

A. I. Nº. - 019290.0001/07-9
AUTUADO - NJ SUPERMERCADO LTDA.
AUTUANTE - PAULO CÉSAR DE CARVALHO GOMES
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
INTERNET - 18. 07. 2011

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0201-01/11

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a-1)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a-2)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A comprovação de que uma parcela das mercadorias não se encontra incluída na antecipação tributária interna, enquanto que em relação às demais o imposto devido fora recolhido por meio de GNRE, torna as infrações desconstituídas. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **b.1)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A existência de equívocos na indicação de uma parcela das notas fiscais e a comprovação quanto ao pagamento do imposto por antecipação, elide a maior parte do tributo exigido. Infração mantida parcialmente. Retificado o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista na época da ocorrência dos fatos (art. 42, II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96). **b.2)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. A apresentação pelo sujeito passivo da comprovação do pagamento do imposto relativo a uma parcela das notas fiscais e a exclusão das demais notas fiscais, sobre as quais não havia imposto a ser exigido, tornam a infração descaracterizada. 2. 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 àquele 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. 3. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2007, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$101.573,46, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de maio e agosto de 2002 e abril de 2005, exigindo imposto no valor de R\$45,31, acrescido da multa de 60%;

02 – recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [constantes do inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de janeiro a abril, julho, setembro e outubro de 2002, janeiro, março, junho e agosto de 2003, exigindo imposto no valor de R\$241,49, acrescido de multa de 60%;

03 – deixou de recolher o ICMS referente à antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2004, além de novembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$2.068,69, acrescido da multa de 50%;

04 – recolheu a menos o ICMS referente à antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de agosto de 2004, março, junho, agosto e dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$1.274,59, acrescido da multa de 50%;

05 – 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 a junho e agosto a dezembro de 2003, e abril a novembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$72.880,49, acrescido da multa de 70%;

06 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de janeiro a dezembro 2002, sendo exigido imposto no valor de R\$25.062,89, acrescido da multa de 70%.

O autuado ingressou com impugnação ao lançamento tributário às fls. 214 a 224, contestando todas as infrações que lhe foram imputadas.

Infração 01 – argumenta que a cobrança relativa aos meses de maio e agosto de 2002 se refere a café solúvel, produto não contemplado no Anexo 88, desde quando apenas o café moído ou torrado se encontra ali relacionado. Quanto ao mês de abril de 2005, afirma que se trata de produtos sujeitos à substituição tributária, porém o imposto foi retido pelo substituto tributário, não sendo devida nenhuma parcela pelo autuado. Aduz que deve ser observado o quanto estabelecido no § 1º do art. 125 do RICMS/BA. Anexa documentos comprobatórios de suas alegações às fls. 226 a 232.

Infração 02 – afirma que, em todos os meses de 2002 e 2003 consta café solúvel, produto não incluído no Anexo 88. No mês de abril [março] de 2002, consta o produto vinho referente à Nota Fiscal 1.597, cujo imposto foi pago pelos fornecedores por meio de guia nacional de recolhimento de tributos estaduais [GNRE]. Acosta às fls. 233 a 258, os documentos fiscais correspondentes.

Infração 03 – afiança que os valores lançados nos meses de março, junho, julho, novembro e dezembro de 2004 se referem a documentos atinentes ao exercício de 2005, que equivocadamente foram repetidos pelo autuante, conforme documentos originais anexados às fls. 259 a 263. Alega que o imposto relativo os meses de setembro de 2004 e novembro de 2005 foi pago por antecipação, conforme documentos originais às fls. 264 a 272.

Infração 04 – no mês de agosto de 2004, foram repetidas notas fiscais do exercício seguinte, conforme documentos anexados às fls. 273 e 295. Em relação ao mês de março de 2005, afirma que o imposto foi pago por antecipação, conforme documentos acostados às fls. 274 a 277. Quanto ao mês de junho de 2005, as Notas Fiscais 820.261, 819.093 e 818.376 referem-se à entrega por conta e ordem de terceiros, não cabendo a exigência da antecipação tributária (fls. 290, 292 e 294). Para as demais notas fiscais, o imposto devido foi pago por antecipação, conforme documentos anexados às fls. 278 a 289, 291 e 293.

Afirma que no mês de agosto de 2005 as Notas Fiscais 829.588 e 108.508 correspondem a entrega por conta e ordem de terceiros, não havendo que se falar em antecipação tributária (fls. 304 e 307). Em relação às demais notas fiscais, o imposto devido foi pago por antecipação, conforme documentos às fls. 295 a 303, 305 e 306. No caso do mês de dezembro de 2005, as Notas Fiscais 118.980, 851.846, 118.138, 849.944, 849.768 e 850.190 se referem à entrega por conta e ordem de terceiros, não cabendo a antecipação tributária (fls. 318, 320, 322, 325, 328 e 331). Para as demais notas fiscais, o imposto foi pago por antecipação, conforme documentos anexados às fls. 308 a 317, 319, 321, 324, 327 e 330.

Infração 05 – transcrevendo o art. 2º, § 3º, inciso VI do RICMS/97 e o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, apresenta o entendimento de que somente caberá a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento de imposto se, e somente se, os valores fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito forem superiores aos valores de venda declarados pelo contribuinte. Salienta que deve ser comparada a declaração de vendas do contribuinte com as informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, somente sendo legítima a presunção se estas forem superiores aos valores declarados.

Observa que, em atendimento ao disposto nos artigos 333 e 335 do RICMS/BA, no período de janeiro de 2004 a outubro de 2005, prestou as informações por meio de documentos de arrecadação estadual, tendo em vista sua condição de empresa de pequeno porte, sujeita a apresentar anualmente a declaração do movimento econômico de micro-empresa e empresa de pequeno porte (DME).

Ressalta que o disposto no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 advém da informação constante no § 2º do art. 335 do RICMS/BA, no qual consta que as informações transmitidas através da DME devem refletir os exatos valores constantes nos documentos fiscais relativos às operações e prestações ocorridas no período de referência.

Argumenta que a comparação de dados pode apresentar três resultados: igualdade nos valores, não se aplicando a presunção; os valores declarados pelo contribuinte podem ser maiores, situação verificada nos meses de janeiro de 2004 a outubro de 2005 e na qual também não cabe a utilização da presunção; e valores declarados pelo contribuinte inferiores, situação na qual se aplica a presunção.

Com base em lição de Hugo de Brito Machado, salienta que a interpretação correta a ser dada ao § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 é aquela que apresentou. Realça que a interpretação adotada pelo autuante enseja a ocorrência do crime indicado no § 1º do art. 316 do Código Penal. Argui que na presente situação deve ser adotada a previsão contida no art. 122 do CTN, de modo que a presunção legal deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

Entende ser um absurdo o procedimento adotado pelo Fisco, que consiste na comparação entre as vendas efetuadas através de cartão, registradas na redução Z, com os valores informados pelas administradoras, pois o correta seria o confronto entre os valores declarados na DME/DMA com aqueles declarados pelas administradoras. Acrescenta que não conseguiu as respectivas informações através do sistema ECF da SEFAZ/BA, porém o comparativo com os valores declarados na DME/DMA não apresenta divergência que resulte na presunção utilizada. Assevera que o autuante deve fazer a juntada do relatório extraído do sistema ECF para divergência de TEF relativo aos meses de janeiro de 2004 a outubro de 2005, sob pena de aceitação da alegação defensiva.

Destaca que ao se utilizar somente dos valores de vendas pagas através de cartão de crédito ou de débito para confrontá-los com os valores informados pelas instituições financeiras e

administradoras de cartões, o autuante adotou a norma de forma distorcida, já que esta não se refere a “valores de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito em valores inferiores às informações fornecidas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões”. Argumenta que esse procedimento fere frontalmente o disposto no transcrito art. 25 do RPAF/BA.

Baseando-se no art. 37 da Constituição Federal, afirma que a SEFAZ/BA, em atendimento aos princípios da legalidade e da publicidade, deve divulgar a interpretação que entende correta do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Enfatiza que o autuante não encontrou nenhum valor nas reduções Z a título de recebimento através de cartão, o que significa ter considerado que o autuado não declarou nenhuma das vendas feitas por cartão de crédito ou de débito, ensejando o equivocado lançamento relativo a esta infração.

Ressalta que o CONSEF, através de diversos julgados, tem decidido que não cabe, para o exercício de 2003, a exigência de imposto correspondente à situação ora analisada, considerando que o § 7º do art. 238 do RICMS/BA somente foi acrescentado pela alteração nº 51 (Decreto nº 8.882/04, publicado em 21/01/2004). Assim, entende que o levantamento relativo ao ano de 2003 deve ser desconsiderado.

Acrescenta que, em fiscalização conduzida anteriormente, referente ao período de 2004 e de janeiro a maio de 2005, quando foi lavrado o Auto de Infração nº 276468.0023/05-6, foi excluído o exercício de 2003. Salienta que alguns fiscais observam no corpo do próprio Auto de Infração que o levantamento relativo a cartão de crédito só alcança o período iniciado em 21/01/2004, data de vigência do Decreto nº 8.882/04, conforme transcreveu.

Infração 06 – frisa que o levantamento elaborado pelo autuante de forma absurda indica os vencimentos dos fornecedores pelas datas de emissão dos documentos fiscais ou pela data de saída ou pela data indicada como de vencimento da fatura, procedimento incorreto, uma vez que os pagamentos somente se realizam mediante desembolso financeiro, o que ocorria na data prevista de vencimento para os fornecedores. Assim, apenas com disponibilidade de caixa o pagamento era realizado, razão pela qual o levantamento deve se basear no efetivo pagamento dos fornecedores e não a partir da data prevista para pagamento, pois essa sistemática afronta os princípios contábeis.

Usa como exemplo o mês de janeiro de 2002, aduzindo que apesar de ter sido indicada a ocorrência de saldo credor de caixa, ao se verificar as datas de efetivo pagamento dos títulos, se constata que o lançamento está equivocado. Quando não havia disponibilidade de caixa os pagamentos eram realizados com atraso, o que ocorreu, pois alguns títulos foram pagos em fevereiro, a exemplo das Notas Fiscais 31.979, 230.616, 243.166, 568.248, 568.247, 162.289, 158.079, 159.015, 5.072, 6.517, 6.601, 6.600, 181.823, 342.972, 342.973, 21.386 e 21.387. Salienta que isso se repetiu ao longo dos anos.

Junta cópia reprográfica do livro Caixa de 2002 (fls. 339 a 392), de modo a possibilitar que o autuante refaça o levantamento, apresentando novo demonstrativo de débito para esta infração.

Requer que seja observado o § 1º do art. 18 do RPAF/99, na hipótese de juntada de novos elementos ao processo. Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 396 e 397, observando que desde o início da fiscalização o contribuinte dificultou o andamento dos trabalhos, primeiro alegando o extravio das reduções Z (fl. 178), depois entregando um arquivo magnético contendo a movimentação do conta corrente, com o conteúdo no formato BDF, que não possibilitou a sua abertura, por se encontrar bloqueado, situação não resolvida pelo autuado, que alegou não ter mais vínculo com a empresa que criara o programa. Acrescenta que o processo nº 000.902.820-0 corresponde a um Auto de Infração lavrado pela fiscalização do trânsito de mercadorias, no valor de R\$13.800,00 e à apreensão de dois equipamentos MRs Yanco 6000 Plus, nºs de fabricação 505.597 e 505.298, por se encontrarem com os lacres abertos e as memórias fiscais violadas.

Argumenta que diante de tanta dificuldade, solicitara todas as fitas-detalhe disponíveis, para efetuar a análise correspondente. Já as notas fiscais dos exercícios de 2004 e de 2005 se encontravam dispostas de forma confusa. Em seguida passou a tratar a respeito de cada uma das imputações.

Infrações 01 e 02 – concorda que café solúvel não se encontra relacionado no anexo 88 e que o imposto relativo às notas fiscais referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária fora pago, de modo que estas duas infrações devem ser excluídas.

Infrações 03 e 04 – concorda com as alegações e com os documentos trazidos pela defesa, de forma que estas duas infrações devem ser excluídas da exigência.

Infração 05 – afirma que os argumentos da defesa não elidiram a imposição, desde quando o levantamento foi baseado nos documentos entregues pelo impugnante, que declarara que muitas das reduções Z tinham sido extraviadas. Além disso, na peça de defesa não foi apresentado nenhum demonstrativo. Salienta que os valores relativos às vendas através de cartões apresentados pelo contribuinte são inferiores aos informados pelas administradoras de cartões.

Realça que o levantamento fiscal decorreu de obrigação tributária criada através da Lei Federal nº 9.532/97, regulamentada pelo Convênio ECF nº 01/98, que foi incorporado à legislação tributária do Estado da Bahia pelo Decreto nº 8.413/02. Deste modo, mantém a autuação.

Infração 06 – registra ter observado fatos inusitados, como o registro no livro Caixa, nos primeiros dias úteis de cada mês, de toda a receita de vendas, enquanto que nos últimos dias úteis são registradas as despesas com compras (fls. 107 a 160), contrariando os princípios contábeis do livro Caixa, tendo em vista que na contabilidade normal os registros devem ser feitos diariamente, já que as vendas e os pagamentos ocorrem dessa maneira.

Aduz que o fluxo de caixa elaborado está em conformidade com os princípios contábeis, pois tanto os pagamentos como as vendas foram considerados nos respectivos dias. Diz que se o contribuinte troca cheque “pré-datado” por dinheiro, não pode ser considerado, pois esse comportamento não condiz com o perfil de supermercado. Esclarece que muitas das compras realizadas são à vista, pois não foram apresentadas as duplicatas ou qualquer espécie de comprovante de pagamento.

Considerando que as infrações 05 e 06 estão providas de certeza e segurança, entende que os argumentos defensivos não devem ser aceitos, tendo em vista os demonstrativos correspondentes, devendo ser mantidos os valores originais consignados no Auto de Infração.

Cientificado sobre a informação fiscal, o autuado se manifestou às fls. 403 e 404, argumentando que o processo nº 000.902.820-0 e o Auto de Infração de “trânsito” mencionados pelo autuante não lhe foram apresentados como fatos vinculados ao Auto de Infração em lide. Assim, requer que os documentos em referência sejam acostados ao presente Auto de Infração e que lhe seja dado vistas de todo o teor do mencionado processo, de modo a lhe possibilitar uma manifestação a respeito, obedecendo-se aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Solicita, também, que pelas mesmas razões, lhe sejam fornecidos o “arquivo magnético contendo toda sua movimentação do C/C”, mencionado pelo autuante, tendo em vista que o mesmo não se encontra acostado no presente processo.

Assevera que, em relação à infração 05, o autuante não contestou os seguintes pontos: a falta de embasamento legal para o exercício de 2003, tendo em vista que o § 7º do art. 238 do RICMS/97 somente foi acrescentado em 21/01/2004; quanto à comparação entre os valores declarados pelo contribuinte e aqueles informados pelas administradoras; não informou e nem apresentou documentos relativos ao sistema ECF. Conclui que essas alegações foram reconhecidas.

Não entende como válido e nem aceita nenhum documento acostado pela Fiscalização em referência a valores informados pelas administradoras de cartão de crédito ou de débito, por qualquer meio ou forma de apresentação.

No que se refere à infração 06, alega que o autuante não pode considerar “por presunção” que todas as compras foram à vista, desde quando as acusações devem se fazer acompanhar de provas. Acrescenta que nos casos em que o autuado não apresentou os documentos referentes ao pagamento das compras, o autuante deveria buscá-los junto aos emitentes, para verificar a data do pagamento e montar o fluxo de caixa. Observa que se o autuante quer ser justo, deve trazer as provas concernentes às acusações, sob pena de ocorrer falta de segurança jurídica na ação fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 409 e 410, afirmando estar anexando ao processo os seguintes elementos questionados pelo impugnante: dois CDS contendo o caixa 2002/03 e saída 2003/05, cópias reprográficas do Auto de Infração [nº. 000.902.820-0] e do Termo de Apreensão, relatório sobre os dois equipamentos apreendidos por violação da memória fiscal e o Termo de Devolução de Livros e Documentos Fiscais. Refere-se às infrações 05 e 06, repetindo trechos constantes na primeira informação fiscal.

Considerando que o autuante juntou novos elementos ao processo, os quais não foram entregues ao autuado; considerando que o impugnante alegou que o autuante não contestou vários pontos abordados na peça defensiva relativos à infração 05; considerando a alegação do autuado, quanto à infração 06, que diversos títulos foram pagos com atraso, a exemplo do mês de janeiro de 2002, quando relacionou diversas notas fiscais: a 1ª JJF converteu o processo em diligência à INFAZ Atacado (fl. 420), para que o autuante adotasse as seguintes providências:

- 1) prestasse informação fiscal a respeito das alegações defensivas concernentes à infração 05, conforme determina o § 7º do art. 127 do RPAF/BA;
- 2) com base na documentação fiscal a ser apresentada pelo contribuinte, mediante intimação, verificasse se têm fundamento as suas alegações, referentes ao pagamento dos títulos com atraso, elaborando, se fosse o caso, novo demonstrativo para a infração 06.

Às fls. 425 a 427 o contribuinte apresentou manifestação acerca da informação fiscal, argumentando que a solicitação de devolução das reduções Z, dirigida ao autuante em 21/05/2007, por erro de indicação, refere-se ao Auto de Infração nº 276468.0023/05-6, cuja manifestação já foi apresentada pelo autuado.

Em relação à presente autuação, mantém as manifestações anteriores, acrescentando que deve ser considerado o teor da Instrução Normativa nº 56/2007, ainda que tenha sido publicada após a lavratura do Auto de Infração em lide, considerando que ainda está pendente de julgamento.

Reprisa que não lhe foram entregues os documentos relativos ao processo de nº 000.902.820-0 e ao Auto de Infração de “trânsito” citados pelo autuante. Afirma desconhecer a entrega ao autuante de arquivo magnético contendo a sua movimentação do “C/C”, com o conteúdo no formato BDF, não constando no processo tal documento eletrônico.

Registra que o autuante não apresentou documentos que tem acesso e que foram solicitados na impugnação, relativos à comparação entre os valores informados pelas administradoras e os valores declarados na DME/DMA.

Repete, quanto à infração 06, que não pode ser considerado, por presunção, que todas as compras foram à vista, devendo ser buscada a verdade, sob pena de faltar segurança jurídica.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 433 e 434, salientando que o arquivo magnético apresentado pelo contribuinte, contendo a sua movimentação do conta corrente, no formato BDF, os quais se encontravam bloqueados estão anexados à fl. 417.

Observa que a Instrução Normativa 56/2007 pode beneficiar o autuado, contanto que sejam apresentadas as notas fiscais relativas às compras e às saídas do período de abril a dezembro de 2005, para fazer jus à proporcionalidade e ao batimento.

Com relação ao Auto de Infração de trânsito de nº 000.902.820-0, no valor de R\$13.800,00 (fl. 412), diz que decorreu da apreensão de duas máquinas registradoras da marca Yanco 6000 plus, por se encontrarem com o lacre aberto e a memória fiscal violada. Salienta que diante das dificuldades, solicitou todas as fitas-detalhe disponíveis, trabalhando com o material que tinha em mãos.

Quanto à infração 05, concorda que o contribuinte já foi fiscalizado até março de 2005, razão pela qual somente é devido o montante relativo ao período de abril a novembro de 2005, sendo justo aplicar a proporcionalidade e o batimento das notas fiscais.

Tratando sobre a infração 06, repete que os lançamentos contábeis foram efetuados contrariando os princípios contábeis. Acredita que muitas compras tenham sido pagas à vista, porém como não foram apresentadas duplicatas ou outro comprovante de pagamento, apenas as notas fiscais anexadas ao processo não são suficientes para que seja feita qualquer alteração no levantamento.

No que se refere à revisão das infrações 05 e 06, que dependem das notas fiscais de compras e de vendas, sugere que a diligência seja realizada por um Auditor Fiscal estranho ao feito, para que o processo ganhe celeridade, uma vez que o contribuinte tem criado dificuldades para fornecer a documentação.

Consta despacho à fl. 435-verso, exarado pela Coordenadora Administrativa do CONSEF, retornando o processo à INFRAZ Atacado, para que fosse dada ciência ao autuado do pedido de diligência, mediante a entrega de cópias das fls. 420, 421, 432, 433 e 434, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

Cientificado a respeito da informação fiscal e do resultado da diligência, o autuado se pronunciou às fls. 439 a 447, ratificando todos os termos da defesa inicial, em especial as alegações atinentes ao cerceamento de defesa, uma vez que dentre os documentos que lhe foram entregues, ainda persiste a ausência de diversos elementos comprobatórios do montante apurado.

Ressalta que as infrações não se inserem no campo das presunções previstas no § 3º do art. 2º do RICMS/BA, razão pela qual requer a nulidade do Auto de Infração, por total incapacidade de caracterização das infrações apontadas.

Quanto ao mérito, protesta pela não aplicação da Instrução Normativa 56/07, que prevê a proporcionalidade, nos casos de contribuintes que operem com mercadorias cujas operações sejam isentas do imposto ou que tenham o ICMS antecipado.

Frisa descaber a alegação do preposto do Fisco de que essa norma não poderia ser aplicada, em razão de ser superveniente ao Auto de Infração, haja vista que a norma tributária retroage quando analisada sob aspecto punitivo. Ademais, a citada norma visa apenas adequar o procedimento técnico adotado no levantamento fiscal, de modo que a não adoção de tais procedimentos conduz o lançamento à nulidade, por desrespeito ao entendimento dominante no contencioso administrativo.

Realça que pessoa estranha ao contribuinte efetuou a entrega de arquivo BDF, carecendo de sustentação legal a atribuição desse fato ao autuado, conduzindo ao cerceamento de defesa, por limitar, sobremaneira, o devido procedimento legal, essencial para o bom andamento do processo administrativo fiscal.

Versando sobre a infração 06, salienta que o autuante não esclareceu qual a justificativa técnica para aglutinar os lançamentos a crédito contábil, sob a alegação de que todas as compras teriam sido à vista, tratando-se de presunção não prevista, implicando na indeterminação do roteiro aplicado, e, mais uma vez, em sua nulidade, por se referir a sistemática contrária à verdade real.

Voltando a tratar sobre a Instrução Normativa 56/2007, ressalta ser fato notório que o autuado, cuja atividade está registrada sob o CNAE 4711301 (comércio varejista de produtos em geral, com predominância de produtos alimentícios), comercializa produtos isentos (legumes, frutas, etc.) e

produtos sujeitos à antecipação tributária (pão, bebidas, doces, carnes, frangos, etc.), contudo o critério da proporcionalidade não foi aplicado, recaindo o ônus dessa omissão sobre o autuado.

Afirma estar claro que um supermercado não comercializaria apenas mercadorias normalmente tributáveis, demonstrando como foi severo e injusto o entendimento do autuante, do diligente e do próprio relator, que deveria ter requerido de ofício as providências para se adequar o levantamento fiscal. Lembra que é obrigação do órgão julgador a busca da "verdade real", bem como a aplicação dos dispositivos supervenientes ao lançamento ex-ofício, que altere a presunção aplicada de forma benéfica ao contribuinte, devendo fazer valer a justiça e a legitimidade da ordem e da cidadania.

Lamenta a ausência nos autos do posicionamento da PGE/PROFIS, que por certo não deixaria que a Instrução Normativa 56/2007 passasse desapercebida, permitindo que um levantamento fiscal inadequado fosse aplicado. Isto, porque praticamente 70% de suas saídas são isentas ou sujeitas à antecipação tributária, conforme pode ser confirmado nas tabelas constantes nas peças anteriores ou através de diligência determinada por este CONSEF, caso não queira considerar os parâmetros informados pelo autuado, para que sejam deduzidos do montante oriundo da presunção fiscal.

Deplora o fato de na informação fiscal apresentada, o autuante nada ter acrescentado, inclusive quanto às providências exigidas pelo órgão julgador, para que o processo pudesse ser instruído, o que remete ao cerceamento de defesa, capaz de gerar a absoluta nulidade do Auto de Infração.

Solicita, preliminarmente, que o Auto de Infração seja declarado nulo, e pede que em caso contrário, que a autuação seja considerada parcialmente procedente, face à aplicação do disposto na Instrução Normativa 56/2007, com base nos elementos probatórios existentes.

Por fim, requer provar tudo quanto alegado por todos os meios previstos em direito, inclusive revisão fiscal executada pela assessoria técnica desse órgão, além de outros recursos cabíveis.

O autuante apresentou nova informação fiscal às fls. 453 e 454, quando repetiu o teor da informação anterior, constante às fls. 433 e 434, reforçando a sugestão quanto à designação de um Auditor Fiscal estranho ao feito para realizar a diligência, frisando que não está mais fiscalizando.

Considerando que o autuado alegou que atua de forma preponderante com mercadorias com fase de tributação encerrada ou não tributáveis, pleiteando o uso da proporcionalidade em relação às infrações 05 e 06; considerando que o contribuinte argumentou que existem inconsistências nas datas de pagamento de diversos títulos (infração 06); considerando que o autuante sugeriu que a diligência fosse feita por fiscal estranho ao feito: a 1^a JJF diligenciou o processo à ASTEC/CONSEF (fls. 457 e 458), para que Auditor Fiscal a ser designado adotasse as seguintes providências:

01) intimasse o contribuinte a apresentar todos os elementos disponíveis referentes aos períodos alcançados pelas infrações 05 e 06, visando a apuração da proporcionalidade, bem como a demonstrar objetivamente as alegações atinentes à existência de equívocos quanto à apuração dos pagamentos dos títulos (infração 06) concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias;

02) com base na referida documentação e em outros elementos disponíveis nos autos, elaborasse demonstrativos relativos aos períodos completos objeto daquelas infrações, indicando os valores e percentuais relativos às operações de saídas de mercadorias isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, assim como àquelas referentes às operações normalmente tributadas;

03) tomando por base a proporcionalidade concernente às mercadorias tributadas normalmente, elaborasse novos demonstrativos relativos às citadas infrações, e, se fosse o caso, mantendo os valores originais relativos aos períodos para os quais não fosse possível estabelecer a proporcionalidade. Deveriam ser considerados os elementos de prova relativos à infração 06, atinentes às alegadas inconsistências nas datas de pagamentos, efetuando os ajustes pertinentes.

Por meio do Parecer ASTEC nº 075/2010 (fls. 459 e 460), o Auditor Fiscal Ildemar José Landim esclareceu que apesar de intimado em duas oportunidades, para apresentação dos documentos fiscais (fls. 461 e 462), em 06/04/2010 e 04/05/2010, o contribuinte não atendeu as solicitações.

Ressalta que em vista disso, a diligência foi prejudicada. Informa que manteve contato com o sócio proprietário da empresa, que lhe explicou que os documentos tinham sido entregues inicialmente a um contador, para elaborar a defesa, porém a documentação não foi enviada ao novo escritório de contabilidade, por ter sido extraviada, porém que estava tentando localizá-la.

Após tomar ciência do resultado da diligência, o autuado se manifestou às fls. 466 a 475, ressaltando que não lhe fora possível atender em sua plenitude as solicitações do diligente, em razão do extravio do material necessário. Salienta que, no entanto, protocolou solicitação (SIPRO n° 462.949/2010-7), para que o Conselho de Fazenda receba as cópias dos boletos de pagamentos das duplicatas do ano de 2002 para que, junto com a cópia do livro Caixa já acostado aos autos e com a relação dos documentos fiscais de entradas que constam nos levantamentos fiscais realizados pelo autuante para a infração 06, a ASTEC possa realizar a diligência.

Espera que o CONSEF aceite a entrega dos documentos e determine o retorno dos autos para a ASTEC realizar a diligência inicialmente demandada em relação à infração 06.

