

**A. I. Nº** - 271351.1402/14-4  
**AUTUADO** - ELETROSOM S/A  
**AUTUANTE** - LAUDIONOR BRASIL PEDRAL SAMPAIO  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 01/10/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0196-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Exigida multa pela utilização indevida de crédito fiscal e, uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, tornou-se inexigível o tributo relativo à antecipação tributária, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. Infração caracterizada. Mantida a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2014, refere-se à exigência de R\$554.089,88 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$8.143,86. Multa de 60%.

Infração 02 – 07.01.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$9.722,26. Multa de 60%.

Infração 03 – 05.08.01: 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, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$536.223,76. Multa de 100%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 105 a 130 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e alega, quanto à infração 03, que na apuração da base de cálculo das operações supostamente omitidas a Fiscalização aplicou a regra de presunção prevista na Instrução Normativa Estadual nº 21/2007. Ou seja, considerou todas as operações declaradas pelas administradoras dos cartões de crédito como supostamente omitidas e reduziu o valor dessas

operações, mediante a aplicação do índice de proporcionalidade extraído a partir da razão entre as saídas tributadas e as não tributadas (isentas ou sujeitas à substituição tributária) em cada ano.

Alega que o imposto exigido pela Fiscalização foi integralmente recolhido. Que ocorreu, por um equívoco escusável e meramente formal no sistema emissor de cupons fiscais (ECF), porque todas as operações realizadas com cartões de crédito/débito foram registradas nos cupons fiscais sob a forma de pagamento “*outras/dinheiro/cheque*” ao invés de terem sido registradas sob a modalidade “cartão de crédito/débito”. Com isso, ao comparar o registro dos referidos cupons fiscais (relatório redução Z – doc 4 anexo, por amostragem) com os relatórios emitidos pelas administradoras dos cartões, a Fiscalização considerou que o impugnante não teria tributado nenhuma venda sequer, realizada com cartão de crédito e débito. Diz que houve mero equívoco no sistema emissor de cupons fiscais e, apesar de tal erro, todas as operações do período, dentre elas, as operações realizadas por meio de cartões de crédito/débito, foram oferecidas à tributação.

Sobre as infrações 01 e 02, afirma que não houve recolhimento a menos de imposto. Quanto aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2011 a março de 2012, alega que a legislação do Estado da Bahia não previa o recolhimento do ICMS antecipação tributária em relação ao produto autuado (som automotivo). Assim, em relação a esse período não se sustentam as exigências do ICMS antecipação tributária, bem como o estorno dos créditos aproveitados pelo impugnante, uma vez que o aproveitamento dos créditos somente é vedado nos casos em que o ICMS é recolhido por antecipação tributária na entrada.

No que se refere ao período posterior a março/2012, informa o procedimento adotado, qual seja, o recolhimento do ICMS antecipação parcial e o aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS, associados à tributação das operações subsequentes de vendas internas dos produtos. Afirma que não houve qualquer falta de recolhimento de imposto ao Estado, motivo pelo qual, entende que também não se sustenta a exigência do ICMS antecipação tributária e do estorno dos créditos que foram aproveitados.

Ainda quanto à infração 03, alega que a Fiscalização entendeu que teria ocorrido omissão de todas as vendas realizadas com cartão de crédito e débito e exigiu o imposto supostamente não recolhido sobre tais vendas. Diz que a Fiscalização considerou como diferença a totalidade dos valores constantes no Relatório TEF, pois nos cupons fiscais emitidos no período não havia a declaração de qualquer venda efetuada com pagamento sob a modalidade de cartão de crédito/débito.

Afirma que a Fiscalização desconsiderou por completo a documentação fiscal/contábil do impugnante, que retrata que os valores indicados pelas administradoras de cartões de crédito no Relatório TEF compuseram a base de cálculo do ICMS apurado e recolhido no período. Ou seja, a Fiscalização baseou-se em apenas um documento (Relatório TEF) para presumir que os valores ali constantes teriam sido omitidos pelo impugnante na apuração do imposto estadual.

Cita o art. 148 do Código Tributário Nacional – CTN e ensinamentos do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho, informando que na conclusão do mencionado Professor, “*o art. 148 somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiros que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita*”. Assegura que este não é o caso tratado no presente processo, porque todas as suas operações com cartões de crédito/débito foram registradas sob a forma de pagamento “*outras*” ou “*dinheiro*” ou “*cheque*”, motivo pelo qual foi verificada a diferença entre os valores constantes no Relatório TEF e nos cupons fiscais emitidos.

Também informa que antes da lavratura do Auto de Infração, explicou toda a situação que gerou a diferença apontada ao fiscal autuante e colocou à sua disposição toda a documentação necessária para a referida análise e constatação de ausência de prejuízo ao erário. Entretanto, ao que tudo indica, pareceu-lhe mais conveniente fazer o simples cotejo de dois documentos

(Relatório TEF e cupons fiscais – relatório redução Z) e presumir a omissão de receita em razão da diferença matemática encontrada entre um e outro.

Entende que o presente Auto de Infração revela-se eivado de nulidade, porque a Fiscalização deixou de analisar a sua documentação fiscal/contábil antes de lhe imputar o ônus de desconstituir a presunção de omissão de receitas, impondo-lhe, nesse momento, um trabalho que deveria ter sido realizado pelo próprio fiscal autuante antes mesmo do lançamento do crédito tributário.

Afirma que tal medida vem a dificultar sensivelmente o seu direito de defesa, o que se revela pela necessidade patente de realização de perícia técnica, requerida no tópico a seguir, caso a nulidade ora apresentada deixe, em remota hipótese, de ser acolhida. Requer seja acolhida a preliminar de nulidade da presente autuação fiscal, reafirmando que, para o lançamento do crédito tributário foram desconsiderados os documentos fiscais, partindo-se apenas de um documento eivado de equívoco meramente formal para o arbitramento da base de cálculo do imposto supostamente devido nos anos-calendários de 2011 e 2012.

Caso ultrapassada a questão acima, alega que a presente autuação merece ser totalmente cancelada, reafirmando que houve apenas um equívoco na classificação das informações indicadas nos cupons fiscais emitidos nos anos-calendários de 2011 e 2012, e não no valor da receita tributável. Neste caso, os valores das vendas com cartão de crédito e débito, indicados no Relatório TEF, compõem os valores das vendas realizadas e classificadas (equivocadamente) sob a modalidade de pagamento “*outros*” ou “*dinheiro*” ou “*cheque*”.

Para comprovar tal afirmativa, informa que elaborou demonstrativos, por amostragem, de alguns valores lançados pela Fiscalização (confronto entre os valores indicados no Relatório TEF e os documentos fiscais/contábeis), o que não excluirá a necessidade de perícia técnica para verificação fiscal de que todos os valores indicados no Auto de Infração foram objeto de recolhimento do imposto estadual, o que requer, com base no art. 123, §3º c/c 145 do RPAF/BA.

Volta a se manifestar quanto às infrações 01 e 02, alegando que as exigências são manifestamente improcedentes, uma vez que em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2011 a março de 2012, a legislação do Estado da Bahia não previa o recolhimento do ICMS antecipação tributária em relação ao produto autuado (som automotivo), não sendo devido também o estorno dos créditos, uma vez que o aproveitamento dos créditos correspondentes ao recolhimento de imposto na entrada somente é vedado nos casos em que o ICMS é recolhido por antecipação tributária (que encerra a cadeia de tributação), não sendo vedado nos casos de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, que é o caso dos autos.

Repete que a legislação estadual vigente até março de 2012 determinava o recolhimento do imposto por antecipação tributária (que encerra a cadeia de tributação) apenas nas hipóteses em que não houvesse Convênio ou Protocolo firmado entre o Estado da Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias. É o que se verifica da previsão expressa contida no art. 371 do RICMS/97:

Frisa que no caso das mercadorias autuadas (som automotivo – NCM 8527) o Estado da Bahia firmou os Protocolos ICMS 41/2008 e 97/2010 que previram a substituição tributária ao remetente da operação interestadual com os produtos previstos nos referidos Protocolos, dentre eles os produtos em questão.

O impugnante entende que a referida mercadoria não estava sujeita ao ICMS por antecipação tributária (que encerra a tributação) no período até março/2012, em que vigorou o RICMS/97. Por esse motivo, afirma que é manifestamente improcedente a exigência do ICMS antecipação tributária, bem como a exigência do estorno dos correspondentes créditos aproveitados, já que somente é vedado o aproveitamento de créditos nas operações sujeitas à antecipação tributária definitiva (que encerra a cadeia de tributação).

Também alega que se deve considerar que o procedimento adotado pelo estabelecimento autuado – relativo à tributação pelo regime da antecipação parcial – foi associado ao recolhimento normal do ICMS nas operações de revenda das mercadorias autuadas (conforme se verifica dos cupons fiscais de venda dessas mercadorias, tributados à alíquota de 17% - doc. 05, por amostragem), motivo pelo qual, ainda que não seja cancelada integralmente a exigência do ICMS antecipação tributária – o que apenas para argumentar admite – devem ser decotados, dessa exigência, os valores que foram recolhidos a título de ICMS nas saídas subsequentes.

No que se refere ao período posterior a março/2012, mesmo após a entrada em vigor do novo RICMS/12, afirma que o procedimento que adotou não ocasionou qualquer prejuízo aos cofres estaduais. Diz que nesse período, estava submetido ao recolhimento do ICMS antecipação tributária (na entrada das mercadorias), conforme a previsão expressa contida no art. 289 do RICMS/12, mas submeteu as operações à tributação do regime de antecipação parcial, o qual comporta o aproveitamento dos créditos glosados, sem qualquer prejuízo ao erário.

Ou seja, afirma que não obstante o equívoco na apuração (antecipação parcial ao invés da antecipação tributária que encerra a tributação), o procedimento que adotou não causou qualquer prejuízo ao Fisco, pois tributou a saída de suas mercadorias em operações realizadas dentro do Estado da Bahia (docs 05, por amostragem). Entende que tal fato deve ser considerado pela Fiscalização, sobre pena de enriquecimento ilícito do Estado. Pede a realização de perícia técnica para verificação de que o procedimento adotado não ocasionou qualquer prejuízo ou recolhimento a menos de imposto, apresentando os quesitos a serem respondidos na diligência técnica, nos termos do art. 145, parágrafo único do RPAF/BA.

Em relação à multa aplicada, alega que os valores exigidos a título de multa (100% sobre o valor do crédito apurado na infração 3 e 60% sobre o valor do crédito apurado nas infrações 1 e 2) não estão em consonância com o ordenamento jurídico, tendo em vista que o montante exacerbado da penalidade aplicada implica em inconstitucional efeito confiscatório.

Transcreve o art. 150, IV, da Constituição Federal e diz que não há dúvidas de que o princípio da vedação ao confisco, assim como os da proporcionalidade e razoabilidade, são aplicáveis também às multas tributárias, como confirma a sempre relevante lição de Leandro Paulsen e precedente do STF no mesmo sentido.

Considerando que no presente caso está sendo aplicado multa em valor equivalente a 60% e a 100% do montante constituído a título de principal, alega que imperiosa se torna a revisão das punições aplicadas. Na hipótese de não ser determinado o cancelamento integral do lançamento, entende que deve ser determinada a exclusão dos valores exigidos a título de multa ou a sua redução, de modo que o lançamento possa se adequar a vedação do efeito confiscatório da exigência fiscal e aos parâmetros de respeito à boa-fé e segurança jurídica que condicionam a atividade fiscal.

Por fim, reitera o pedido de nulidade da autuação fiscal em relação à infração 03 e, caso ultrapassada essa questão, que seja deferido o pedido de realização de perícia técnica, considerando sua necessidade/utilidade para a solução do caso, e que o pedido de realização de perícia técnica seja deferido também em relação às infrações 1 e 2, conforme exposto nos itens acima;

Quanto à infração 3, após a realização da perícia, com a confirmação de que os valores constantes no Relatório TEF já foram submetidos à tributação, que seja julgada improcedente o lançamento fiscal, com a desconstituição integral do Auto de Infração;

Em relação às infrações 1 e 2, após a realização da perícia, com a confirmação de que o procedimento adotado pelo estabelecimento autuado não ocasionou recolhimento a menos de imposto ou, quando menos, com a demonstração da redução do valor da exigência, que seja julgado improcedente ou parcialmente improcedente o lançamento fiscal.

Subsidiariamente, caso mantida qualquer parcela de imposto, pede que sejam canceladas as multas lançadas sob os percentuais de 60% e de 100% do valor do imposto, em virtude do nítido caráter confiscatório ou, quando menos, que sejam reduzidos aos patamares permitidos pela jurisprudência dominante do STF.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1598 a 1600 dos autos. Quanto à infração 01, esclarece que foi exigido crédito fiscal considerado indevido, destacado em notas fiscais de aquisição de mercadorias elencadas na substituição tributária (som automotivo), valores utilizados pelo contribuinte, consoante "Demonstrativo da Utilização Indevida de Crédito Fiscal em Operações de Aquisição de Mercadoria Elencadas na Substituição Tributária", às fls. 12 a 18 do presente PAF.

Diz que o autuado alegou, em sua defesa, que deu tratamento de mercadoria tributada aos produtos autuados (som automotivo), confessando, desta forma, a utilização indevida de tais créditos ao afirmar em sua defesa às fls. 121 que "...não obstante o equívoco na apuração (antecipação parcial ao invés da antecipação tributária que encerra a tributação), o procedimento adotado pelo impugnante não causou qualquer prejuízo ao Fisco, pois o impugnante tributou a saída de suas mercadorias em operações realizadas dentro do Estado da Bahia."

Quanto à infração 02, afirma que o defendente, mais uma vez equivocou-se em suas alegações, porque, conforme o art. 353, inc.II, item 30 do RICMS-BA/97, em vigor até 31/03/2012, o produto som automotivo já estava elencado na substituição tributária.

Frisa que de acordo com a regra do art. 6º, inc. XV da Lei 7.014/96, em vigor desde 31/03/2010, o adquirente de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito quando o remetente não possua inscrição ativa de substituto tributário.

Sobre a infração 03, informa que a referida infração foi detectada mediante aplicação do roteiro TEF, que consiste no cotejo das informações obtidas nos "Relatórios Diários Operações TEF", fornecidas pelas Administradoras de Cartões de Crédito/Débito, mediante prévia autorização do contribuinte, cuja base legal é o Convênio ECF 01/01 e o art. 3º-A do Dec. nº 7.636/99, com as informações constantes nas Reduções "Z", diárias, especificamente as informações referentes aos "Meios de Pagamento", que discriminam por espécie (dinheiro, cheque, cartão de débito/crédito, etc.) as formas de recebimento realizadas pelo contribuinte. Desta forma, alimenta-se a "Planilha de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito", cuja base de cálculo encontrada será reduzida mediante a aplicação do índice de proporcionalidade, obtido através do quociente entre as saídas tributadas (base de cálculo) e as saídas totais (valor contábil), informadas pelo próprio contribuinte na sua DMA, conforme documentos anexos às fls. 27 a 29 e 61 a 63 do presente processo.

Quanto aos argumentos defensivos, afirma que o impugnante não conseguiu em nenhum momento de sua defesa elidir a acusação fiscal presente nesta infração, solicitando, inclusive, uma perícia técnica para verificação fiscal. Mantém, na sua inteireza, os débitos apurados nesta infração, e conclui pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 1604 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante:

1. Intimasse o autuado a apresentar demonstrativo referente aos boletos das operações com cartões de crédito ou de débito e correspondentes Notas Fiscais ou Cupons Fiscais emitidos.
2. Confrontasse o demonstrativo do item anterior com os documentos originais do autuado, fazendo as exclusões em relação aos documentos apresentados pelo defendente comprobatórios da efetiva existência de documentação fiscal correspondente à venda efetuada com cartão de crédito ou de débito, de acordo com as respectivas datas e valores.

3. Solicitasse ao defendente, demonstrativo da proporcionalidade das entradas e saídas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributáveis, e mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo em vista que a Instrução Normativa nº 56/2007 prevê a possibilidade de se considerar que parte dos valores da omissão de saídas se refere a operações isentas, não tributadas e /ou sujeitas à substituição tributária, excluindo os respectivos montantes do cálculo do imposto devido, caso existam elementos que permitam esta conclusão. Se apresentado o mencionado demonstrativo, confrontasse com os documentos fiscais originais, fazendo exclusões do valor exigido, conforme determinado pela Instrução Normativa 56/2007.
4. Elaborasse novo demonstrativo indicando o débito remanescente.

Quanto às infrações 01 e 02 foi solicitado para constar na intimação, que o defendente deveria comprovar o recolhimento da totalidade do imposto nas operações de saída posteriores, possibilitando a aplicação do disposto no § 1º do art. 42, da Lei 7.014/96. Se comprovado o recolhimento na forma alegada, que fosse apurada a multa prevista na legislação mencionada.

Foi solicitado, ainda, que a repartição fiscal intimasse o autuado, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e dos demonstrativos que fossem elaborados pelo autuante, com a indicação do prazo de dez dias para o defendente se manifestar, querendo.

O defendente apresenta petição às fls. 1607/1608, juntando planilha referente aos Cupons Fiscais relativos às autorizações e valores constantes no Relatório TEF. Também informa que anexou aos autos cópias de Cupons Fiscais emitidos durante o período objeto de fiscalização (anos de 2011 e 2012).

Esclarece que em relação a alguns casos não foi possível identificar os respectivos Cupons Fiscais apenas com base nas informações de valores e datas apresentadas pelas operadoras de cartão de crédito e débito no referido Relatório TEF. Disse que tal fato ocorreu nos casos de venda de produtos com entrega futura, motivo pelo qual há um descasamento entre a data de recebimento dos valores pagos por meio de cartão de crédito e débito e a emissão do respectivo Cupom Fiscal.

Alega que em relação a esses casos, é necessário que a Fiscalização ou as operadoras de cartão apresentem outras informações relativas à venda, tais como nome do cliente, para que seja possível identificar o número do respectivo Cupom Fiscal. Reitera os argumentos apresentados na impugnação inicial, para que seja cancelada a autuação fiscal, no que se refere a essa infração.

Em cumprimento ao pedido de diligência o autuante prestou informação fiscal às fls. 1613/1614, anexando aos autos “Demonstrativo da Multa Devida” por utilização indevida de crédito fiscal em operações de aquisição de mercadorias elencadas na Substituição Tributária (infração 01) e “demonstrativo da Multa Devida” por falta de pagamento do ICMS por antecipação tributária em operações de aquisição interestadual de mercadorias elencadas na Substituição Tributária (infração 02).

Quanto à infração 03, informa que intimou o autuado no dia 02/09/2014 e o contribuinte solicitou dilação do prazo por trinta dias para apresentação da documentação requerida. A solicitação foi deferida e o defendente apresentou à fiscalização informação em meio eletrônico (CD) contendo planilha em que estão relacionados os números dos Cupons Fiscais relativos às autorizações e valores constantes no Relatório TEF emitidos com base nas informações disponibilizadas pelas operadoras de cartão de crédito e débito.

Ao confrontar o demonstrativo constante no referido CD com os documentos de saída emitidos pelo autuado, obtidos tanto na sua EFD quanto na MFD das ECFs constatou através de amostragem realizada no mês de janeiro de 2012, que em diversas ocasiões os números de cupons fiscais informados na coluna “Cupom Fiscal” do referido demonstrativo são divergentes. Constatou que em alguns casos o cupom fiscal informado, ao se confrontar com o respectivo cupom efetivamente emitido pelo contribuinte e presente na MFD do seu ECF, se refere a um recibo de

pagamento, recibo de entrega, etc. Ou seja, quando os valores informados coincidem com os valores constantes no cupom fiscal efetivamente emitido as datas divergem.

Informa que após os procedimentos realizados, não ficou convencido de que há uma vinculação entre o Cupom Fiscal e venda realizada mediante cartão de débito ou crédito. Os documentos apresentados não comprovam uma efetiva existência de um Documento Fiscal correspondente à venda efetuada com cartão de crédito ou de débito, de acordo com as respectivas datas e valores. Desta forma, mantém os valores constantes nas Planilhas de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito, com os índices de proporcionalidade obtidos através do quociente entre as saídas tributadas e as saídas totais, informados pelo próprio contribuinte na sua DMA, conforme documentos às fls. 27 a 30 e 61 a 64, já que, mesmo regularmente intimado, o defendente não apresentou o demonstrativo da proporcionalidade. Assim, considerando que o autuado não conseguiu elidir a acusação fiscal, mantém em sua inteireza os débito originalmente apurados.

À fl. 1648 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

À fl. 1656 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante:

1. Intimasse o defendente para apresentar demonstrativo referente a todos os boletos, e não por amostragem, das operações com cartões de crédito ou de débito e correspondentes Notas Fiscais ou Cupons Fiscais emitidos.
2. Confrontasse o demonstrativo do item anterior com os documentos originais do autuado, excluindo do levantamento fiscal os valores correspondentes às comprovações da efetiva existência de documentação fiscal correspondente à venda efetuada com cartão de crédito ou de débito, de acordo com as respectivas datas e valores, mesmo que tenha sido registrado como dinheiro ou cheque.
3. Em relação à venda para entrega futura, alegada pelo defendente, que fosse comprovado se na referida operação o estabelecimento autuado emitiu, no ato do pagamento efetuado pelo cliente, um Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito. Também fosse comprovado que no momento da saída efetiva da mercadoria comercializada foi emitido o Cupom ou Nota Fiscal correspondente àquela operação. Se comprovado, excluísse os respectivos valores do levantamento fiscal.
4. Solicitasse, também, que o defendente apresentasse demonstrativo da proporcionalidade das entradas e saídas de mercadorias tributáveis, isentas ou não tributáveis, e mercadorias sujeitas à substituição tributária. Se o comprovado, que fosse realizado o confronto com os documentos fiscais originais e aplicada a determinação da Instrução Normativa 56/2007.
5. Elaborasse novo demonstrativo indicando o débito remanescente.

Quanto às infrações 01 e 02 o defendente alegou que efetuou os recolhimentos referentes aos fatos que geraram a autuação, inclusive na saída das mercadorias.

Na diligência anterior, foram elaborados demonstrativos relativos às multas apuradas, mas não foi informado se o contribuinte comprovou a alegação defensiva de que houve recolhimento da totalidade do imposto nas operações de saída posteriores, possibilitando a aplicação do disposto no § 1º do art. 42, da Lei 7.014/96. Recomendou-se que fosse apurado e informado se efetivamente, houve o recolhimento alegado.

Foi solicitado, ainda, que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse, no ato da intimação, cópia da nova informação fiscal e dos demonstrativos que fossem elaborados pelo autuante, com a indicação do prazo de dez dias para o defendente se manifestar.

Em cumprimento, o autuante prestou informação fiscal às fls. 1659/1660, dizendo que procedeu à intimação do contribuinte, conforme fl. 1662, e não houve qualquer atendimento à intimação.

Quanto às infrações 01 e 02 informa que o defendente tributou normalmente todas as operações de saída posteriores da mercadoria “som automotivo”, elencada no regime de Substituição Tributária, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo integral, conforme planilha às fls. 1621 a 1624, elaborada, mediante importação da totalidade das notas fiscais de saída dos produtos autuados, nos exercícios de 2011 e 2012.

Também informa que no processo de fiscalização realizado, foi executado o Roteiro AUDIF, ficando comprovado o recolhimento de todos os saldos devedores de ICMS, lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, correspondente ao período em tela, possibilitando a aplicação do disposto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96.

Em cumprimento ao primeiro pedido de diligência à fl. 1604, anexou aos autos “Demonstrativo da Multa” pela utilização indevida de crédito fiscal em operações de aquisição de mercadorias elencadas na Substituição Tributária, fls. 1625 a 1631 (infração 01), e 1632 a 1636 (infração 02).

### VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas; não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente apresentou o entendimento de que o presente Auto de Infração revela-se eivado de nulidade, porque a Fiscalização deixou de analisar a sua documentação fiscal/contábil antes de lhe imputar o ônus de desconstituir a presunção de omissão de receitas, impondo-lhe, nesse momento, um trabalho que deveria ter sido realizado pelo próprio fiscal autuante antes mesmo do lançamento do crédito tributário.

Em relação ao equívoco alegado pelo defendente, por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, foram realizadas diligências com refazimento dos cálculos, sendo fornecidas as cópias ao defendente e concedido prazo para a sua manifestação.

Observo que o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo defendente, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Ademais, por determinação deste órgão julgador, foi realizada diligência fiscal, e foi dado conhecimento ao contribuinte quanto ao resultado da mencionada diligência, e os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.



Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

Sobre as infrações 01 e 02, o defendente alegou que não houve recolhimento a menos de imposto. Em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2011 a março de 2012, alegou que a legislação do Estado da Bahia não previa o recolhimento do ICMS antecipação tributária em relação ao produto autuado (som automotivo). No que se refere ao período posterior a março/2012, informou que o procedimento adotado pela empresa, qual seja, o recolhimento do ICMS antecipação parcial e o aproveitamento dos respectivos créditos de ICMS, associados à tributação das operações subsequentes de vendas internas dos produtos. Afirmou que submeteu as operações à tributação do regime de antecipação parcial, o qual comporta o aproveitamento dos créditos glosados, sem qualquer prejuízo ao erário.

Concordo com a informação do autuante de que, conforme o art. 353, inc.II, item 30 do RICMS-BA/97, em vigor até 31/03/2012, o produto som automotivo estava elencado na substituição tributária, por se tratar de acessório para uso em veículos automotores.

Por determinação desta Junta de Julgamento fiscal foram realizadas diligências fiscais no sentido de que o autuado fosse intimado para comprovar as alegações defensivas, inclusive, os recolhimentos efetuados antes da ação fiscal.

Em atendimento às diligências solicitadas, quanto às infrações 01 e 02, o autuante informou que o defendente tributo normalmente todas as operações de saída posteriores da mercadoria (som automotivo), elencada no regime de Substituição Tributária, aplicando a alíquota de 17% sobre a base de cálculo integral, conforme planilha às fls. 1621 a 1624, elaborada, mediante importação da totalidade das notas fiscais de saída dos produtos autuados, nos exercícios de 2011 e 2012.

Também informou que no processo de fiscalização realizado, foi executado o Roteiro AUDIF, ficando comprovado o recolhimento de todos os saldos devedores de ICMS, lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, correspondente ao período em tela, possibilitando a aplicação do disposto no § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96.

Em cumprimento ao primeiro pedido de diligência à fl. 1604, anexou aos autos “Demonstrativo da Multa” pela utilização indevida de crédito fiscal em operações de aquisição de mercadorias elencadas na Substituição Tributária, fls. 1625 a 1631 (infração 01) e 1632 a 1636 (infração 02).

Verifico que o autuante refez os cálculos acatando parcialmente as alegações defensivas, e embora o impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos, não apresentou novos elementos para contrapor os cálculos efetuados pelo autuante, apesar de intimado, conforme fl. 1648.

O art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96, estabelece a exigência da multa de 60% do valor do crédito fiscal quando da utilização indevida de crédito fiscal. Por outro lado, conforme o § 1º do mencionado art. 42 da mesma Lei 7.014/96, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, 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 deste art. 42, ou seja, a multa de 60% do valor do imposto que deveria ter sido recolhido.

Vale salientar que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Exigida a multa pela utilização indevida de crédito fiscal e, uma vez comprovada a

tributação regular nas operações subsequentes, tornou-se inexigível o tributo relativo à antecipação tributária, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa.

Dessa forma, acato os demonstrativos elaborados pelo autuante e concluo pela subsistência parcial destas infrações, com a aplicação da penalidade é prevista na Lei 7.014/96, conforme já mencionado, considerando a informação de que ficou comprovado o recolhimento do imposto quando das saídas das mercadorias objeto da autuação fiscal. A multa referente à infração 01, totaliza R\$4.886,33, conforme “Demonstrativo da Multa Devida” pela utilização indevida de crédito fiscal em operações de aquisição de mercadorias elencadas na Substituição Tributária, fls. 1625 a 1631. Quanto à infração 02, a multa totaliza R\$5.833,36, de acordo com o Demonstrativo às fls. 1632 a 1636.

Infração 03: 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, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito e o valor informado pelas administradoras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Na impugnação apresentada, o contribuinte alegou que o autuante considerou todas as operações declaradas pelas administradoras dos cartões de crédito como supostamente omitidas e reduziu o valor dessas operações mediante a aplicação do índice de proporcionalidade extraído a partir da razão entre as saídas tributadas e as não tributadas (isentas ou sujeitas à substituição tributária) em cada ano.

Afirmou que ocorreu equívoco escusável e meramente formal no sistema emissor de cupons fiscais (ECF), porque todas as operações realizadas com cartões de crédito/débito foram registradas nos cupons fiscais sob a forma de pagamento “*outras/dinheiro/cheque*” ao invés de terem sido registradas sob a modalidade “cartão de crédito/débito”.

Esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo para a realização de diligências fiscais, no sentido de que o defendente fosse intimado para apresentar os documentos fiscais originais comprobatórios das alegações defensivas, e que fossem excluídos do levantamento fiscal os valores efetivamente comprovados, aplicando também, a determinação contida na Instrução Normativa 56/2007.

O autuante informou que os documentos apresentados não comprovam uma efetiva existência de um documento fiscal correspondente à venda efetuada com cartão de crédito ou de débito, de acordo com as respectivas datas e valores. Desta forma, manteve os valores constantes nas Planilhas de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito, com os índices de proporcionalidade obtidos através do quociente entre as saídas tributadas e as saídas totais, informados pelo próprio contribuinte na sua DMA, conforme documentos às fls. 27 a 30 e 61 a 64.

O defendente alegou que em relação a alguns casos não foi possível identificar os respectivos Cupons Fiscais apenas com base nas informações de valores e datas apresentadas pelas operadoras de cartão de crédito e débito no referido Relatório TEF. Disse que tal fato ocorreu nos casos de venda de produtos com entrega futura, motivo pelo qual há um descasamento entre a data de recebimento dos valores pagos por meio de cartão de crédito e débito e a emissão do respectivo Cupom Fiscal.

Em atendimento à diligência fiscal encaminhada por esta JJF, o autuante, informou que, ao confrontar o demonstrativo constante no CD apresentado pelo defendente, com os documentos de saída emitidos, obtidos tanto na sua EFD quanto na MFD das ECFs constatou através de amostragem realizada, que em diversas ocasiões os números de cupons fiscais informados na coluna “Cupom Fiscal” do referido demonstrativo são divergentes. Também constatou que em

alguns casos o cupom fiscal informado, ao se confrontar com o respectivo cupom efetivamente emitido pelo contribuinte e presente na MFD do seu ECF, se refere a um recibo de pagamento, recibo de entrega, etc. Ou seja, quando os valores informados coincidem com os valores constantes no cupom fiscal efetivamente emitido as datas divergem.

À fl. 1648 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos documentos acostados aos autos pelo autuante. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

À fl. 1656 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência, solicitando que em relação à venda para entrega futura, o defendente fosse intimado a comprovar que na referida operação emitiu, no ato do pagamento efetuado pelo cliente, um Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito. Também fosse comprovado que no momento da saída efetiva da mercadoria comercializada foi emitido o Cupom ou Nota Fiscal correspondente àquela operação. Se comprovado, excluísse os respectivos valores do levantamento fiscal.

Em cumprimento, o autuante prestou informação fiscal às fls. 1659/1660, dizendo que procedeu à intimação do contribuinte, conforme fl. 1662, e não houve qualquer atendimento à intimação.

Acato as informações e demonstrativos elaborados pelo autuante e concluo pela subsistência da exigência fiscal neste item da autuação.

Em relação à multa aplicada, o defendente alegou que o montante exacerbado da penalidade aplicada implica em inconstitucional efeito confiscatório. Saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **271351.1402/14-4**, lavrado contra **ELETROSOM S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$536.223,76**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$10.719,67**, prevista no art. 42, incisos VII, "a" e II, "d", da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA