

**PROCESSO** - A. I. Nº 206935.0024/06-3  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO SHOPPING DEL MATOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0052-03/08  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 08/04/2011

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0059-11/11

**EMENTA:** ICMS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELAS OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO E AQUELES LANÇADOS NAS LEITURAS REDUÇÕES “Z” DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL-ECF DO CONTRIBUINTE. A declaração de vendas efetivada pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores aos informados 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. Diligência, em sede de Segunda Instância, apurou proporcionalidade das mercadorias comercializadas pelo autuado sujeitas à tributação no período autuado. Infração procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o caso sob análise de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 3ª JFJ, mediante o Acórdão nº 0052-03/08, que julgou Procedente a autuação, lavrada em 26/09/2006, para imputar ao sujeito passivo o cometimento de infração, sendo-lhe exigido ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito, ou de débito, em montante inferior àquele fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no período de janeiro a junho de 2006. ICMS no valor de R\$25.976,13, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação (fls. 22/23), aduzindo que efetuou vendas bem acima do informado pelas administradoras de cartão de crédito e que a empresa *“não adota rigor no fechamento das vendas aos seus clientes, em razão da forma de pagamento e que, por isto, vendas a cartão figuram como outras formas de pagamento na fita de leitura em Z, ao final do dia.”*

Sustentou a regularidade de suas operações, asseverando que as vendas com cartão de crédito são consideradas dentro do montante das vendas totais da empresa, postulando, ao final, a declaração de improcedência da autuação.

Por seu turno, o auditor, na informação fiscal (fls. 25/26), rebateu as alegações defensivas, sob o fundamento de que as vendas do estabelecimento usuário de ECF devem ser registradas neste equipamento, salvo as exceções regulamentares.

Destacou ter sido o levantamento fiscal realizado com base nos dados emitidos nas leituras Z, comparados tais montantes com as informações das administradoras e operadoras de cartão de crédito, encontrando-se as informações da leitura Z inferiores àquelas prestadas pelas administradoras, sendo tal diferença objeto de lançamento de ofício, via autuação.

Concluiu, pugnando pela Procedência do Auto Infracional.

Em seguida, a JJF, em pauta suplementar, deliberou o envio do PAF à INFAZ de origem (fl. 29), para que fosse entregue ao autuado, contra recibo, cópias impressas dos Relatórios de Operações TEF diárias individualizadamente, informadas pelas administradoras de cartão de débito/crédito, reabrindo-lhe o prazo de defesa.

O contribuinte apresentou nova impugnação às fls. 345 a 354, na qual, basicamente, repetiu os termos da inicial, acrescentando texto de juristas, na linha do entendimento de que o ônus da prova, em matéria tributária, cabe ao Estado, bem como se reportando ao tratamento diferenciado que deve ser dispensado ao pequeno empresário.

O auditor, de igual sorte, voltou a se manifestar às fls. 357/358, assinalando que o autuado, instado a elidir a autuação, preferiu discorrer sobre a obrigatoriedade em manter controles, razão pela qual ratificava o procedimento fiscal.

No julgamento de Primeira Instância, a JJF, de plano, observou se encontrar o processo revestido das formalidades legais, estando indicados o autuado, o fato gerador e o montante do débito apurado, tendo sido garantido o exercício da ampla defesa, com apresentação de contestação em três ocasiões: quando cientificado da lavratura do Auto de Infração, assim como na oportunidade das segunda e terceira intimações para apresentação de impugnação, conforme documentos de fls. 22 e 23, 36, e 345 a 354.

Assinalou que o sujeito passivo, à época dos fatos geradores do débito tributário apurado, enquadrava-se no Regime Simplificado de Apuração de ICMS – SimBahia, recebendo os contribuintes desse regime tratamento diferenciado, inclusive no momento da apuração de saldo devedor de ICMS, tal como ocorreu no caso presente, em que foi corretamente aplicada a alíquota de 17% no cálculo do débito tributário - consoante artigo 19, combinado com o inciso V do artigo 15 da Lei nº 7.357/98, vigente até 30/06/2007, que previa, à época da autuação, para o caso de infração de natureza grave, a utilização da alíquota de 17% na apuração do imposto - sendo deduzido, no cálculo do débito tributário lançado de ofício, o crédito presumido de 8%, procedimento adotado no levantamento fiscal.

Prosseguindo, ressaltou que o enquadramento no regime simplificado de apuração do imposto não eximiria a empresa de cumprir com as obrigações acessórias regulamentares, porquanto define o artigo 238, § 7º, do RICMS/BA, como obrigação acessória dos contribuintes que possuem equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, o registro da forma de pagamento no documento emitido, sem excetuar aqueles enquadrados em dito regime.

Assim, foram acolhidas as alegações defensivas quanto à inexistência de previsão legal para a indicação da forma de pagamento utilizada nas operações de venda por meio de cupom fiscal.

No que tange à vedação constitucional da multa, com efeito, de confisco, a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, inciso III, determina a penalidade aplicável à infração em foco, e o artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB exclui, da competência deste Colegiado, a declaração de inconstitucionalidade de norma legal, pelo que persiste a multa tal como aplicada no Auto de Infração.

Decidiu, então, a JJF, pela Procedência do Auto de Infração, na literalidade adiante transcrita:

*“O autuado não questionou objetivamente os valores apurados pela fiscalização. Reaberto o prazo de defesa, e sendo-lhe entregues o relatório de todas as operações individualizadamente informadas pelas administradoras de cartão de débito e crédito para que, querendo, comprovasse a improcedência da autuação, não apresentou documentos que a elidissem.*

*A situação de que a empresa apresente valores de vendas mensais, efetuadas com, e sem, a utilização de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, em montantes superiores àqueles que as administradoras de cartões de débito e de crédito informam à SEFAZ/BA como sendo os resultantes das operações de vendas com cartões em cada mês, não comprova que ocorreu a emissão de nota fiscal, ou de cupom fiscal, nas vendas das quais re-*

*sultaram a diferença que foi objeto do lançamento de ofício, resultante do confronto dos valores de operações com o uso de cartões informados em suas leituras diárias das operações realizadas por seu ECF - denominadas Reduções “Z” - com os dados fornecidos pelas administradoras de cartões.*

*O legislador, ao determinar, no mencionado §7º do artigo 238 do RICMS/BA, que o contribuinte deverá indicar, no cupom fiscal, o meio de pagamento adotado na operação, viabiliza o controle, pelo Fisco, das vendas realizadas por meio de cartões de crédito/débito, diferenciando esta forma de operação das demais. Neste sentido, tendo sido encontrada diferença entre o valor de vendas através de cartões de crédito/débito apurado pelo contribuinte em suas leituras Reduções “Z”, e o valor informado pelas empresas administradoras dos citados cartões, tal fato constitui uma presunção de omissão de receitas, conforme disposto no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, observando-se ainda o teor do citado § 7º do artigo 238 do RICMS/BA, sendo facultado ao autuado provar a ilegitimidade da presunção.*

*Pelo exposto, o autuado, de posse do relatório que lhe foi entregue, mesmo tendo descumprido a obrigação acessória de discriminar a forma de pagamento realizada por seus clientes, em suas operações com ECF, poderia ter juntado ao processo demonstrativo das operações de vendas realizadas no período objeto da imputação, correlacionando-as às cópias dos cupons fiscais processados por seu ECF, juntamente com os boletos de vendas por meio de cartão de débito/crédito, e cópias das notas fiscais expedidas, para provar que foram emitidos os documentos fiscais correspondentes às vendas realizadas com a utilização de cartões. Não tendo assim providenciado, o contribuinte não provou ser ilegítima a presunção, o que caracteriza o cometimento da infração e a sua subsistência.”*

Inconformado, o autuado interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 374/378), salientando que a empresa não entendeu a posição do Fisco, ratificada pela Decisão de piso, restando sem respostas as seguintes questões:

- I. *“É correto tributar a 17% mercadorias isentas?”*
- II. *“O FISCO pode tributar mercadorias que compõem a cesta básica, com alíquota de 17%?”*
- III. *“Mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, portanto, mercadorias que encerraram sua fase de tributação, podem ser novamente tributadas pelo FISCO?”*

Asseverou a evidência de ser “NÃO!!!” a resposta para todas essas indagações.

Aduziu que o Fisco, no entanto, de forma aleatória e sem observar o princípio da proporcionalidade, tributou à alíquota de 17%, indistintamente, desconsiderando as parcelas referentes às vendas de cesta básica, mercadorias isentas ou mercadorias referentes à substituição tributária.

Afirmou a condição de ser um mercadinho de bairro do interior, com clientes de baixa renda e que, do total vendido no período analisado, 55% referiam-se a mercadorias integrantes da cesta básica, 13% de isentas e 21% de substituição tributária.

A seguir, argumentou a impossibilidade de apresentar todos os rolos de fita-detelhe, razão pela qual requereu o envio de *“um fiscal estranho ao feito para averiguar esta proporcionalidade.”*

Outrossim, após afirmar ser um dos pontos importantes explicitados no voto decisório a citação da obrigação acessória descrita no § 7º do art. 238, a qual prevê a obrigação de indicação, no cupom fiscal, do meio de pagamento adotado na operação, questionou se o não cumprimento desta obrigação teria a batuta de desconsiderar todo o regime do SimBahia, dando ao Fisco o poder de tributar as mercadorias de “forma abusiva” ?

Asseverou que, apesar de não ter cumprido à risca tal obrigação acessória, não deixou de informar o total de suas vendas na DME, recolhendo os impostos devidos sobre os valores declarados, os quais superam o informado pelas administradoras de cartões, seguindo, rigorosamente, o estabelecido na Lei nº 7.357, de 04/11/1998, disciplinadora do Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, que consiste em tratamento tributário diferenciado e simplificado para micro-empresas, empresa de pequeno porte e ambulante.

Requereu, ao final, considerando que o Fisco desrespeitou o princípio da proporcionalidade e, de forma abusiva, exigiu ICMS de 17% sobre mercadorias isentas, mercadorias de cesta básica e de substituição tributária, que dito procedimento fosse considerado Improcedente.

Concluiu renovando o pedido de que fosse enviada assessoria técnica para comprovação da proporcionalidade referida na peça recursal.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS, para fim de emissão de Parecer, foi sugerida a diligência, objetivando, com base na Instrução Normativa nº 56/2007, a apuração da tese sustentada pelo Recorrente e, se fosse o caso, a aplicação da proporcionalidade, refazendo-se o demonstrativo de débito.

Em pauta suplementar da sessão de 24/07/2009, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, após exame das peças que constituem o processo, buscando a verdade material e, ainda, acatando a sugestão da PGE/PROFIS, decidiu converter o presente processo em diligência à ASTEC-CONSEF, para que apurasse, amparada na Instrução Normativa nº 56/2007, qual o percentual das mercadorias não tributadas, ou tributadas por antecipação, em relação às operações comerciais realizadas pelo recorrente, adotando as providências a seguir relacionadas:

- 1- Intimação do contribuinte para apresentar o demonstrativo do percentual das mercadorias não tributadas, ou tributadas por antecipação, com relação ao total de operações realizadas em cada período;
- 2- Verificar se as informações prestadas pelo contribuinte, no demonstrativo do item anterior, eram verídicas, analisando para tanto os documentos fiscais e contábeis que forem necessários.
- 3- Após as providências dos tópicos anteriores, aplicar o percentual, que se apresentar correto, sobre o montante lançado na infração 1, elaborando novo demonstrativo de débito, de modo a excluir as operações não tributadas ou tributadas antecipadamente.

A ASTEC, consoante Parecer nº 085/2010, de fls. 391/393, apresentou sua resposta ao pedido da Câmara, destacando que, em atendimento à solicitação e com base nos documentos anexados pelo autuado, Livro de Registro de Apuração do ICMS (fs. 36/52), foi elaborado demonstrativo da proporcionalidade entre as mercadorias tributáveis, não tributáveis, isentas/outras e com o imposto antecipado, conforme certificam as fls. 394/395 e, em seguida, aplicado o percentual das proporcionalidades sobre o montante lançado, disso resultando o novo demonstrativo de débito.

Então concluiu o Diligente, após efetuado o devido cálculo, com os respectivos demonstrativos e aplicação do percentual da proporcionalidade (fls. 394/395), que o valor total do ICMS reclamado ficaria reduzido de R\$25.976,13 para R\$15.275,72, apresentando, às fls. 393, um novo demonstrativo de débito para a infração.

Intimados sobre a diligência, contribuinte e autuante, apenas o último se manifestou, mantendo, na íntegra, a autuação, pois entendia ser o procedimento apropriado e que a Decisão de primeira instância se encontrava correta, com amparo nas provas dos autos.

Reafirmou que *“os efeitos beneficiadores da Instrução Normativa 56/2007 vieram depois da ação fiscal e autuação, que datam de 26/09/2006, portanto, nesta inaceitável hipótese sustentada pela Procuradoria, não seria aplicável ao caso deste Auto de Infração. Ademais, para beneficiar o infrator, em prejuízo da Fazenda Estadual.”*

Em Parecer conclusivo, às fl. 405 do processo, a PGE/PROFIS opinou, com base no Parecer da ASTEC 085/2010, o qual demonstrava a aplicação correta da Instrução Normativa nº 56/07, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que os valores apurados fossem reduzidos, considerando a proporção das operações isentas e não tributadas.

Discordou, ainda, do autuante, no que tange a não aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/07, uma vez que a norma veio regular uma prática reiterada do CONSEF, além de ser um procedimento que busca encontrar a verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal.

A procuradora assistente, em despacho de fl. 406, acompanhou o opinativo de fl. 405, ratificando os fundamentos expostos na sua inteireza e confirmando o Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

O Recurso Voluntário versa sobre as razões da irresignação do contribuinte com a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal ao julgar totalmente procedente o Auto de Infração, onde se exige imposto no valor de R\$25.976,13, acrescido de multa de 70%, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da diferença encontrada entre os somatórios das vendas realizadas por meio de cartão de crédito e de débito informados pelo contribuinte, e os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito, dentro do exercício de 2006.

O sujeito passivo concentrou sua peça recursal na tese de que, na autuação, foi inobservado o princípio da proporcionalidade, enfatizando se tratar de um pequeno supermercado de bairro, que comercializa, principalmente mercadorias da cesta básica, ou enquadradas no regime de substituição tributária, ou isentas, pugnando pela designação de um fiscal estranho ao feito, com a finalidade de comprovar a sustentada proporcionalidade.

Cinge-se, portanto, o âmago da lide, à comprovação do percentual de operação do sujeito passivo, no seu estabelecimento, em face da existência, ou não, de comercialização de mercadorias isentas ou com fase de tributação encerrada.

Assim é que, objetivando obter maiores subsídios fáticos para efetuar o julgamento da matéria e, acima de tudo, buscando a verdade material, decidiu esta Câmara, na pauta suplementar de 24/07/2009, converter o feito em diligência, para que a ASTEC/CONSEF constataste se eram pertinentes as argumentações recursais.

Nesse desiderato, o ilustre auditor diligente da ASTEC, baseado nos documentos anexados, livro de Registro de Apuração do ICMS – fls. 36/52, demonstrou, através do Parecer 085/2010 de fls. 391/393 e anexos, de forma cristalina e respondendo com precisão os questionamentos apresentados, que o sujeito passivo, à época dos fatos geradores, também comercializava mercadorias isentas, não tributadas ou com tributação encerrada, sendo constatadas as médias de 63,51% no mês de janeiro, 55,44% em fevereiro, 58,45% em março, 57,72% em abril, 63,65% em maio e 54,29% em junho, para transações com tributação normal, no exercício fiscalizado, disso resultando em um novo demonstrativo de débito, com a redução do valor apurado na ação fiscal de R\$25.976,13 para R\$15.275,72.

Do estudo minucioso do presente PAF, após análise das peças e documentos constantes dos autos, principalmente confrontando a imputação com o Parecer da ASTEC, sobejam motivos para comungar do entendimento emanado pela PGE/PROFIS (Opinativos de fls. 405 e 406), na linha de que se encontra incontestavelmente demonstrado o fato de existirem, no período constante na autuação, operações de saídas com mercadorias isentas, não tributadas e sujeitas à substituição tributária, sustentação para ser aplicada a Instrução Normativa nº 56/07, daí resultando a redução do valor originalmente imputado, consoante atesta o demonstrativo de débito de fl. 395.

Nesta oportunidade, válido salientar que me alinho ao posicionamento manifestado pela ilustre representante da PGE/PROFIS, no sentido de discordar do entendimento emanado pelo autuante, no que tange à não aplicabilidade da Instrução Normativa nº 56/2007, na autuação em tela, por ter sido o Auto de Infração lavrado antes da edição da referida norma.

Na verdade, este CONSEF, buscando julgar sempre à luz da verdade material, princípio capital do processo administrativo fiscal, firmou entendimento na linha da aplicação da proporcionalidade nas imputações decorrentes de presunção de omissão de saídas não tributadas, relativas a Proces-

sos Administrativos Fiscais, não julgados definitivamente, tese essa transmitida à fiscalização, através da Instrução Normativa nº 56/2007.

Ressalto se encontrar previsionado e consagrado o princípio da retroatividade da aplicação do texto legal para beneficiar o sujeito passivo.

Por outro lado, no que tange à pretensão de comparar as vendas totais declaradas com as vendas informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, a mesma sorte não socorre à Recorrente, porquanto não consegue elidir a infração que lhe foi imputada.

Registre-se que a presunção disposta no artigo 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, poderia ser afastada desde que o sujeito passivo apresentasse como bem colocou a JJF “...o autuado, de posse do relatório que lhe foi entregue, mesmo tendo descumprido a obrigação acessória de discriminar a forma de pagamento realizada por seus clientes, em suas operações com ECF, poderia ter juntado ao processo demonstrativo das operações de vendas realizadas no período objeto da imputação, correlacionando-as às cópias dos cupons fiscais processados por seu ECF, juntamente com os boletos de vendas por meio de cartão de débito/crédito, e cópias das notas fiscais expedidas, para provar que foram emitidos os documentos fiscais correspondentes às vendas realizadas com a utilização de cartões. Não tendo assim providenciado, o contribuinte não provou ser ilegítima a presunção, o que caracteriza o cometimento da infração e a sua subsistência.”

Concludentemente, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE do Auto de Infração em lide, por ser de Direito e Justiça.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206935.0024/06-3**, lavrado contra **SUPERMERCADO SHOPPING DEL MATOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.275,72**, 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, 17 de março de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

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