Em relação a infração 05, lembra ter impugnado os lançamentos do exercício de 2003, por falta de embasamento legal, de modo que em relação a esse período, o levantamento deve ser desconsiderado. Ademais, já fora fiscalizado em relação ao período de 2004 e de janeiro a maio de 2005, quando foi excluído o exercício de 2003.

Transcreve a redação atual e a vigente à época da ocorrência dos fatos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, frisando que somente haveria presunção de omissão de saídas se os valores fornecidos pelas administradoras de cartões fossem superiores aos valores declaradas pelo contribuinte. Aduz que a legislação era clara e não dava margem a outra interpretação.

Consigna que a penalidade e a infração baseada na presunção legal deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos e à capitulação legal do fato.

Lembra que a despeito de a Secretaria da Fazenda adotar o confronto de valores declarados na DME/DMA com os valores declarados pelas administradoras, na ação fiscal foram confrontadas as vendas em cartão registradas em Redução Z com valores informados pelas administradoras.

Assevera que ao deixar de trazer ao processo o relatório obtido no sistema SECF para as informações apresentadas pelas administradoras de cartões, nos termos do art. 142 do RPAF/BA, o autuante tacitamente concordou com as alegações do autuado.

Alega que tendo em vista que a norma vigente à época não se referia a valores de venda com pagamento em cartão de crédito em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o autuante distorceu a norma, efetuando o levantamento somente dos valores de vendas com cartões, confrontando-os com os valores informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Salienta que a interpretação normativa da legislação tributária não pode ser feita pelo autuante ou pelo julgador, cabendo aplicar a norma e esta é clara: declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Lembra que de acordo com o art. 112 do CTN o que vale é a palavra da Lei, sendo que a própria Secretaria da Fazenda a interpreta da forma descrita pelo autuado, porém, por meios de seus diversos servidores, entra em conflito na interpretação da norma.

Enfatiza que o atual inciso VI do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 representa a antiga redação, enquanto que a redação do inciso VII é nova, tendo vigência a partir de 31/03/2010, porém o autuante a adotou em 30/06/2007, quando lavrou o Auto de Infração, o que significa que para a sistemática adotada não havia previsão legal na referida Lei.

Requer a nulidade da infração 05, considerando a falta de fundamentação legal para a sistemática utilizada e a falta de segurança no valor apurado. Não sendo esta aceita, que seja declarada improcedente, face o confronto entre os valores de vendas declarados e os valores informados pelas administradoras e a correta interpretação da norma contida no § 4º do art. 4º e hoje indicada no inciso VI, alíneas “a” e “b” do § 4º do art. 4º da Lei do ICMS.

Em relação à infração 06, que o processo retorno à ASTEC, para realização da diligência, com utilização das cópias dos documentos fiscais acostados aos autos pelo fiscal autuante e com a cópia do livro Caixa acostado pelo autuado. E caso este pedido não seja aceito, a infração 06 seja julgada nula, com base no art. 18 do RPAF/BA, por falta de segurança no valor apurado pelo autuante.

Considerando que a diligência anterior não foi realizada, em razão de o autuado não ter apresentado a documentação fiscal que alegara dispor, sob a justificativa de extravio, porém na última manifestação afirmou ter juntado através do processo nº 462.949/2010-7, os comprovantes de pagamento das duplicatas do ano de 2002 para que, junto com a cópia do livro Caixa já acostado e com a relação dos documentos fiscais de entradas que constam nos levantamentos fiscais, a diligência sobre a infração 06 fosse realizada; considerando as alegações do impugnante de que sua atividade preponderante se refere a mercadorias com fase de tributação encerrada ou não tributáveis, pleiteando a aplicação da proporcionalidade no levantamento relativo às infrações 05 e 06; considerando a argumentação de inconsistências nas datas de pagamento de diversos títulos, na infração 06, a exemplo do mês de janeiro de 2002: a 1ª JJF diligenciou o processo à ASTEC/CONSEF (fls. 482 e 483), para que Auditor Fiscal a ser designado adotasse as seguintes providências:

- 01) apensasse aos autos o Processo SIPRO nº 462.949/2010-7;
- 02) intimasse o contribuinte a apresentar outros elementos que porventura dispusesse, concernentes aos períodos alcançados pelas infrações 05 e 06, visando a apuração da proporcionalidade;
- 03) com base na documentação fiscal apresentada e em outros elementos disponíveis nos autos, elaborasse demonstrativos relativos aos períodos completos objeto dessas infrações, indicando os valores e percentuais correspondentes às operações de saídas de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, assim como àquelas normalmente tributadas;
- 04) com base na proporcionalidade relativa às operações tributadas normalmente, elaborasse novos demonstrativos para aquelas infrações, mantendo os valores originais relativos aos períodos para os quais não fosse possível estabelecer a proporcionalidade. Deveriam ser considerados os elementos de prova, em relação à infração 06, atinentes às alegadas inconsistências nas datas de pagamentos, bem como aqueles anexados por meio do processo acima referido, efetuando-se os ajustes.

Através do Parecer ASTEC nº 196/2010 (fls. 486 e 487), o Auditor Fiscal Ildemar José Landim esclareceu que tendo sido protocoladas cópias dos boletos de pagamento das duplicatas, com pedido de reabertura da diligência, informou ao contribuinte que tais documentos não serviam ao propósito da diligência, pois o objetivo era apurar o percentual de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, o que somente seria possível com a apresentação de notas fiscais de entrada ou de saídas, ou o registro dos lançamentos nos livros fiscais de entradas (LRE) ou de saídas (LRS) ou de apuração do ICMS (LRAICMS). Observa que o autuado mais uma vez confirmou a impossibilidade de apresentação de tais elementos e que tudo que dispunha eram os boletos.

Complementa que apesar de ter se comprometido a aguardar a apresentação de outros documentos, nenhum contato foi feito pelo contribuinte. Frisa que deixou de apresentar as intimações solicitadas, tendo em vista a alegação de extravio dos documentos anteriormente requeridos.

Conclui, reprimindo não haver condições de realizar a diligência com os documentos apresentados, uma vez que apenas a documentação que comprove o regime tributário das mercadorias comercializadas, poderia fornecer subsídios ao cálculo da proporcionalidade.

Foi anexada às fls. 488 a 749, uma cópia reprodutiva do Processo SIPRO nº 462949/2010-7.

Às fls. 758 e 759, o autuado se manifestou a respeito do Parecer ASTEC nº. 196/2010, aduzindo que a diligência fiscal tinha dois propósitos: analisar a infração 06, considerando as datas do efetivo pagamento dos títulos e apurar a proporcionalidade das operações tributadas.

Realça que para a realização da primeira parte da diligência, a 1ª JJF determinara a juntada do Processo SIPRO nº 462949/2010-7, onde constam boletos de pagamentos dos títulos, através dos quais podem ser analisadas as datas do efetivo pagamento, o que possibilita a revisão do levantamento atinente à infração 06. Entende que o primeiro propósito não foi atendido na diligência realizada.

A segunda parte diz respeito à apuração do percentual de proporcionalidade de operações tributadas. Acha que, face à ausência de documentos e livros fiscais, a proporcionalidade das operações tributadas não pode ser definida e neste aspecto a diligência fica prejudicada.

Reitera o pedido de revisão da infração 06, assim como a exclusão do exercício de 2003 na infração 05 e a correta interpretação da legislação quanto à previsão de confronto entre os valores de vendas declaradas e os valores informados pelas administradoras de cartões. Reprisa a solicitação de apresentação de relatório extraído do Sistema ECF, com indicação do confronto dos valores de vendas declaradas com os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito.

Ressalta que a administração tributária, por força do § 7º do art. 238 do RICMS-BA, para o exercício de 2003 não guarda mais informações referentes aos valores informados pelas administradoras de cartões de crédito ou de débito, bastando, para comprovar este fato, solicitar à Gerência de Automação Fiscal – GEAFI que apresente os relatórios de “divergência TEF” para os exercícios de 2003 e 2005, extraídos no Sistema ECF.

Considerando que na diligência anterior fora solicitada a juntada do Processo nº. 462.949/2010-7, através do qual o autuado anexara os comprovantes de pagamento das duplicatas de 2002, para que, junto com a cópia do livro Caixa já anexado e a relação dos documentos fiscais de entradas que constam nos levantamentos fiscais realizados pelo autuante, fosse efetuada a diligência sobre a infração 06; considerando a alegação do autuado de que existem inconsistências nas datas de pagamento de diversos títulos, no que se refere à mesma infração: a 1ª JJF converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 766), para que Auditor Fiscal adotasse as seguintes providências:

- 01) com base na documentação juntada ao processo, que corresponde ao processo SIPRO nº 462.949/2010-7, à cópia do livro Caixa e à relação dos documentos fiscais de entradas, realizasse uma revisão da auditoria de caixa, considerando os elementos de prova atinentes às alegadas inconsistências nas datas de pagamentos, efetuando-se os ajustes pertinentes;
- 02) elaborasse novos demonstrativos para a mencionada infração.

Através do Parecer ASTEC nº 036/2011 (fls. 769 a 771), o Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto, informou que ao desenvolver os trabalhos da diligência constatou que os documentos acostados através do Processo SIPRO nº 462.949/2010-7 (fls. 489 a 731), associado à cópia do livro Caixa (fls. 107 a 160) e à relação dos documentos fiscais de entrada elaborada pelo autuante (fls. 57 a 106), não se constituíam em elementos suficientes para efetuar a revisão de auditoria de caixa (infração 06), o que gerou o Termo de Intimação (fl. 772) junto ao autuado.

Frisa que observando as argumentações de defesa no curso do processo, em relação à citada infração, constatou que se referem à existência de inconsistências quanto às datas de pagamento de diversos títulos constantes do levantamento fiscal (fls. 57 a 106), que fundamentam a autuação.

Realça que após cotejar os documentos concernentes ao Processo SIPRO nº 462.949/2010-7, com os documentos xerocopiados do livro Caixa e a relação dos documentos fiscais, constatou que não são suficientes para atestar efetivamente a data de pagamento das notas fiscais objeto da diligência. Isto,

porque os documentos constantes daquele processo são cópias de boletos bancários relacionados a entradas de mercadorias adquiridas a prazo, os quais em sua maioria se encontram ilegíveis, e os que permitem a leitura com maior clareza, se referem a documentos bancários de controle interno da empresa, conforme característica de cobrança relacionada a cada instituição bancária.

Destaca que, então, intimou, mais uma vez, o contribuinte a apresentar as vias das notas fiscais, para que pudesse identificar as datas dos pagamentos, conforme descritivo em campo próprio, a vista ou a prazo. Para o caso de não ser possível apresentar as notas fiscais, solicitou na intimação, que o autuado elaborasse um demonstrativo, em planilha Excel, Word ou outro aplicativo, relacionando os boletos bancários acostados às fls. 486 e 487, pelo Processo nº 462.949/2010-7.

Salienta que em atendimento à intimação, o contribuinte compareceu à ASTEC/CONSEF, quando de punho, na própria intimação (fl. 772), declarou que não dispunha de condições para apresentar as notas fiscais solicitadas, nem tampouco de relacionar os boletos bancários de pagamentos, apensados ao Processo nº 462.949/2010-7, com as notas fiscais objeto da infração 06, dado que alguns documentos não eram legíveis, assim como à falta de clareza nas informações apostas nos boletos que pudesse associar às notas fiscais.

Afirma que apesar dessa negativa à intimação, o contribuinte fez constar da sua manifestação, (verso da fl. 772), o seguinte questionamento: “*o fiscal autuante ao apurar o suposto saldo credor de caixa, no que se refere à infração 06, objeto desta diligência fiscal, não deveria verificar a ocorrência de outras entradas de recursos na empresa? Como: recursos originários de cartão de crédito, cheques especiais de bancos, etc.*”

Sobre essa indagação, diz que analisou os papéis de trabalho (fls. 57 a 106), que resultaram na omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, constatou que o autuante, efetivamente, considerou como entradas de recursos, no caixa da empresa, apenas vendas de mercadorias ocorridas no mês, considerando todas como recebidas à vista; por outro lado como saída de recursos considerou todas as compras com fornecedores, como pagamento à vista, mais os demais pagamentos efetivamente ocorridos na empresa intrínsecos à atividade mercantil, como pagamentos de impostos, folha de pagamento, encargos sociais, energia, telefone, etc.

Conclui, realçando ter constatado, que a juntada de documentos aos autos, através do processo nº 462.949/2010-7, associado à cópia do livro Caixa e à relação dos documentos fiscais de entradas que fazem parte do levantamento fiscal, que é o objeto da diligência, salvo melhor juízo, não são suficientes para permitir a revisão de auditoria de caixa objeto da infração 06.

Cientificado sobre o Parecer ASTEC nº 036/2011, o autuado se manifestou à fl. 778, transcrevendo trecho do Parecer, para ressaltar que o diligente foi muito claro ao corroborar os argumentos apresentados pelo impugnante, quanto à nulidade da infração, pois o levantamento fiscal realizado carece da correta metodologia de auditoria de caixa, implicando, consequentemente, na falta de segurança na apuração do montante do débito tributário, nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA.

Consta manifestação do Auditor Fiscal Vladimir Máximo Moreira às fls. 784 e 785, a respeito do Parecer ASTEC nº 036/2011, ressaltando que se constata nas reiteradas manifestações do contribuinte, alegações verbais, sem a apresentação de uma única prova material.

Resumindo os resultados das três diligências realizadas, aponta que na primeira foi dito pelo diligente que deixou de realizar a revisão da infração 06, pelo fato de o contribuinte não apresentar os documentos fiscais solicitados em duas oportunidades; na segunda diligência foi demonstrada a impossibilidade de se cumprir o quanto solicitado, pelo não recebimento dos documentos requeridos, os quais, segundo o autuado, teriam sido extraviados; após a juntada dos documentos de fls. 490 a 731 pelo autuado, ao elaborar o último Parecer, o diligente declarou que os documentos acostados ao processo eram insuficientes para efetuar a revisão, mesmo porque, após intimado, o contribuinte não apresentou as notas fiscais, nem a relação dos boletos bancários.

Ressalta que o caixa apresentado pelo contribuinte foi elaborado com erro grosseiro, pois lança o total das vendas no primeiro dia de cada mês e os pagamentos efetuados no dia 31 de cada mês. Assim, ao elaborar o caixa da empresa, o autuante digitou nas respectivas datas de pagamento os documentos entregues pelo contribuinte e distribuiu as vendas dia a dia, de acordo com as normas contábeis, que geraram o respectivo demonstrativo de caixa.

Realça que o contribuinte teve várias oportunidades para apresentar as provas materiais de suas alegações (notas fiscais e despesas lançadas pelo autuante), porém optou por declarar o extravio desses documentos.

Assim, entende que tendo a 1^a Junta de Julgamento Fiscal buscado em três oportunidades oferecer as condições legais para que o contribuinte comprovasse suas alegações, não logrando êxito pela inércia do autuado, que buscou um caminho que não condiz com quem é detentor da verdade e do direito. Sugere a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Ressalto, inicialmente, que no presente lançamento inexistiu qualquer ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade material, uma vez que o autuante elaborou para cada item do lançamento tributário os respectivos demonstrativos, assim como os lançou em mídia eletrônica (CD), inclusive os elementos relativos ao levantamento referente às divergências concernentes às vendas por meio de cartões de crédito e de débito, os quais foram entregues ao autuado. Vale acrescentar que a apuração dos débitos se baseou em documentos fiscais disponibilizados pelo próprio autuado, todos relacionados nos demonstrativos próprios, inexistindo qualquer tipo de insegurança quanto aos valores apontados no lançamento, em decorrência de qualquer falha procedural incorrida pela Fiscalização.

Assim, observo que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação a nenhum dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, nem aos ditames contidos no CTN – Código Tributário Nacional. Verifico, também, que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que concerne à alegação da existência de cerceamento de defesa, sob a afirmação de que as diligências recomendadas por esta 1^a JJF não foram devidamente cumpridas, ressalto que este fato decorreu da falta de atendimento, pelo próprio contribuinte, a diversas intimações emitidas para que ele disponibilizasse os elementos de prova dos quais deveria estar de posse, o que terminou por prejudicar a revisão por ele pleiteada.

Descabe, de igual modo, a argumentação de que as infrações 05 e 06 não se inserem no campo das presunções previstas no § 3º do art. 2º do RICMS/BA, haja vista que, de forma contrária, essas duas imputações decorrem exatamente da previsão legal de aplicação de presunção.

No que se refere à insurgência do autuado contra o fato de o relator não haver determinado no primeiro pedido de diligência que fosse aplicada a proporcionalidade em relação às infrações 05 e 06, ressalto que em conformidade com a Instrução Normativa nº. 56/2007, a exclusão dos valores correspondentes a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, somente deve ser posta em prática se existirem circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão. Ora, se até o momento da elaboração do Termo de Diligência não existia nenhum dado nos autos que indicasse ser este o caso e sequer havia qualquer pleito nesse sentido, não poderia o relator e nem a Junta de Julgamento efetuar tal solicitação.

Verifico que o Auto de Infração correspondeu a seis imputações, sendo todas atacadas na peça defensiva.

As infrações 01 e 02 se referiram à aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/BA, correspondendo, respectivamente à falta de pagamento e ao recolhimento a menos do ICMS por antecipação. Observo que, tendo o contribuinte carreado as provas de que a maioria das mercadorias não se encontrava compreendida na antecipação tributária (café solúvel) e a uma aquisição de vinho, caso em que o imposto devido fora recolhido através de GNRE (guia nacional de recolhimento de tributos estaduais), o autuante, de forma acertada, acatou os elementos de prova, concordando com a exclusão dessas infrações.

Considerando que os argumentos e os documentos em questão, que se encontram acostados às fls. 226 a 258, efetivamente comprovam que assiste razão ao contribuinte, as infrações 01 e 02 restam completamente descharacterizadas.

No que se refere às infrações 03 e 04, observo que decorreram, respectivamente, da falta de recolhimento e do recolhimento a menos do ICMS referente à antecipação parcial.

Ao se insurgir a respeito da infração 03, o autuado asseverou que os valores lançados nos meses de março, junho, julho, novembro e dezembro de 2004, na verdade, se referiam a documentos atinentes aos mesmos meses do exercício seguinte, sendo que, equivocadamente, o autuante os repetira em 2004. Quanto ao imposto exigido nos meses de setembro de 2004 e novembro de 2005, salientou que fora devidamente pago. Observo que, o autuante, à vista das provas carreadas ao processo pelo deficiente, que indicam lhe assistir razão, as acatou de forma correta, sugerindo a improcedência deste item do lançamento fiscal.

Após analisar toda a documentação juntada pela defesa às fls. 259 a 272, constato que realmente existiram os erros na apuração dos valores, quanto aos meses de março, junho, novembro e dezembro de 2004, os quais se referiam aos mesmos meses do exercício de 2005, estando apurados nesta infração (novembro de 2005) e na infração 04 (março, junho e dezembro de 2005), assim como foi trazida a prova do pagamento do tributo atinente aos meses de setembro de 2004 e novembro de 2005. Assim, em relação a todos esses períodos a imputação não pode ser mantida.

Divirjo, no entanto, quanto ao mês de julho de 2004, em relação ao qual não foi apresentada nenhuma prova da existência do mencionado equívoco, isto é, de que a Nota Fiscal objeto da exigência, de nº 46.559, corresponderia ao mês de julho de 2005. Além desse último período não ter sido objeto dos lançamentos fiscais constantes das duas infrações, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer documento que provasse a sua alegação.

Deste modo, mantenho a infração 03 de forma parcial, para exigir o imposto no valor de R\$77,35, referente ao mês de julho de 2004.

Discordo, entretanto, da multa sugerida para essa infração, no percentual de 50%, baseada no inciso I, alínea “b”, item 1 do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, desde quando no mês de julho de 2004 a multa a ser aplicada deve corresponder àquela vigente à época dos fatos, que se encontra indicada na alínea “f” do inciso II do mesmo artigo e Lei acima citados, e que representa o percentual de 60%, por se referir a hipótese de infração diversa das previstas nessa Lei, importando em descumprimento de obrigação tributária principal. Cabe registrar que esse entendimento se encontra consolidado em diversas decisões deste CONSEF.

As alegações e provas defensivas concernentes à infração 04, todas elas acatadas pelo autuante, demonstram que inexiste qualquer valor a ser exigido do contribuinte, haja vista que no mês de agosto de 2004, as notas fiscais apontadas se referem ao mesmo mês de 2005; no mês de março de 2005, o imposto já se encontrava pago; em junho de 2005, algumas notas fiscais se referiam a entrega por conta e ordem de terceiros, não cabendo a exigência do ICMS, uma vez que o imposto já havia sido pago em relação às notas fiscais correspondentes, enquanto que em relação às demais notas fiscais, o imposto pago; no mês de agosto de 2005 duas notas fiscais trataram de entrega por conta e ordem de terceiros, tendo o imposto sido pago sobre as notas fiscais que lhes guardavam correspondência, e no caso das outras notas fiscais, o imposto fora devidamente pago; quanto ao

mês de dezembro de 2005, algumas notas fiscais se referiam à entrega por conta e ordem de terceiros, não tendo imposto a pagar, enquanto sobre as demais o tributo devido fora pago, tudo em conformidade com os documentos anexados às fls. 273 a 332.

Assim, não resta nenhum valor a ser exigido, quanto à infração 04.

O lançamento concernente à infração 05 se originou da verificação 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 desses cartões.

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 ao que determina o mencionado dispositivo legal, foram confrontados os dados relativos às vendas apuradas por intermédio das reduções Z 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 conlúcio 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.

Não faz nenhum sentido a alegação defensiva de que o autuante não teria considerado todos os valores de venda declarados pelo contribuinte através da DME/DMA bem como que não observara que o total das vendas do período compreendido pela autuação fora superior aos valores informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões. Ressalto que de acordo com as correspondentes planilhas e com os demais elementos acostados aos autos, a diferença apurada resultou do comparativo entre os valores informados à Secretaria da Fazenda pelas mencionadas instituições e os montantes apurados nas Reduções Z, que correspondem exatamente às vendas realizadas por meio de cartões em relação às quais foram emitidos os respectivos cupons fiscais.

No que concerne à solicitação de entrega ao autuado de relatório extraído do Sistema ECF, com indicação do confronto dos valores de vendas declaradas com os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito, ressalto que em conformidade com os elementos de prova acostados às fls. 208 a 210, dentre a documentação entregue pelo autuante ao contribuinte constam os relatórios que discriminam todas as operações realizadas por meio de cartões de crédito e de débito atinentes ao período compreendido pela autuação.

No que se refere à alegação de que somente a partir de 21/01/2004 é que se tornara obrigatória a indicação no cupom fiscal sobre o meio de pagamento adotado na operação ou prestação realizada, de acordo com o § 7º do art. 238 do RICMS/97, realço que ocorreu aí um equívoco, haja vista que de acordo com o caput do art. 238 o contribuinte já se encontrava obrigado a emitir o cupom fiscal nas vendas para não contribuintes do ICMS, conforme transcrição abaixo:

“Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação a mesma operação e/ou prestação.”

Assim, como o início da vigência do dispositivo acima se deu em 01/03/2003, não acato o pedido de exclusão dos valores apurados em relação a nenhum dos períodos compreendidos na presente autuação.

Quanto ao pedido do autuado para que fosse aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, ressalto que esta 1ª JJF em três oportunidades converteu o processo em diligência, visando atender ao pleito defensivo, o que, entretanto, não foi possível, tendo em vista que a documentação necessária à revisão não foi entregue aos diligentes, o que impossibilitou a revisão pretendida.

Quanto à sugestão de que parte desta infração já se encontraria compreendida em ação fiscal anterior, saliento que após pesquisa realizada no Sistema INC/Informações do Contribuinte, da SEFAZ/BA, constatei que o Auto de Infração de nº 276468.0023/05-6, realmente contém imputação igual, entretanto contemplando o período de janeiro de 2004 a março de 2005. Como o presente lançamento se refere aos meses de janeiro a junho e agosto a dezembro de 2003, além de abril a novembro de 2005, inexiste concomitância entre tais períodos autuados.

Concluo, assim, pela manutenção integral da exigência fiscal concernente à infração 05.

Por último, a infração 06 se referiu à falta de recolhimento do ICMS, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de caixa. Constatou que o autuante, tendo refeito a mencionada conta do contribuinte, concluiu terem sido omitidos diversos lançamentos, o que se configurou no saldo credor de caixa. Nesse sentido, invoco o art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, que se encontrava em vigor no período compreendido pelo levantamento fiscal, que transcrevi ao tratar sobre a infração anterior e que melhor caracteriza a prática da irregularidade:

Deste modo, a constatação, pela Fiscalização, da existência de lançamentos no livro Caixa do sujeito passivo, de recursos aplicados em seus pagamentos, cuja origem era desconhecida, indica a ocorrência de saldos credores na conta Caixa. Assim, o citado dispositivo autoriza a utilização da presunção legal, de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Observo que na tentativa de elidir a acusação fiscal, o impugnante alegou que foram indicados no levantamento fiscal os vencimentos dos fornecedores pelas datas de emissão dos documentos fiscais ou pela data de saída ou pela data indicada como de vencimento da fatura, ressaltando que esse procedimento é incorreto, uma vez que os pagamentos somente se realizam mediante desembolso financeiro, quando ocorre na data prevista de vencimento para os fornecedores.

Ao contestar tais argumentos, o autuante salientou que o contribuinte registrava no livro Caixa, nos primeiros dias úteis de cada mês, toda a receita de vendas, enquanto que nos últimos dias úteis registrava as despesas com compras, contrariando os princípios contábeis, tendo em vista que os registros devem ser feitos diariamente, já que os ingressos de numerários e os pagamentos ocorrem dessa maneira.

Dante desse impasse, esta 1^a JJF determinou a realização de várias diligências, para que fossem criadas as condições necessárias para que o contribuinte apresentasse todas as provas documentais atinentes a suas alegações, assim como para que fosse verificada a possibilidade de aplicar a proporcionalidade, que também foi pleiteada. Observo, no entanto, que a despeito de diversas intimações terem sido entregues ao autuado, em nenhum momento foram entregues aos diligentes designados, a documentação que serviria para esclarecer os pontos conflitantes e para que pudesse ser feita, se fosse o caso, a proporcionalidade.

Verifico, inclusive, que em uma de suas manifestações o autuado sugeriu que, para montar o fluxo de caixa da sua empresa, a Fiscalização deveria buscar junto aos fornecedores as provas documentais necessárias, as quais, na condição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária, era ele quem estava obrigado a dispor. Além disso, enquanto em algumas oportunidades alegou o extravio da documentação em questão, em outra anexou documentos, os quais, entretanto, não se prestaram para a realização dos trabalhos, por se encontrarem ilegíveis ou não se referirem aos documentos fiscais hábeis para a realização da revisão.

Ressalto que, deste modo, como o levantamento fiscal foi implementado com base nos livros e documentos apresentados pelo contribuinte, não pode ser acatada a sua alegação quanto às inconsistências nas datas consideradas pelo autuante como de efetivo desembolso e recebimento dos recursos financeiros, desde quando apenas as notas fiscais não são suficientes para que seja feita qualquer alteração no levantamento ou para que se verifique os dados não disponibilizados pelo impugnante.

Dante de todo o exposto, concluo restar comprovada a prática do ilícito imputado ao contribuinte, indicado na infração 06, razão pela qual a mantenho integralmente.

Observo que, tendo em vista que na peça defensiva foram acostados diversos documentos fiscais originais, a repartição fazendária deverá devolvê-los ao contribuinte, mediante recibo, anexando ao processo suas cópias reprográficas.

Dante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando desconstituídas as infrações 01, 02 e 04, parcialmente mantida a infração 03 e caracterizadas as infrações 05 e 06.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **019290.0001/07-9**, lavrado contra **NJ SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$98.020,73**, acrescido das multas de 60% sobre R\$77,35 e de 70% sobre R\$97.943,38, previstas nos incisos II, alínea “f” e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR