

**PROCESSO** - A. I. Nº 019290.0001/07-9  
**RECORRENTE** - N J SUPERMERCADO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0201-01/11  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 05/04/2013

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0081-11/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado que a NF nº 46.599, ainda remanescente na Decisão, não é passível de cobrança da antecipação parcial, infração 03 improcedente, modificada a Decisão recorrida. 2. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que não ocorreu. Infração 05 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 06 caracterizada. Preliminar de nulidade rejeitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário formalizado contra a Decisão da 1ª JF, a qual, no Acórdão nº 0201-01/11, considerou Procedente em Parte a Ação Fiscal, exigindo ICMS no valor de R\$101.573,46, em decorrência da imputação de seis infrações, sendo objeto do presente Recurso apenas às infrações 3, 5 e 6 adiante descritas:

INFRAÇÃO 3 - deixar 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%;

INFRAÇÃO 5 - deixar 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%;

INFRAÇÃO 6 - deixar 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, às fls. 214/224, através de representante legal, apresentou impugnação seguido de manifestações defensivas às fls. 403 a 404, 425 a 427, 439 a 447, 739 a 747, 758 a 759 e 778.

O autuante e auditores diligentes prestaram as devidas informações fiscais às fls. 396/397, 409/410, 433/434, 453/454, 459/460, 486/487, 769 a 771 e 784/785.

Prosseguindo, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Em Parte do Auto de Infração, com Decisão alusiva às infrações 03, 05 e 06, de teor adiante reproduzido:

(...)

*“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 defendente, 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.”*

(...)

*“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.*

*Constato 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 concluo 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, inexistente 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. Constato 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.*

*Observe 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.*

*Diante desse impasse, esta 1ª 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. Observe, 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.*

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

*(...)*

*Diante 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.*

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 815 a 824), apresentando as suas razões recursais para cada infração recorrida.

Inicialmente abordou a infração 3, alegando que a 1ª JJF, em seu acórdão, discordou das razões apresentadas pelo autuado em relação ao mês de julho/2004, acatadas integralmente pelo autuante, mantendo a exigência de imposto em relação à Nota Fiscal nº 46599.

Reiterou terem os julgadores deixado de observar o constatado pelo auditor de que se tratava de produto (prateleira) que não pertencia ao mix de produtos de comercialização da empresa, sendo sua aquisição destinada a ativo imobilizado, onde não é exigida a antecipação parcial do ICMS. Requereu a improcedência da infração 3.

No que tange à infração 5, arguiu a invalidade das provas, as quais foram recebidas através de arquivos eletrônicos e relatórios impressos, contendo supostas operações transacionadas com cartão de crédito e de débito.

Asseverou que, por se tratar de arquivos eletrônicos, a validade jurídica somente poderia ser aceita nas hipóteses previstas na Medida Provisória nº 2002-2, de 24 de agosto de 2001, que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras (ICP-Brasil), e que os documentos

eletrônicos apresentados não atendiam às exigências legais contidas na referida norma, em especial ao disposto no art. 10, o qual transcreveu.

Assegurou que, amparada nos termos da Lei, o autuado declarava não admitir e nem aceitar os documentos eletrônicos como válidos, ou seja, como prova.

Também argumentou que as administradoras de cartões de crédito e de débito estariam obrigadas a apresentar informações à SEFAZ, por força do art. 35-A da Lei nº 7.014/96, regulamentado pelo art. 824-W do RICMS-BA. Ressaltando que para serem aceitos como documentos probantes dos valores informados pelas administradoras de cartões de crédito ou de débito deveria ser observada tal norma regulamentar, principalmente o disposto no §2º.

Prosseguiu, tecendo considerações sobre o fornecimento de informações por administradoras de cartão de crédito, destacando que os arquivos fornecidos têm caráter meramente informativo, servindo para alimentar os bancos de dados dos sistemas de informação da SEFAZ e, quando evidenciada irregularidade que demande apuração, deveriam ser buscados os elementos probantes, no âmbito da legislação, para fundamentação do Auto de Infração, observado que os relatórios específicos válidos para comprovação da realização das operações com cartões de crédito deveriam ser apresentados pelas administradoras impressos em papel timbrado, conforme art. 824-W, §2º do RICMS-BA.

Sustentou que a infração deve ser declarada nula, pois o Fisco se valeu de relatórios internos emitidos a partir de banco de dados de seus sistemas para sustentar o levantamento realizado, logo, as provas apresentavam vícios insanáveis.

Em seguida, suscitou o cerceamento do direito de defesa, alegando que, com base nos arts. 144 e 145 do RPAF, o autuado requereu a exibição de documento que se encontrava em poder do sujeito ativo, com o objetivo de provar fato alegado em sua defesa.

Também aduziu que o RPAF, no art. 142, estabelece que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, sendo tais disposições totalmente desprezadas pelos julgadores. Assim ao negar o direito de prova, estar-se-ia negando um direito constitucional.

Frisou caber ao julgador a análise dos argumentos e Decisão, inexistindo, no caso concreto, manifestação acerca da prova requerida pelo autuado, limitando-se a dizer que os relatórios de fls. 208 a 210 eram documentos de provas das operações transacionadas.

Referindo-se ao exercício fiscal de 2003, destacou ter o relator incorrido em equívoco, pois o autuado, em nenhum momento, disse que não estar obrigada a emitir cupom fiscal, alegando, apenas, que a exigência de se indicar o meio de pagamento no cupom fiscal somente ocorreu a partir de 21/01/2004, com a inclusão do §7º ao artigo 238, aduzindo que o CONSEF tem reiteradamente excluído o exercício fiscal de 2003 em relação a este tipo de infração.

Adentrando ao mérito, insurgiu-se contra a Presunção Legal, aduzindo ser clara a interpretação da legislação ao estabelecer a presunção legal apenas se os valores de vendas declarados pelo contribuinte fossem inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito e débito.

Argumentou que a legislação trouxe a presunção legal de omissão de saída tributada nas divergências de vendas declaradas com as informadas pelas instituições financeiras e pelas administradoras de cartão de crédito em dois momentos distintos: o primeiro, vigência de 28/12/02 a 30/03/10, comparando-se somente as vendas declaradas pelo contribuinte com os valores informados pelas instituições financeiras e pelas administradoras de cartão de crédito; o segundo, vigência a partir 31/03/10, comparando-se as vendas declaradas pelo contribuinte com os valores informados pelas instituições financeiras e pelas administradoras de cartão de crédito, ou ainda, comparando-se somente as vendas declaradas pelo contribuinte realizadas através de pagamento

por cartão com os valores informados pelas instituições financeiras e pelas administradoras de cartão de crédito.

Afirmou que todo levantamento realizado pelo fiscal autuante tomou por base as informações impressas para meio de pagamento “cartão” indicadas nas Reduções Z dentro da segunda hipótese, sistemática incompatível com o previsto na legislação fiscal vigente à época dos fatos.

Arguiu que, baseada na correta interpretação da legislação, somente haveria presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento de imposto se, e somente se, os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito fossem superiores àqueles de vendas declaradas pelo autuado.

Requeru a modificação do acórdão para se decretar a improcedência da infração 5.

Tangentemente à infração 6, o recorrente arguiu a sua nulidade, diante de claro afronto ao disposto no §1º do art. 18 do RPAF, alegando que o procedimento adotado para o levantamento do montante do débito se encontrava equivocado, citando e transcrevendo trecho do Parecer ASTEC nº 036/2011 visando corroborar o seu entendimento.

Aduziu que o levantamento realizado carecia da correta metodologia de auditoria de caixa, implicando, consequentemente, na falta de segurança na apuração do montante do débito tributário, de acordo com o art. 18, §1º do RPAF.

Asseverou não se poder simplesmente dizer que a falta de documentos ou a exibição de documentos ilegíveis transformaria o *modus operandi* e o montante do débito em correto.

Alegou, ainda, que os julgadores de 1ª Instância não se manifestaram sobre o tema, dando, apenas, atenção à precariedade dos elementos para a revisão fiscal e punindo o autuado por isso.

Assim, requereu a nulidade da infração 6, posto que o *modus operandi* adotado não atendia aos preceitos legais para apuração do débito, não sendo possível determinar com segurança o montante do imposto.

Finalizou, requerendo o provimento do Recurso voluntário a fim de se reformar a Decisão, manifestada no acórdão nos pontos hostilizados.

A PGE/PROFIS, às fls. 834/835, apresentou Parecer opinando pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Manifestando-se sobre a infração 3, na qual o recorrente insurgiu-se, apenas, em relação à manutenção no rol da infração da Nota Fiscal nº 46.599, observou que, compulsando os autos, no demonstrativo de fl. 33 verifica-se que o produto em apreço não se enquadra nas hipóteses atinentes à cobrança da antecipação parcial, porquanto, trata-se de bem para o ativo fixo, por isso teve sua exclusão acolhida pelo autuante.

Nesse passo, acolheu as razões recursais para este item.

No que se refere à infração 5, entendeu não assistir razão ao apelante, pois as informações coletadas e colacionadas nos arquivos eletrônicos e relatórios impressos foram dados fornecidos pelo próprio contribuinte, devidamente reproduzidos na Redução Z do ECF do recorrente e as informações prestadas pelas administradoras de cartão se encontram amparadas no Protocolo ECF nº 04/01, sendo uma imposição vertida às administradoras.

Assim, asseverou inexistir qualquer amparo à tese recursal, quando se reporta a um possível cerceamento de defesa, posto que corretamente confrontados os dados relativos às vendas apuradas por intermédio das reduções Z com os valores informados pelas administradoras e instituições financeiras, sendo exigido o imposto concernente à diferença apurada.

De igual sorte, não acolheu a alegação de que somente a partir de 21/01/2004 é que se tornaria obrigatória a indicação no cupom fiscal sobre o meio de pagamento adotado na operação, tendo

em vista que, com espeque no art. 238 do RICMS/BA, o contribuinte já se encontrava obrigado a emitir o cupom fiscal nas vendas para não contribuintes do ICMS, desde 01/03/2003.

Por derradeiro, no que pertine ao argumento de que o autuante deveria considerar todos os valores de venda declarados pelo contribuinte através DME/DMA, também ele não pode prosperar, uma vez que não se apresenta possível cotejar bases fáticas diferentes, ou seja, vendas a cartão de débito e crédito com vendas totais do contribuinte, sob pena de se fazer tábula rasa do dispositivo normativo.

Concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, encaminhando o feito ao Procurador Assistente da PGE/PROFIS para a devida manifestação.

A fl. 837 consigna o despacho da Procuradora Assistente em exercício, Dra. Aline Solano Casali Bahia, acompanhando, na íntegra, o teor do Parecer de fls. 834/836 exarado pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, no sentido de Prover Parcialmente o Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Consoante minuciosamente relatado, o Recurso Voluntário se opõe à parte da Decisão proveniente do Acórdão de nº 0201-01/11, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração epigrafiado, imputando, ao autuado, o cometimento de seis infrações, sendo objeto do presente inconformismo as de nºs 3, 5 e 6, descritas no relatório.

De plano, analisando a infração 3, acompanho o posicionamento do autuante e da PGE/PROFIS, porquanto, sem margem a dúvida, a Nota Fiscal nº 46.599, constante do demonstrativo de débito de fl. 33, refere-se ao produto “prateleira”, material destinado ao ativo fixo do estabelecimento, não passível de cobrança de antecipação parcial do imposto, já que não destinada à comercialização.

Acolho, portanto, a exclusão do valor remanescente para a infração, no importe de R\$77,35, referente ao mês de julho de 2004, disso resultando a improcedência total da infração 3, posto que os demais valores já se encontravam excluídos pela Decisão de piso.

Tangentemente à infração 5, a qual exige o imposto decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de vendas efetuadas com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valores inferiores àqueles fornecidos pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, relativas aos períodos de janeiro a junho e agosto a dezembro de 2003 e abril a novembro de 2005, desassiste razão ao sujeito passivo na sua tese defensiva.

Com efeito, o recorrente reiterou a arguição de nulidade das provas apresentadas pelo Fisco, sob os argumentos de que eram meros relatórios extraídos do sistema da SEFAZ e deveriam ser considerados inválidos perante a Lei, porquanto não observado o comando da Medida Provisória nº 2002-2, de 24 de agosto de 2001 e, também, a regra do RICMS/BA, na linha de que as informações do relatório TEF diário deveriam ser entregues em papel timbrado das operadoras de cartão de crédito e débito.

Essas questões de nulidade foram devidamente apreciadas e, de forma irretocável, rejeitadas na Decisão de piso, porquanto a dita falta de validade jurídica dos relatórios TEFs diários é inaplicável ao presente caso.

Assim é que, na espécie concreta versada, constata-se não existir questionamento acerca da integridade desses arquivos magnéticos, já que se encontram devidamente autenticados, sendo reservado, ao autuado, o direito de, verificada qualquer inconsistência em seu conteúdo, comprovar a ocorrência de divergências ou discrepâncias entre suas operações e as contidas nos arquivos, fornecidas pelas operadoras de cartão de crédito e financeiras, em atenção à regra estatuída na legislação tributária estadual, o que inocorreu na espécie concreta versada.

Ressalte-se que o contribuinte, fruto da sua relação comercial com as empresas administradoras de cartões, recebe, ordinariamente, extratos relativos às suas transações por elas intermediadas, o que permitiria identificar quaisquer divergências com o Relatório TEF apresentado pelo Fisco.

Logo, não há de se falar em nulidade das provas pelo simples fato de serem apresentadas em meio magnético, posto que atendido o mandamento legal, já que o art. 824-W do RICMS/BA não preconiza a obrigatoriedade das informações serem entregues em papel, mas, sim, estabelece, no seu § 1º, que ato específico do Secretário da Fazenda disporá sobre prazo e forma de apresentação das informações e, em decorrência de tal imposição, estatui o artigo 1º da Portaria nº 124/2006 que a administradora de cartões de crédito ou débito entregará, até o décimo quinto dia de cada mês, **arquivos eletrônicos** contendo as informações relativas a todas as operações de crédito e de débito efetuadas no mês anterior por contribuintes do ICMS deste Estado (destaque do relator).

De igual sorte, improspera a tese de cerceamento ao direito de defesa e a presunção da veracidade da afirmação da parte contrária, sob o argumento de que o autuado requereu, e não foi atendida, a exibição de documento que se encontrava em poder do sujeito ativo, com o objetivo de provar fato alegado em sua defesa, sustentando que, à luz do art. 142 do RPAF, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento de que necessariamente disponha importaria presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, sendo tal disposição de lei totalmente desprezada pelos julgadores de 1ª Instância.

No entanto, o que se verifica na procedimentalidade é que a Decisão de piso bem analisou a temática (fl. 801), demonstrando, explicitamente, que o pretendido relatório solicitado tinha suas informações contidas nos documentos entregues ao contribuinte, conforme os elementos de prova acostados às fls. 208 a 210, onde constam os relatórios que discriminam todas as operações realizadas por meio de cartões de crédito e de débito, relativas ao período de apuração das omissões.

Frise-se, de outra parte, que os documentos de fls. 43 a 56, embasadores da autuação, trazem, no seu bojo, didaticamente, a indicação de todas as diferenças apuradas entre as vendas declaradas e as informadas pelas administradoras, inclusive com o demonstrativo diário das operações no período auditado.

Quanto à preliminar arguida, repetidamente, para a exclusão da infração do exercício fiscal de 2003, compartilho do entendimento manifestado pela 1ª JF, corroborado pela PGE/PROFIS, no seu Parecer de fls. 834/836, na linha de que, em consonância com os artigos 824-B, *caput*, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias ou prestarem serviços à não contribuintes do ICMS devem utilizar equipamento emissor de cupom fiscal para documentar tais operações ou prestações.

O art. 824-E, do mesmo Regulamento, por sua vez, estabelece, desde 01/01/2003, a obrigatoriedade quanto à indicação do meio de pagamento no cupom fiscal emitido a partir do ECF ou, no caso do referido documento não ser emitido, todos os dados da operação devem ser anotados no boleto de venda por cartões de crédito e débito, possibilitando, com isso, a efetiva vinculação e o pleno exercício do direito de defesa por parte do contribuinte. Nesse sentido, os Acórdãos CJF 233-11/09 e 206-11/09.

Concludentemente, não acolho as preliminares de nulidade suscitadas.

Outrossim, convém registrar, ainda, que falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar sobre as arguições de inconstitucionalidades suscitadas na peça recursal, de acordo com o regramento expresso no art. 167, I, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Adentrando ao mérito, o Recorrente se concentrou na reiterada argumentação de que a metodologia utilizada pelo autuante, efetivando o confronto das informações contidas nas Reduções Z com os valores fornecidos pelas administradoras, seria incompatível com a hipótese de presunção legal prevista na legislação tributária vigente à época dos fatos, sustentando que



deveria ter sido comparado o valor das vendas declaradas pelo contribuinte com aquele informado pelas administradoras de cartão, demonstrando que não houve omissão de saída de mercadoria tributada, uma vez que os valores das vendas informadas ao Fisco foram superiores aos apontados pelas administradoras dos cartões de crédito/débito, conforme demonstrativo nos autos, buscando comprovar a sua argumentação defensiva.

Sucedendo que tal arguição não pode prosperar, porquanto a legislação do Processo Administrativo Fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação do lançamento, mediante a produção de elementos probantes demonstradores da verdade material, o que, na espécie versada, expressar-se-ia através de uma conciliação (casamento) das informações contidas no TEF – Relatório Diário de Operações com as notas ou cupons fiscais emitidos para cada operação autorizada pelas operadoras dos cartões de crédito/débito, apontadas individualmente no referido relatório.

Não é correto o entendimento abstrato de que se os valores das vendas declaradas e tributadas forem superiores aos das realizadas mediante cartões estaria suficientemente justificativo o fato de se encontrarem todos os valores incluídos nas saídas tributadas.

Por conseguinte, dúvidas inexistem de que o lançamento tributário se encontra amparado no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, dispondo expressamente:

*“...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”.*

Ademais, estatui o artigo 2º, § 3º, inciso VI, do RICMS/BA, *verbis*:

*“§3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:*

*....*

*VI - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;”*

A presunção legal de omissão de saídas, prevista no dispositivo legal acima transcrito, ocorre entre os números da mesma categoria, ou seja, venda por cartões de crédito/débito, não sendo razoável o raciocínio do recorrente de que devem ser comparados os números apresentados pelas administradoras de cartões de crédito com os totais de vendas do contribuinte.

De outra parte, não se pode comparar as diversas modalidades de vendas, realizadas: em espécie, em cheque, em ticket, etc., com uma única espécie de pagamento, qual seja, a de cartão de crédito ou de débito fornecida pelas instituições e administradoras, uma vez que só devemos comparar coisas iguais, logo é cristalino que “os valores de vendas” a que a legislação se refere são relativos às vendas com cartão de crédito ou de débito, os quais serão confrontados com “os valores de vendas” de igual espécie, ou seja, os informados pelas financeiras.

Nesse contexto, a tese construída pelo contribuinte não é sustentável, já que carece de lógica e razoabilidade, porquanto os valores a serem comparados são os da mesma categoria, ou seja, valores de vendas por cartões de crédito/débito.

Há de se ressaltar que caberia ao contribuinte, através do seu equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), efetuar o controle das vendas por modalidade, para que fosse possível confrontar os dados fornecidos pelas administradoras de cartões, consoante determina o art. 238, § 7º, do RICMS/BA.

Assim, há uma presunção legal não elidida, sendo do autuado a responsabilidade de trazer aos autos as provas, capazes de desconfigurar a imputação fiscal, do que, em nenhum momento, se desincumbiu, limitando-se a afirmar que efetuou vendas totais declaradas em valores superiores.

Ora, de acordo com o artigo 143 do RPAF/BA vigente, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Entretanto, vale realçar que, considerando o formalismo mitigado que reveste o PAF, o contribuinte, em qualquer momento da tramitação processual, poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, até mesmo após o julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Por último, o recorrente arguiu a nulidade da infração 6, com base no art. 18, § 1º do RPAF, alegando que o procedimento adotado para o levantamento do montante do débito estava equivocado, carecendo da correta metodologia de auditoria de caixa.

Mais uma vez, observo que não merece acolhimento a sustentação recursal, devidamente apreciada na Decisão de Primeira Instância, a qual demonstra ter sido o levantamento fiscal realizado, 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.”*

Por conseguinte, não pode o sujeito passivo alegar qualquer insegurança na determinação do valor apurado na infração, até porque, o que se constata nos autos é que a Primeira Instância, objetivando conceder ao contribuinte o ensejo de apresentar elementos que fossem capazes de desconstituir a auditoria de caixa que deu origem ao lançamento, converteu o processo em diligência, por diversas vezes, ao autuante e para a ASTEC, e em nenhuma dessas oportunidades o contribuinte apresentou documentos ou qualquer elemento capaz de alterar o levantamento hostilizado.

Dáí, mantenho, sem qualquer reforma, a Decisão no que pertine à procedência da infração 6.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para alterar a Decisão recorrida, apenas no que concerne à infração 3, dela excluindo o valor remanescente de R\$77,35, mantendo integralmente a procedência das infrações 5 e 6.

## 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 **019290.0001/07-9**, lavrado contra **N J SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$97.943,38**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS