

**PROCESSO** - A. I. Nº 088299.0003/07-3  
**RECORRENTE** - AZEVEDO E ALVES LTDA. (VISUAL MODAS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0310-01/09  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 10/03/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0003-11/11

**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. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de primeiro grau – Acórdão nº 0310-01/09 -, que julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$54.751,17, destinando-se a presente súplica recursal ao reexame da terceira infração, a seguir transcrita:

Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito e débito, relativo ao período janeiro/2004 a outubro/2005, geradora do ICMS no valor de R\$54.092,99, acrescido da multa de 70%.

A Primeira Instância Julgadora decidiu a lide, em síntese, nestes termos deliberando que:

A infração foi apurada com base no § 3º do art. 2º do RICMS/97, que define como presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto, apurando-se a diferença mediante o confronto entre os valores de tais operações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito com aqueles informados pelo contribuinte, e que razão não lhe assiste, de afirmar que suas vendas foram em valores inferiores ao que foi esclarecido por essas administradoras, já que o procedimento fiscal e o roteiro desenvolvido não buscaram comparar o total da receita respectiva com aquele por elas fornecido, mas sim, confrontar os valores das vendas de cartão constantes da Redução Z com os valores informados pelas administradoras.

Acrescentou que, do exame dos autos, verificou do demonstrativo de fl. 66 elaborado pelo contribuinte, no qual informa os mesmos dados das vendas declarados pelas administradoras de cartões constantes do demonstrativo de apuração do ICMS feito pelo autuante às fls. 34 e 39, excetuando a relação do mês de janeiro de 2004 que foi informado pelo autuado com o superior ao da administradora, e que foram importados do Relatório Diário Operações TEF, indicando a aceitação tácita da veracidade das respectivas vendas cujos pagamentos foram efetuados através de cartões de crédito/débito no período fiscalizado.

Aduziu que o exame pelo autuante baseia-se no confronto entre os valores dos cupons fiscais pagos por cartões e registrados no equipamento emissor de cupom fiscal do contribuinte,

conforme identificação Z e o relatório diário das operações TEF, concluindo ser pertinente, ressaltando que esse cotejamento de valores está previsto no § 4º, art. 4º da Lei nº 7.014/96 que se dá entre valores de uma mesma grandeza, assim exemplificando:

*“De fato, a confrontação de valores para se apurar a omissão prevista no §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 se dá entre valores de uma mesma grandeza, ou seja, vendas cujo meio de pagamento foi cartão de crédito: valores autorizados ao contribuinte e informados pelas administradoras como prevê o art. 824-W do RICMS/97 versus valores das vendas cujo meio de pagamento foi cartão de crédito/débito apurados da memória dos equipamentos emissores de cupom fiscal via registros na Redução Z em face da obrigatoriedade da identificação prevista no §7º do art. 238 do RICMS/97. Portanto, tanto o fornecimento das informações ao fisco pelas administradoras que é de conhecimento do contribuinte quanto a obrigação de identificação do meio de pagamento está previsto na legislação. Ora, registros corretamente efetuados, não há presunção de omissão porque não haveria diferença entre as informações por decorrerem de mesma grandeza.”*

Concluiu asseverando que em face desses fundamentos, é incorreta a interpretação do contribuinte, a não ser que todas as vendas tivessem como meio de pagamento cartões de crédito/débito.

E que, sendo a presunção relativa, cabia-lhe elidir mediante provas documentais, comprovando eventuais equívocos, defendendo-se nos termos do art. 123 do RPAF que lhe assegura impugnar o lançamento administrativamente com produção de provas, incluindo documentos, levantamentos e demonstrativos, no prazo de lei. Entretanto, observou que, no caso presente, apesar de ter sido exercido o direito à ampla defesa, não foi acostada aos autos prova da não materialidade da infração, e que não subsiste o argumento defensivo, de que o autuante teria interpretado equivocadamente o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, disse que razão não assiste ao contribuinte, pois o confronto deu-se entre valores de uma mesma grandeza, isto é, entre as informações de diferentes fontes sobre vendas de mercadorias pagas através de cartões de crédito/débito, motivo pelo qual decidiu pela procedência parcial da autuação, mantendo a infração 3.

No final do voto decidiu pela homologação dos valores já recolhidos.

Em sede de Recurso Voluntário, o sujeito passivo insurgiu-se, exclusivamente, sobre a infração 3, eis que, quanto à primeira a reconheceu, e quanto à segunda, foi declarada nula, limitando-se a reproduzir os mesmos fundamentos consignados em sua defesa inicial, já enfrentados pela JJF, o fazendo neste sentido:

Reitera a alegação de que nos termos do art. 2º, § 3º, VI; art. 50, I; art. 124, I; e art. 218, com tipificação da multa no art. 42, III, da Lei do ICMS, que a correta interpretação é que somente haverá a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, se e somente se os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito forem superiores aos valores das vendas declaradas pelo contribuinte, sendo preciso perquirir o *animus* que nutriu o legislador, sendo preciso também estabelecer o que significa “valores de vendas”.

Prosseguiu dizendo que se trata do valor total declarado, qual seja o todo comercializado no período, independentemente do meio de pagamento e que a presunção legal é autorizada quando houver presumivelmente fraude na declaração com valor inferior às informações oriundas das administradoras de cartão.

Disse que são três as situações que podem ocorrer na comparação entre a declaração de vendas pelo contribuinte com as informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito:

- a) igualdade entre os valores e nesta situação não se aplica a presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96;
- b) valores declarados pelo contribuinte maiores que os informados pelas administradoras, situação que também não se aplica a presunção, e;
- c) valores declarados pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras, nesta se

aplicando a presunção do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Repete que a presunção no Direito Tributário somente pode ocorrer como exceção e quando a norma explicita, literalmente, o fato. E, assim, sendo, que as declarações por si feitas superiores aos informes dos administradores elidem veementemente a presunção de omissão de saídas.

Em seguida, como novo tópico, afirma a **impossibilidade de registro através de meio de pagamento por cartão**, repisando que era usuária de ECF do tipo ECF-MR (ECF- Máquina Registradora) modelo ECF 2570 MR e de marca SWEDA, cujo equipamento foi homologado pela COTEPE/ICMS no Parecer nº 4/97, de 28/4/97 e revisado pelo ATO COTEPE/ICMS nº 151/98, para homologação da versão “A” de software básico .

E que, por ser equipamento com limitados recursos operacionais, cuja impressão de documentos se dá em duas estações, sendo uma para a primeira via dos documentos e outra para a Fita detalhe ( item 2.5.3 do Anexo ao Ato COTEPE/ICMS nº 151/98. Disse que se trata de equipamento limitado e que a própria SEFAZ exclui seu usuário da obrigação de entrega de arquivo eletrônico no padrão SINTEGRA, como se observa do inciso I, § 4º, do art. 683 c/c inciso I, do § 3º do art. 824-C, ambos do ICMS-BA ali transcritos.

Acrescentou que, com a vigência do CONVÊNIO ECF 01/98, de 18/02/1998, ali transcrito, que o ECF por si utilizado no modelo ECF 2570 MR, não atende ao requisito exigido na cláusula quarta desse convênio, e que a empresa fabricante do equipamento tratou de homologá-lo, cuja capacidade atende à exigência relacionada a TEF., e que apresenta o ATO COTEPE/ICMS nº 03/01.

Aduziu que estava impossibilitada de fazer consignar nos cupons fiscais emitidos, meio de pagamento diferente de “dinheiro”, o qual era o único meio de pagamento cadastrado no ECF-MR por si utilizado, como se observa da Redução Z apresentada no DOC nº 08.

E que, após 21/01/2004, com a vigência do § 7º do art. 238, do RICMS, não lhe era possível indicar nesses cupons meio de pagamento diverso de dinheiro, já que o ECF-MR não foi programado para isso e nem tampouco permitia emissão de comprovante de cartão de crédito/débito, estando assim a metodologia aplicada pelo fiscal incompatível com as condições técnicas do ECF-MR, estando a sistemática adotada para verificação fiscal desenvolvida erradamente.

Passou num novo tópico denominado de **impossibilidade de confronto entre vendas declaradas e valores informados pelas administradoras**, apresentando dois quadros demonstrativos.

Reafirmou que as vendas por si declaradas foram superiores aos informes das administradoras, e que inexiste diferença a título de “omissão de saída”. E que os valores de venda líquida mensal foram obtidos a partir das Reduções Z emitidas diariamente, e que esses valores estão agrupados por mês como consta do DOC. Nº 09, para o ano de 2004 e DOC Nº 10, para 2005.

E que é inaceitável que o autuante considere que o autuado não emitiu documento fiscal para as operações recebidas com cartões, havendo uma total incoerência, tendo o fisco errado na conclusão de que houve omissão de saídas nesse período auditado.

Sustenta que a interpretação do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 tem que ser literal, não valendo, no caso, o pensamento do autuante ou dos julgadores do CONSEF, e que outra interpretação teria que ser informada aos contribuintes por publicação para atender o art. 37 da Constituição Federal.

Por derradeiro, no tópico Pedido, requereu a anulação do lançamento por violar o RICMS, e que se ultrapassada essa preliminar, fundando-se no princípio da verdade material, seja afastada a omissão de saídas de mercadorias, posto que o faturamento mensal por si informado foi superior aos referidos informes, não caracterizando as hipóteses do citado § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014.98, que serviu de lastro à autuação, requerendo o provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS ao ser instada para se pronunciar sobre o apelo do sujeito passivo, emitiu Parecer, às fls. 275/276, da lavra da ilustre Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, pelo Não Provimento do

Recurso Voluntário, aclarando, inicialmente, que a autuação atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, tendo sido respeitados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Adentrando no mérito, aduziu, em síntese que, à luz do § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção no passivo das obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações oriundas das administradoras de cartão de crédito/débito, autoriza a presunção de saídas de mercadorias sem pagamento de ICMS, presunção esta que o contribuinte não elidiu.

Aduziu que foi correto o trabalho realizado pelo autuante baseado em roteiro ordinário de fiscalização e não no método excepcional de arbitramento da base de cálculo, tendo por ele sido feito o confronto dos valores declarados pelo sujeito passivo em seu livro de Registro de Saída com as informações advindas das administradoras de cartão de crédito/débito, e que dúvidas não há quanto à existência de fato imponível, conforme levantamento fiscal residente nos autos.

Acrescentou que o contribuinte na condição de usuário obrigatório do ECF, deve respeitar o comando do art. 238, do RICMS, cumprindo-lhe anexar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – na via fixa da nota fiscal emitida, na qual deve ser consignado o número sequencial atribuído ao equipamento emissor desse cupom fiscal e o número deste, o que não ocorreu no caso em exame, a configurar a infração descrita na autuação.

Opinou, por fim, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

De início, externo que nada há de ser reformado na Decisão de piso por estar irretocável, consoante com os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, tanto de índole substantiva como adjetiva, tendo sido atendidos neste PAF os requisitos que dão contorno ao devido processo legal. Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade e assim o faço com base na análise documental.

No lançamento em lide foi exigido ICMS por omissão de saída de mercadorias apurado mediante levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras conforme levantamento realizado pelo o autuante, evidenciando que o fisco comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartões com as saídas declaradas pelo contribuinte relativas a suas vendas, o que ensejou a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter sido registradas vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito.

Observo que o auditor também acostou às fls. 37/38, um relatório diário das operações realizadas com cartão de crédito e ainda as cópias do livro Registro de Saídas, nos quais constam o valor das vendas ali consignadas, tendo procedido ao confronto com os relatórios de transferência de fundos – TEF- oriundos das referidas administradoras, consoante permissivo legal que dá sustentação a tal roteiro fiscalizatório, o qual foi feito legitimamente e não de modo aleatório, e nem adentrando a competência do fisco federal.

Ademais disso, na planilha de fl. 39 constam os elementos acima referidos, quais sejam, a diferença apurada resultante do comparativo entre os valores repassados à Secretaria da Fazenda pelas administradoras de cartões e instituições financeiras e os montantes declarados pelo contribuinte em seu livro Registro de Saídas, que se referem aos mesmos dados por ele informados nas DMAs.

E, como entendeu a JJF, de igual modo, rechaço veementemente que a fiscalização estadual não poderia se utilizar das informações fornecidas por operadoras de cartão de crédito, visando apurar débitos atinentes ao ICMS, desde quando tais dados vinculam-se justamente com as operações de venda de mercadorias, nas quais há incidência de ICMS, de competência estadual, sendo aleatória a alegação de que teria ocorrido exigência fora do campo da competência tributária do Estado da Bahia.

Logo, configurada nos autos, a todas as luzes, hipótese de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizada esta a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, à luz da legislação tributária do Estado - Lei nº 8.542, de 27/12/2002, publicada no DOE de 28 e 29/12/2002, alterando o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, e ainda, no Regulamento do ICMS, cuja disposição foi acrescentada pelo Decreto nº 8.413, de 30/12/2002, publicado no DOE de 31/12/2002 (art. 2º, § 3º, VI).

Abaixo transcrevo o teor do art. 4º, §4º Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 8.542/02 e efeitos a partir de 28/12/02:

*“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”.*

Portanto, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independentemente de ter ocorrido através de ECF ou através da emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao autuado comprovar a improcedência dessa presunção legal, o que, no caso presente, não logrou fazê-lo, em que pese sua extensa exposição defensiva.

Resta inofismável que, por força do cotejo entre os valores registrados na escrita fiscal e no equipamento emissor de cupom fiscal com as operações informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, através desse tipo de auditoria, o autuante constatou os valores diários fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito, e os comparou com aqueles declarados no ECF como cartão de crédito, confirmando a presunção, passando a restar caracterizada a infração narrada no lançamento fiscal e nos demais documentos insertos nos autos.

A par disso, olvidou o recorrente relevante disposição legal, como bem salientado pela d. Procuradoria, eis que, na qualidade de usuário obrigatório do ECF, deveria e deve agir em consonância com a regra do art. 238, do RICMS, que lhe impõe anexar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – na via fixa da nota fiscal emitida, na qual deve ser consignado o número sequencial atribuído ao equipamento emissor desse cupom fiscal e o número deste, o que, omissivamente, deixou de fazê-lo, em transgressão à legislação do ICMS, atraindo, por inércia, a penalidade respectiva.

Observo, ainda, que para confirmar validamente a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ao fisco cabia efetuar – como de fato o fez -, o cotejamento entre o que consta nos “Relatórios de Informações TEF – Diário” recebidos, com os valores correspondentes às vendas constantes no ECF e/ou nas notas fiscais emitidas, de modo a comprovar que os valores informados pelas operadoras efetivamente foram submetidos à tributação, haja vista que nos citados TEF’s diários estão especificadas as vendas diárias, por operações, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administradora de cartão, separadamente.

Concluo, que razão nenhuma assiste para o inconformismo do sujeito passivo, que embora tenha

tentado, em vão, demonstrar que somente mediante a análise de todos os livros fiscais acima referidos se poderia concluir se houve venda sem emissão de nota fiscal, está clarividente que foi cuidadoso e pertinente o cotejo levado a efeito pelo preposto fiscal, ficando patente a transgressão, pelo contribuinte, do dever estabelecido expressa e inequivocamente pelo dito art. 238, do RICMS, isto por um lado, o instrumental, que veio a trazer a lume a confirmação de que houve tal irregularidade relativa à obrigação acessória, e de outro, o não pagamento do ICMS, a caracterizar que a obrigação principal também foi transgredida, gerando prejuízo ao erário estadual.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo o acórdão resistido em todos os seus termos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 088299.0003/07-3, lavrado contra AZEVEDO E ALVES LTDA. (VISUAL MODAS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$54.751,17, acrescido das multas de 50% sobre R\$658,18 e de 70% sobre R\$54.092,99, previstas no art. 42, incisos I, alínea “b”, item 3 e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS