

**PROCESSO** - A. I. Nº 276468.0023/05-6  
**RECORRENTE** - N.J. SUPERMERCADO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0149-02/08  
**ORIGEM** - INFAS CAMAÇARI  
**INTERNET** - 16/03/2011

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0023-11/11

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0149-02/08), que concluiu pela procedência do presente Auto de Infração, que visa à exigência de ICMS referente a omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito – diferença entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e os constantes nas “reduções “Z” [do equipamento emissor de cupom fiscal]. Imposto lançado: R\$ 47.668,28. Multa: 70%.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, rejeitou a preliminar suscitada pelo sujeito passivo, aduzindo que o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte prove ser improcedente tal presunção, sempre que a escrituração do estabelecimento indicar, dentre outras coisas, a existência de valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Afirma ser ilógica a interpretação pretendida pela defesa, ao sugerir que os “valores de vendas” a que se refere o dispositivo legal em apreço seriam os das vendas totais do estabelecimento (operações efetuadas por meio de cartões de débito e de crédito, mais outras operações efetuadas com outras forma de pagamento), pois as instituições financeiras e as administradoras de cartões só podem conhecer os números das operações que são realizadas com seu intermédio, não tendo como conhecer os valores das vendas efetuadas a dinheiro, com cheques pré-datados, etc.

Com esses argumentos, afastou a aplicação da regra do art. 112 do CTN.

Quanto ao mérito, esclareceu ter determinado a realização de diligência a fim de que fiscal estranho ao feito examinasse as questões postas na peça defensiva, tecendo algumas considerações sobre a resposta apresentada pelo fiscal diligente, que, em linhas gerais, confirmaram o acerto da autuação.

Disse que o alegado erro dos funcionários do autuado na indicação do meio de pagamento das operações, de modo que algumas das operações de vendas de mercadorias pagas pelos clientes com uso de cartão de crédito foram registradas como sendo pagas em “dinheiro”, precisa ser provada.

Informou que, atendendo à reclamação da defesa de que o Fisco precisava apresentar a relação das operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito ou de débito sobre as quais o auditor fiscal embasou o lançamento, os autos foram baixados em diligência (fl. 643), a fim de que o fiscal autuante anexasse aos autos os relatórios de informações TEF diários, com especificação das vendas feitas através de cartões de débito e crédito, relativamente a cada administradora, separadamente, operação por operação. A diligência foi cumprida e o órgão preparador entregou cópia dos relatórios ao sujeito passivo e reabriu o prazo de defesa (30 dias).

Salientou que, além de cópias dos Relatórios de Informações TEF Diários às fls. 31/482, entregues ao autuado de acordo com o recibo à fl. 30, também foram entregues cópias dos Relatórios Diários de Operações TEF às fls. 648/1336, conforme instrumentos às fls. 1337-1338. Diante dos relatórios de informações TEFs diários, asseverou que o autuado teve condições de efetuar a conferência da natureza das operações no que concerne ao modo de pagamento de cada uma, podendo fazer o cotejo entre o que consta nos aludidos relatórios TEF e o que foi registrado no equipamento ECF, de modo a detectar valores porventura incluídos indevidamente no levantamento fiscal. Se não o fez, é porque, certamente, não há erros nas informações prestadas pelas instituições financeiras ou administradoras de cartões.

Aplicou a presunção de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 8.542/02, ressaltando que, como se trata de contribuinte do regime do SimBahia, foi abatido o crédito presumido de 8%, previsto no art. 19 da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02.

Quanto à proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa nº 56/07, consignou que a orientação nela contida diz respeito às situações em que o contribuinte efetua operações isentas ou não sujeitas à tributação pelo ICMS, inclusive por se encontrar encerrada a fase de tributação, como ocorre em relação às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Entendeu, contudo, que o sujeito passivo não provou suas alegações, daí porque o auto foi julgado integralmente procedente.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.404/1.409, suscitando a nulidade do acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, por descumprimento ao quanto disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, deixando de conferir ao recorrente a proporcionalidade sobre a omissão de saídas apurada no presente Auto de Infração.

Diz que tem como atividade o comércio varejista de produtos em geral, com predominância de produtos alimentícios (CNAE 4711301) e comercializa muitos produtos isentos e sujeitos ao regime da substituição tributária, contudo a proporcionalidade não foi aplicada, sob o argumento de que o ônus probatório recai sobre o recorrente.

Manifesta entendimento contrário àquele consignado na Decisão impugnada, aduzindo que forneceu demonstrativo da proporcionalidade e disponibilizando toda as suas notas fiscais de entradas para a fiscalização, tanto durante a ação fiscal, quanto na fase recursal.

Entender ser inconcebível, severo e injusto o entendimento de que o seu estabelecimento comercializa exclusivamente produtos sujeitos ao regime normal de tributação, salientando ser obrigação do Órgão de julgamento a busca da verdade real, bem como a aplicação de todos os dispositivos posteriores ao lançamento de ofício que altere de forma benéfica a presunção aplicada.

Lamenta, em seguida, a falta de participação da PGE/PROFIS, que certamente não deixaria que a mencionada Instrução Normativa passasse despercebida.

No mérito, transcreve o inteiro teor da Instrução Normativa nº 56/2007 e alega que o Auto de Infração foi lavrado posteriormente à edição da referida norma, devendo, assim, ser corrigido o valor lançado.

Diz ser de amplo conhecimento de todo o segmento fiscal, que a atividade do recorrente possui praticamente 70% de todas as suas saídas isentas ou sujeitas à antecipação tributária, conforme pode ser confirmado pelas tabelas constantes das peças anteriores ou por qualquer diligência a ser determinada por este Conselho de Fazenda.

Às fls. 1.433, esta Câmara de Julgamento Fiscal deferiu o pedido de diligência formulado pela PGE/PROFIS no opinativo de fls. 1.429/1.430, determinando a remessa dos autos à ASTEC, onde o contribuinte deveria ser intimado para apresentar os demonstrativos da analíticos distintos contendo a proporção das mercadorias tributadas com relação ao montante total das mercadorias compradas e vendidas. Foi, também, determinado que o sujeito passivo apresentasse as notas fiscais de entrada e de saída relativas ao período fiscalizado. Em seguida, caberia à ASTEC elaborar novos demonstrativos de proporcionalidade.

Às fls. 1.436/1.437, a ASTEC informa que não foi possível atender às determinações contidas na diligência, pois o contribuinte, apesar de ter sido intimado duas vezes, não entregou a documentação necessária ao cálculo da proporcionalidade, alegando que estavam em posse de um antigo contador.

Às fls. 1.449, o sujeito passivo informa que todos os documentos fiscais que serviram para o levantamento realizado pelo auditor foram extraviados, daí porque promoveu a juntada dos boletos bancários de aquisições de mercadorias de fls. 1450/1695, pedindo a realização da diligência.

A PGE/PROFIS, no opinativo de fls. 1717, sugere que os autos retornem ao diligente fiscal, o que foi indeferido por esta CJF, consoante argumentos a seguir expostos:

- a) para aferição da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, é necessária a apresentação das notas fiscais de aquisição e de venda, o que permite apurar o montante das operações com mercadorias não tributadas, isentas ou com fase de tributação encerrada em face do volume das operações com mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação. Os boletos apresentados, além de não serem documentos fiscais previstos na legislação tributária, não indicam as mercadorias adquiridas, inviabilizando, por ambos os fundamentos, a diligência determinada com vistas à aferição da proporcionalidade; e
- b) a teor do art. 123, parágrafo 5º, do RPAF, é do sujeito passivo o ônus de instruir a sua defesa com os documentos necessários à comprovação dos fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, importando presunção de veracidade da autuação a recusa do contribuinte quanto à apresentação de elemento probatório de que disponha (art. 142, do mesmo RPAF). No caso dos autos, é ônus exclusivo do sujeito passivo a apresentação das notas fiscais necessárias à apuração da proporcionalidade e o descumprimento deste ônus, sem justificativa plausível e comprovada no processo, desautoriza a renovação da diligência.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.723/1.724, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo, basicamente, que cabia ao sujeito passivo fornecer as provas necessárias para a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, mesmo que se constituísse equívoco praticado pela Junta de Julgamento Fiscal, não ensejaria, em hipótese alguma, a

## VOTO

A preliminar de nulidade suscitada não merece sequer ser conhecida, pois a falta de aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, mesmo que se constituísse equívoco praticado pela Junta de Julgamento Fiscal, não ensejaria, em hipótese alguma, a

decretação da nulidade do acórdão guerreado. Estar-se-ia, no máximo, diante de *error in judicando*, a desafiar a reforma da Decisão impugnada, no exame do mérito das razões recursais.

A alegação não se enquadra, nem abstratamente, na hipótese de *error in procedendo*, que justificaria a nulidade da Decisão.

No mérito, a pretensão recursal não possui respaldo jurídico.

A presente autuação visa à cobrança de ICMS por presunção de omissão de saídas de mercadorias, por ter sido apurada diferença entre os valores registrados na redução “Z” do ECF do contribuinte como operações efetivadas mediante pagamento com cartões de crédito e de débito e as informações fornecidas pelas instituições financeiras que administraram tal meio de pagamento.

Tal presunção encontra lastro legal no art. 4º, parágrafo 4º, da Lei nº 7.014/96, que prevê, de forma expressa, que a existência de diferenças entre os valores informados pelas administradoras e os registros do ECF do contribuinte permite a cobrança do tributo por presunção, cabendo ao contribuinte a prova de que não houve falta de recolhimento do ICMS.

E essa diferença, como bem posto pela Junta de Julgamento Fiscal, deve decorrer da comparação entre as operações de vendas realizadas pelo sujeito passivo utilizando-se do meio de pagamento cartão de crédito ou de débito; é ilógica e, pior, abriria uma porta para a sonegação, se a comparação se desse entre o total de vendas do estabelecimento e as vendas informadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito.

Vale registrar que a presunção em exame, como de resto todas as presunções no âmbito do direito tributário, é relativa e, por isso, comportava prova em contrário por parte do contribuinte, por meio da apresentação dos cupons fiscais constando datas e valores consonantes com aqueles indicados no relatório TEF fornecido pelas administradoras, ainda que os funcionários do recorrente tivessem, por erro, consignado forma diversa de pagamento.

Tal prova, contudo, não veio aos autos, o que se repetiu com relação à proporcionalidade prevista no art. 56/2007.

Esta Câmara de Julgamento Fiscal, a pedido da PGE/PROFIS e considerando verossímeis as alegações do recorrente de que opera com mercadorias isentas e sujeitas ao regime de substituição tributária com encerramento de fase de tributação, deliberou pela conversão do feito em diligência à ASTEC, com o objetivo de apurar a proporcionalidade. Bastava o sujeito passivo apresentar os demonstrativos solicitados por esta CJF e, mais, as notas fiscais de entrada e de saída relativas ao período fiscalizado, o que permitiria calcular a proporcionalidade.

O sujeito passivo, contudo, não se desincumbiu do ônus que era seu, de apresentar a documentação necessária, o que impossibilitou a aplicação da proporcionalidade prevista na referida Instrução Normativa nº 56/2007.

É de rigor consignar que esse ônus da prova é decorrência não apenas de todas as regras concernentes que foram inseridas RPAF, sobretudo o dever do contribuinte de infirmar o lançamento tributário, que possui presunção de legitimidade em seu favor (art. 143), mas é intrínseco à própria metodologia de cálculo da proporcionalidade. É de se questionar: de que outra forma poderá a fiscalização aplicar a IN 56/2007 se o contribuinte não apresentar as notas fiscais de entrada e de saída?

Ora, é dever do contribuinte manter os documentos fiscais em sua guarda durante o prazo decadencial ou enquanto os fatos geradores estiverem sendo discutidos. Se o recorrente, como afirma, confirmou suas notas fiscais a um profissional e este, indevidamente, extraviou tais documentos, não pode o Fisco ser prejudicado. O ônus é do sujeito passivo e o descumprimento desse ônus só a uma pessoa pode prejudicar: ao sujeito passivo.

Merece o registro de que, em qualquer momento que o sujeito passivo retome a posse dos seus

documentos fiscais, poderá apresentá-los aos autos, formulando pedido de intervenção da PGE/PROFIS para que, no exercício do controle da legalidade, represente a este Conselho com o intuito de rever o lançamento de ofício.

Devo, ainda, reiterar os argumentos utilizados por esta CJF para considerar imprestáveis ao cálculo da proporcionalidade os documentos apresentados pelo contribuinte em fase recursal, a saber: **a)** os boletos bancários apresentados, além de não serem documentos fiscais previstos na legislação tributária, não indicam as mercadorias adquiridas, inviabilizando, por ambos os fundamentos, a diligência determinada com vistas à aferição da proporcionalidade; e **b)** a teor do art. 123, parágrafo 5º, do RPAF, é do sujeito passivo o ônus de instruir a sua defesa com os documentos necessários à comprovação dos fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, importando presunção de veracidade da autuação a recusa do contribuinte quanto à apresentação de elemento probatório de que disponha (art. 142, do mesmo RPAF). No caso dos autos, é ônus exclusivo do sujeito passivo a apresentação das notas fiscais necessárias à apuração da proporcionalidade e o descumprimento deste ônus, sem justificativa plausível e comprovada no processo, desautoriza a renovação da diligência.

Por derradeiro, esclareça-se que só há previsão normativa para a intervenção da PGE/PROFIS no processo administrativo fiscal em segunda instância, não caracterizando qualquer irregularidade o seu silêncio durante o curso do feito em primeiro grau.

Ante o exposto, voto pela rejeição da preliminar suscitada e, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 276468.0023/05-6, lavrado contra N. J. SUPERMERCADO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$47.668,28, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

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