

**PROCESSO** - A. I. Nº 298627.0005/12-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - FAST SHOP S.A.  
**RECURSO** - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> CJF nº 0315-12/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 09/07/2015

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0004-21/15

**EMENTA:** ICMS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS POR FINANCIERAS OU ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso Extraordinário, tendo em vista que a Decisão recorrida contrariou o entendimento manifestado em decisões reiteradas por este órgão julgador. Modificada a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal, quanto a nulidade da infração 5. Os autos devem retornar àquele órgão julgador para proferir nova Decisão. Recurso Extraordinário **CONHECIDO** e **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário apresentado pela PGE/PROFIS, previsto no art. 169, II, “c” do RPAF/99, pretendendo modificar o Acórdão CJF Nº 0315-12/14 que, em Decisão unânime, deu Provimento Parcial ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0062-05/13), reduzindo o valor cobrado nas infrações 2 e 4, e declarando nula a infração 5.

O Auto de Infração foi lavrado, em 28/09/2012, para cobrar crédito fiscal no montante de R\$1.091.214,27, em razão de 9 infrações, sendo motivadora do Recurso Extraordinário a infração 5, cuja acusação fiscal é de:

*Infração 5 – omitiu saídas de mercadorias tributadas, fato apurado mediante levantamento de vendas com pagamento por meio de cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, no valor total de R\$870.653,54, acrescido da multa de 100%.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 2<sup>a</sup> CJF, decidiu em relação à infração que motiva o Recurso Extraordinário, por unanimidade e com base no voto da Relatora de segundo grau, abaixo transcrita, que é nula a infração acima transcrita, nos seguintes termos:

### VOTO

*Na infração 5 o ICMS está sendo exigido sob a acusação de que o autuado omitiu saídas de mercadorias tributadas, apurado por meio de levantamento de vendas 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 de 2010 a dezembro de 2011.*

*O recorrente argumentou, em síntese, que as diferenças apuradas são decorrentes de sua forma de operacionalização, na qual, em muitos casos, apesar de a venda ter sido feita pelo estabelecimento autuado, a nota fiscal que acobertava a circulação da mercadoria foi emitida por outra filial (o centro distribuidor).*

*Para demonstrar a sua alegação, apresentou a seguinte documentação:*

1. *um exemplo que pode ser verificado em seu apelo recursal, às fls. 595 a 611, por meio da impressão de telas*

de computador e de cópia da nota fiscal nº 3828, datada de 19/12/10 e valor de base de cálculo de R\$1.950,00;

2. uma planilha com a “Relação Geral de Vendas Realizadas na Filial 43 (Iguatemi Bahia) e Saída Realizada na Filial 39 (Tancredo Neves - Shopping Salvador)” - fls. 279 a 482;
3. fotocópias de algumas das notas fiscais listadas na planilha mencionada no item anterior (fls. 483 a 519).

Pelo exame dos mencionados documentos fiscais, constato que restou comprovada a afirmação de que, em diversos casos, a mercadoria era vendida pelo autuado e a saída e a emissão da nota fiscal correspondente eram feitas por outro estabelecimento filial.

O contribuinte ainda alegou que a apuração da base de cálculo tributável, feita com dados diários, desrespeita a sistemática de apuração do ICMS, devendo qualquer confronto ser feito em base mensal, conforme a previsão do RICMS/BA, e que, comparando os valores mensalmente informados no RELATÓRIO DIÁRIO DE OPERAÇÕES TEF - PERÍODO JAN A DEZ 2009 e na planilha denominada de VENDAS DECLARADAS PELA EMPRESA - POR CONDIÇÃO DE PAGAMENTO DE 2009, ambas elaboradas pelo próprio Fisco estadual, verifica-se que a diferença apontada é inexistente.

Do exame dos papéis de trabalho juntados pelo preposto fiscal (fls. 53 a 94), constato que a ação fiscal foi desenvolvida com base no resumo diário das operações efetuadas pelo contribuinte, ou seja, pelo somatório de todas as operações feitas diariamente pela empresa, em vez de ter sido efetivado mensalmente, com base no Relatório de Informações TEF - Diário por Operações, como tem decidido reiteradamente este Conselho de Fazenda Estadual, porque é o documento que possibilita o exercício pleno do direito de defesa, consoante os Acórdãos CJF nºs 0371-11/11, 0210-11/11, 0110-13/12, 0360-12/12, 0034-13/12 e 0115-12/14.

Da forma como foi desenvolvido o trabalho fiscal, não restam dúvidas de que há, no presente lançamento de ofício, um elemento de incerteza quanto ao cometimento do ilícito imputado ao contribuinte, bem como insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS e cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista as seguintes razões:

1. não foi entregue ao contribuinte, nem apensado ao PAF, o Relatório TEF Diário Por Operações fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito, identificando o número da operação, a bandeira do cartão utilizado para pagamento, o dia e horário da transação, o valor da operação, o número da autorização etc, o que permitiria ao recorrente efetuar o “casamento” exato entre as notas ou cupons fiscais e os boletos de cartões de crédito e/ou débito emitidos; o que foi anexado, às fls. 69 a 71 e 92 a 94, foram planilhas elaboradas e assinadas pelo autuante, nominadas de “RELATÓRIO DIÁRIO DAS OPERAÇÕES - TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE FUNDOS (TEF)”, as quais contêm diversos valores de operações em cada dia, mas que não possuem validade como prova: a) por não serem os documentos oficiais enviados pelas administradoras de cartões de crédito e débito à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia; b) por não apresentarem todas as informações necessárias à perfeita identificação das operações realizadas;
2. o levantamento fiscal, efetuado por meio do somatório dos valores diários pagos com cartão de crédito e/ou débito, em confronto com os documentos fiscais emitidos no mesmo dia, a meu ver, não é a técnica de auditoria mais adequada a esse tipo de atividade, na qual são comercializadas mercadorias de alto valor unitário, pagas pelos adquirentes, em geral, em diversas prestações mensais e, ademais, nem sempre a emissão das notas fiscais ocorre na mesma data da venda; assim, da forma como foi levada a efeito a ação fiscal (por meio do somatório diário das operações), é óbvio que sempre haverá diferenças, ainda que a empresa tenha emitido todas as notas ou cupons fiscais nas operações de saídas de mercadorias;
3. não há como averiguar a alegação recursal, de que se a comparação entre as informações das administradoras de cartões de crédito e/ou débito com os documentos fiscais emitidos tivesse sido feita mensalmente, não haveria diferenças, haja vista que o preposto fiscal somente listou os dias em que o autuado teria supostamente deixado de emitir notas ou cupons fiscais de mercadorias vendidas por meio de cartões de crédito e/ou débito, não incluindo outros dias em que, ou não houve diferença ou a diferença foi a favor do recorrente;
4. não foi levada em consideração, no confronto entre as informações das administradoras financeiras e os documentos fiscais emitidos pela empresa, a peculiaridade na operacionalização adotada, em que um estabelecimento realiza a venda da mercadoria (com o recebimento do valor por meio de cartões de crédito e/ou débito) e outra filial da empresa emite a nota fiscal e dá saída à mercadoria vendida, modus operandi devidamente comprovado nos autos e bastante comum entre as empresas do ramo, como vivenciado por esta relatora e outros conselheiros deste Colegiado em diversas ocasiões.

Outro equívoco constatado na autuação se refere ao cálculo da proporcionalidade entre as operações de saídas tributadas e não tributadas, prevista na Instrução Normativa nº 56/07 (Anexos 7B e 8B, fls. 61, 62, 84 e 85). A apuração da proporcionalidade, de maneira inexplicável, foi realizada anualmente quando deveria ter sido mensal, a fim de se compatibilizar com a cobrança do ICMS, que foi feita por período mensal.

Mais erros foram cometidos neste lançamento de ofício no que se relaciona aos “Valores Totais Por Dia –

*TEF” lançados no demonstrativo denominado “Valor de Vendas Informado pelo TEF Maior que os Valores Declarados Pelo Contribuinte”, na coluna “VALOR TOTAL POR DIA – TEF” (Anexos 7A e 8A - fls. 53 a 60 e 72 a 83, folhas impressas, e compact disk à fl. 133), que são inexplicavelmente diferentes do somatório diário dos montantes indicados no “RELATÓRIO DIÁRIO DAS OPERAÇÕES - TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE FUNDOS (TEF)”, nos mesmos dias, conforme os Anexos 7E e 8E - fls. 69 a 71 e 92 a 94, folhas impressas, e compact disk acostado à fl. 133 -, como a seguir demonstrado, de forma exemplificativa, em todos os meses de 2010 e 2011:*

DATA	ANEXO 7A	ANEXO 7E	DATA	ANEXO 8A	ANEXO 8E
02/01/2010	16.307,00	21.002,00	01/01/2011	11.051,00	13.225,00
12/02/2010	4.408,00	9.361,00	18/02/2011	27.306,92	43.667,92
09/03/2010	8.240,00	12.180,00	15/03/2011	5.483,00	11.634,00
17/04/2010	14.358,00	61.200,50	12/04/2011	6.817,30	13.972,30
04/05/2010	23.249,07	32.197,07	10/05/2011	29.241,40	34.263,40
15/06/2010	12.235,00	14.744,00	14/06/2011	20.386,00	22.933,00
22/07/2010	21.378,00	24.619,00	17/07/2011	22.079,70	25.996,70
11/08/2010	24.785,37	28.593,37	10/08/2011	28.701,00	37.694,00
18/09/2010	3.278,00	36.098,10	16/09/2011	9.177,00	33.717,00
17/10/2010	20.359,00	28.119,64	12/10/2011	18.680,90	22.849,70
10/11/2010	6.170,00	38.347,00	23/11/2011	19.855,67	27.417,87
09/12/2010	5.788,00	18.587,10	20/12/2011	10.964,00	26.179,80

*Concluo, portanto, pelos fatos acima narrados, que restou comprovada a existência de diversos vícios que maculam este lançamento de ofício, consistentes na incerteza quanto ao fato ilícito imputado, insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS, inadequação do método de apuração do ICMS adotado e cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, vícios que não podem ser corrigidos nesta fase de julgamento, sob pena de supressão de instância. Dessa forma, não me resta alternativa a não ser declarar a nulidade da quinta infração.*

*Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, mantendo a subsistência das infrações 1 e 3, porém, modificando a decisão recorrida para julgar procedente em parte as infrações 2 e 4, nos valores respectivos de R\$86.209,27 e R\$40.356,03, e nula a infração 5, do presente lançamento de ofício.*

*Recomendo à autoridade fazendária competente, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, que avalie a possibilidade de instaurar novo procedimento fiscal referente à imputação julgada nula, obedecendo-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.*

A PGE/PROFIS, por meio do i. procurador José Augusto Martins Junior, no prazo estabelecido pelo art. 172 do RPAF/BA, apresenta Recurso Extraordinário, consoante mandamento do art. 169, II, ‘c’, do mesmo diploma, considerando que da leitura dos autos, especialmente os demonstrativos colacionados, a conversão do feito em diligência teria o condão afastar os vícios apontados na Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, restando possível a determinação do valor passível de exigência fiscal.

De início, transcrevendo trecho do voto da decisão de segundo grau, aludindo ao fato de que não teriam sido entregues ao contribuinte os relatórios TEF diário por operação fornecido pela operadoras de cartões de crédito e/ou débito, diz que a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal teve fundamento no entendimento de que o demonstrativo realizado pelo autuante não poderia substituir o Relatório TEF Diário.

Afirma que da compulsão dos autos observa que, de fato, não foram acostados aos fólios processuais o Relatório TEF Diário, entretanto, pela leitura dos demonstrativos colacionados aos autos, formatados com indicação das operações diárias com cartão de crédito e/ou débito – relatório semelhante ao TEF Diário, entende que é perfeitamente possível a realização de diligência para juntada da documentação suplicada para que se faça o cotejo das informações, aduzindo que não se pode desprezar as informações constantes das planilhas.

Registra que caso as informações coincidam com as do Relatório TEF Diário, o que se comprovaria apenas com juntada da documentação, restaria afastada qualquer mácula ao princípio da ampla defesa.

Registrando, por fim, que a declaração de nulidade do lançamento, sem que se traga aos autos as informações do Relatório TEF para o cotejo com as planilhas elaboradas pelo Autuante, atentaria

contra o Princípio da Eficiência da Administração Pública e da razoabilidade.

Entendendo inexistir vício insanável capaz de impor mácula irremediável ao lançamento, se posiciona no sentido de que é perfeitamente possível a juntada do Relatório TEF Diário extemporaneamente, com a reabertura do prazo de defesa, como vem sendo realizado com recorrência no CONSEF.

Também quanto à questão que atine ao cálculo da proporcionalidade não ter sido realizado mensalmente, mas anualmente, registra que também não vislumbra qualquer situação de erro insanável, pois, não há indicação expressa na Instrução Normativa nº 56/07 da forma através da qual tal cálculo deva ser levado a efeito, não se justificando a nulificação do lançamento.

Por derradeiro, aduzindo que a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal ofende norma prevista na legislação tributária do Estado da Bahia, pede o n. Procurador que seu Recurso seja recebido, conhecido e provido para que seja reformada a decisão objurgada, determinando-se o seguimento do processo até seus ulteriores termos.

De conhecimento da interposição do Recurso Extraordinário, o Sujeito Passivo vem aos autos para apresentar suas contrarrazões às fls. 799/807.

Após breve relato dos fatos e transcrevendo trecho da decisão recorrida e do Recurso em apreço, assevera que o Provimento do Recurso Extraordinário “... para que seja reaberto o prazo para a Procuradoria sanar as diversas irregularidades existentes no Auto de Infração ofenderia o Princípio da Isonomia, pois no V. Acórdão recorrido já se decidiu que ‘rejeito o pedido de realização de diligência formulado pelo recorrente, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, alínea 'a', do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-lo aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada’”.

Nessa esteira, registra que se foi negado o direito do contribuinte de demonstrar, com maior contundência, a existência de nulidades no Auto de Infração, por óbvio, não se poderia franquear ao fisco tal direito, sob pena de se dispensar um tratamento ao contribuinte e outro ao Fisco, o que afronta o princípio da isonomia, também registrando que ante ao volume de vícios insanáveis que inquinam o lançamento, não haveria possibilidade de acolhimento do Recurso em apreço.

Considerando a hipótese de provimento do Recurso extraordinário, as outras nulidades apontadas no julgamento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, não apontadas no recurso em apreço, já seriam suficientes para fazer anular o Lançamento Fiscal combatido. Nessa linha, consigna que dois outros fundamentos, além dos trazidos pela PGE/Profis, serviram a justificar a decisão de declarar nula a infração 5, quais sejam:

1. *A desconsideração das operações em que o estabelecimento autuado realizava a venda, mas a entrega era feita por outro estabelecimento (prática extremamente comum no ramo de atividade da Recorrida), a qual restou plenamente demonstrada pela Recorrida por meio da juntada de diversos documentos que foram bem analisados no acórdão recorrido; e*
2. *A nulidade decorrente do levantamento fiscal ter sido efetuado por meio do somatório dos valores diários pagos com cartão de crédito e/ou débito, em confronto com os documentos fiscais emitidos no mesmo dia (e não mensalmente, como deveria ter sido realizado tendo em vista o critério temporal do ICMS).*

Para o primeiro ponto, diz o Sujeito Passivo, citando trecho do voto, que a decisão combatida confirma com veemência que a diferença supostamente existente e apontada pela Fiscalização entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e aqueles declarados pela Fast Shop são decorrentes da peculiaridade na operacionalização adotada, em que um estabelecimento realiza a venda da mercadoria (com o recebimento do valor por meio de cartões de crédito e/ou débito) e outra filial da empresa emite a nota fiscal e dá saída à mercadoria vendida, *modus operandi* devidamente comprovado nos autos e bastante comum entre as empresas do ramo, tudo a deixar claro que em muitos casos o consumidor adquiria mercadorias

que não se encontravam disponíveis para entrega imediata pelo estabelecimento autuado, razão pela qual muitas operações contavam com o apoio de outros estabelecimentos da Recorrida também localizados no Estado da Bahia, sendo o faturamento da mercadoria feito pelo estabelecimento autuado, mas a entrega do produto e, obviamente, a emissão da nota fiscal com o destaque do ICMS feito pelo outro estabelecimento da Recorrida. Cita trecho do voto em que é dito pela Relatora que “*Pelo exame dos mencionados documentos fiscais, constato que restou comprovada a afirmação de que, em diversos casos, a mercadoria era vendida pelo autuado e a saída e a emissão de nota fiscal correspondente eram feitas por outro estabelecimento filial*”.

Com respeito ao segundo ponto, diz que a Autoridade Fiscal utilizou, exclusivamente, os dias em que o valor informado pelo Sujeito Passivo foi menor do que o fornecido pelas operadoras de cartão de crédito, desconsiderando, por consequência, os dias em que houve um “saldo positivo” em seu favor.

Registra que a Câmara de Julgamento Fiscal destacou que sendo o ICMS um tributo naturalmente de apuração mensal, como se depreende da sua regra matriz de incidência do imposto, seria inconcebível que a Autoridade Fiscal tenha realizado o cálculo para composição do suposto valor devido com base em movimentações e registro de operações diárias, lembrando que não existe qualquer previsão na legislação do Estado da Bahia que autorize a realização do cálculo de apuração do ICMS de forma diária, pois, o imposto deve ser apurado e recolhido mensalmente, conforme expressa previsão do RICMS/BA.

Registrando que não vê a menor possibilidade de provimento do Recurso Extraordinário porque está perfeitamente enquadrado o lançamento no art. 18 do RPAF/Ba e em razão do Princípio da Isonomia, também destaca que não há dúvidas que existem outras nulidades no Lançamento Fiscal que invalidam totalmente a Infração 5, resultando por não merecer qualquer reforma a decisão combatida.

Pede que seja Negado Provimento ao Recurso Extraordinário, mantendo-se o Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Em mesa o nobre Procurador reiterou as razões da interposição do Recurso sob apreciação, acrescentando que também foi motivo do recurso a busca da verdade material.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela Representante da Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal, em que solicita a reforma da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, a teor do art. 169, II, “c”, do RPAF/Ba.

Cinge-se o Recurso em apreciação à análise do requerimento da PGE/PROFIS, no sentido de que a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal seja anulada de maneira a que se possa converter o feito em diligência com o fim específico de que se traga aos autos os Relatórios TEF's Diários para o cotejo com os demonstrativos fiscais da infração 5, sendo objetivo da d. Procuradoria a busca de elementos que possam dar higidez à imputação fiscal julgada nula em segunda instância de julgamento administrativo.

A análise do presente Recurso requer, primeiramente, o exame da norma que diz da possibilidade do recurso extraordinário, definindo, portanto, se os requisitos para a interposição do dito Recurso restam atendidos.

O texto da norma diz:

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

(...)

**II - para a Câmara Superior:**

(...)

*c) recurso extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado*

*em decisões reiteradas do CONSEF.*

Merece registro que apesar de colocado em mesa pelo n. Procurador que um dos fundamentos da interposição do Recurso extraordinário em apreço foi a busca da verdade material, vê-se do texto da norma que tal fundamento não faz parte dos motivos elencados acima.

Avançando, da leitura do dispositivo acima transscrito e da peça recursal, entendo que o fundamento legal do Recurso em apreço está no fato de que a Decisão vergastada estaria a contrariar decisões reiteradas do CONSEF. Dito isso, há que se buscar na decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal o motivo ou os motivos da declaração de nulidade da decisão prolatada.

De plano, vejo que a conversão de processos administrativos em diligência para que os relatórios TEF's diários sejam levados aos autos, de fato, é recorrente, pois, é dever deste colegiado buscar a verdade material de maneira que, entre outras coisas, sejam supridas as falhas formais, fazendo prevalecer a justiça fiscal. De outra banda, também é fato que apesar de recorrentes, tais decisões de conversão em diligência nem sempre são possíveis, quer porque os vícios são materiais, quer porque a infração se consubstancia em elementos que não dão a certeza exigida na legislação.

Em que pese recorrentes, a conversão em diligencia pretendida sempre ocorreu na égide dos julgamentos de primeiro e segundo graus, quando ainda não tenha sido o Auto de Infração julgado em duas instâncias.

De todo modo, apesar de ter número volumoso, as conversões de processos administrativos em diligência, em primeiro e segundo graus de julgamento, para que os relatórios TEF's diários sejam levados aos autos, nem sempre acontecem. Entretanto, sob este primeiro aspecto, ainda que apenas relativamente frequentes, mas ainda assim reiteradas, entendo que se poderia pensar em acolher e conhecer o Recurso interposto, contudo, ainda que outros aspectos mereçam e devam ser apreciados.

Nessa linha, antes de aprofundar a discussão de mérito, outro ponto merece análise prévia. Tal ponto atinge ao fato de que o Recurso em análise, apesar de pretender anular a decisão da 2ª CJF, em verdade, pretende anular as duas decisões, tanto de primeiro, quanto de segundo grau, senão vejamos:

Diz o nobre procurador....

*“Destarte, só por este aspecto, entendo inexistir vício insanável capaz de mácula irremediavelmente o presente lançamento, sendo perfeitamente possível a juntada do Relatório TEF Diário extemporaneamente, com a reabertura do prazo de defesa, como aliás, calha apontar, vem sendo realizado com recorrência no CONSEF.”* (grifo do relator)

A leitura do trecho transcrito leva à conclusão de que a PGE/Profis, *in fine*, pretende reabrir a fase de instrução processual com a diligencia pretendida, haja vista que uma vez acolhida a tese recursal, documentos que deveriam compor os papéis de trabalho, seriam buscados, por via obliqua, por meio de diligência determinada pela Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, após os julgamentos de primeira e segunda instância administrativa, o que me parece flagrante afronta ao princípio da Segurança Jurídica, con quanto se busca reestabelecer fase processual ultrapassada.

Em que pese entender passível de conhecimento o Recurso interposto, também entendo que é no mínimo temerário a reabertura da fase de instrução processual (fase em que as eventuais diligências deveriam ser determinadas), pois, necessariamente, desconstituiriam os julgamentos de primeiro e segundo graus, o que não se pode admitir sob pena de, novamente, grave afronta ao princípio da segurança Jurídica.

Demais disso, o texto da norma atribui ao Recurso Extraordinário a possibilidade de propor reanálise e eventual nulidade da decisão de segundo grau, não podendo, pois, propor que sejam anuladas também as decisões de primeiro grau, o que no meu entender colocaria em “check” a credibilidade das decisões emanadas deste Conselho de Fazenda, pois, seriam anuladas duas decisões em razão de suposta falha de instrução, pior, clara falha na instrumentalização da acusação fiscal que determinou a nulidade da infração 5 pela mais completa falta de segurança

no lançamento, o que restou demonstrado pelo voto da decisão combatida que elenca vários vícios.

Também merece registro o fato de que a PGE/Profis, que se manifestou nos autos e esteve presente à sessão de julgamentos na qual foi apreciado o Recurso Voluntário do processo em questão, nada disse a respeito da suposta necessidade de conversão do feito em diligência com o fim ora proposto. Há de se notar que ali, no julgamento de segundo grau, ainda seria possível a discussão da possibilidade de reabertura da fase instrutória do processo, obviamente por via da declaração de nulidade da decisão de primo grau, o que se admitiria na hipótese de terem sido considerados passíveis de saneamento os vícios indiscutivelmente verificados.

O fato é que com o avançar do processo, cumpridas todas as suas fases, oportunizado à PGE/Profis intervir no feito no sentido de preservar os interesses do Estado, me parece inoportuno o pedido de nulidade da decisão de segundo grau para conversão do feito em diligência, bem como inapropriado, con quanto avança sobre coisa julgada, sem que se vislumbre qualquer vício no lançamento ou mesmo no julgamento que se pretende modificar.

Nesses termos, considerando que o Recurso em apreço extrapola o permissivo contido no art. 169, II, “c”, também estabelecendo forte oposição ao princípio da Segurança Jurídica, entendo que não há que se conhecer do Recurso Extraordinário.

Voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Extraordinário.

Vencido por maioria de votos no que pertine ao conhecimento do Recurso Extraordinário, passo à análise do mérito.

Requer a Procuradoria do Estado que a decisão prolatada nos autos no presente PAF seja anulada, de modo que se possa converter o feito em diligência para que venham aos autos os relatórios TEF's diários que, em tese, poderiam reestabelecer a higidez do lançamento.

Por primeiro, analisando a decisão que se pretende anular, atinente à infração 5, devo registrar que a Relatora, Dra. Denise Mara Andrade Barbosa, outrora Presidente deste Conselho de Fazenda, deu verdadeira aula no que se refere a matéria ali tratada, fazendo um exposição extremamente minuciosa e cuidadosa de todos os pontos da autuação combinados com as razões recursais, também pontuando os vícios encontrados.

Resumindo o quanto dito na decisão que se pretende reformar, listo alguns pontos que fundamentam a decisão pela nulidade da infração:

1. Alegação do Sujeito Passivo de que as diferenças apuradas são decorrentes de sua forma de operacionalização (venda por um estabelecimento e emissão da nota fiscal e entrega da mercadoria por outro) – disse a Relatora que *“pelo exame dos mencionados documentos fiscais, constato que restou comprovada a afirmação de que, em diversos casos, a mercadoria era vendida pelo autuado e a saída e a emissão da nota fiscal correspondente eram feitas por outro estabelecimento filial”*.
2. Alegação do Sujeito Passivo a apuração da base de cálculo tributável, feita com dados diários, desrespeita a sistemática de apuração do ICMS – disse a Relatora que *“a ação fiscal foi desenvolvida com base no resumo diário das operações efetuadas pelo contribuinte, ou seja, pelo somatório de todas as operações feitas diariamente pela empresa, em vez de ter sido efetivado mensalmente, com base no Relatório de Informações TEF - Diário por Operações, como tem decidido reiteradamente este Conselho de Fazenda Estadual, porque é o documento que possibilita o exercício pleno do direito de defesa”*.
3. Quanto à proporcionalidade, disse a Relatora, com base na Instrução Normativa nº 57/96, que *“a apuração da proporcionalidade, de maneira inexplicável, foi realizada anualmente quando deveria ter sido mensal, a fim de se compatibilizar com a cobrança do ICMS, que foi feita por período mensal”*.
4. Quanto outros erros no lançamento, foi dito que *“mais erros foram cometidos neste lançamento de ofício no que se relaciona aos “Valores Totais Por Dia – TEF” lançados no*

*demonstrativo denominado “Valor de Vendas Informado pelo TEF Maior que os Valores Declarados Pelo Contribuinte”, na coluna “VALOR TOTAL POR DIA – TEF” (Anexos 7A e 8A - fls. 53 a 60 e 72 a 83, folhas impressas, e compact disk à fl. 133), que são inexplicavelmente diferentes do somatório diário dos montantes indicados no “RELATÓRIO DIÁRIO DAS OPERAÇÕES - TRANSFERÊNCIA ELETRÔNICA DE FUNDOS (TEF)”, nos mesmos dias, conforme os Anexos 7E e 8E - fls. 69 a 71 e 92 a 94, folhas impressas, e compact disk acostado à fl. 133 -, como a seguir demonstrado, de forma exemplificativa, em todos os meses de 2010 e 2011:”*

Pelo que acima foi exposto, os fundamentos da decisão recorrida, *in fine*, atribui mais que um vício, em verdade vários foram os vícios minuciosamente apontados na decisão recorrida, conforme trecho em que a n. relatora conclui que *“restou comprovada a existência de diversos vícios que maculam este lançamento de ofício, consistentes na incerteza quanto ao fato ilícito imputado, insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS, inadequação do método de apuração do ICMS adotado e cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, vícios que não podem ser corrigidos nesta fase de julgamento, sob pena de supressão de instância. Dessa forma, não me resta alternativa a não ser declarar a nulidade da quinta infração”*.

Como visto acima, ainda que se pretenda trazer aos autos os ditos relatórios TEF's, remanesceriam outros vícios que de igual forma determinariam a nulidade do lançamento, pois, de maneira flagrante, atentam contra o direito ao contraditório e à ampla defesa, conquanto, diante de tantos vícios, até a compreensão da imputação restaria prejudicada, considerando que a inconsistência do lançamento chega a níveis absolutamente incompreensíveis.

Não bastasse o volume de vícios apontados pela Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, entendo temerária a possibilidade de reabertura da fase de instrução processual após os julgamentos de primeira e segunda instância, em que foi oportunizado tanto ao contribuinte quanto ao fisco a possibilidade de carrear aos autos os elementos de prova, pois, se assim for, restará patente a insegurança jurídica, patente que são os vícios que inquinam o lançamento de nulidade absolutamente insanável.

Merce destaque que a rigor do que determina o art. 147, do RPAF/Ba, por analogia e simples lógica, entenderam os julgadores, tanto de primeiro quanto de segundo graus de julgamento, que os elementos trazidos aos autos eram suficientes à formação das suas convicções, o que afasta, ao menos em tese, a necessidade de diligência para qualquer fim, inclusive o proposto no Recurso em apreço pela PGE/Profis, que também teve oportunidade de insurgência, sem contudo, tê-lo feito durante a discussão do PAF, obviamente antes de declarada a decisão do colegiado.

Nesses termos, entendo que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, motivo pelo qual voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário proposto pela PGE/PROFIS, mantendo inalterada a decisão prolatada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

## VOTO EM SEPARADO

Em que pese o sempre brilhante voto dos n. Conselheiro Relator, peço a devida vênia para trazer meu voto em separado, no intuito de tão somente repisar um posicionamento que não foi abordado, mas entendo ser de vital importância quanto ao manejo do presente recurso.

Pois bem.

Temos em pauta Recurso Extraordinário interposto pela d. PGE/PROFIS com base no artigo 169, II, ‘c’ do RPAF, que assim prescreve:

*Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:*

*(...)*

*II - para a Câmara Superior:*

*(...)*

*c) recurso extraordinário, de competência da representação da Procuradoria Geral do Estado no CONSEF, quando a decisão contrariar a legislação, as provas dos autos ou o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.*

O cerne do meu voto gravita justamente no entendimento de que tal Recurso Extraordinário não comporta nenhuma nova fase de instrução, seja a pedido por parte do Contribuinte, seja por parte do próprio Fisco e, consequentemente, a existência de uma terceira instância administrativa.

De forma cristalina, o legislador determinou que o Recurso Extraordinário será interposto somente quando a decisão de uma das Câmaras de Julgamento: a) contrariar a legislação; b) contrariar as provas dos autos; ou c) o entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF.

Portanto, para tal desiderato, cabe a n. Procuradoria comprovar de plano uma das 3 (três) situações ensejadoras do indigitado recurso. Não pode, em hipótese nenhuma, tal recurso abrir a possibilidade de um novo reexame da decisão paradigmática, com a reabertura de uma nova fase instrutória por um órgão de instância superior aos das Câmaras de Julgamento.

Como dito, a peça recursal extraordinária deve apontar, inequivocamente, a legislação contrariada, a prova dos autos que foi contrariada ou mesmo as decisões reiteradas de casos paradigmáticos que forma julgadas de forma diferente.

Essa comprovação deve ser feita de plano uma vez que é requisito de admissibilidade do próprio recurso, conforme reza a legislação.

*Concessa venia*, não pode a n. Procuradoria somente alegar a existência de um desses requisitos sem a sua cabal comprovação de plano, com a petição recursal. *Mutati mutandis*, poderíamos aplicar a inteligência do art. 143 do RPAF ao presente caso, dizendo que a simples afirmação da existência do requisito não desonera o Recorrente de comprovar, de plano, a sua real existência!

Ademais, abrir uma nova fase de instrução, anulando o presente julgamento, com o retorno dos autos para uma das Câmaras de Julgamento, é ferir de morte a lógica do sistema do Processo Administrativo Fiscal, bem como a coisa julgada administrativa, pois, trilhando o entendimento do pedido do recurso e do voto vencedor, se passará a admitir não uma Câmara com quórum qualificado, natureza jurídica da Câmara Superior, mas sim uma verdadeira 3ª instância administrativa capaz de reabrir a fase instrutória em todos os seus aspectos, somente por parte da PGE, ou seja, o Estado.

Impende ressaltar que, caso seja mantido os errôneos entendimentos sobre a amplitude do Recurso Extraordinário, qual sejam: a desnecessidade de comprovação de plano do seu requisito de admissibilidade (contrariedade à legislação, prova dos autos ou entendimento manifestado em decisões reiteradas do CONSEF) e a possibilidade de abertura de nova instrução, deve, ao menos, em nome do princípio da igualdade, ter os contribuintes o mesmo direito de interposição desse remédio recursal, com a mesma magnitude e visando a mesma finalidade (revisão do processo por uma verdadeira terceira instância administrativa).

A utilização desse importante recurso sem o preenchimento dos requisitos necessários, fere de morte o devido processo legal e a segurança jurídica, princípios norteadores de nosso procedimento administrativo.

São essas as razões do meu voto em separado, ratificando meu entendimento consoante o irretocável voto vencido do i. Relator José Antônio Marques Ribeiro.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo i.Relator, divirjo do seu posicionamento.

Conforme fundamentado no Recurso Extraordinário interposto pela Representante da PGE/PROFIS, em que solicita a reforma da Decisão proferida pela 2ª CJF deste Conselho de Fazenda, a teor do art. 169, II, “c”, do RPAF/BA, que deu provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, foi declarada nula a infração 5, que acusa omissão de saídas de mercadorias tributadas, fato apurado mediante levantamento de vendas com pagamento por meio de cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito (2010 e 2011), fundamentando incerteza quanto ao

cometimento do ilícito, insegurança na apuração da base de cálculo do ICMS e cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista as seguintes razões:

1. Não foi entregue ao contribuinte o Relatório TEF Diário Por Operações;
2. Confronto do somatório dos valores diários pagos com cartão de crédito e/ou débito, com os documentos fiscais emitidos no mesmo dia a invés de mensalmente;
3. Não foram consideradas as informações das administradoras financeiras e os documentos fiscais emitidos por outra filial que emite nota fiscal com a que vende a mercadoria.

Observo que com relação à entrega do Relatório TEF Diário por Operações, de acordo com o relatado o Anexo 7E é espelho deste Relatório que foi importado para planilha Excel e foi entregue ao contribuinte. Logo, mesmo que não seja o Relatório TEF' Diário, o procedimento adotado por este Conselho de Fazenda é de que se faça a entrega do citado Relatório, com a reabertura do prazo de defesa. Portanto, não configura situação que conduz a declaração e nulidade.

No que se refere ao segundo argumento, entendo que nada impede que seja feito o confronto dos valores pagos com os documentos fiscais emitidos no mesmo dia. Diversos equipamentos que viabilizam a consecução da operação entre a administradora financeira de cartão de crédito (POS – Point of sale ou “maquineta”) estão vinculados ao Emissor de Cupom Fiscal (ECF), fazendo com que a autorização da operação financeira seja concomitante com a emissão do Cupom Fiscal. Nesta situação a autorização constante da operação financeira do Relatório TEF é coincidente com a do cupom emitido pelo ECF. Logo, caso exista alguma peculiaridade de que a autorização do Relatório TEF não seja do mesmo dia, é facultado à empresa comprovar a emissão do documento fiscal para cada operação constante do Relatório TEF (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96). Assim sendo, entendo que de posse do Anexo 7E (ou saneamento com a entrega do Relatório TEF), o contribuinte tem possibilidade de comprovar a regularidade da emissão dos documentos fiscais para cada operação informada pela administradora de cartão, inexistindo a insegurança na constituição da base de cálculo ou cerceamento do direito de defesa.

No tocante ao terceiro argumento, há de se convir que em uma situação normal, considerando o princípio de autonomia dos estabelecimentos, cada matriz ou filial possui POSs vinculados a cada inscrição estadual, e um estabelecimento não pode efetuar vendas e emitir documento fiscal por outro estabelecimento. Entretanto, é possível que a empresa adote procedimentos em desconformidade com o que prevê a legislação do ICMS. Levando em consideração esta premissa, se a empresa autuada efetuou venda, faturou com o cartão de uma operadora financeira e a mercadoria foi entregue com emissão de documento fiscal por outro estabelecimento, em se tratando de exigência do imposto por presunção (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96) é facultado ao contribuinte comprovar a improcedência da infração. Considerando essa hipótese, o contribuinte tem possibilidade de demonstrar qual operação constante do Relatório TEF não teve emissão de documento fiscal pelo próprio estabelecimento e elaborar demonstrativos próprios que evidencie a emissão de documentos fiscais para cada operação, o que elide a acusação.

Por fim, quanto à proporcionalidade, verifico que a citada Instrução Normativa prevê a proporcionalidade dos valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, mas não orienta se deve ser aplicada anualmente ou mensalmente. Dessa forma, a aplicação da proporcionalidade anual não configura uma ilegalidade. É certo que o CONSEF, nas suas decisões prevalentes considera o mais correto a aplicação mensal, seguindo a *compatibilização com a apuração do ICMS*. Tendo a fiscalização apurado a proporcionalidade anual, isso, também, por si só não configura um vício insanável, visto que em diversas autuações este Conselho tem determinado que se façam aplicação da proporcionalidade mensal, cientificando o contribuinte em seguida para que possa exercer o seu direito de defesa.

Por tudo que foi exposto, entendo que o Recurso Extraordinário, com relação a infração 5, deve ser CONHECIDO, tendo em vista que a Decisão proferida pela 2ª CJF que fundamentou a

declaração da nulidade de ofício desta infração, refere se a questões materiais que poderia serem saneadas na fase instrutória, em busca da verdade material, conforme entendimento manifestado em decisões reiteradas deste Conselho (art. 169, II, "c" do RPAF/BA).

No mérito, conforme apreciado nas preliminares, os vícios apontados na Decisão ora recorrida, acima elencados pelo i.Relator (i) venda por um estabelecimento e emissão da nota fiscal e entrega da mercadoria por outro; (ii) apuração da base de cálculo tributável, feita com dados diários; (iii) apuração da proporcionalidade tributável anual ao invés de mensal (iv) diferenças de totalizações de “*Valores Totais Por Dia – TEF*” (*Anexos 7A e 8A - fls. 53 a 60 e 72 a 83*), configuraram inconsistências passíveis de saneamento, mediante realização de diligência fiscal, como fundamentou a PGE/PROFIS no Recurso Extraordinário interposto.

Pelo exposto, os fundamentos da Decisão recorrida, não configuram vícios insanáveis, motivo pelo qual, voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Extraordinário interposto pela PGE/PROFIS, anulando a Decisão contida no Acórdão CJF nº 0315-12/14, devendo ser remetidos os autos à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda, para adotar as providências cabíveis e proferir nova decisão.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal relativa ao Auto de Infração nº 298627.0005/12-4, lavrado contra **FAST SHOP S.A.**, devendo os autos retornarem a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, para proferir nova Decisão.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao CONHECIMENTO do Recurso Extraordinário) – Conselheiro(as): Eduardo Ramos de Santana, Fernando Antonio Brito de Araújo, Mauricio Souza Passos, Paulo Danilo Reis Lopes, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO\* (Quanto ao NÃO CONHECIMENTO do Recurso Extraordinário) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa, Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Daniel Ribeiro Silva e Rodrigo Lauande Pimentel\*.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL - VOTO EM SEPARADO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS