

PROCESSO - A. I. Nº 207095.1202/12-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CONFINAR PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA. (A SERTANEJA)
RECORRIDOS - CONFINAR PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA. (A SERTANEJA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF Nº 0069-01/14
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 23.12.2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0398-12/14

EMENTA: ICMS. 1. 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. Legalmente 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 ocorreu parcialmente ao se aplicar a proporcionalidade entre as mercadorias tributadas, isentas e não tributadas, prevista na INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56/2007, conforme já havia sido considerado na Decisão da JJF, porém, corrigido pela CJF. Modificada a Decisão. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Comprovado que parte das notas fiscais foram escrituradas. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0069-01/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, em relação às infrações 3 e 5, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, em relação à infração 3, respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito no valor de R\$ 119.608,92, em relação a cinco infrações, sendo objeto recursais as acusações 3 e 5, a saber:

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS de R\$78.155,31, constatada pela omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011;

INFRAÇÃO 5. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem registro na escrita fiscal, nos meses de maio, julho e dezembro/2011, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória de R\$3.802,86, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 64.896,47, após rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento: por preterição do direito de defesa, visto que os

demonstrativos foram entregues ao autuado; como também por inexistência de previsão legal para a infração 3, uma vez que a exigência fiscal está fundamentada no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

No mérito, quanto à infração 3, na informação fiscal o autuante aplicou a proporcionalidade pretendida pelo autuado, prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, e apurou o ICMS de R\$27.137,46, de cujo resultado o contribuinte manteve-se silente. Assim, a JJF julgou a infração subsistente em parte, neste valor.

No tocante à infração 5, a JJF aduz que, após o autuante ter excluído o valor de R\$3.694,59 relativo às notas fiscais devidamente registradas e o autuado ter recolhido o valor de R\$108,27, subsiste em parte a exigência, neste valor.

Diante do exposto, a decisão da JJF foi pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 64.896,47, mantendo integralmente as infrações 1, 2 e 4 e parcialmente as infrações 3 e 5, do que recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 694 a 708 dos autos, o recorrente reitera a preliminar de nulidade de inexistência de previsão legal em relação à infração 3, sob o entendimento de que, para efeito de definição, a infração prevista no artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, é a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Defende que, quando o legislador descreveu na lei, como hipótese de presunção legal, a *declaração de vendas pelo contribuinte*, quis se referir à totalidade das operações comerciais, inclusive àquelas acobertadas por notas fiscais D1, independentemente de ter sido utilizado cartão de crédito ou de débito para conclusão da transação. Diz que o autuante não considerou o total das vendas na leitura Z para apuração do total devido, do que diz que não há que se falar em diferenças sujeita à exigência fiscal por parte da fiscalização, pois a incidência do imposto tem que necessariamente de amoldar à lei instituidora. Pede a nulidade da exigência.

O recorrente reitera que o artigo 4º § 4º da Lei 7.014/96, não traz no seu texto a possibilidade de exigência de tributo pela diferença entre o valor das vendas realizadas através de cartão de crédito e o informado pelas administradoras, muito pelo contrário, o teor do dispositivo é inquestionável, se refere a vendas totais do estabelecimento em valor inferior ao montante informado à SEFAZ, pelas referidas administradoras. Assim, segundo o recorrente, qualquer interpretação admitida em Direito amparada na hermenêutica, seja gramatical, histórica, teleológica ou sistêmica do dispositivo legal, não se presta a dar suporte a tal pretensão do fisco, por desobediência ao comando normativo descrito, devendo por justiça ser anulado o lançamento de ofício em debate.

No mérito, em relação às infrações 2 e 3, aduz comercializar com mercadorias isentas e sujeitas a substituição tributária e, admitida a imputação fiscal, o Fisco estará cometendo o chamado *bis-in-idem*, exigindo tributo duas vezes sobre o mesmo fato. Destaca que a regra de incidência com base da presunção legal *juris tantum* se aplica ao caso em tela, tendo em vista que cerca de 80% das operações de venda realizados no estabelecimento empresarial contribuinte, são relativas a produtos que estão submetidos ao regime de substituição tributária ou isentos, por se tratar de produtos agropecuários. Defende o recorrente que atendeu ao dispositivo legal ao provar a improcedência da presunção. Cita jurisprudência e transcreve a Instrução Normativa nº 56/2007.

Salienta que o autuante não considerou a forma de comercialização praticada pelo autuado, visto que as notas fiscais relativas às vendas diárias eram emitidas no final do dia, cujo procedimento justifica as supostas diferenças apuradas pela fiscalização, pois o valor de determinada nota fiscal emitida ao final do expediente corresponde a diversos boletos emitidos durante o dia. Requer a realização de diligência por fiscal estranho para incluir, como venda através de cartão de crédito, o valor correspondente às notas fiscais D1 emitidas, devendo o alegado ser comprovado através de um exame cuidadoso dos dados do Relatório de Operações TEF com os valores das notas fiscais. Diz, ainda, que o autuante não considerou as vendas registradas no ECF e oferecidas à tributação, conforme se pode apurar do exame detalhado da leitura Z do ECF.

Por fim, reitera que a empresa se dedica ao comércio de produtos agropecuários, sendo isentos em

90% dos valores registrados indevidamente pelo autuante no levantamento, por presunção de omissão de saídas, e, portanto, cabe anulação da infração ou mesmo aplicação da IN 56/2007.

Faz considerações sobre as multas aplicadas que, por serem elevadas, podem ser consideradas confiscatórias. Cita doutrina e jurisprudência.

Às fls. 754 a 758 dos autos, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, tendo, inicialmente, consignado que a preliminar assacada pelo recorrente que, em verdade, não se trata de preliminar, mas, isto sim, de própria matéria de mérito, a tese esposada no apelo é desprovida de qualquer base legal e, tampouco, lógica, pois, inicialmente, por motivos de lógica hermenêutica, não resta possível fazer comparação sobre coisas distintas, ou seja, vendas totais com vendas com cartão de crédito e débito, porquanto lustrada em valores sempre disformes, visto que, pensar de forma diversa seria admitir a inocuidade da norma, pois, esteado numa lógica matemática basilar, as vendas totais serão sempre maiores que as vendas apenas com cartão de crédito e débito, inexistindo a possibilidade da ocorrência da presunção nestas hipóteses. Logo, não é razoável comparar coisas diferentes procurando fazê-las iguais. Assim, o opinativo é de que não há como acolher a tese recursal neste ponto.

Quanto ao mérito, a PGE/PROFIS salienta que, conforme se verifica da decisão de base, a exclusão do lançamento das operações sujeitas à substituição e isentas, aplicando-se a proporcionalidade prevista na IN 56/07, já foi feita, o que reduziu a exigência de R\$78.155,31 para R\$27.137,46.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo dos débitos originalmente exigidos, em relação às infrações 3 e 5, conforme previsto no art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração 3, em que pese nas razões de mérito o recorrente ter intitulado “DAS INFRAÇÕES 2 E 3”.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, pois a desoneração parcial das infrações 3 e 5 decorreram, respectivamente:

1º) da aplicação da proporcionalidade da exigência do ICMS às operações tributadas, prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, quando o contribuinte operar simultaneamente com mercadorias tributadas, sujeitas ao regime de substituição tributária e isentas, no caso da apuração do imposto ocorrer por presunção legal de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, por se entender que, tal fato, demonstra a improcedência parcial da presunção.

2º) da exclusão da penalidade relativa à comprovação documental do registro das notas fiscais na escrita fiscal do contribuinte, remanescendo o valor da multa das notas não lançadas.

Diante de tais considerações, concluo pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Inerente às razões do Recurso Voluntário interposto pelo *patrono* do autuado, inicialmente devo me alinhar ao Parecer da PGE/PROFIS de que a preliminar arguida pelo recorrente, na verdade, se trata de matéria de mérito, pois a análise de que o legislador descreveu na lei, como hipótese de presunção legal, *a declaração de vendas pelo contribuinte, quis se referir à totalidade das operações comerciais*, é análise de mérito e assim será tratada, para se concluir pela subsistência ou não da exigência, ora sob análise.

Quanto ao pedido de realização de diligência para se apurar que receitas de vendas na modalidade de cartão de crédito ou débito foram oferecidas à tributação através de nota fiscal emitida ao final do expediente, corresponde a diversos boletos emitidos durante o dia, nos termos do art. 147, I, do RPAF, indefiro o pedido para realização de diligência, por considerar suficientes para a formação

de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, cujo ônus da prova de fato modificativo ou extintivo da obrigação tributária cabe a quem alega.

Quanto à pretensão recursal para que se possam utilizar todos os valores das vendas declaradas para comparar com os valores informados pelas administradoras de cartões, há de se ressaltar que só se devem comparar valores de uma mesma grandeza, ou seja, vendas declaradas com modalidade de pagamento através de cartão de crédito/débito devem ser confrontadas com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, não sendo lógico e nem pertinente à pretensão recursal de comparar todas as modalidades de pagamento de vendas (em espécie, cheque, etc.) com modalidade única de pagamento em cartão de crédito/débito, salvo se todas as vendas fossem à modalidade exclusiva de pagamento em cartões de crédito/débito.

Assim, comungo com o entendimento da PGE/PROFIS de que, *por motivos de lógica hermenêutica, não resta possível fazer comparação sobre coisas distintas, ou seja, vendas totais com vendas com cartão de crédito e débito, porquanto lustrada em valores sempre disformes, visto que, pensar de forma diversa seria admitir a inocuidade da norma...*

Em relação à alegação de que o levantamento fiscal não considerou vendas realizadas através de notas fiscais ou no equipamento ECF, oferecidas à tributação, há de se salientar que, nos autos, o contribuinte alega, porém não comprova, nos termos dos art. 123 do RPAF, a existência de qualquer receita de venda oferecida à tributação vinculada à receita sob a modalidade de cartão de crédito ou débito, razão de não ser considerada sua alegação.

No tocante às multas serem consideradas confiscatórias, do que pede cancelamento ou redução, há de se registrar que as penalidades aplicadas são as legalmente previstas à ilicitude apurada, conforme previsto no art. 42, III, da Lei nº 7.014,96, falecendo competência a esta Câmara de Julgamento Fiscal à apreciação do pedido de exclusão ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal.

Por fim, inerente à alegação recursal para aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, tendo em vista também comercializar com mercadorias isentas e sujeitas a substituição tributária, tal pleito já havia sido atendido pelo autuante quando da informação fiscal realizada, à fl. 598 dos autos, o que reduziu o valor original da infração de R\$78.155,31 para R\$27.137,46, de cujo resultado o sujeito passivo foi cientificado, conforme documentos às fls. 625/626 dos autos, e manteve-se silente, tendo a Decisão recorrida acolhido o valor remanescente como devido.

Contudo, na apuração do aludido valor remanescente vislumbra-se a existência de erro material, uma vez que o preposto fiscal, à fl. 598 dos autos, em vez de aplicar o índice percentual mensal das mercadorias tributadas sobre as bases de cálculo da omissão de saídas consignadas no Auto de Infração, o fez sobre os valores das vendas de cartões de créditos declaradas à fl. 23 dos autos, de cujas quantias não haviam sido excluídas os valores oferecidos à tributação, conforme relatório as fls. 26 a 34 e 60 a 89 dos autos, respectivos aos exercícios de 2010 e 2011.

Assim, a título de exemplo, no mês de janeiro de 2010, relativo à terceira infração, no qual se exige o valor de ICMS de R\$3.266,11, em razão da alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$19.212,41, observa-se que o preposto fiscal, à fl. 598 dos autos, ao realizar a proporcionalidade às mercadorias tributadas (Instrução Normativa nº 56/2007), considerou a base de cálculo de R\$ 24.892,50 (fl. 23), que proporcional ao índice de 25,32% de mercadorias tributadas apurou a base impositiva de R\$6.302,78, a qual aplicada à alíquota de 17% resultou o ICMS remanescente de R\$1.071,64 (fl. 598).

Entretanto, correto seria aplicar o índice de 25,32% sobre a base de cálculo de R\$19.212,41 (fl. 4), resultando na base impositiva de R\$4.864,58 e no ICMS de R\$826,98.

Em outras palavras, aplicando o índice das mercadorias tributadas (fl. 598) diretamente sobre o

ICMS exigido em cada mês, ou seja, no exemplo acima: R\$3.266,11 X 25,32% = R\$826,98.

Diante de tais considerações, de ofício, o valor remanescente da terceira infração passa a ser de R\$15.261,24, conforme a seguir demonstrado:

Data Ocor	ICMS AI	% Tributadas	ICMS devido	Data de Ocor	ICMS AI	% Tributadas	ICMS devido
31/01/2010	3.266,11	25,32%	826,98	31/01/2011	3.762,91	25,24%	949,76
28/02/2010	2.525,31	21,78%	550,01	28/02/2011	3.015,27	30,65%	924,18
31/03/2010	4.051,96	18,89%	765,42	31/03/2011	2.528,13	26,46%	668,94
30/04/2010	2.697,22	24,42%	658,66	30/04/2011	2.079,22	18,60%	386,73
31/05/2010	4.025,43	12,10%	487,08	31/05/2011	3.809,06	7,21%	274,63
30/06/2010	2.168,84	30,41%	659,54	30/06/2011	3.318,83	16,45%	545,95
31/07/2010	3.817,92	21,68%	827,73	31/07/2011	2.935,16	18,89%	554,45
31/08/2010	3.692,18	27,98%	1.033,07	31/08/2011	3.150,63	19,16%	603,66
30/09/2010	5.707,86	20,55%	1.172,97	30/09/2011	1.747,33	13,73%	239,91
31/10/2010	3.830,52	24,83%	951,12	31/10/2011	2.980,39	12,85%	382,98
30/11/2010	4.759,85	7,55%	359,37	30/11/2011	2.832,87	14,18%	401,70
31/12/2010	2.509,58	21,27%	533,79	31/12/2011	2.942,73	17,08%	502,62
Total Infraç	43.052,78		8.825,73	Total Infraç	35.102,53		6.435,51

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida, quanto a infração 3, reduzindo-a ao valor de R\$15.261,24, o que perfaz o valor total devido de R\$53.020,26, sendo mantidas subsistentes as infrações 1, 2 e 4, nos valores respectivos de: R\$2.324,29; R\$34.866,46 e R\$460, e subsistentes em parte as infrações 3 e 5, nos valores respectivos de R\$15.261,24 e R\$108,27, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.1202/12-1, lavrado contra **CONFINAR PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA. (A SERTANEJA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$52.451,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$37.190,75, 70% sobre R\$1.376,99 e 100% sobre R\$13.884,25, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "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 total de **R\$568,27**, previstas nos incisos IX e XV, alínea "d", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, de acordo com norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS