

PROCESSO	- A. I. Nº 281105.0005/10-0
RECORRENTE	- MNE COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MERCADINHO NOVA ESPERANÇA)
RECORRIDO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0002-05/12
ORIGEM	- INFAS ATACADO
INTERNET	- 14/08/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0227-11/13

EMENTA: ICMS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE SAÍDA TRIBUTÁVEL. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DAS VENDAS RECEBIDAS POR MEIO DE CARTÃO DE CRÉDITO CONSTANTE NAS MÉMÓRIAS DOS EQUIPAMENTOS DE ECF E OS INFORMADOS PELAS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. A declaração de vendas do sujeito passivo, constante das memórias de seus equipamentos ECF em valores inferiores àqueles informados pelas empresas administradoras de cartão de crédito autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadoria tributáveis sem o pagamento do imposto nos termos do quanto previsto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. O contribuinte se desincumbiu de produzir provas em sentido contrário. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de lançamento de ofício através do qual foi exigido do contribuinte, ora recorrente, crédito tributário no valor original de R\$ 41.935,54 em razão do cometimento de suposta infração à legislação que rege a cobrança do ICMS neste Estado, no período compreendido entre os meses de janeiro a julho de 2009, a qual foi assim capitulada no Auto de Infração:

Infração 01 – 05.08.01. Omissão de saída de mercadoria tributada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Concluída a instrução do feito os membros da 5ª JJF, à unanimidade, entenderam por bem não acolher as razões de defesa oportunamente apresentadas, julgando Procedente a exigência (Decisão de fls. 59 a 62). Após se certificar quanto ao atendimento dos requisitos essenciais à validade do lançamento e sintetizar as razões de fato e direito então aduzidas pelo sujeito passivo, o nobre relator de primeira instância assim firmou o seu posicionamento no que foi acompanhado pelos demais membros:

Analizando os documentos e provas trazidas ao processo, em cotejo com o que foi apresentado na impugnação, constato que o impugnante não trouxe nenhum dado que implicasse em erro de fato da auditoria, mas tão-somente alegações de erros de procedimento ou erros de Direito cometidos pelo autuante no seu trabalho de fiscalização, sem, contudo apresentar qualquer prova de erro que implique alteração do cálculo do ICMS lançado nos demonstrativos anexados ao processo. Assim, passo à exposição de tais alegações, que podem ser condensadas nos seguintes termos:

- 1. Irretroatividade da lei que adota a presunção de omissão de saída de mercadorias por meio do confronto entre os valores declarados como venda por meio de cartão de débito/crédito em comparação com os valores que foram declarados pelo contribuinte como sendo à saída de mercadorias, quando estes são inferiores àqueles, uma vez que tal procedimento só teria tido eficácia a partir de 31/03/2010 e os fatos geradores foram do exercício de 2009;*

2. *A falta de apresentação dos relatórios das administradoras de cartões de débito/ crédito no processo fiscal, pelo sistema SECF;*
3. *Que o autuante adotou o critério dos valores das impressões nas reduções Z e não o confronto com as DMA/DME, adotado pela SEFAZ;*
4. *Que o autuante não poderia interpretar a norma, de acordo com o conteúdo do Art. 25 do RPAF;*
5. *Que os valores fornecidos pelas administradoras de cartões podem conter imprecisões por ter lançamentos do final de um mês aparecendo em outro e também por deduções de taxas de administração;*
6. *Que é no livro Razão que devem ser buscados os valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito para confrontar com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito.*

Assim, passo à análise de cada um dos argumentos apresentados pelo impugnante.

Quanto à ilegalidade do lançamento, em virtude da irretroatividade do Art. 4 da Lei nº 7.014/96, pelo fato do inciso VII do § 4º do supracitado artigo, que permite a presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis quando a declaração de vendas do contribuinte for inferior às informações prestadas por administradoras de cartões de crédito/débito, ter sido alterado pela Lei nº 11.899/10 com efeitos a partir de 31/03/2010, é incontrovertido o fato de que a redação anterior do parágrafo 4º, embora não contivesse o inciso VII, tinha em seu conteúdo o mesmo teor do aludido inciso VII, conforme podemos ver pela transcrição abaixo:

Nota 2: Redação anterior dada ao § 4º do art. 4º pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, efeitos de 28/12/02 a 30/03/10: "§ 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."

Assim, embora a vigência do inciso VII tenha sido estabelecida após a ocorrência dos fatos geradores, o texto legal à época, com efeitos entre 28/12/02 e 30/03/2010, permitia a presunção legal da omissão de saída pela existência de diferença entre os valores contabilizados nas vendas e os fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito, razão pela qual não acolho esta alegação do impugnante.

Quanto à falta de apresentação de relatórios das administradoras de cartões de crédito pelo sistema SECF, tal exigência não faz sentido, uma vez que o relatório das vendas fornecido pelas administradoras está anexado ao processo à fl. 43 e o impugnante recebeu cópia deste relatório, conforme atesta o recibo assinado à fl. 27. Quanto ao fato do relatório não ter sido emitido pelo sistema SECF, isto é irrelevante, pois o mesmo relatório pode ser obtido pelo sistema INC da SEFAZ, sem prejuízo à fiscalização e não pode o auditor fiscal ser obrigado a usar este ou aquele sistema, desde que o relatório seja apresentado como prova no processo e o autuado, dele tome conhecimento, como foi o caso presente, e é fato que o impugnante não acusou qualquer tipo de erro no relatório.

Quanto ao critério do autuante em adotar o relatório das reduções Z e não os da DMA/DME também não configura nenhuma ilegalidade, pois cabe ao fiscal utilizar-se de todos os meios legais possíveis para averiguar a movimentação de entradas e saídas efetuadas pelo contribuinte, não podendo ficar adstrito a este ou aquele procedimento sem que seja expressa disposição de lei, sendo que as informações encontradas na leitura da redução Z se configuram mais confiáveis do que aquelas prestadas nas DMA/DME, que são informações unilaterais prestadas pelo contribuinte, sujeitas a erros e incorreções.

Quanto ao fato de que o autuante não poderia interpretar a norma, por conta do disposto no Art.25 do RPAF, isto não faz nenhum sentido, pois o autuante apenas aplicou literalmente o que está configurado na inteligência do Art. 4 da Lei nº 7.014/96, cujo texto está extremamente claro, não havendo lacunas ou dúvidas acerca do entendimento, não carecendo portanto, de interpretações normativas, seja por parte do Secretário, seja pela Procuradoria da Fazenda. O próprio impugnante em sua peça de defesa deixa bem claro isto quando diz que "a esses (autuantes e julgadores) cabe aplicar a norma e a norma é clara: declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito". E foi esta também a interpretação dada pelo autuante, devendo aqui fazer um adendo de que no caso em tela, tal "declaração de vendas", diz respeito às vendas feitas por meio do cartão de crédito/débito, não se considerando neste caso, as vendas totais, que incluem além das vendas efetuadas com pagamento em cartão de crédito/débito, também se incluem os pagamentos em dinheiro ou em cheque.

Quanto a possíveis imprecisões nos relatórios das administradoras de cartões de crédito, caberia ao impugnante apontá-las, uma vez que tem a posse dos relatórios das administradoras dos cartões de crédito; em relação à utilização do Livro Razão para comparação com os valores declarados pelas administradoras de cartões de crédito, da mesma forma quanto ao que foi alegado a respeito da utilização das informações das

DMA/DME, não pode ficar o fiscal restrito às informações deste ou daquele documento ou livro fiscal, mas dispor de todos os meios lícitos para buscar a verdade material e quanto ao critério utilizado pelo autuante, da comparação do relatório de redução Z, em confronto com as vendas informadas pelas administradoras de cartões, o procedimento foi feito dentro das normas procedimentais comuns e regulares da Secretaria da Fazenda, não havendo qualquer vício de legalidade quanto aos meios adotados pelo autuante para efetuar o lançamento tributário.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada, o recorrente interpôs Recurso Voluntário através do qual se insurge contra os termos da decisão proferida pela 5ª JJF aduzindo inicialmente que os documentos eletrônicos (relatórios TEF) utilizados pela fiscalização são imprestáveis a consubstanciar o lançamento fiscal, uma vez que se constituem em relatórios de caráter meramente informativos, extraídos do sistema da SEFAZ.

Após reproduzir os respectivos textos, sustenta que o artigo 10 da Medida Provisória 2002-2, de 24/08/2001, que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP Brasil; o artigo 5º da Lei Complementar n.º 105/2001; o artigo 35-A da Lei nº 7.014/96; o artigo 824-W do RICMS/BA e as Portarias nºs 695/2001 e 124/2006, estabelecem as condições necessárias para que um documento eletrônico tenha validade jurídica e, portanto, possa ser utilizado como prova num Processo Administrativo Fiscal.

No seu entender, as disposições contidas nas citadas normas legais impõem à fiscalização estadual o dever de instruir o Auto de Infração com os arquivos eletrônicos (relatórios TEF) e com estes mesmos relatórios impressos em papel timbrado das empresas administradoras de cartões de crédito responsáveis pelo fornecimento das informações, procedimento que por não ter sido adotado viciou o lançamento de ofício.

Quanto à presunção legal em que se baseou o lançamento, a irresignação da recorrente reside na utilização, pelo fiscal autuante, dos relatórios Redução “Z” para fins de cotejo das operações realizadas através de cartão de crédito ou débito.

Sustenta que o texto do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelecia como hipótese apta a autorizar a presunção de ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto a “*declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradora de cartões de crédito*”. Nestes termos, os únicos documentos hábeis à comprovação da declaração de vendas da sociedade seriam os razões contábeis, livros cuja manutenção é exigida pela legislação fiscal e onde constam declarados de forma individualizada e por ordem cronológica todas das operações realizadas pela entidade e de onde poderiam ser extraídas as informações quanto à forma de recebimento.

Ainda quanto a este aspecto, afirma que para chegar às conclusões a que chegou a fiscalização deveria ter se utilizado dos relatórios emitidos pelo SECF – Sistema ECF, pois apenas nesta base de dados é que constam as informações prestadas pelas empresas administradoras dos cartões, bem assim o montante das vendas declaradas pela empresa através das DME'S. Segue aduzindo que a decisão de piso ao afastar a necessidade de fornecimento por parte da fiscalização do referido relatório incorreu em erro na medida em que: **(a)** os relatórios TEF não foram fornecidos pelas administradoras e sim extraídos do sistema INC – Informações do Contribuinte e **(b)** estes relatórios não abrangem a totalidade das informações contidas nos relatórios do SECF, cerceando assim o seu direito de defesa.

Argumenta que os relatórios Redução “Z”, apesar de demonstrarem o total das vendas efetuadas através do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, podem não refletir de forma fidedigna a maneira pela qual estas operações foram efetivamente pagas pelos seus clientes. Cita a título de exemplo, a hipótese de um operador de caixa registrar a venda como recebimento em dinheiro e afinal o cliente efetua o pagamento com cartão de crédito. Nesta situação a Redução Z irá

apresentar que o pagamento se deu em dinheiro quando em verdade a venda foi realizada através de cartão.

Conclui afirmando que o procedimento adotado pela fiscalização seria consentâneo apenas com a nova redação do §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96 conferida pela Lei n.º 11.899/2010, que ao adicionar o inciso VII ao referido parágrafo, permitiu à fiscalização comparar os valores das operações declarados pelo contribuinte como sendo recebidas por meio de cartão de crédito ou débito (Redução “Z”) com aqueles informados pelas respectivas administradoras. Entretanto, a novel disposição só passou a produzir efeitos a partir de 31/03/2010, período posterior aos fatos geradores objeto do lançamento.

Pugna pelo provimento do apelo e, por conseguinte, pela reforma da decisão proferida pela 5ª JJF.

Instada a se manifestar, a PGE/PROFIS, através de seu representante, opinou pelo não provimento do Recurso Voluntário por entender adequados os procedimentos de apuração adotados pela fiscalização à luz da legislação de regência.

Quanto à arguida imprestabilidade das provas utilizou-se dos fundamentos constantes no acórdão JJF nº 0219-04/11 para afastar a pretensão recursal, os quais podem ser assim resumidos: As exigências contidas na MP 2002-2 estão alinhadas às disposições do Convênio ECF 01/01 e, nesta condição, as informações em poder do Fisco podem e devem ser manipuladas por seus prepostos em suas atividades que têm por fim maior assegurar a adequada arrecadação dos tributos devidos pelos particulares, sob pena, inclusive, de responsabilidade funcional.

VOTO

O recurso é tempestivo, não há questões prejudiciais arguidas ou a serem apreciadas de ofício, pelo que passo ao exame do mérito.

Conforme relatado, tratam os autos de lançamento efetuado com base em uma das hipóteses de presunção de omissão de saídas tributáveis de que trata o §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, consistente na verificação de declarações de vendas em valores inferiores às informações fornecidas pelas empresas administradoras de cartões de crédito.

Sustenta o recorrente que a redação do dispositivo legal em que se baseou a fiscalização para proceder ao lançamento de ofício, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores não autorizava os procedimentos adotados pela fiscalização, consistentes, a seu turno, no cotejo entre os valores relativos às vendas recebidas através de cartão de crédito e débito, informados pelas empresas administradoras (relatórios TEF diários) e aqueles que lhes deveriam guardar correspondência, extraídos das memórias dos equipamentos emissores de cupom fiscal (“Redução Z”), fornecidos pelo sujeito passivo.

Aduz que no texto da norma está aposto o vocábulo *declaração de vendas* que deve ser entendido como o total das vendas efetuadas pelo contribuinte e informado em sua DME ou DMA em cada período de apuração.

Não me parece assistir razão à recorrente, já que o objeto de cotejo se restringiu às operações de vendas efetuadas através de cartão de crédito.

De fato, o texto da norma vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do procedimento de fiscalização em análise, continha a expressão *declaração de vendas* que, em regra, denota o montante destas operações auferidas em determinado período, informadas ou não ao Fisco.

Todavia, no meu sentir, a interpretação da referida expressão deve ser feita conforme a *mens legis* da norma na qual ela está inserida. Aqui o objetivo colimado pelo legislador ordinário, foi o de possibilitar a autoridade fazendária proceder ao confronto de informações relativas às entradas de recursos, prestadas por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito

(fontes externas) com aquelas referentes às receitas que lhes devam ser correspondentes, fornecidas pelos contribuintes (sujeitos passivos da obrigação tributária), autorizando a presunção de omissão de saídas tributáveis na hipótese de constatação de diferenças a maior entre as primeiras e as segundas.

Nestes termos, o vocábulo *declaração de vendas* deve ser lido e interpretado de forma que traduza grandeza compatível com aquela em relação qual será objeto do cotejo, vale dizer: se as informações que se pretende verificar são as relativas a operações realizadas com cartão de crédito/débito, fornecidas pelas respectivas empresas administradoras, as vendas declaradas só podem se referir àquelas que lhes são correlatas, sob pena de se estabelecer comparação entre grandezas distintas, já que, como sabido, as operações ou prestações realizadas em determinado período podem ser pagas pelos compradores ou contratantes através de diversas modalidades de pagamento, tais como: cartões, cheques, dinheiro e etc.

Diante de tal conclusão, necessário avaliar ainda, em razão dos argumentos trazidos na peça recursal, se os relatórios “Redução Z”, extraídos dos equipamentos emissores de cupom fiscal, podem ser considerados como declarações de vendas, para fins de aplicação do quanto previsto do §4º do artigo 4º da Lei nº 7014/96.

Entendo que sim. Embora não se constitua numa declaração do contribuinte em sentido estrito, a “Redução Z” fornece informações relativas ao meio através do qual as operações de venda realizadas no dia foram pagas pelos consumidores, cujo preenchimento se dá por iniciativa do contribuinte em atendimento a disposição normativa específica, qual seja: o Ato COTEPE ICMS 43/04 de 24/11/2004 que aprova os leiautes dos documentos emitidos pelo equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

Assim sendo, é de se concluir que a utilização dos mencionados relatórios por parte das autoridades fazendárias encontra-se revestida da necessária legalidade.

Cumpre ressalvar finalmente, pela sua fundamental importância, que o texto legal traça uma presunção relativa, sendo assegurada ao sujeito passivo à produção de prova em sentido contrário.

Ocorre que a recorrente não trouxe aos autos qualquer prova documental com vistas a desconstituir a presunção legal levada a efeito pela fiscalização, ficando a motivação de sua irresignação restrita aos aspectos de direito ora enfrentados.

Finalmente, quanto ao argumento de impossibilidade de utilização pelos prepostos fiscais dos relatórios TEF emitidos pelo INC porque desprovidos de validade jurídica, na medida em que não foram impressos em papel timbrado das administradoras de cartão de crédito, também não assiste razão à recorrente.

O fornecimento ao Fisco acerca das informações relativas às operações e prestações realizadas através dos sistemas de crédito, débito ou similares encontra previsão legal na Lei Complementar nº 105/2001 e na Lei nº 7.014/96 (artigo 35-A) e disciplina regulamentar no artigo 824-W do RICMS/BA e na Portaria nº 124/2006.

Ao contrário do que aduz a recorrente, as autoridades fiscais não têm qualquer obrigação de solicitar às administradoras a entrega de relatórios em papel timbrado, ao revés, todos os dispositivos normativos trazidos à colação na peça recursal, dispõem que este expediente se constitui numa opção da administração tributária. E não poderia ser diferente, já que nos termos da Portaria nº 124/2006 as administradoras de cartão de crédito deverão disponibilizar tais dados mediante a entrega de arquivos magnéticos, devidamente validados através do programa validador TEF e transmitidos via Internet com o uso do Programa de Transmissão Eletrônica – TED.

Consta dos autos à fl. 27 que o arquivo magnético contendo os relatórios diários TEF foram entregues à ora recorrente, sendo-lhe assegurado, pois, o pleno exercício do direito de defesa.

Ante ao quanto até aqui exposto, entendo não merecer reforma a decisão de Primeira Instância diante do que NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2811105.0005/10-0**, lavrado contra **MNE COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. (MERCADINHO NOVA ESPERANÇA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.935,54**, acrescido de multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS