta de previsão legal para a infração 01, uma vez que a acusação é incompatível com a previsão legal insculpida no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, devendo ser decretada a nulidade do Auto de Infração, por falta de segurança e certeza.

2) no mérito - 2.1) a inaplicabilidade do regime de apuração com base na presunção legal *juris tantum*, uma vez que as mercadorias estão com fase de tributação encerrada;

2.2) revisão por fiscal estranho ao feito, da proporcionalidade das saídas de mercadorias tributadas que correspondem ao percentual de 20%;

2.3) revisão do lançamento, tendo em vista a inobservância dos valores correspondentes a vendas parceladas, vendas “fatiadas”, além de cupons fiscais pagos na modalidade à vista e registrados como venda a cartão, e respectivos boletos, emitidos e não considerados;

2.4) improcedência da autuação, em razão da aplicação de dois critérios em dois Autos de Infração relativos ao mesmo fato;

2.5) redução ou cancelamento da multa confiscatória.

Requer, ainda, a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, para verificar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, além de juntada posterior de documentos.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 138 a 141, aduzindo que não lhe compete comentar sobre as argumentações defensivas contrárias à aplicabilidade das normas atinentes ao presente lançamento e as de natureza constitucionais, mesmo porque se trata de matéria já pacificada na legislação estadual. Também não comenta sobre a alegação de que as multas são confiscatórias, haja vista que sua atividade tem natureza plenamente vinculada às normas regentes.

Ressalta que, por disposição legal, o contribuinte tem obrigação de usar o ECF [equipamento emissor de cupom fiscal] e, ao emitir o cupom fiscal, deveria indicar o meio de pagamento, o que implicaria na correta apuração do tributo devido, porém, deliberadamente, não o utiliza.

Deste modo, como o autuado somente opera com notas fiscais, procedeu à digitação de mais de 5.000 notas fiscais, conforme consta nas planilhas em Excel 2003 (xls) e 2007 (xlsx), constantes do CD-ROM entregue ao contribuinte e acostado aos autos. Salienta que a planilha foi elaborada, analiticamente, a partir de informações de duas origens: os documentos fiscais, com base na numeração, data e valor de cada nota fiscal e o Relatório TEF, fornecido pelas administradoras de cartão de crédito e de débito, conforme dispõe o art. 824-W do RICMS/BA.

Consigna que apurou a proporcionalidade das vendas de mercadorias isentas e não tributadas X mercadorias tributadas, visando não exigir do contribuinte tributo maior que o devido. Afirma que confrontou cada nota fiscal com sua data e valor e cruzou com o Relatório TEF, também com base nas datas e valores registrados, resultando em diversas operações sem omissão, bem como outras com omissão. Em relação a estas últimas, apurou o valor do ICMS aplicando a alíquota de 17% e, em seguida, aplicou a proporcionalidade, para achar o tributo devido.

Salienta que o autuado sugeriu ter procedido de forma correta, alegando que as notas fiscais série D-1, relativas às vendas diárias, eram emitidas no final do dia, porém esse procedimento não tem previsão no RICMS/BA.

Frisa que a maior prova das infrações cometidas encontra-se acostadas, fato não contestado pelo impugnante. Afirma q

parcelamentos através de cartões de crédito/débito em nada modificam a essência dos valores, uma vez que a administradora informa o valor total da operação e não os valores das parcelas, como quer fazer crer o autuado, de modo que esse valor deve ser igual ao da nota fiscal.

Entende que não lhe cabe comentar sobre a alegação de que através de outro Auto de Infração foi utilizada metodologia diferente, consignando apenas que empregou metodologia que reproduz fielmente todas as operações e oferece condições para que o autuado analise o procedimento.

Destaca que as alegações defensivas são totalmente descabidas, sem fundamento legal, visando apenas induzir os julgadores a erro, como na preliminar de nulidade, na inaplicabilidade do regime de apuração adotado, revisão da autuação por fiscal estranho ao feito por inobservância dos valores relativos a vendas parceladas, “vendas fatiadas”, além de cupons pagos à vista e registrados como venda a cartão, com os boletos emitidos e não considerados e improcedência em razão da utilização de dois critérios em duas autuações relativas ao mesmo fato.

Conclui, sugerindo que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente e que seja apurada a confecção, em duplicitade, de documento fiscal, que se constitui em fato bastante grave.

Considerando que ao se insurgir contra a infração 01, o contribuinte alegou que 80% de suas vendas se refere a produtos submetidos à substituição tributária, e tendo em vista que apesar de afirmar que aplicara a proporcionalidade, nos demonstrativos de fls. 143 a 206 não existe nenhum indicador de que realmente esse procedimento tenha sido adotado pelo autuante, não tendo sido possível a leitura dos dados constantes do CD-ROM de fl. 10; considerando a argumentação do autuado de que ocorreram vendas através de cartões, cujos pagamentos foram efetuados de forma parcelada, tendo as administradoras repassado à SEFAZ/BA as informações relativas aos valores das parcelas e não dos montantes integrais das vendas, porém que as notas fiscais foram emitidas com base nos valores totais de cada operação: a 1<sup>a</sup> JJF converteu o processo em diligência à INFRAZ Varejo (fls. 214/215), para que o autuante adotassem as seguintes providências:

- 1) intimasse o autuado a identificar as situações nas quais as informações contidas nos Relatórios TEF se referem aos valores parcelados, disponibilizando os documentos fiscais correspondentes às respectivas operações comerciais, e a apresentar elementos para apuração dos percentuais relativos às operações com mercadorias normalmente tributadas ou submetidas ao regime de substituição tributária;
- 2) caso a intimação fosse atendida, revisasse o lançamento, excluindo os valores atinentes às operações referentes às vendas que tivessem sido acobertadas pelas respectivas notas fiscais;
- 3) elaborasse, se fosse o caso, nova planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito e de débito, adotando a proporcionalidade relativa às operações concernentes às mercadorias normalmente tributáveis.

Em atendimento ao pedido de diligência, o autuante prestou Informação Fiscal às fls. 221/222, esclarecendo que intimou o contribuinte (fl. 218) a apresentar documentos, na forma prevista no Termo de Diligência, concedendo-lhe, para tanto, o prazo de doze (12) dias. Consigna que, entretanto, apesar do prazo razoável concedido, nenhum documento foi apresentado.

Supõe que pelo fato de os alegados documentos de vendas “fatiadas” inexistirem, jamais poderiam ser apresentados, pois quando ocorre a venda parcelada através de cartão de crédito, a administradora registra o valor total na TEF do vendedor e parcela a cobrança do consumidor.

Tendo em vista a insurgência indevida do autuado sobre a aplicação da proporcionalidade, aduz que provará através das DMAs e das planilhas acostadas, que aquele procedimento foi aplicado, conforme planilha à fl. 223, carecendo de verdade a afirmativa do defendente de que as suas vendas de produtos que sofreram antecipação tributária representam

Diz ter feito novos cálculos, conforme planilhas de fls. 223 a 307 apurados inicialmente, as parcelas de ICMS pagas em decorrência  
ACORDÃO JJF N° 0391-01/10

no qual foi constatada a omissão do imposto nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2006. Assim, entende ter atendido ao quanto solicitado pela 1<sup>a</sup> JJF.

Por meio do Termo de Intimação de fl. 341, o sujeito passivo foi cientificado quanto ao resultado da diligência, não constando dos autos nenhum pronunciamento a respeito.

## VOTO

Inicialmente, afasto a nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que os procedimentos adotados pela fiscalização são imprecisos e equivocados. Isto porque, uma análise dos elementos juntados aos autos, que se referem precisamente às DMAs (declarações e apurações mensais do ICMS), aos Relatórios Diários de Operações TEF, além dos dados relativos às notas fiscais emitidas pelo impugnante, me convencem quanto ao acerto do método de apuração adotado pela fiscalização, que se referiu ao Roteiro de Levantamento de Usuários de ECF (equipamento emissor de cupom fiscal).

Deste modo, não tem nenhuma pertinência a argumentação de que faltaria certeza nos resultados apurados pelo fisco, haja vista que a infração foi descrita de forma clara, estando o lançamento tributário cercado de segurança e certeza, preenchendo todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da tipicidade cerrada, do devido processo legal, da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, considerando, ademais, que a infração se encontra devidamente fundamentada em demonstrativos e documentos fiscais, atendendo aos comandos insertos no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Quanto ao pedido de nulidade, sob a assertiva de que teria existido insegurança na autuação, em razão da divergência de procedimento em duas ações fiscais distintas, ressalto descaber tal pleito, uma vez que na presente situação foi seguido o roteiro previsto para a situação que se apresentou à fiscalização. Ademais, o resultado da apuração verificado no levantamento anterior foi posteriormente considerado pelo autuante, que efetuou os pertinentes ajustes.

Não acato, de igual forma, a argumentação que a fiscalização estadual não poderia se utilizar das informações fornecidas por instituições financeiras e operadoras de cartão de crédito e de débito, visando apurar débitos atinentes ao ICMS, desde quando tais dados estão relacionados com as operações de venda de mercadorias, situações nas quais há incidência do tributo de competência estadual. Ademais, conforme ressaltarei quando tratar a respeito do mérito, a apuração dos valores concernentes 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 pelo autuante.

No mérito, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em razão da apuração de três irregularidades, dentre as quais o autuado reconheceu expressamente as infrações 02 e 03, tendo, inclusive, afirmado que efetuaria o recolhimento dos valores dos débitos correspondentes. Como constatei que os valores apurados se encontram devidamente indicados nos demonstrativos próprios e não há lide a respeito das imputações, mantenho integralmente as citadas infrações.

A infração 01 se referiu à falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos efetuados através de cartões de crédito ou de débito em valores inferiores àqueles fornecidos por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões.

Não faz nenhum sentido a alegação defensiva de que o autuante não teria considerado todas as suas operações comerciais, bem como que não observava que o total das vendas do período compreendido pela autuação fora superior aos valores informados | administradoras de cartões. Ressalto que de acordo com as cores demais elementos acostados aos autos, a diferença apurada resu

valores repassados à Secretaria da Fazenda pelas mencionadas instituições e os montantes declarados pelo contribuinte nas DMAs, além de terem sido consideradas as notas fiscais de venda. Ocorre que o autuante, de forma acertada, não considerou todas as notas fiscais, porém tão somente aquelas que guardavam correlação, em termos de datas e de valores, com os dados constantes dos relatórios recebidos pela SEFAZ.

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 declaradas pelo contribuinte constantes nas DMAs e nas notas fiscais emitidas, 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.”*

Nos termos dos artigos 824-B, *caput*, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, 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 conlúio da leitura desses dispositivos, no caso de emissão desses documentos fiscais, 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 sequencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal. Observo que tendo em vista que no presente caso estamos diante de uma presunção legal relativa, prevista no dispositivo acima transcrito, cabe ao contribuinte o ônus da prova, mediante a apresentação dos elementos necessários à desconstituição dos fatos presumidos, o que efetivamente não ocorreu.

Registro que as seguintes alegações defensivas não podem ser acatadas, pois desacobertadas da correspondente comprovação documental: que ao final do dia emitia notas fiscais relativas às vendas diárias correspondentes a diversos boletos; que não haviam sido consideradas as vendas “fatiadas”, que se referiam à realização de operações nas quais parte do valor era pago por meio de cartão e parte em dinheiro ou cheque; que às vezes o cliente realizava a compra em uma data, quando era emitido o boleto, porém como a retirada das mercadorias só ocorria em data posterior, o valor das vendas em cartão em determinada data não coincidia com o valor das notas fiscais D-1 emitidas; e o uso de “caderneta”, através da qual o c com a nota fiscal D-1 emitida, porém pagando ao longo do tempo co

Created with

Consigno que para atender o pleito do contribuinte quanto à apuração da proporcionalidade, por operar também com mercadorias sujeitas à antecipação tributária, e tendo em vista que nos respectivos demonstrativos não constava que esse procedimento tivesse sido adotado pelo autuante; bem como visando apurar a argumentação do autuado de que ocorreram vendas com pagamentos efetuados de forma parcelada, para as quais as administradoras teriam repassado as informações relativas aos valores das parcelas e não dos montantes integrais das vendas, porém que as notas fiscais teriam sido emitidas com base nos valores totais das operações, esta 1<sup>a</sup> JJF diligenciou o processo, para que o autuante efetuasse os ajustes pertinentes.

Observo que, no entanto, apesar de regularmente intimado para apresentar os elementos comprobatórios de suas alegações, inclusive disponibilizando os elementos necessários à apuração da proporcionalidade nos percentuais sugeridos, nenhum documento foi apresentado pelo contribuinte. Apesar disso, o autuante elaborou novas planilhas (fls. 223 a 307), nas quais comprovou que, efetivamente, houvera adotado o critério da proporcionalidade, com base nos dados disponíveis nas DMAs. Constatou que, além disso, foram deduzidos os valores das parcelas de ICMS pagas em decorrência do Auto de Infração lavrado anteriormente, quando fora constatada omissão do imposto nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2006.

Quanto aos Acórdãos oriundos deste Conselho de Fazenda mencionados pela defesa, observo que não guardam correspondência com o caso aqui sob discussão, haja vista que enquanto nas autuações ali tratadas o roteiro fiscal foi considerado inadequado em razão de os produtos se encontrarem todos eles submetidos ao regime de substituição tributária, no presente lançamento foi aplicada a proporcionalidade, para se exigir o tributo apenas no percentual correspondente às mercadorias normalmente tributáveis.

Deste modo, a infração 01 fica mantida de forma parcial, no montante de R\$233.090,69, em conformidade com o demonstrativo de fl. 224. Acrescento que apesar de científico quanto aos resultados trazidos através da diligência, o autuado não se manifestou a respeito, o que considero como uma aceitação tácita dos montantes apontados.

No que se refere ao argumento de que a multa sugerida é desproporcional, confiscatória e que representaria enriquecimento ilícito por parte do erário estadual, contrariando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, esclareço que o percentual da multa estipulada se adequa perfeitamente ao presente caso, estando previsto no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96, sendo, portanto, legal.

Por esta razão, rejeito o pedido relativo à sua redução ou dispensa, pois a penalidade indicada tem previsão na Lei nº 7.014/96 e esta instância administrativa não tem alçada para apreciar tal pedido, uma vez que a multa decorreu da falta de cumprimento de obrigação principal, constituindo-se em competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante os artigos 159 e 169, § 1º do RPAF/BA.

Pelo exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206896.0214/09-7, lavrado contra **S M MACHADO E CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$233.118,74**, acrescido da multa de 70% prevista na legislação federal nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento da legislação estadual nº 12.000/2009.

valor de R\$460,00, prevista no inciso XV, alínea “b” do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR