

PROCESSO	- A. I. N° 146468.0110/10-8
RECORRENTE	- UTILITOYS PRESENTES E UTILIDADES LTDA. (B MART BRINQUEDOS)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0082-01/12
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 17/09/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0264-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES RESULTANDO EM DIFERENÇA NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A declaração de vendas, pelo contribuinte, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 8.542/02). Imputação não elidida. 2. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Comprovada a tributação regular nas operações subsequentes. Nesta condição é devida a aplicação da multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1ª Instância, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 14/12/2011, exige ICMS no valor de R\$981.212,03 pelo cometimento de nove infrações à legislação tributária deste Estado. Entretanto somente fazem parte do Recurso Voluntário as seguintes:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$657.710,65, referente à omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito através de equipamento Emissor de Cupom Fiscal em valores inferiores aos valores fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, nos meses de outubro e dezembro de 2007, janeiro, março a dezembro de 2008, e janeiro, fevereiro e dezembro de 2009, conforme demonstrativos dos Anexos I, II e III (fls. 33 a 119).

INFRAÇÃO 2. Multa percentual, no valor de R\$48.120,37, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de novembro e dezembro de

2007, janeiro a dezembro de 2008, janeiro a março, julho e outubro de 2009, conforme demonstrativos nos Anexos IV, V e VI (fls. 120 a 785).

Após análise das peças processuais, de rejeitar as nulidades arguidas pela empresa, bem como a sua Decisão de não acolher o pedido de cancelamento da multa aplicada, 2<sup>a</sup> JJF prolata a seguinte Decisão em relação às infrações que dizem respeito ao presente Recurso:

[...]

*Infração 01*

*O fato que ensejou a lavratura deste item concerne a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, relativamente a vendas realizadas com cartão de crédito/débito em valores menores do que as vendas informadas por instituição financeira e administradora de Cartões de Crédito/Débito, nos meses de outubro e dezembro de 2007, janeiro, março a dezembro de 2008, janeiro, fevereiro e dezembro de 2009.*

*O débito da infração encontra-se devidamente especificado nas planilhas comparativas de vendas por meio de cartão de crédito/débito, conforme mídia digital constante à fl.907, em cujas referidas planilhas, foram considerados em cada coluna, o período mensal, o total das vendas com cartão de crédito e de débito informados pelas administradoras, os valores mensais das vendas líquidas declaradas; as diferenças apuradas representativas da base de cálculo do imposto; e o imposto devido calculado à alíquota de 17%.*

*A autuação está fundamentada no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, que prevê in verbis: “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”.*

*Portanto, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independente de ter ocorrido através de ECF ou através da emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.*

*Em processo desta natureza faz-se necessário o fornecimento ao contribuinte dos “Relatório de Informações TEF – Diário”, com especificação das vendas diárias, por operação, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administração de cartão, separadamente, de modo que possa ser efetuado o cotejo entre os valores registrados na escrita fiscal e no equipamento emissor de cupom fiscal com as operações informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.*

*Neste processo, verifico que conforme recibo à fl.118, o autuado recebeu um CD contendo o Relatório Diário de Operações relativo às vendas realizadas através de cartão de crédito e/ou débito do período fiscalizado, relativo a cada administradora de cartão, permitindo que o mesmo elidisse a presunção de omissão de saídas fazendo a correlação dos valores existentes no ECF e/ou notas fiscais para os valores informados pelas administradoras dos cartões.*

*Portanto, para que fosse elidida de modo válido a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o autuado deveria ter feito o cotejamento entre o que consta nos “Relatório de Informações TEF – Diário”, com os valores correspondentes às vendas constantes no ECF e/ou nas notas fiscais emitidas, de modo a comprovar que os valores informados pelas operadoras efetivamente foram lançados em sua escrita fiscal, haja vista que nos citados TEF’s diários estão especificadas as vendas diárias, por operações, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administradora de cartão, separadamente.*

*No tocante a alegada ineficácia da infração, por insegurança nos dados adotados como base de cálculo, por entender que está lastreada em informações prestadas por terceiros (administradoras de cartões), sem a existência de autorização expressa da empresa para prestá-las, não assiste razão ao deficiente.*

*Está previsto no Convênio ECF 01/01, que dispõe sobre informações do faturamento de estabelecimento usuário de ECF, prestadas por administradoras de cartão de crédito, que o contribuinte usuário de ECF em substituição à exigência prevista na cláusula quarta do Convênio ECF 01/98, de 18 de fevereiro de 1998, poderá optar, uma única vez, por autorizar a administradora de cartão de crédito ou débito, a fornecer às Secretarias de Fazenda, Finanças, ou Tributação dos Estados, do Distrito Federal e à Secretaria da Receita Federal, até a data, na forma, nos prazos e relativamente aos períodos determinados pela legislação de cada unidade federada, o faturamento do estabelecimento usuário do equipamento (Cláusula Primeira).*

O estabelecido acima foi recepcionado no art. 35 “a” da Lei nº 7.014/96, determinando que as administradoras de cartão de crédito estão obrigadas a informar todas as operações realizadas pelos contribuintes.

Quanto aos dados adotados como base de cálculo, o autuado recebeu cópia do “Relatório de Informações TEF – Diário” contendo as vendas diárias por operação, através de mídia eletrônica, conforme recibo à fl. 118, e se acaso tais relatórios não expressam a realidade de suas operações, deveria carregar ao processo as devidas provas, quais sejam, os comprovantes de suas vendas e as cópias dos boletos que estão em sua posse.

No diz respeito ao argumento de que informou nas DMA’s as vendas que realizou mediante pagamento com “cartões”, não elide a acusação fiscal, a qual, entendo somente pode ser feita mediante a comparação entre as vendas informadas pelas administradoras para os valores constantes no ECF e/ou notas fiscais emitidas.

Também não assiste razão ao defendente de que no mês de novembro de 2009, não foram consignadas as vendas realizadas, pois como bem esclareceu o autuante o citado período não foi objeto de autuação em virtude do valor efetivo das vendas apuradas a partir da Redução Z (R\$566.052,17) ter sido superior ao das vendas informadas pelas Administradoras (R\$ 445.849,69), conforme folhas 91 e 988 do presente PAF.

Nestas circunstâncias, concluo que o lançamento tributário deste item está apoiado nas provas apresentadas pelas administradoras e nos livros fiscais, não tendo o sujeito passivo apresentado qualquer documento tendente a elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

#### Infração 02

Neste item a infração imputada ao contribuinte diz respeito a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial sobre as aquisições, para comercialização, de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, sendo aplicada multa percentual, no valor de R\$48.120,37, sobre o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, nas aquisições devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Na peça defensiva o sujeito passivo suscitou a nulidade da autuação, com base na alegação de inexistência de nexo de causalidade entre o fato narrado e a sanção aplicada, frisando que a multa prevista no art. 42, inciso III, “d”, do RICMS, se refere aos casos de falta de pagamento da antecipação parcial.

Em primeiro lugar, verifico que a jurisprudência transcrita pelo defendente (Acórdão CJF nº 0006- 11/09), não se aplica a situação em comento, vejamos porque.

A obrigatoriedade no recolhimento do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre as aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, entrou em vigor a partir de 01/03/2004, através do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03.

Conforme § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96: § 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II

Já a alínea “d” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, dispõe que:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipótese regulamentares;

Portanto, não aprovo o entendimento do defendente, uma vez que o fato descrito diz respeito a multa sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido a título de antecipação parcial, cuja multa foi aplicada corretamente nos termos do § 1º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 acima transscrito, uma vez que não foi comprovado o recolhimento por antecipação parcial nas notas fiscais objeto do levantamento fiscal. Muito pelo contrário, está evidenciado nos autos que o autuado não pagou o imposto por antecipação na entrada, efetuando o mesmo por ocasião das saídas das mercadorias, inclusive ao pedir a redução da multa confirmou esta assertiva.

Restando caracterizado o cometimento da infração, fica mantido o lançamento da multa.

Quanto ao autuado considerar que o cometimento da infração foi de cunho instrumental e não implicou na transgressão da obrigação principal, por não ter havido falta de recolhimento do ICMS, e portanto, que não houve prejuízo ao erário e nem agiu com dolo, fraude ou simulação, fica consignado, inclusive em relação às argüições do autuado, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, no presente caso àquele relativo à aplicação da aludida multa, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

[...]

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 1021/1027). Após breve resumo dos fatos relativo ao presente lançamento fiscal, do seu reconhecimento das infrações 3 a 9, visando o uso do benefício legal da redução de multa e da Decisão de 1º Grau, entende que esta deve ser reformada, pelos seguintes fatos:

1. A JJF afastou a nulidade requerida pela ausência do "Termo de Início da Fiscalização" sem sustentar sua posição em dispositivo legal que desse amparo a "tese" de que este termo não é o único instrumento que se presta à formalização da ação fiscal. Apesar de citar o art. 26, do RPAF (que se reporta a "intimação"), "*não citou o necessário fundamento para a exceção à exigência do "termo de início", provocando também supressão de instância*". De igual forma, não combateu de forma eficaz o acórdão paradigmático transcrita na defesa (JJF nº 0219-01/02), que trata de situação idêntica, deixando de examinar a lide frente a jurisprudência que lastreou a defesa.
2. A JJF não apreciou a argumentação relativa a "produção de prova negativa" (item 06 da defesa), tornando viciada a Decisão.

Requer a nulidade da Decisão para que haja novo e regular julgamento.

Como preliminar de nulidade à ação fiscal, novamente argumenta, em primeiro, sobre a inexistência do "Termo de Início da Fiscalização", anteriormente lavrado, o que ofende norma originária do CTN e, de acordo com a jurisprudência do CONSEF, conforme exemplo que transcreve - Acórdão CJF Nº 0157-11/09. Afirma que os casos que excepcionam a exigência do mencionado termo não prevê a sua substituição pelo "Termo de Intimação", discordando assim da Decisão de 1º Grau. Além do mais, não sabe se a intimação (admitindo que seja substituta do nominado termo) se encontrava dentro do prazo de validade, que é dia 30 dias, após o que o contribuinte (se não autuado) poderia exercer o pagamento espontâneo.

Como segunda preliminar, relativamente à infração 1, diz ser ineficaz o lançamento fiscal já que lastreado em informações prestadas por terceiros (administradoras de cartões) sem a existência de autorização expressa do recorrente para prestá-las "*e, principalmente, sem a anuência do contribuinte em relação às mesmas*". Entende que na situação não existe a mínima segurança jurídica nos dados adotados como base de cálculo, pois não pode precisar se os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito possuem consistência e, sequer, se espelham as suas vendas, já que não se fizeram acompanhar dos correspondentes comprovantes das operações, cuja responsabilidade de apresentação não pode lhe ser atribuída.

Como terceira preliminar de nulidade afirma que não pode produzir prova negativa. Em assim sendo, é obrigação do agente fiscal apresentar os comprovantes das operações (boletos). Diz que a JJF não entendeu este seu argumento. Com consequência, seu pleito não foi atendido, prejudicando a defesa e caracterizando ilegal inversão do ônus da prova. E arremata: "*O autuado, conforme DMA'S utilizadas na apuração, informou ao Fisco as vendas que realizou mediante pagamento com "cartões". Se existem divergências entre as informações do Contribuinte e das administradoras de cartões, as quais, vale repetir, não foram autorizadas a prestar as informações, a Fiscalização deveria, ao menos, obter a comprovação de que aquelas operações realizadas efetivamente se referem ao Contribuinte sob ação fiscal, ainda mais quando se sabe que na prática existem erros na prestação por parte das administradoras, que informam operações de terceiros, cumulam informações de vários estabelecimentos em um único CNPJ, dentre outros equívocos possíveis e rotineiramente praticados*".

Sobre tal prisma, diz que como os valores autuados são muito altos, seria impossível realizar vendas nesse patamar sem a emissão e entrega dos documentos fiscais aos adquirentes, que inclusive precisam da nota fiscal para gozar da garantia, fato este que já denota existir falhas gritantes nas informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito. Diz não poder atuar junto às mesmas, em razão da falta dos poderes inerentes à fiscalização. Pede,

assim, como meio de prova, que as administradoras sejam instadas a apresentar os boletos regularmente emitidos contra a empresa.

Contesta a autuação referente ao mês de dezembro de 2009. Em primeiro, por não ter havido qualquer venda escriturada, entende que a autuação implicou em método diverso dos demais meses, “*não sendo sequer aceitável dizer que uma empresa que venda brinquedos passou um mês sem emitir qualquer documentação fiscal*”. E, ressalta, a partir de dezembro de 2009 não mais se encontrava em atividade, tendo solicitado a baixa de sua inscrição, sendo que no mesmo endereço já funcionava uma nova empresa como pode se comprovar pelo sistema da SEFAZ. Em consequência, indevida a parcela de dezembro de 2009, sendo a mesma nula por insegurança. Transcreve, para embasar sua posição, o Acórdão nº 0420-12/11 deste CONSEF.

Quanto à infração 2, afirma impertinente o lançamento fiscal. Primeiro, por inexistir nexo de causalidade entre o fato narrado e a sanção aplicada, uma vez que a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 se refere aos casos de falta e pagamento da antecipação parcial, o que não aconteceu no presente caso. Em assim sendo, deve o lançamento fiscal ser julgado nulo. Corrobora este entendimento citando o Acórdão CJF Nº 0006-11/09. Em segundo, a multa é exorbitante, considerando que havia recolhido o imposto, mesmo intempestivamente, quando das saídas das mercadorias, não causando prejuízo ao Estado. Afirma que no caso poderia, apenas, ensejar e no máximo, a cobrança dos acréscimos por intempestividade.

Prossegue afirmando que a multa de 60%, sobre imposto que comprovadamente foi recolhido, “*assume o condão de arrecadatória, superando a capacidade de produção de riquezas do autuado*”. No caso e no mínimo, devem ser aplicadas as disposições contidas no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96. E neste trilhar, observa que agiu de boa fé, tanto que não se negou a entregar ao fisco qualquer elemento solicitado na ação fiscal, deflagrada por pedido de baixa. Além do mais, não se pode falar em ausência de descumprimento da obrigação principal, pois o próprio AI registra que o ICMS foi lançado quando das saídas.

Por fim, ao tempo em que protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos, que sejam feitas as conferências no sistema da SEFAZ sobre as alterações procedidas (baixa do autuado e nova inscrição no mesmo endereço). Requer o provimento do seu Recurso e, por via conexa, pela nulidade da Decisão recorrida e do Auto de Infração, ou do seu item 1, ou pela improcedência dos itens 1 e 2 do Auto de Infração, ou, ainda, pela improcedência do item 1 e procedência do item 2, nesse caso com dispensa ou redução da multa em 90%.

Em 26/07/2012 o procurador da empresa através petição (fls. 1046/1047), solicita a juntada de documento fornecido pela American Express dizendo comprovar o que alegou a respeito do mês de dezembro de 2009, ou seja, que no seu endereço já funcionava uma nova empresa.

No seu opinativo, da lavra da n. Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz (fls. 103/105), a PGE/PROFIS após abordar a tese apresentada pelo recorrente, afirma que o pedido de nulidade do Auto de Infração por ausência do “Termo de Início de Fiscalização” não pode ser acolhido já que o mesmo encontra-se á fl. 13 do presente processo. E, ressalta, por oportunidade, que o referido termo é uma das formas de dar início ao procedimento fiscal.

Adentrando ao mérito da infração 1, discorre sobre as previsões legais contidas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7014/96 e a respeito do direito à impugnação ao lançamento fiscal pelo contribuinte em sede administrativa.

Quanto à declaração da American Express, entende que a mesma não serve para desconstituir a infração, inclusive faz ela referência ao faturamento do ano de 2012, que não foi objeto do presente lançamento.

A respeito da infração 2, observa que a competência atribuída pela lei aos julgadores é discricionária, ou seja, poderá ser, ou não, exercida segundo o juízo de conveniência e oportunidade para cada caso.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

## VOTO

Inicialmente, cabe analisar o pedido de anulação da Decisão recorrida. Foram três os motivos que trouxe o n. recorrente. Alega ele de que a JJF não sustentou sua posição em dispositivo legal que desse amparo a "tese" de que o Termo de Início de Fiscalização não é o único instrumento que se presta à formalização da ação fiscal. Em segundo, não combateu de forma eficaz o acórdão paradigmático transcrita na defesa. Em terceiro, não apreciou a argumentação relativa a "produção de prova negativa" (item 06 da defesa), tornando viciada a Decisão.

Em relação aos dois primeiros argumentos expostos, transcrevo o voto da JJF a respeito do tema:

*Analizando a preliminar de nulidade argüida pelo patrono do autuado, a pretexto de ausência do indispensável "termo de início da fiscalização" ou a sua ciência, observo que não lhe assiste razão, pois o autuado foi intimado a apresentar livros e documentos fiscais, conforme Termos de Intimação às fls.14 e 15, devidamente assinado por preposto do autuado, sendo, portanto, cumprido o disposto no artigo 26 do RPAF/99. Cumpre observar que também se considera iniciado o procedimento fiscal no momento da intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto fiscal, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização. Como se isso não bastasse, consta no processo um Termo de Início de Fiscalização, fl.13, que, segundo o autuante não foi lavrado no Registro de Utilização de Livros e Documentos Fiscais (RUDFTO) por falta de entrega do referido livro, porém, o mesmo foi entregue ao autuado conforme esclareceu o autuante.*

*Quanto à jurisprudência do CONSEF citada na impugnação, a mesma não se aplica ao presente caso, por se tratar de situação diversa da que cuida este processo.*

Observando que o Acórdão JJF nº 0219-01/02 trata de situação onde o contribuinte, por qualquer ato administrativo, não foi intimado do início da ação fiscal, considero que a transcrição acima exposta, lança por terra os dois primeiros argumentos do recorrente.

Quanto ao terceiro argumento, primeiramente ressalto de que o julgador, necessariamente, não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pela empresa desde que no conjunto de sua análise aborde de maneira clara e eficaz todos os aspectos (materiais e jurídicos) que o levaram a tomar sua Decisão. Inclusive este é entendimento sedimentado pelas Cortes Superiores, que exemplifico com o RE Nº 896.412 - PB (2006/0225087-4) do STJ, sendo o relator o Min. PAULO GALLOTTI:

**DECISÃO: ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA. EXCLUSÃO.** 1. Não ocorre omissão quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu crivo. 2. Esta Corte firmou compreensão de que o magistrado não está obrigado a se pronunciar sobre todos os pontos abordados pelas partes, máxime quando já tiver decidido a questão sob outros fundamentos. 3. Sendo os embargos declaratórios opostos com o nítido propósito de agitar questão federal, ausente o caráter protelatório, não é de se impor a multa a que se refere o art. 538 do CPC, incidindo o enunciado nº 98 de nossa Súmula. 4. Recurso parcialmente provido.

Em segundo, ao discorrer sobre a matéria posta, a JJF acabou por abordar a questão relativa a "produção de prova negativa" diante das determinações expressas no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Pelo exposto, rejeito as arguições de anulação da Decisão recorrida.

Abordo, neste momento, as preliminares de nulidade novamente apresentadas.

1. Não houve a lavratura do "Termo de Início da Fiscalização". Toda a análise feita pela JJF a respeito do início de uma ação fiscal com ela me alinho. O art. 26, do RPAF/BA é expresso ao determinar o início de uma ação fiscal. E, para corroborar tudo que já foi exposto e que consta do presente Acórdão, transcrevo as previsões contidas no seu art. 28, bem como no art. 194, do CTN:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização* (grifo não original);

A redação do art. 28 acima nominado teve sua vigência a partir de 01/01/2001.

*Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

Afora tais colocações, ainda que se observar que a presente fiscalização decorreu de pedido de baixa da inscrição estadual da empresa, momento em que deveria ela indicar o local onde estariam mantidos o estoque de mercadorias, os bens, os livros e todos documentos fiscais referentes ao estabelecimento. Além do mais, tinha conhecimento de que a Decisão acerca de pedido de baixa de inscrição seria precedida de verificação fiscal automatizada ou de execução de ordem de serviço a ser concluída no prazo de 60 dias, (e não de 30 como advoga o recorrente) após emissão de Ordem de Serviço tratando-se de contribuinte situado no território baiano. Todos os procedimentos concernentes a estes atos estão inseridos nos artigos 167 a 169 do RAICMS/97.

A Ordem de Serviço nº 509166/11 teve vigência a partir de outubro de 2011. O recorrente recebeu a 1ª Intimação para apresentar seus livros e documentos fiscais, embora já tivesse, por obrigação, de ter indicado as suas localizações. Nesta intimação não se tem ao certo qual o mês de recebimento que a empresa apôs no documento (se 14/03/2011 ou 14/08/2011 ou mesmo se grafou errada tal – fl. 14). No entanto, em 10/11/2011, nova intimação foi expedida (fl. 15). Em 14/12/2011 foi lavrado o Auto de Infração. E, observo, mesmo que o prazo acima referido não tivesse sido integralmente cumprido, este fato não anula a ação fiscal, somente devolve a espontaneidade de pagamento, que, não foi exercida pelo contribuinte.

Por fim, à fl. 13 dos autos consta cópia do Termo de Início de Fiscalização. Embora não assinada pelo contribuinte, o auditor fiscal informou, quando prestou sua informação fiscal, que a ele entregou, não o apensado ao livro RUDFTO, tendo em vista que a empresa não apresentou à fiscalização o nominado livro (fl. 993 dos autos). Esta afirmativa não foi rebatida pela empresa, mesmo em sede de Recurso.

2. Como segunda preliminar de nulidade e a respeito da infração 01, o Convênio ECF 01/98 (que dispõe sobre a obrigatoriedade de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) por estabelecimento que promova venda a varejo e prestador de serviço) na sua Cláusula quarta dispõe: “*A partir do uso de ECF pelas empresas a que se refere a cláusula primeira, a emissão do comprovante de pagamento de operação ou prestação efetuado com cartão de crédito ou débito automático em conta corrente somente poderá ser feita por meio de ECF, devendo o comprovante estar vinculado ao documento fiscal emitido na operação ou prestação respectiva, conforme disposto na legislação pertinente*”. E acrescenta no seu § 1º que tais determinações aplica-se também ao contribuinte que deseje usar ECF-MR para realizar operações e prestações com pagamento mediante utilização de cartão de crédito ou débito automático em conta corrente.

Com o advento do Convênio ECF 01/01 restou estabelecido (Cláusula primeira) de que “*o contribuinte usuário de ECF em substituição à exigência prevista na cláusula quarta do Convênio ECF 01/98, poderá optar, uma única vez, por autorizar a administradora de cartão de crédito ou débito, a fornecer às Secretarias de Fazenda, Finanças, ou Tributação dos Estados, do Distrito Federal e à Secretaria da Receita Federal, até a data, na forma, nos prazos e relativamente aos períodos determinados pela legislação de cada unidade federada, o faturamento do estabelecimento usuário do equipamento*”. E, em seguida, dispõe como deve ser realizada tal autorização.

Ao analisar o documento “Relatório de Informações TEF – Anual” (fl. 63) consta expressamente que as informações foram fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito mediante autorização prévia da empresa.

Afora tudo exposto, a Lei nº 7014/96 ainda determina:

*Art. 35. O regulamento poderá atribuir ao contribuinte ou a terceiros o cumprimento de obrigações no interesse da administração tributária, inclusive quanto a obrigatoriedade do uso de equipamentos de controle das operações e/ou prestações.*

*Art. 35-A. As administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.*

*Parágrafo único. O regulamento disporá sobre prazo e forma de apresentação das informações.*

Pelo exposto não posso aceitar os argumentos recursais conforme apresentados, não tendo qualquer pertinência a obrigação das administradoras de cartão de débito/crédito apresentarem junto às suas informações os boletos emitidos.

E, no mais, o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 determina, como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto, entre outros, a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, salvo se ele provar o contrário, ou seja, o ônus da prova em desconstituir a presunção é do sujeito passivo. E sendo mais precisa: o que ora se apura são vendas decorrentes das transações comerciais (com incidência da hipótese do ICMS) realizadas com pagamentos através de cartões de crédito e/ou débito (modalidade específica de pagamento) sem comprovação dessas vendas.

Em assim sendo, cabe ao recorrente e não ao fisco o ônus da prova em contrário. Nesta senda, relembro ao n. recorrente as determinações do art. 334, IV, do Código de Processo Civil: “*Não dependem de prova os fatos em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade*”.

Quanto ao argumento a respeito da impossibilidade da empresa em produzir prova negativa da presunção, é argumento que não se pode aceitar. Tem ela em mãos, por dever, todos os documentos fiscais por ela própria emitidos, podendo realizar os seus confrontos com as informações apresentadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, inclusive pelos extratos que as mesmas fornecem com os seus parceiros comerciais. Este procedimento não foi realizado, ou seja, o recorrente não trouxe aos autos qualquer prova de seus argumentos, em completo descompasso com as determinações contidas no art. 123, do RPAF/BA que determina: *É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação*. Em assim sendo, sem qualquer pertinência ao argumento recursal de que emitiu documentos fiscais quando de suas vendas diante dos valores autuados, de que os adquirentes precisam da nota fiscal para gozar da garantia e que tais fatos provam erros das informações das administradoras de cartão de crédito e/ou débito.

No mais a apresentação de suas vendas através de suas DMA's, não descaracteriza a infração ora apurada, pois a auditoria é específica de uma modalidade de vendas, ou seja, por cartão de crédito e/ou débito e não de todas as vendas realizadas pela empresa, que podem ter sido em diversas modalidades.

No seu Recurso argumenta ainda o recorrente a nulidade da ação fiscal em relação à infração 2, por entender inexistir nexo de causalidade entre o fato narrado e a sanção aplicada, uma vez que a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 se refere aos casos de falta e pagamento da antecipação parcial, o que não aconteceu. Para corroborar a sua afirmativa cita o Acórdão CJF Nº 0006-11/09 deste Colegiado.

O § 1º do art. 42, da Lei nº 7014/96 ao dispor sobre as penalidades a serem aplicadas quando de um lançamento de ofício, dispõe que “*no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II*”. E foi este último inciso o sugerido pela fiscalização. Assim, total conexão existe entre a infração imputada (recolhimento intempestivo da antecipação parcial) e o dispositivo legal infringido, não sendo paradigma para o caso o Acórdão nº CJF Nº 0006-11/09 que trata de situação completamente diversa com a ora exposta.

Diante de tudo exposto rejeito o pedido do recorrente de que a Secretaria de Fazenda Estadual perquira junto às administradoras de cartão de crédito e/ou débito os boletos de pagamentos emitidos, com base no art. 147, I, do RPAF/BA.

No mérito o recorrente, em relação à infração 1, somente contesta o fato gerador ocorrido no mês de dezembro de 2009.

Quanto ao fato de ter sido consignado no levantamento fiscal realizado a não existência de qualquer venda feita no mês de dezembro de 2009, este procedimento, em qualquer momento, configura método diverso da auditoria realizada.

A fiscalização de posse do livro RAICMS da empresa observou que na sua escrituração foi consignado não ter havido qualquer compra ou venda no mês (fls. 116/117 dos autos). O contribuinte não apresentou suas DMA's dos meses de novembro e dezembro de 2009 e janeiro de 2010 (fl. 94), mesmo quando intimado a fazê-lo. Além do mais, pela OS emitida o seu pedido de baixa de inscrição cadastral foi, no mínimo, de outubro de 2009, o que implicava em não mais poder realizar qualquer tipo de operação comercial, sem o pagamento do imposto por antecipação. Este procedimento não cuidou a empresa em realizar. Pelo RAICMS de novembro de 2009 (fls. 114/115) prosseguiu ela normalmente com suas atividades.

As administradoras de cartão de crédito e/ou débito informaram ao fisco que a empresa, em dezembro de 2009 teve, somente nesta modalidade, vendas no valor de R\$445.849,69. E foi sobre este valor que a fiscalização exigiu o imposto.

O recorrente diz que as administradoras de cartão de crédito e/ou débito erraram, sem trazer qualquer prova sólida de sua acusação. O fato de outro estabelecimento seu ter se estabelecido no seu endereço, não é fato que possa implicar em desacerto das administradoras, pois cada um, nelas, tem nº específico. Inclusive a declaração vinda aos autos da American Express (fl. 1047) comprova este fato. As demais informações contidas nesta declaração (dia de afiliação e instalação do POS no novo estabelecimento) não tem o condão de desconstituir a prova existente nos autos.

Pelo exposto, o Recurso apresentado não foi capaz de modificar a Decisão recorrida.

Relativamente à infração 2, diz ser a multa exorbitante e requer a aplicação do contido no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, já que agiu de boa fé, além de não se poder falar em ausência de descumprimento da obrigação principal.

Apreciando o argumento, este não tem o condão de desconstituir, nem tampouco de abrandar a multa ora aplicada, ou mesmo transformá-la na exigência de acréscimos tributários. O motivo legal para imposição da multa, que é específica, foi exatamente do contribuinte ter deixado de cumprir, no prazo e forma estabelecidos na legislação, o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial.

É certo que o permissivo legal contido no art. § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96 facilita ao julgador cancelar ou reduzir as multas de caráter acessório. Entretanto, deve ele dosar tal penalidade, se a situação assim se apresente, pois suas determinações não podem ser aplicadas indiscriminadamente, sendo necessária a análise de cada caso de *per si*.

As JJF e as CJF podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação acessória se provado não ter existido dolo, fraude ou simulação. No presente caso, o contribuinte não faz prova. O fato de ter apresentado ao fisco sua documentação fiscal é obrigação tributária do contribuinte e não prova de boa fé. Ressalto, inclusive, que o recorrente não exibiu ao fisco livro fiscal, quando intimado, e em uma auditoria de processo de baixa de inscrição estadual (infração 7 do Auto de Infração), extraviou documentos fiscais (infração 9), embaraçou a fiscalização (infração 8), afora as demais infrações por descumprimento de obrigação principal detectadas na ação fiscal. Ademais, com exceção das infrações 1 e 2, todas as demais infrações não foram contestadas.

No mais, o que aqui se cobra é multa específica, determinada em lei. E, entendo, quando a lei assim age, em qualquer momento indica dolo, fraude ou simulação. Apenas aplica penação por descumprimento de obrigação acessória e a sua existência se dar em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais. Além do mais, tem caráter educativo, visando preservar o crédito tributário, não podendo a fiscalização e este Colegiado desobedecer-lá.

E o referido artigo ainda acrescenta que, mesmo sendo comprovada a não existência de dolo, fraude ou simulação, é necessário que o fato não tenha causado prejuízo ao Erário. Esta é também situação não provada nos autos.

Em assim sendo, não me alinho à redução, ou mesmo cancelamento da multa aplicada na presente infração.

Por tudo exposto, voto pelo NÂO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida, solicitando ao órgão competente da SEFAZ que homologue os valores efetivamente recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 2)**

Peço vênia à nobre Relatora para discordar do seu voto em relação à infração 2.

Entendeu a Relatora que a cobrança é de multa específica em razão do descumprimento de obrigação acessória, e a sua existência se dá em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, aduzindo caráter educativo com vistas a preservar o crédito tributário. Por fim, diz que a norma insculpida no art. § 7º, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, remete à inexistência de dolo, fraude ou simulação, além de a conduta típica não ter causado prejuízo ao Erário.

É fato incontrovertido que a infração foi cometida, ou seja, o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação parcial, não foi. Contudo, há nos autos a comprovação de que o Sujeito Passivo recolheu o imposto devido, ainda que fora dos prazos estabelecidas para as operações sujeitas à antecipação parcial.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apena o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos as circunstâncias que o envolvem. No caso vertente, apesar de o imposto ter sido recolhido de forma diversa da forma prevista para o recolhimento por antecipação parcial, o fato de ter sido recolhido não pode ser desprezado, sobretudo quando tal recolhimento ocorreu com as correções devidas, o que se constata pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória, e não principal, ou seja, não se exige imposto.

Uma análise rasa da matéria (infração que impõe multa específica no percentual de 60%, no valor de R\$48.120,37), facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem em momento futuro. Ou seja, no contexto dos fatos, a aplicação da multa em voga é desproporcional e irrazoável.

Tenho me posicionado no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo

adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado. Não por menos, com permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/99, tenho, em casos análogos, reduzido a multa aplicada.

O referido art. 158 diz que “*as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo*”, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Assim, ainda que este absolutamente demonstrado o cometimento da infração, como é o caso, à luz dos fólios deste PAF, entendo que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte da recorrente. Ademais, considerando, por princípio fundamental de direito, que a boa-fé é presumida, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não prova nos autos, pois, a contrário senso, o que restou provado é que houve boa-fé por parte da Recorrente quando procedeu ao recolhimento do imposto devido.

Por tudo isso, pela prerrogativa dada a este julgador, reduzo a multa aplicada para 20% do valor julgado, remanescendo a exigência em R\$9.624,07.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 146468.0110/10-8, lavrado contra UTILITOYS PRESENTES E UTILIDADES LTDA. (B MART BRINQUEDOS), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$930.421,66, acrescido das multas de 60% sobre R\$272.711,01 e 70% sobre R\$657.710,65, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$50.790,37, previstas nos incisos II, “d”, XV, XIX e XX do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei de Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE  
(Infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS