

**A. I. Nº** - 281401.0078/15-2  
**AUTUADO** - BOM GOSTO ATACADO LTDA. - ME  
**AUTUANTE** - LÍDIO CELESTINO CONCEIÇÃO  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 13.07.2016

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0094-01/16

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. 2. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS COM REDUÇÃO. O autuado aproveitou integralmente crédito fiscal de na aquisição de mercadorias, cujas saídas internas são alcançadas pelo benefício da redução da base de cálculo, em desacordo com o estabelecido no art. 100, RICMS/BA-97. Infração caracterizada. 3. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 4. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS DIVERSAS. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. Infração reconhecida. **b)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Infração reconhecida. 5. OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL. LEVANTAMENTO DE VENDAS COM CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. 6. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. 7. FALTA DE RETENÇÃO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. O autuado comprova parte das operações a consumidores finais, sem escopo de revendas das mercadorias adquiridas, não ocorrendo a antecipação do ICMS-ST e cujos valores foram excluídos. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$135.500,01 em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: julho, setembro e outubro de 2010, março, agosto, outubro e dezembro de 2011. Valor R\$2.926,60. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2** - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Valor R\$3.952,48. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 3** - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo e documentos anexos. Fatos geradores: junho e outubro de 2010, agosto e dezembro de 2011. Valor R\$91,07. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: outubro a dezembro de 2010, janeiro a maio, julho e outubro de 2011. Valor R\$1.003,31. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a junho de 2011. Valor R\$1.046,92. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 - 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 valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Valor R\$92.162,42. Multas de 70% e 100%.

INFRAÇÃO 7 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: maio, agosto, outubro de 2010; janeiro a março e dezembro de 2011. Valor R\$1.952,05. Multa 60%.

INFRAÇÃO 8 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme demonstrativos e documentos anexos. Fatos geradores: janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011. Valor Histórico: R\$32.365,16. Multa de 60%.

O autuado apresenta defesa (fls. 430/444), reconhece parte do débito lançado, Diz que direcionará sua resistência apenas para as infrações 6 (integralmente); infrações 2 e 8 (parcialmente). Diz que explora a atividade econômica preponderante de comércio atacadista, reafirmando que as infrações 2, 6 e 8 não se sustentam, ao menos, parcialmente.

Em relação à infração 2, alega que dos documentos fiscais juntados aos autos se percebe que as mercadorias adquiridas que, supostamente geraram um crédito a maior, por conta das saídas terem sido feitas com a redução de base de cálculo, na realidade, já foram recebidas com redução, não havendo que se falar em estorno proporcional, conforme impõe o art. 4º do Decreto nº 7799, vide as Notas Fiscais nºs 803.004, 52289 e 68.670.

Pontua que o fiscal autuante desconsiderou também, em diversas situações, o disposto no art. 2º do Decreto nº 7799, como se observa, por exemplo, da Nota Fiscal nº 68.670. Em face disto, pede a realização de diligência para que seja verificado que, de fato, o crédito apropriado pela empresa já se deu com a redução de base de cálculo, não havendo, assim, falta de estorno de crédito nas saídas, por inexistir a obrigação de nova redução. Diz que foi, nesse sentido, trecho do Acórdão JF N° 0246-04/14.

Relembra que o STF já tem posição majoritária no sentido de que se a lei estadual outorgou ao contribuinte benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo do tributo, não se pode impedir o aproveitamento do crédito, sob pena de violação do princípio da não cumulatividade, considerando que a Constituição Federal somente veda o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência (RE 161.031/MG e AgRg RE 240.395-0/RS; REsp 192.531-RS - 2ªT, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20.03.2006).

Solicita acolhimento da impugnação para que seja afastada a penalidade aplicada e sua cobrança, ao menos em parte, no que diz respeito à infração 2, elencada no auto de infração, ora alvejado.

Em relação à infração 6, suscita preliminar de nulidade, salientando que da leitura das normas legais, percebe-se que a conduta infracional é tipificada em uma presunção legal e relativa, cabendo ao sujeito passivo o ônus da comprovação da improcedência.

Sublinha que explorando a atividade preponderante de comércio atacadista de mercadorias em

geral (CNAE 42712100), possuindo no rol dos seus produtos para venda, itens da cesta básica, mercadorias sujeitas à substituição tributária e mercadorias com isenção (total e parcial), cabendo ao Autuante, por expressa imposição da Instrução Normativa nº 56/2007, a aplicação da proporcionalidade.

Chama atenção para o demonstrativo "Auditoria Fiscal", vendas realizadas através de cartão (crédito e/ou débito), que o Autuante aplicou o percentual indistinto de 0,33, sem indicar como chegou a este índice, desatendendo a regra instituída pela Instrução Normativa nº 56/2007.

Diz que tal índice é equivocado, conforme se verificada nas vendas testificadas nos documentos fiscais, ora anexados, sendo imperioso, ao menos, a realização de diligência, para perfeita apuração da base tributável, seguida das exclusões determinadas na norma.

Destaca que o pedido de diligência se sobrepõe à aplicação da alíquota adstrita aos produtos da cesta básica, conforme obriga o art. 51 do Decreto nº 6.284/97, tendo sido aplicado pelo Autuante de forma indistinta, a alíquota de 17%, nos termos do art. 50 do mesmo diploma legal.

Insiste que é patente a necessidade da diligência pericial para verificar o efetivo índice da proporcionalidade, e expurgo da base impositiva das operações sujeitas ao regime ST, com isenção e, aquelas albergadas pela alíquota diferenciada dos produtos da cesta básica, em homenagem ao princípio da verdade material.

Acrescenta que a empresa possui o benefício previsto no Decreto nº 7.799/00 (redução da base de cálculo, espécie de isenção parcial) para determinadas operações, situação que não foi devidamente apreciada pelo autuante, no momento de mensurar o montante tributável. Cita o Acórdão CJF 0201-12/13, relativo ao lançamento oficiado contra o autuado.

Pede nulidade desse lançamento por falta de segurança na apuração da base impositiva, que por si só, já viola os princípios do contraditório e da ampla defesa; não sendo acolhido o pedido de nulidade, que seja determinada a diligência para a devida apuração do monte impositivo.

Reitera que esta foi a decisão no Acórdão 5ª JF nº 0178-05/14, ao determinar a realização de diligência, para a devida aplicação da proporcionalidade.

Superada a alegação de nulidade e indeferido o pedido de diligência, na matéria de fundo, diz que comprovava a inexistência das omissões apontadas.

No mérito, disse que analisando a conduta imputada, aponta que a mesma se trata de presunção normativa de omissão de saídas de mercadoria tributada, sendo a suposta omissão decorrente da apuração por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Ressalta que a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores aos das informações prestadas por instituições financeiras e administradoras de cartões, autoriza a presunção “relativa” de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, cujo ato presuntivo pode ser elidido mediante comprovação de emissão de cupom fiscal ou notas fiscais de venda a consumidor, em valores e datas iguais ou aproximadas às apontadas no relatório TEF, o que será feito adiante, de forma minuciosa.

Registra que o cotejo entre os valores indicados no relatório TEF e os valores testificados nos documentos fiscais não se pode dar de forma absoluta, ou seja, sem divergência mínima de valores, porquanto, é cediço, principalmente no ramo do comércio atacadista, que várias operações são realizadas com pagamentos parciais em cartão e em espécie, com lançamento equivocado em uma só rubrica, o que pode gerar, dentro deste aspecto, uma pequena distorção de valores diários, divergência que não inviabiliza ou inquina de validade as comprovações das realizações das operações.

Apresenta a planilha “Apuração TEF X ECFs e NFs” cotejando os respectivos documentos fiscais e as informações das administradoras de cartões de crédito/débito.

Destaca que os valores apontados como “diferenças” estão englobadas ou em conjunto com notas fiscais de saída 1-A, uma vez que diversas operações foram quitadas mediante pagamento em dinheiro e em cartão, ou foram quitadas com mais de um cartão. Aduz que a simples análise por amostragem das notas fiscais e planilhas, anexadas aos autos, demonstram que não existem diferenças a serem exigidas.

Afirma que o Autuante limitou-se em coligir as informações da Redução “Z” e vendas dos cartões de crédito efetuadas pelo TEF, que no comércio atacadista de mercadorias, por vezes, as compras recebidas em cartões de crédito/débito são lançadas pelos operadores de caixa como “dinheiro”, implicando, desta forma, o cômputo das mesmas no totalizador da redução Z como pagamento em “dinheiro”, quando, em verdade, foram recebidos por meio de cartões de débito e de créditos, situações já devidamente comprovadas no cotejo dos documentos carreados.

Declara que emerge das provas ofertadas, que nos valores e datas das vendas, devidamente individualizados, não existem repetição de valores de venda no mesmo dia, restando claro que onde consta como recebido como dinheiro na redução Z, em verdade, foram pagos por intermédio de cartões de crédito e débito, situação esta devidamente testificada pela coincidência quase que total do preço dos produtos em dinheiro a vista, com o valor certificado pelas administradoras de cartão insertas nos relatórios TEF diários.

Frisa que as vendas em cartões de “débito/crédito” foram computadas como “dinheiro” no totalizador da redução Z, pois, do ponto de vista financeiro, trata-se como se fora um pagamento à vista, não se tratando, desta maneira, de omissão de saída.

Lembra que nas operações em epígrafe não há indicação de troco, sinal que reforça claramente que as vendas indicadas como pagamento em dinheiro, verdadeiramente foram pagas por cartão de crédito/débito, afinal, por obvio, não é crível que em venda com pagamento em cartão de débito ou crédito exista troco.

Aduz que os valores de pagamentos em débito/crédito devem ser exatamente iguais ou quase iguais aos valores da compra, sendo possível, entretanto, uma variação desta situação quando existente aceitação de pagamentos em cartão maiores que os da compra, em especial quando realizada para fornecer troco ao adquirente, algo muito comum no mercado atacadista.

Afirma que resta evidente, pelo fato de que na mesma data da operação discriminada no relatório TEF (ou, em data bem próxima), encontrar-se testificada documentalmente uma venda de idêntico valor (ou quase idêntico), com indicação em pagamento em dinheiro, elide a presunção da venda efetuada por meio de cartão de débito/crédito supostamente não declarada, senão totalmente, mas, ao menos, parcial, seguindo uma linha de aplicação do princípio da razoabilidade.

Registra, finalmente, que é fato corriqueiro, nas atividades das empresas, que o cliente se apresentasse pessoalmente na sede da autuada, fazendo o pedido da mercadoria, pagando no mesmo momento com cartão de crédito e/ou débito, mas só depois, sendo emitida a nota, por conta da tradição do bem não ocorrer no mesmo momento do pagamento, em razão de questões de logística, gerando, assim, algumas divergências entre as datas do cartão e da nota fiscal correspondente.

No que pertine à infração 8 (parcialmente reconhecida), diz que neste tipo de infração, tem-se como premissa que a retenção se refere a uma “antecipação” do imposto de toda cadeia de circulação do bem até o consumo final. Assim, quando as vendas foram realizadas para consumidores finais, como hospitais e Entidades filantrópicas (sem a possibilidade de revenda), não se pode falar em substituição, tendo em vista tratar-se de vendas para não contribuintes.

Esclarece que também nas vendas diretamente feitas a consumidor final (pessoa física ou jurídica não contribuinte de ICMS) não existe sucessivas fases de comercialização, encerrando-se, nesta operação, a comercialização da mercadoria, não havendo que se falar em antecipação tributária.

Cita e transcreve Parecer da Diretoria de Tributação nº 10786/2013 de 05/05/2013 que se aplica ao

caso; o julgamento no Acórdão JJF Nº 0020-05/15; a definição legal de contribuinte do ICMS (art. 4º da LC 87/96 e art. 5º da Lei nº 7.014/96), para concluir que, conforme documentação acostada, as vendas compreendidas no lançamento foram feitas para consumidores finais, em especial Hospitais e Entidades filantrópicas, não havendo, portanto, retenção a ser realizada por substituição, devendo ser feito os expurgos necessários.

Reafirma o reconhecimento dos débitos referentes às infrações 1, 3, 4, 5 e 7. Conclui pedindo ao Conselho de Fazenda o acolhimento das razões expostas para a redução da autuação relacionada aos itens 2 e 8. para julgar improcedente a infração 6 do presente Auto de Infração, em face das provas carreadas à defesa; alternadamente, a conversão do processo em diligência (apuração da efetiva base impositiva da infração 6, aplicando-se a proporcionalidade descrita na Instrução Normativa nº 56/97) com a devida indicação do método utilizado no lançamento, em respeito aos princípios da ampla defesa e da segurança jurídica, além da apuração dos equívocos referentes às infrações 2, 6 e 8 do auto, em face das provas acostadas; e c) concessão de prazo para juntada de documentos para instruir o procedimento.

O auditor presta informação fiscal (fls. 2424/2427 - volume VI), reiterando as infrações reconhecidas e aquelas impugnadas.

Pertinente à infração 2, o Auditor Fiscal contesta as razões da defesa, ao argumentar que a cobrança em relação às Notas Fiscais nºs 803004, 53289 e 68670, ocorreu de forma equivocada, uma vez que teria se creditado em obediência ao limite de 10% do valor de cada nota fiscal, conforme o Decreto nº 7.799/2000.

Admite a regularidade do autuado em relação ao Acordo Atacadista, no entanto, diz, conforme se verifica do demonstrativo à fl. 23, a cobrança diz respeito às notas fiscais relacionadas às entradas com margarina, canjica e canjiquinha, mercadorias tributadas a 7% e o estorno se refere às tais mercadorias.

Em relação à infração 6, sustenta a manutenção do item (não acolhido pela defesa). Informa que o autuado, além de mencionar o benefício atribuível aos atacadistas, que não fora adotado, questiona também a aplicação, sobre o valor devido, do fator de redução relacionado a proporcionalidade das operações de saídas que, a seu ver, não teria sido utilizado, citando ainda as dificuldades operacionais que acarretam divergências entre as datas das vendas efetivas e as correspondentes operações com cartões de crédito e de débito, na tentativa de justificar as diferenças apuradas neste item de cobrança.

Esclarece que o benefício de que trata o Decreto nº 7.799/2000, atribuível aos atacadistas, só é aplicável em operações regularmente realizadas e estritamente nas condições nele definidas, não cabendo a sua aplicação na apuração de débito relacionado a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, como a que ora está sendo cobrada.

No que tange ao fator de proporcionalidade, explica que os percentuais de redução que foram a ele atribuídos estão devidamente discriminados nas planilhas da presente infração, assim como, nas fls. 208-209; afirma que tais dados foram extraídos diretamente da escrituração fiscal do contribuinte, fls. 350/410, que são as informações por ele próprio disponibilizadas, relativamente às suas operações realizadas a cada dia de funcionamento. Isto significa que, em cada período de apuração, foi adotado como fator de proporcionalidade o resultado do confronto do total da base de cálculo no mês, representando as operações de saídas efetivamente tributadas, com a soma dos valores contábeis do período, ficando, portanto, de fora do cálculo as parcelas correspondentes as operações isentas ou não tributáveis, bem como, aquelas enquadradas no regime de substituição tributária, conforme disciplina a Instrução Normativa de nº 56/2007.

Quanto as diferenças apuradas, neste item, informa que todo esse trabalho de levantamento das vendas realizadas à cartão de crédito foi realizado com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras em confronto com os registros de vendas constantes nas Memórias de Fitas Detalhes – MFD do equipamento ECF utilizado no estabelecimento, bem como das vendas

realizadas através de notas fiscais de saídas regularmente emitidas, todos, levando-se em consideração valores e datas de emissão coincidentes.

Na análise da razão de defesa propriamente dita. Em primeiro plano, salienta que é bom se ter em mente que um mesmo valor de venda pode se repetir por várias vezes ao longo do dia, em um mesmo estabelecimento, seja com o mesmo tipo de mercadoria, seja com mercadorias diferentes, mas que tenha o mesmo valor comercial, ou ainda com grupos de mercadorias, as quais, com seus valores combinados, resultem no mesmo montante, de tal maneira que uma operação de venda, pelo seu valor total, poder ser confundido com uma outra diferente, justamente, por não haver condições de estar claro de que operação se trata, efetivamente.

Assevera que a comprovação das vendas com cartão, deve existir, na mesma data do cupom de pagamento, a nota fiscal com igual valor de venda, ou, no caso de pagamentos parcelados ou com modalidades variadas, que seja devidamente registrado essa condição no campo apropriado, bem como naquele destinado a informações complementares, conforme assim disciplina a legislação tributária aplicável ao caso.

Disse que examinou o farto material apensado à impugnação, percebendo que o defendente não apresentou, em nenhum momento, qualquer documento fiscal, seja original ou cópia, ou até mesmo em arquivo magnético, que fosse compatível com operações de vendas em cartão de crédito ou de débito. Pontua que as notas fiscais, ou melhor, os DANFES apresentados, além de indicar como total da operação valores diferentes dos registrados nas vendas com pagamento em cartão, demonstram no campo correspondente apenas que as vendas foram realizadas à vista ou à prazo, o que não é exatamente compatível com o que seria vendas através de cartão de crédito; diz que o material não tem valor probante e ineficaz o argumento defensivo apresentado.

Mantém integralmente a exigência.

Quanto à infração 8, reconhecida parcialmente, sustenta a manutenção do item (não acolhido na defesa) e verifica as contestações do autuado. O autuado declara que não foi demonstrada a situação cadastral dos contribuintes relacionados e que, em alguns casos, as vendas realizadas não foram para comércio e sim para consumo dos adquirentes, o que torna, no seu ponto de vista, a cobrança deste item, em parte, descabida.

Destaca que se encontra devidamente anexado ao PAF, fls. 310/349, os espelhos contendo os registros das informações cadastrais dos contribuintes relacionados, que serviram de base para o levantamento do débito apurado, sendo entregue, em cópia, ao autuado, conforme se verifica nas declarações de próprio punho por ele registradas (fls. 147 e 207).

Quanto à destinação das mercadorias comercializadas, que demonstrariam o intuito comercial, afirma caber ao autuado ser mais específico, apontando exatamente qual dessas operações, objeto de cobrança, destina-se efetivamente a consumo, para que se proceda a devida correção, excluindo-as, se ficar assim devidamente comprovado.

Diz que nenhum fato novo modificou o seu posicionamento anterior.

Nas fls. 2430/2436, consta Requerimento de Parcelamento de Débito (infrações 1, 3, 4, 5 e 7 - total, 2 e 8 - parcial). Na folha seguinte (2437), consta Termo de Interrupção de Parcelamento, juntamente com o pagamento do saldo devedor das infrações indicadas anteriormente (infrações 1, 3, 4, 5 e 7 - total, 2 e 8 - parcial). Nas fls. 2443/2450, consta juntada de extratos do sistema SIGAT confirmando a transação de parcelamento, nos termos do Programa de Transação de Créditos Tributário do Estado da Bahia - Concilia Bahia.

É o relatório.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício contempla as 8 infrações descritas e relatas na inicial dos autos.

O sujeito passivo reconhece integralmente as infrações 1, 3, 4, 5 e 7 e, parcialmente, as infrações 2 e 8, cujos valores admitidos foram incluídos no parcelamento. Serão objeto da apreciação, nas linha seguintes, a infração 06 e as infrações 02 e 08, na parte não reconhecida pelo autuado.

Preliminarmente, o contribuinte suscita a nulidade do lançamento, particularmente, em relação à infração 06, alegando falta de segurança na apuração da base imponible, tipificando uma presunção legal, violando o contraditório e direito da ampla defesa; pede ainda a realização de diligência, a fim de que seja verificado o efetivo índice da proporcionalidade aplicado, em homenagem ao princípio da verdade material.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte. O Auto de infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99). O processo administrativo fiscal - PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve.

O pedido de diligência resta indeferido, com fulcro no art. 147, inciso I, "a" e "b" do RPAF/99, uma vez que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e a prova do fato não depende de maiores investigações, podendo ser apurada a proporcionalidade no curso da análise dos autos.

No mérito, a infração 2 trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, no valor total de R\$3.952,48.

A alegação do autuado é que não houve o crédito a maior, nas saídas com redução de base de cálculo, uma vez que as Notas Fiscais nºs 803.004, 52289 e 68.670 já foram recebidas com redução, não havendo estorno proporcional, nos termos do art. 4º do Decreto nº 7799/2000.

O Auditor Fiscal explica que não houve equívoco nas operações como o aludido decreto e a cobrança diz respeito às notas fiscais relacionadas às entradas com margarina, canjica e canjiquinha, mercadorias tributadas a 7% e o estorno se refere às tais mercadorias.

Examinando os documentos relacionados à exigência, sobretudo, o demonstrativo do débito, acostado aos autos, às fls. 23/26, cujas cópias foram entregues ao autuado, constato que o direito assiste à fiscalização do Estado da Bahia. As diferenças apuradas dizem respeito ao crédito fiscal aproveitado pelo contribuinte com relação às aquisições de diversas mercadorias, cujas saídas internas são alcançadas pelo benefício da redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, conforme pode ser definido para as mercadorias exemplificadas pelo Auditor Fiscal, margarina (art. 87, XXXI, RICMS/BA-97), canjica e canjiquinha (art. 51, § 3º, II, RICMS BA) ou mesmo, para as operações internas com vinagre, com leite em pó (art. 87, XXI, RICMS/BA-97) ou ainda em relação às operações com sal de cozinha (art. 87, XXI, RICMS/BA-97).

Em contrário da afirmação do autuado, o crédito apropriado foi manejado com alíquota integral, quando deveria ajustar-se às saídas que ocorreram com a redução de base de cálculo, nos termos do art. 100, RICMS/BA-97, conforme abaixo transcrito:

"Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subseqüente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução".

Ante o exposto, a infração resta caracterizada, no valor de R\$3.952,48.

A infração 06 acusa que houve 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 valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, no valor de R\$92.162,42.

Nas razões, o sujeito passiva assinala que explora a atividade de comércio atacadista de mercadorias em geral (CNAE 42712100), faz revendas de produtos da cesta básica, mercadorias sujeitas à substituição tributária, mercadorias com isenção, invoca a proporcionalidade, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007. Argumenta que o fiscal aplicou o percentual indistinto de 0,33, sem indicar como apurou tal índice e sem apreciar a redução da base de cálculo, em face ao benefício previsto no Decreto nº 7.799/00.

Registra que do cotejo entre os valores indicados no relatório TEF e os valores testificados nos documentos fiscais não foram consideradas as operações realizadas com pagamento em mais de um cartão; parte em cartão e parte em espécie; compras recebidas em cartões de crédito/débito lançadas pelos operadores de caixa no modo "*dinheiro*"; pagamento com cartão em valor maior que a compra e recebimento do troco, pratica comum no mercado atacadista; emissão do cartão em momento diverso da tradição do bem e a emissão do correspondente documento fiscal.

Apela pela aplicação do princípio da razoabilidade.

Na Informação Fiscal, o Auditor diz que para a comprovação das vendas com cartão, deve existir cupom na mesma data, na nota fiscal com igual valor de venda, ou, no caso de pagamentos parcelados e nas diversas modalidades de pagamento com cartão trazidas pelo autuado, que seja devidamente registrada tal condição, conforme a legislação tributária aplicável ao caso.

Diz que no farto material apensado à impugnação, não foi apresentado qualquer documento, arquivos, compatíveis com as operações de vendas em cartão de crédito ou de débito. As notas fiscais indicam apenas que as vendas foram realizadas à vista ou à prazo. Mantém a exigência.

Nos autos, ficou apurado que o sujeito passivo incidiu na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, considerando que o autuado ofereceu à tributação valores menores que os informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e/ou débito, por meio de documentos fiscais que comprovem as vendas com pagamento na modalidade em cartão de crédito ou de débito, nos termos do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, VI, "b" da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

Em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza pressupõe que, a diferença apurada pelo fisco não esteja comprovada e, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, cabe ao contribuinte trazer aos autos as



provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal.

No caso em tela, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, consideradas as saídas ocorridas através de ECF e com a emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

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

Consta no PAF o demonstrativo da Auditoria de Vendas com Cartão, que deu suporte a exigência (fls. 42/81 - volume 1). O autuado recebeu o relatório TEF diário de forma que pode reproduzir e contestar os valores reclamados (fls. 456/593 - volume II), oportunizando a apresentação das provas de que dispunha em favor das suas teses sobre os variados problemas que ocorrem, nas operações cujo pagamento ocorrem através dos cartões, sejam de crédito ou de débito: vendas recebidas com cartões, registradas como “dinheiro”; operações quitadas com mais de um cartão, operações de venda com parte em cartão e parte em espécie, “diferenças” englobadas ou em conjunto com notas fiscais de saída modelo 1-A; recebimento de pagamento com cartão em valores maiores que os da compra com o fornecimento de troco ao adquirente, entre outros.

O cartão de crédito (e de débito) é uma forma de pagamento eletrônico muito utilizado no mercado, caracterizado como um serviço de intermediação que permite ao consumidor, pessoa física ou jurídica, adquirir bens e serviços em estabelecimentos comerciais previamente credenciados pelo prestador do serviço de intermediação, chamado genericamente de “*administradora de cartão de crédito*”

Sabe-se que a utilização maciça do cartão de crédito e débito como forma de pagamento eletrônico, nas compras no mercado varejista e mesmo atacadista (como no caso em concreto), além de permitir o parcelamento das compras sem maiores burocracia para o cliente, a seu tempo, o comerciante vê no cartão de crédito uma forma de alavancar suas vendas e até mesmo com vantagem econômica, pois a venda a prazo atrai a clientela sem gerar custos com a montagem de uma estrutura de crédito para aprovação e consultas diversas, além de quase anular o risco da inadimplência.

Por outro lado, os eventos de receitas, as vendas com cartão de crédito devem ser registradas na contabilidade, nos controles internos, na escrita fiscal, de forma que o estabelecimento que efetuar vendas mediante cartão de crédito e de débito deverá observar todas as nuances dessas operações e requer alguns procedimentos e cuidados especiais.

Nesse sentido, a ação fiscal que gerou o presente Auto de Infração não desabonou no cotejo entre os valores indicados no relatório TEF e os valores registrados nos documentos fiscais, conforme alegou o autuado. Considerou a atividade do autuado, comércio atacadista de mercadorias em geral, com revendas de mercadorias da cesta básica, sujeitas à substituição tributária, isentas, sendo aplicada a proporcionalidade, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007.

A arguição defensiva de que o fiscal aplicou o percentual indistinto de 0,33, sem indicar como apurou tal índice ou deixou de observar a redução da base de cálculo, benefício do Decreto nº 7.799/00 não é verdadeira. Os efeitos da redução da base de cálculo, quando cabível, foi observado pela fiscalização.

A Instrução Normativa 56/2007 foi devidamente aplicada no caso em concreto, considerando sua orientação de que apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas

no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Dessa forma, a proporcionalidade das operações consideradas tributadas foi apurada de acordo com o movimento econômico do contribuinte autuado, extraído da sua própria escrituração fiscal. Não foi 33% como afirmou o autuado, mas, em proporcionalidades diversas, conforme apurou o Auditor Fiscal, em demonstrativo acostado aos autos, às fls. 208 e 209.

A fiscalização cotejou os valores indicados no relatório TEF com os valores constantes nos documentos fiscais, sempre quando coincidentes em data e valor; desconsiderando, por conseguinte, as demais operações quando não devidamente comprovados pelo contribuinte.

Não é verossímil o argumento defensivo de que as operações informadas por instituições administradoras de cartões de crédito e de débito, quando confrontadas com valores aproximados ou com indicação de pagamento em dinheiro, possam ser, por si só, elidir a presunção da venda efetuada por meio de cartões não declarada, em observância ao princípio da razoabilidade. Tampouco é inaceitável a alegação das divergências entre as datas do cartão e da nota fiscal correspondente seja uma situação corriqueira nas atividades varejistas, uma vez que o cliente faz o pagamento com cartão, quando do pedido da mercadoria, enquanto que a emissão da nota fiscal, por conta da tradição, ocorre em outro momento, em razão de questões de logística.

Não tem igualmente o condão de elidir a presunção legal de omissão de saídas tributadas a apresentação da planilha com operações que teriam pagamentos através de cartões (fls. 456/594). A guisa de exemplo, operação de venda informada pela administradora de cartão, no valor de R\$22,72, não pode ser comprovada pela emissão de cupom fiscal, no valor de R\$24,86, com a simples justificativa de que a diferença de R\$2,14 corresponde ao pagamento em espécie. O mesmo ocorre com a operação de venda informada pela administradora de cartão, no valor de R\$150,62, não pode ser comprovada pela emissão de cupom fiscal, no valor de R\$165,00, na justificativa de que a diferença de R\$14,38 corresponde ao pagamento em espécie. Tampouco a nota fiscal nº 11.887, emitida no mesmo período de 01/2010, no valor de R\$1.431,22, não pode corresponder ao valor de R\$1.422,42, informada pela administradora de cartão, cuja diferença algébrica de R\$8,80 é justificada com recebimento de parcela em espécie.

Da mesma forma é inaceitável a tese defendida pelo autuado ao apresentar cópias das notas fiscais que corresponderiam aos valores constantes no Relatório das Instituições de cartões de crédito e de débito. A título de exemplo, defende o contribuinte que o valor de R\$846,61, informada pela administradora de cartão, esteja documentado validamente pela nota fiscal nº 16.780 (fl. 602), no valor de R\$1.304,62, e que a diferença algébrica correspondente ao valor de R\$458,01 seja justificada como pagamento em espécie. Assim também, o valor de R\$2.000,00, informada pela administradora de cartão, estaria documentado pela nota fiscal nº 3.177 (fl. 598), no valor de R\$2.309,71, e que a diferença algébrica correspondente ao valor de R\$309,71, seja justificada como pagamento em espécie.

Cabe consignar que apesar da farta documentação juntada aos autos, nenhum documento, cupom fiscal ou qualquer outro meio de prova foi apresentado com força para alterar o levantamento fiscal. Sendo entregue o relatório TEF de operações diários, conforme visto de recebimento firmado por preposto do autuado, nas cópias anexadas nos autos, os valores informado na planilha da instituição financeira deveriam ser confrontados validamente com a emissão dos correspondentes documentos fiscais, elementos de prova a favor das razões da defesa, permitindo os esclarecimentos da lide e desabonando a materialidade dos fatos.

Cabe à administração fazendária o ônus da prova no ilícito tributário, mas a lei não autoriza ao contribuinte eximir-se de sua responsabilidade de trazer aos autos, elementos materiais para a apreciação objetiva e subjetiva da sua defesa, conforme estabelecida na legislação tributária.

Compete, portanto, a administração fazendária constituir validamente o crédito tributário e ao contribuinte, alegar, mas, sobretudo, produzir provas que criem condições de convicção favoráveis à pretensão.

Em se tratando das presunções, ainda mais, pois ocorre a inversão do ônus da prova. A tributação com base em presunção somente é cabível nos casos expressamente previstos na lei. Ao ser acusado da omissão de receita por ter detectado, por exemplo, diferença entre as vendas informadas e aqueles constantes nos banco de dados das administradoras de cartões, o contribuinte deverá provar os fatos com repercussão inversa da proposta pelo fisco (presunção relativa), ilidindo a presunção fiscal.

Disso, não cuidou diligentemente o autuado. Não trouxe aos autos as provas que qualificassem a sua tese de que as vendas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões estavam suportadas com a emissão regular dos respectivos cupons ou notas fiscais.

A infração resta devidamente caracterizada, no valor de R\$92.162,42.

A infração 8 exige a falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em relação às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Respectivos demonstrativos encontram-se colados aos autos (fls. 84/147 - 2010 e fls. 148/207 - 2011), totalizam o valor da exigência em R\$32.365,16.

O autuado alega que as vendas foram realizadas para consumidores finais, hospitais ou entidades filantrópicas, conforme a documentação acostada aos autos, sem outra fase de comercialização, não cabendo a exigência da substituição tributária.

O Auditor Fiscal contesta a afirmação da defesa, aduzindo que também anexou ao PAF (fls. 310/349), as informações cadastrais dos contribuintes relacionados, que serviram de base para o levantamento do débito apurado. Insiste que caberia ao autuado especificar dessas operações se destina efetivamente ao consumo.

Examinando as peças anexadas aos autos, verifico que, de fato, várias das operações de vendas feitas pelo contribuinte autuado destinavam-se aos adquirentes não inscritos, justificando atribuição da responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo às tais operação subseqüentes, nos termos do art. 353, I, do RICMS BA, vigente à época dos fatos.

Verifico que o contribuinte autuado logrou juntou aos autos todas as cópias dos DANFES que comprovam operações de vendas realizadas para consumidores finais, que não têm o escopo de revendas das mercadorias adquiridas, não havendo falar em antecipação do ICMS por substituição tributária, a exemplo de hospitais e clínicas (Diagnósticos da América S/A Ondina); instituições de caridade (Instituto de defesa dos direitos humanos Dr. Jesus), Instituições religiosas (grupo espírita Deus Cristo e Caridade) e prefeituras (Prefeitura Municipal do Conde), cujos valores devem ser excluídos da exigência inicial (fls. 821/2420).

Nesses termos, a infração 08 resta parcialmente caracterizada, com os valores a seguir descritos: janeiro 2010 - R\$159,59; fevereiro - R\$34,53; março - R\$69,39; abril - R\$44,97; maio - R\$71,32; junho - R\$114,74; julho - R\$73,41; agosto - R\$82,89; setembro - R\$308,97; outubro - R\$85,16; novembro - R\$65,56 e dezembro R\$351,28, totalizando, no exercício de 2010, R\$1.461,81. No exercício de 2011, os valores: janeiro - R\$96,11; fevereiro - R\$157,80; março - R\$171,20; abril - R\$15,54; maio - R\$11,54; junho - R\$17,92; agosto - R\$148,45; setembro - R\$4,84; outubro - R\$231,27 e dezembro R\$35,93, totalizando no exercício de 2011, R\$890,60.

Pelo exposto, o Auto de Infração é PARCIALMENTE PROCEDENTE, no valor de R\$105.487,26, conforme demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA
01	RECONHECIDA	2.926,60	2.926,60	60%
02	PROCEDENTE	3.952,48	3.952,48	60%
03	RECONHECIDA	91,07	91,07	60%
04	RECONHECIDA	1.003,31	1.003,31	60%
05	RECONHECIDA	1.046,92	1.046,92	60%
06	PROCEDENTE	92.162,42	92.162,42	70%,100%
07	RECONHECIDA	1.952,05	1.952,05	60%
08	PROCEDENTE PARTE	32.365,16	2.352,41	60%
	TOTAL	135.500,01		105.487,26

É o voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281401.0078/15-2**, lavrado contra **BOM GOSTO ATACADO LTDA. - ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$105.487,26**, acrescido das multas 60% sobre R\$13.324,84, 70% sobre R\$6.539,02 e 100% sobre R\$85.623,40, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "e" e VII, alíneas "a" e "b" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR