

A. I. N° - 281401.0076/14-1
AUTUADO - MERCANTIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.
AUTUANTE - LÍDIO CELESTINO CONCEIÇÃO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21. 09. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0151-01/17

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. Infração subsistente. 2. 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. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Refeitos os cálculos mediante diligências realizadas por Auditor Fiscal estranho ao feito, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, em atendimento às alegações defensivas. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/2014, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$652.082,69, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, nos meses de março a agosto, outubro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$112.052,00, acrescido de multa de 60%;
2. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$540.030,69, acrescido de multa de 100%.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 703 a 722 – vol. II). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva e a alteração ocorrida no art. 132, II, da Lei n.3.956/81, por meio da Lei 13.199, que passou o prazo de impugnação para 60 (dias). Alega que, em que pese à eficácia imediata do referido dispositivo legal, o Decreto nº 15.807/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15, em seu inciso VI do art. 3º, alterou o art. 123 do RPAF/BA alinhando-o ao COTEB e garantindo ao Contribuinte o direito de apresentar a

impugnação em prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data da intimação do respectivo lançamento.

Ressalta que muito embora no corpo do Auto de Infração conste equivocadamente como prazo para defesa o interstício de 30 (trinta) dias, não há dúvidas que lhe assiste o direito ao prazo de 60 (sessenta) dias.

Salienta que, dessa forma, tendo sido intimado do lançamento em 06/01/2015 (terça-feira), o prazo de 60 (sessenta) dias para apresentação da impugnação se encerra em 07/03/2015 (sábado), prorrogando-se, portanto, para o primeiro dia útil subsequente, no caso o dia 09/03/2015(segunda-feira), sendo, portanto, tempestiva, a impugnação apresentada.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa.

Alega que considerando a modificação legal que altera o prazo para impugnação de 30 para 60 dias e, ainda, que fora cientificado do lançamento somente em 06/01/2015, torna-se necessário denunciar o equívoco da autuação, ao estipular o prazo antigo e menor para que fosse apresentada a presente defesa.

Sustenta que tal equívoco, ainda que acidental, gera naturalmente um cerceamento ilícito do direito de defesa, através da injustificada restrição do prazo para que o contribuinte impugnasse a cobrança. Nota que a diferença entre o prazo previsto em lei e o prazo que fora concedido é muito relevante, na medida em que aquele é exatamente o dobro deste. Ou seja, ao contribuinte somente fora dado metade do tempo ao qual tinha direito para elaboração da sua defesa, de modo que, evidentemente, se tem no caso em questão a quebra do devido processo legal em prejuízo do contraditório e da ampla defesa.

Observa que sob a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento de que os princípios do contraditório e da ampla defesa são assegurados nos processos administrativos, tanto em tema de punições disciplinares como de restrição de direitos em geral.

Ressalta que o reconhecimento de tal nulidade formal não acarretará qualquer prejuízo ao Estado, que terá a oportunidade de realizar novo lançamento. Acrescenta que, por sua vez, o seu não reconhecimento gera patente prejuízo ao Contribuinte, uma vez que perderá a possibilidade de voltar a se valer do direito à denúncia espontânea.

Consigna o seu inconformismo quanto à infração 1. Diz que da análise do minucioso trabalho desenvolvido pelo autuante, constata-se ter sido realizada uma auditoria de apuração do ICMS, mediante verdadeira recomposição da escrita fiscal da empresa, na medida em que promoveu o levantamento das vendas, da base de cálculo do imposto, dos créditos relativos às entradas e dos débitos relativos às saídas.

Assinala que após o referido refazimento da apuração, o autuante chegou aos valores devidos de ICMS relativos aos exercícios de 2012 e 2013 e, então, cotejou tais valores com os DAEs de recolhimento realizados pela empresa, sendo que, nos meses em que verificou recolhimento a menos, promoveu a exigência do imposto, conforme a presente autuação.

Diz que da análise dos documentos constantes do Auto de Infração relativos à infração 1, verifica-se que o autuante considerou, para fins de verificação e cálculo do valor devido, apenas a apuração dos meses em que constatou pagamento a menos.

Observa que no exercício de 2012, ao somar os pagamentos dos meses de março, abril, maio, junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro, o autuante chegou à conclusão que a empresa deveria ter recolhido R\$89.459,15 a mais do que efetivamente recolhera aos cofres públicos. Já no exercício de 2013, ao somar os pagamentos referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e agosto, conclui o autuante ter havido pagamento a menos no montante de R\$22.592,85.

Alega o impugnante que, no entanto, nos exercícios apurados não somente foram realizados recolhimentos a menos, como também efetuou diversos recolhimentos a mais, fato desconsiderado pelo autuante.

Afirma que tal fato é facilmente verificável nas próprias planilhas elaboradas pela Fiscalização, não remanescendo dúvidas de que existem valores que não foram considerados no levantamento realizado pelo autuante, para fins de quantificação do saldo devedor.

Frisa que, em verdade, o que ocorreu é que se trata de empresa familiar e, durante o período fiscalizado passou por completa reestruturação administrativa, fato que gerou uma série de erros em procedimentos internos, incluindo-se equívocos relacionados à apuração do imposto estadual.

Afirma que é o que se constata nos meses de janeiro, fevereiro e setembro do exercício de 2012 e abril, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro no exercício de 2013, desconsiderados pela auditoria, quando a empresa apurou erroneamente o imposto estadual, só que a mais, tendo realizado recolhimentos em valores muito superiores ao devido.

Aponta como exemplo do quanto alegado a ocorrência referente ao do mês de janeiro de 2012. Diz que tinha um crédito de ICMS no valor de R\$3.168,95 e, mesmo assim, recolheu o montante de R\$19.887,05, o que lhe gerou um crédito acumulado de R\$23.056,00. Assevera que o mesmo ocorreu no mês seguinte, em que devia recolher o montante de R\$23.095,94 e pagou, a título de ICMS normal, o montante de R\$24.259,38.

Afirma que, da mesma forma, equívocos foram cometidos provocando recolhimentos a menos nos meses considerados pelo autuante, não tendo havido qualquer atuação deliberada ou com má fé por parte da empresa. Indaga que se tivesse a intenção de deixar de recolher o imposto estadual, porque em diversos meses recolheria mais do que o efetivamente devido.

Aduz que, apesar ter realizado pagamentos a título de ICMS acima do montante exigível nos períodos acima relatados, os créditos decorrentes desses recolhimentos em valor superior ao valor devido não foram considerados pelo autuante.

Sustenta que não pode ser exigido da empresa tão somente o que pagou a menos, com a total desconsideração do que fora recolhido a mais, especialmente em se tratando de uma auditoria de apuração do ICMS, em que o competente autuante refez toda a verificação de saldos credores, débitos e pagamentos realizados.

Assegura que os valores apontados como devidos pela auditoria de R\$ 89.459,15 em relação a 2012 e R\$ 22.592,85 em relação a 2013, não correspondem à realidade.

Admite a existência de saldo de imposto a pagar, contudo, diz que apenas demonstra que efetivamente o montante devido ao Fisco Estadual é muito inferior ao que lhe foi imputado.

Indaga que se foi feita uma reapuração do ICMS devido e se exige o que foi pago a menos, porque não se considerar o que foi pago a mais.

Salienta que não deve ser alegado o fato de restar ao contribuinte o direito à restituição do indébito, haja vista que tal procedimento acaba sendo injusto e financeiramente perverso, uma vez que sobre todo o saldo exigido no presente lançamento será imputada penalidade de 60%, aumentando de forma abusiva o débito da empresa para, só depois ver restituído o que recolhera a mais para o Fisco, desta vez, no valor histórico.

Ressalta que se o autuante, em vez de somente ter considerado os períodos em que houve pagamento a menos, considerasse no seu cálculo os períodos em que houve saldo em favor da empresa, encontraria um débito global consideravelmente menor, reduzindo assim o prejuízo para a empresa, bem como o montante sobre o qual incidirá a gravosa penalidade de 60%.

Acrescenta que caso o autuante agisse da forma acima aduzida constataria que no ano de 2012, do valor de R\$237.186,73 de ICMS devido, fora efetivamente recolhido o montante de R\$ 184.313,54 e

que no ano de 2013, do valor devido de R\$ 225.715,20 fora recolhido o montante R\$ 266.650,87, conforme planilha que apresenta.

Diz que se o autuante utilizasse os dados acima apontados poderia constatar que, em vez de um débito global, resultante da soma dos saldos de 2012 e 2013, no valor de R\$112.052,00, a empresa teria, na realidade, um débito de R\$ 11.937,54.

Ressalta que o processo administrativo fiscal possui natureza inquisitiva, no qual a Autoridade Fiscal dispõe de um cabedal vastíssimo de meios para formar a sua convicção, razão pela qual não pode esta, em hipótese alguma, se eximir da busca pela constatação da verdade.

Aduz que se verifica claramente que quase a totalidade do débito apontado, apurado em razão do pagamento a menos do imposto devido, foi quitado voluntariamente mediante pagamentos a mais, antes mesmo do início de qualquer procedimento fiscalizatório, o que enquadraria tal fato em verdadeira denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, que dispensa o sujeito passivo do pagamento de qualquer penalidade.

Salienta que não está negando os fatos, pelo contrário, o que busca é justiça fiscal e a verdade material. Acrescenta que, dessa forma, mesmo que por procedimento administrativo equivocado, não se pode negar que a empresa recolheu, espontaneamente, e antes de qualquer procedimento fiscalizatório, quase que a totalidade do débito exigido na infração 1.

Sustenta que inexiste dúvida de que a verdade material demonstrada, bem como a razoabilidade do quanto narrado levam a conclusão de que, ao se refazer a apuração do imposto, não pode o Fisco desconsiderar o que foi pago a mais e apenas considerar o que foi pago a menos, sob pena de configurar dupla punição.

Aduz que a verdade somente se compadece com a integralidade dos fatos e não com uma visão parcial da realidade, portanto, não é possível manter um lançamento que somente considera os créditos em prol do Fisco e ignora a existência de um vultoso valor a ser creditado ao Contribuinte.

Conclusivamente, diz que devem os julgadores considerar a argumentação apresentada no intuito de que, ao final, seja a cobrança moldada pela razoabilidade.

No tocante à infração 2, diz que da análise do minucioso trabalho levado a efeito pelo autuante verifica-se que foi realizado levantamento das vendas informadas por operadoras de cartões de crédito/débito nos exercícios de 2012 e 2013, a partir das quais o foi feito o cotejo com os documentos fiscais, cupons e notas fiscais, emitidos pela empresa.

Observa que para as operações em que localizou cupom ou nota fiscal no valor exato indicado pela operadora de cartão de crédito/débito, o autuante identificou tal documento na coluna denominada “documento”. Acrescenta que, no sentido contrário, para as operações em que não identificou documento fiscal emitido no mesmo dia da operação, em valor correspondente exatamente à mesma, o autuante procedeu à exigência do imposto devido, em razão de presunção legal de omissão de saídas.

Registra o seu elogio ao trabalho desenvolvido pelo autuante que, de forma detalhada e clara, conduziu junto com a empresa. Acrescenta que a atenção e minúcia que nortearam a auditoria possibilitou a empresa que, após a ciência do lançamento, pudesse identificar com clareza as operações supostamente omitidas e, consequentemente verificar o quanto ocorrido em tais situações.

Ressalta que, no presente caso, não há o que se questionar quanto aos procedimentos adotados pelo autuante neste item da autuação. Acrescenta que, na realidade, resta-lhe assumir a sua responsabilidade no que se refere às dificuldades administrativas que enfrentou para munir o autuante de todos os documentos e informações necessárias, que poderiam elidir o presente lançamento.

Alega, entretanto, que uma vez identificadas as situações fáticas que acarretaram a autuação e na medida em que lhe é oportunizada a realização da sua ampla defesa, passa a tecer considerações acerca de sua realidade comercial, as quais são imprescindíveis à correta compreensão do seu negócio, em especial, no que concerne a concretização das suas vendas e forma como os respectivos pagamentos são efetivados.

Observa que as operações comerciais em geral são dinâmicas. Por sua vez, operações de compra e venda são cada vez mais realizadas de formas diferenciadas, principalmente no que se refere aos meios de pagamento, aos prazos de entrega e ao condicionamento de entrega e pagamento (ex: compras para entrega futura, pagamento mediante entrega de produto, dentre outros).

Aduz que, no seu caso, a realidade comercial diariamente vivenciada não é diferente. Consigna que trabalha com a venda de equipamentos, utensílios para cozinha e acessórios diversos para utilização em médios e pequenos estabelecimentos de alimentação (padarias, bares, restaurantes, lanchonetes, entre outros), os quais possuem preços que podem ser considerados como de médios e baixos valores comerciais.

Acrescenta que dentro da realidade vivenciada tem que se adaptar a uma série de situações, que variam em conformidade com cada cliente, no que concerne às formas de pagamentos, realização de parcelamentos, encomendas de produtos com garantia de entrega, recebimentos de sinais para posterior faturamento, cobrança mediante entrega, dentre outras múltiplas situações.

Assevera que, desse modo, não há como se negar que na atividade desenvolvida pela empresa, os recebimentos relativos à vendas de cartões de crédito nem sempre corresponderão, exatamente, a um valor de um documento fiscal, haja vista que, nem sempre o cliente faz o pagamento integral utilizando-se desse meio, existindo ainda situações comuns onde o comprador se utiliza de mais de um cartão ou meio de pagamento, sempre em conformidade com sua realidade financeira (limites disponíveis no cartão, disponibilidade de parte do montante em espécie, etc).

Diz que, dessa forma, desconsiderando tais peculiaridades fáticas, a auditoria fiscal apenas conseguiu identificar as operações realizadas por meio de cartão de crédito/débito em que esta tenha sido a única forma de pagamento, na medida em que vinculou os valores exatos das Notas e Boletos fiscais emitidos aos respectivos comprovantes.

Ressalta, no entanto, que não há que se imputar qualquer responsabilidade ao autuante, uma vez que, de fato, à época da fiscalização deixou de apresentar parte dos documentos necessários à verificação do quanto narrado, tendo procedido a um levantamento comprobatório exemplificativo das operações apenas após o lançamento.

Assinala que outras situações fáticas justificam o fato de o autuante não ter identificado documento fiscal com o mesmo valor de operação indicada pelas operadoras financeiras, como: (i) *Realização de vendas através de mais de uma forma de pagamento*; (ii) *Emissão de documentos fiscais realizada em datas não coincidentes com a operação de cartão de crédito/debito*; (iii) *Emissão de NF em data anterior ao pagamento em cartão*.

Alega que apesar de alguns dos procedimentos que adotou possam configurar descumprimento de obrigações acessórias, estes não acarretam falta de recolhimento de tributo, não se enquadrando na tipificação legal impugnada.

Assegura que os exemplos fáticos expostos acima efetivamente ocorrem rotineiramente dentro da realidade comercial da empresa e ocorreram múltiplas vezes em relação às operações realizadas no período fiscalizado.

Diz que pelos motivos já expostos, tais operações não foram identificadas e considerados pelo autuante quando da fiscalização, uma vez que no procedimento adotado, ele apenas computou os valores de operações estritamente coincidentes com documentos fiscais, cupom ou nota fiscal, ou seja, apenas aceitou como legítimas as operações em que o cartão de crédito foi o único meio de pagamento.

Salienta que não questiona o fato de que, diante da presunção legal colocada, cabe à mesma se incumbir do ônus da prova, carreando aos autos documentos que efetivamente comprovem o quanto alegado.

Ressalta, neste sentido, que realizou um trabalho árduo de identificação das diversas situações comerciais praticadas e tentou analisar operação por operação, conforme indicações constantes do levantamento fiscal, na busca pela sua origem e constatação da forma de concretização.

Alega que, apesar de ter realizado um trabalho aprofundado na identificação das diversas operações indicadas no levantamento fiscal, o que acarretou levantamento de milhares de páginas de documentos que colacionou aos autos, certo é que não conseguiu completar o trabalho, face o grande volume de operações a serem verificadas.

Registra que apenas para se ter uma ideia do volume de operações relacionadas ao presente caso, nos papeis de trabalho do autuante estão listadas mais de 13 mil operações realizadas com cartões de crédito/débito.

Assevera que, assim sendo, não há dúvidas de que será imprescindível a realização de diligência para possibilitar a complementação do trabalho realizado pela empresa.

Frisa que não se trata de um pedido genérico para realização de diligência, mas sim de um pedido absolutamente razoável, diante do grande volume de operações, bem como do volume de dados e documentos levantados pela empresa, que asseguram a verossimilhança das suas alegações e a efetiva necessidade do seu pedido.

Esclarece que no procedimento adotado foram utilizadas como base as mesmas planilhas utilizadas pelo autuante, sendo que, a partir delas apurou o máximo de operações que conseguiu, levantando documentos que justificassem as operações lançadas, em conformidade com cada situação concretamente vivenciada.

Diz que conforme os documentos apresentados em originais, junto à peça de defesa, fez questão de compilar o documento fiscal correspondente, com o formulário de pedido realizado pelo cliente, que detalha toda a forma de pagamento da operação, bem como o cupom original do cartão de crédito, em sendo o caso.

Ressalta que fez questão de anexar os originais para preservar a integridade da documentação colacionada, haja vista o tipo de papel utilizado pelas máquinas de cartão, sendo necessário esclarecer que, por motivos não imputáveis à empresa, em alguns casos os comprovantes de cartão de crédito já começaram a se apagar em razão do decurso do tempo, sendo inequívoco que photocópias seriam certamente ilegíveis.

Explica que após a identificação de todos os documentos correspondentes, passou a incluir, na própria planilha do autuante, o número do documento fiscal correspondente a cada operação por ele não identificada.

Registra que para se ter uma noção do trabalho desenvolvido pela empresa, em relação ao ano de 2012, conseguiu localizar os documentos correspondentes às operações de cartão de crédito constantes do levantamento original, que reduzem o débito histórico exigido de R\$269.039,59 para R\$182.120,61. Quanto ao exercício de 2013, os documentos já levantados reduzem a exigência fiscal original de R\$270.991,11 para R\$ 122.165,93.

Consigna que tais valores restam demonstrados nas planilhas anexas à peça de defesa que foram elaboradas em cima das planilhas disponibilizadas pelo autuante, tudo isso embasado pelos milhares de documentos fiscais anexados.

Salienta que para que não remanesçam dúvidas descreve, de forma exemplificativa e individualizada, situação a situação, indicando os respectivos documentos que amparam cada operação, conforme apresenta.

Ressalta que o amplo conteúdo probatório produzido comprehende, apenas, uma parcela das milhares de operações constantes do lançamento em questão. Diz que além das planilhas e documentos fiscais anexados, os exemplos citados, com análise e relato individualizados, garantem ainda mais verossimilhança às alegações defensivas.

Assevera que todas às situações indicadas fazem parte da realidade negocial das suas atividades e, em que pese algumas dessas situações possam até configurar algum descumprimento de obrigação acessória, isto jamais teria o condão de afastar a verdade material no caso concreto, qual seja, a de que não houve falta de recolhimento do tributo.

Conclusivamente, diz que, diante de tudo quanto o alegado, bem como do grande volume de operações constantes do presente levantamento, assim como em razão da verossimilhança das alegações defensivas, faz-se imprescindível a conversão do feito em diligência, concedendo prazo de no mínimo 30 dias para que possa promover a juntada de novos documentos comprobatórios e, após concluído, sejam os autos encaminhados para que um agente fiscal promova à exclusão de todas as operações abarcadas pelas planilhas e documentos apresentados, reconhecendo, portanto, a insubsistência do presente lançamento.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- seja acolhida a preliminar de nulidade;
- seja deferido o pedido de diligência, para se apurar os documentos e valores devidos quanto à infração 2;
- seja possibilitada a produção de todos os meios de prova cabíveis, especialmente a juntada posterior de documentos;
- seja julgada parcialmente procedente a infração 1 no valor histórico de R\$11.937,54;
- seja julgada totalmente improcedente a infração 2.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 3.281 a 3.283). Consigna que o prazo atual para impugnação de 60 dias foi inteiramente aproveitado pelo defendant, já que, tendo tomado ciência da autuação em 06/01/2015, apresentou a sua defesa em 09/03/2015, dando-lhe assim total condição de argumentar e anexar as provas, conforme lhe foi conveniente. Diz que, dessa forma, restou claro que não houve, nesse caso, nenhum prejuízo para o autuado, razão pela qual não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, conforme arguido pelo impugnante.

No mérito, contesta a argumentação defensiva. Diz que não cabe, num trabalho de fiscalização, compensar o débito apurado em um levantamento qualquer, com eventuais pagamentos efetuados a mais. Observa que no caso de pagamento realizado equivocadamente, o contribuinte deve reaver a parcela a que tem direito, mediante pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, iniciativa na qual será gerado um processo, no qual, após a necessária comprovação, terá o seu valor pago a mais, devidamente, resarcido.

Assinala que esse procedimento padrão adotado pela administração tributária, para assegurar o direito do contribuinte, garante também a proteção aos cofres públicos contra aqueles que porventura queiram agir de má fé, reavendo em dobro o valor pago anteriormente. Explica que isso poderia ocorrer, na medida em que, tendo, num trabalho de fiscalização, o seu pagamento indevido compensado como crédito, venha, posteriormente, de maneira formal, entrar, junto à repartição fazendária, com um pedido de restituição, e com isso, então, após o deferimento, reaver de novo aquilo que havia sido pago indevidamente, vindo, portanto, a beneficiar-se duplamente da quantia desembolsada a mais.

Esclarece que, por essa razão, na autuação foram exigidas apenas as diferenças relativas a pagamentos mensais efetuados a menos, débitos esses inclusive devidamente reconhecidos pelo impugnante, sem a compensação com aqueles recolhimentos ditos a mais, parcelas estas, que, conforme já mencionado, devem ser pleiteadas, mediante pedido de restituição. Salienta que a

iniciativa de formalizar este pleito junto à Fazenda Estadual, já era para ter sido adotada pelo autuado, considerando-se que durante a ação fiscal, até mesmo antes de sua conclusão, recebera antecipadamente tal orientação.

No que tange à infração 2, consigna que o autuado apresenta um demonstrativo por ele elaborado, juntamente com um farto material, constituído de diversas notas fiscais de saídas associadas a várias notas de pedido de orçamento e também, anexados a eles, ilegíveis pela qualidade do material, vários comprovantes de pagamentos de vendas que foram realizados à cartão, na tentativa de justificar e ao mesmo tempo reduzir as diferenças encontradas nesta ação fiscal, relativamente a esses dois exercícios que foram aqui fiscalizados.

Salienta que na defesa o autuado utilizou, adaptando-o a seu modo, o demonstrativo elaborado durante a ação fiscal, alcançando uma redução parcial no débito, valor histórico, em 2012, de R\$ 269.039,59 para R\$ 182.120,61 e em 2013 de R\$ 270.991,11 para R\$ 122.165,93, de acordo com sua própria avaliação apresentada à fl. 717 dos autos.

Esclarece que todo o trabalho de levantamento das vendas realizadas com pagamento mediante 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 dos equipamentos ECF utilizados no estabelecimento, durante todo o período fiscalizado, bem como das vendas realizadas por meio de notas fiscais de saídas regularmente emitidas, todos, levando-se em consideração valores e datas de emissões coincidentes.

Observa que é fácil perceber 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 a 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, dessa forma, não há como ficar comprovado que uma venda mediante cartão fora regularmente realizada, apenas com a apresentação de um recibo de pagamento que não possui o registro da numeração do documento fiscal a que está vinculado, e, mais ainda, estando ele, conforme se alega, supostamente, correlacionado a uma nota fiscal na qual, além de constar nela data de emissão diferente da registrada no recibo de pagamento, indica, em seu campo correspondente, justamente, que a venda fora realizada através de duplicatas, discriminando inclusive valores e datas de vencimentos, conforme assim determina a legislação pertinente. Acrescenta que isto significa dizer que não há como se acolher esse argumento defensivo, uma vez que nas notas fiscais série única sob exame e também nos DANFEs constam exatamente o registro de que as vendas foram realizadas a prazo e através de duplicatas, e não efetuadas mediante cartão, conforme aduzido pelo impugnante.

Consigna que, além disso, do ponto de vista operacional, como argumento defensivo, o autuado descreve procedimentos adotados, para documentar o recebimento de numerários relacionados à venda, aliado a entrega dessa mercadoria vendida com datas diferenciadas, utilizando-se, para tanto, em ambas as situações, o mesmo documento fiscal, o que contraria a legislação tributária pertinente, haja vista que, em se tratando de venda para entrega futura, como aparenta ser os casos relatados, de acordo com os artigos 411 e 412, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no ato da realização do negócio, para documentar o recebimento de possíveis pagamentos, o documento a ser emitido é a nota fiscal de simples faturamento, na qual é vedado o destaque do ICMS, para, em momento posterior, por ocasião da efetiva saída da mercadoria, com CFOP específico e mencionando-se a NF de faturamento respectiva, emitir-se a nota fiscal de remessa, nesse momento, então, efetuando-se o destaque do imposto, se devido.

Conclusivamente, diz que, desse modo, por não ter havido a comprovação contrária de forma convincente, este item do lançamento também permanece com o mesmo valor original, que fora cobrado inicialmente.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

A 1ª JJF, em face dos argumentos defensivos, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à INFRAZ de origem (fls. 3.286/3.287-vol. XI), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal estranho ao feito para que adotasse as seguintes providências relativamente à infração 2:

1. Intimasse o autuado a apresentar na sua totalidade os elementos – documentos fiscais, planilhas, demonstrativos, etc. – que, segundo diz, comprovam os fatos alegados, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para atendimento da intimação;
2. Expirado o prazo referido no item 1, procedesse a análise dos elementos apresentados pelo autuado no atendimento da intimação, se fosse o caso, e também daqueles já constantes dos autos, confrontando os documentos referentes a cada situação aduzida pelo impugnante, no intuito de comprovar ou não a existência de correspondência entre o fato alegado e os referidos documentos;
3. Após as verificações acima referidas, deveria o diligenciador, se fosse o caso, elaborar novas planilhas e demonstrativos com as correções e ajustes que se fizessem necessários.

A Auditora Fiscal designada cumpriu a diligência (fl. 3.291). Registra que intimou o autuado e da análise dos documentos apresentados em sua defesa, constatou que diversas operações realizadas com cartão de débito e crédito estavam respaldadas em notas e cupons fiscais. Esclarece que, em consequência, realizou revisão das planilhas que respaldaram a infração 2, excluindo, do total devido, as operações que possuíam lastro em documentação fiscal.

Conclusivamente, consigna que o resultado da diligência implicou no acolhimento parcial das alegações defensivas, alterando o valor histórico da infração 2 de R\$540.030,569 para R\$344.864,27, conforme planilhas detalhadas que acostou aos autos.

O autuado cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 3.307 a 3.315). Diz que, apesar do excelente trabalho realizado pelo diligenciador que, de forma minuciosa procedeu à análise da documentação juntada aos autos; algumas incorreções permaneceram nos demonstrativos por ele elaborados, o que atribui, provavelmente, ao grande volume de documentos postos sob sua análise.

Ressalta, entretanto, que a quase totalidade das alegações defensivas quanto à referida infração foram acatadas pelo diligenciador, contudo, ao analisar o resultado da diligência, verificou que alguns erros permanecem no levantamento fiscal.

Consigna que para fins de demonstração do alegado, elaborou duas planilhas, anexadas, referentes aos exercícios de 2012 e 2013, em que constam as operações impugnadas na sua defesa inicial, que não foram acatadas na diligência. Acrescenta que a partir de uma análise das mesmas, percebe-se que, apesar de o autuante ter acatado os argumentos da defesa em boa parte das situações, outras tantas que, sob o mesmo critério, também deveriam ter sido excluídas; não o foram.

Destaca que não foram eliminadas do demonstrativo fiscal, operações: **i**) pagas parte em dinheiro e parte em cartão – em que pese a grande maioria indicada na Impugnação foi acatada sob o mesmo critério; **ii**) com emissão de nota fiscal em dia posterior a realização do pagamento – situação detalhada na impugnação em que o cliente paga a mercadoria e a mesma é entregue posteriormente com emissão da respectiva nota fiscal no mesmo valor do cupom fiscal; **iii**) por encomenda, pagas parcialmente com sinal, com quitação do restante no momento da entrega e outras pagas integralmente no momento da entrega; **iv**) pagas com mais de um cartão; e **v**) pagas com cartão crédito no mesmo valor e no mesmo dia do pagamento e da emissão da nota fiscal.

Alega que, diante de tais fatos, para que não parem quaisquer inconsistências na autuação, descreve, de forma exemplificativa e individualizada, casos demonstrativos de cada uma das situações apontadas acima, indicando os respectivos documentos que amparam cada operação, ressaltando que as demais situações encontram-se detalhadas nas planilhas que anexou.

Finaliza a Manifestação dizendo que, em razão das questões apontadas no tópico anterior, e da necessidade de erradicação de qualquer inconsistência apta a macular o trabalho extremamente competente que fora realizado na diligência, se torna imprescindível que os autos sejam convertidos novamente em diligência, para que o diligenciador possa analisar as considerações tecidas, bem como a documentação juntada, e possa excluir da autuação as operações indicadas.

Diante da manifestação do autuado, esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à INFRAZ ATACADO (fls.3.330/3.331), a fim de que, preferencialmente, a Auditora Fiscal que cumprira a diligência anteriormente solicitada, ou outro preposto fiscal, adotasse as seguintes providências referentes à infração 2:

1. Verificasse e analisasse as razões e documentos aduzidos pelo impugnante na Manifestação de fls. 3.397 a 3.315, procedendo a exclusão das operações cujas alegações fossem devidamente comprovadas. Se necessário intimasse o autuado a prestar esclarecimentos e apresentar elementos comprobatórios de suas alegações;
2. Após a verificação e análise referidas no item 1, deveria a diligenciadora, se fosse o caso, elaborar novas planilhas e demonstrativos com as correções e ajustes que se fizessem necessários.

A diligência foi cumprida pela Auditora Fiscal que cumprira a diligência anterior (fls. 3.335 a 3.337). A diligenciadora esclarece que, após a apresentação de alegações e documentações complementares, efetuou nova revisão das planilhas, cujas operações estão em destaque e devidamente identificadas pelos campos que apresenta. Explica que no campo “Providência” foram detalhadas as operações acatadas na diligência; aquelas que foram mantidas na autuação e outras que já haviam sido consideradas na primeira revisão. Assinala que, desse modo, a infração 2 ficou reduzida do valor de R\$344.864,27 para R\$330.148,70, conforme planilhas que apresenta.

Conclusivamente, diz que a infração 2 passou do valor originariamente exigido de R\$540.030,69 para R\$330.148,70.

O autuado intimado para conhecimento do resultado da diligência (fls. 3.623/3.621) não se manifestou.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, em face de o prazo concedido para impugnação ter sido de 30 dias, conforme consta no corpo do Auto de Infração, e não de 60 dias.

Alega o impugnante que a alteração ocorrida no art. 132, II, da Lei n.3.956/81, por meio da Lei 13.199, passou o prazo de impugnação para 60 (dias). Diz que em que pese à eficácia immediata do referido dispositivo legal, o Decreto nº 15.807/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/01/15, em seu inciso VI do art. 3º, alterou o art. 123 do RPAF/BA alinhando-o ao COTEB e garantindo ao Contribuinte o direito de apresentar a impugnação em prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da data da intimação do respectivo lançamento.

Ressalta que muito embora no corpo do Auto de Infração conste equivocadamente como prazo para defesa o interstício de 30 dias, não há dúvidas que lhe assiste o direito ao prazo de 60 dia3ergvb s.

Certamente que assiste razão ao impugnante quanto ao prazo de defesa de 60 dias e não de 30 dias - conforme consta no corpo do Auto de Infração - para que pudesse exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.

Entretanto, a inobservância desse prazo poderia ser sanada com a conversão do feito em diligência, a fim de que fosse reaberto o prazo de defesa correto, no caso de 60 dias, portanto, preservando e respeitando o direito de ampla defesa do autuado.

Ocorre que, no presente caso, a conversão do feito em diligência para reabertura do prazo de defesa de 60 dias se torna desnecessária. Isto porque, conforme discorrido pelo próprio impugnante e consta dos autos, a ciência da intimação do lançamento ocorreu em 06/01/2015 (terça-feira), e o autuado utilizou-se do prazo de 60 dias para apresentação da impugnação que se encerraria em 07/03/2015 (sábado), contudo, que passou para o primeiro dia útil subsequente, no caso o dia 09/03/2015(segunda-feira), data esta em que foi protocolizada a peça de defesa. Portanto, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, já que o autuado utilizou-se do prazo previsto em lei de 60 dias para apresentação da defesa.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a incorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o lançamento de ofício em exame.

No mérito, relativamente à infração 1, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante no sentido de que, não cabe a compensação pretendida pelo autuado, haja vista que, no caso de pagamento realizado indevidamente, cabe ao contribuinte formular pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, iniciativa na qual será gerado um procedimento no qual, após a necessária comprovação, o valor do indébito, se for o caso, será restituído.

Dessa forma, considerando que o impugnante apenas alegou a necessidade de compensação entre os valores exigidos na autuação que foram recolhidos a menos com os valores que teriam sido recolhidos a mais, este item da autuação é subsistente.

No que tange à infração 2, observo que diz respeito a declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o que autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto.

Inicialmente, cabe destacar que esta Junta de Julgamento Fiscal, em face dos pertinentes pedidos formulados pelo impugnante para realização de diligência, na busca da verdade material, converteu o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem em duas oportunidades, para que fosse realizada revisão fiscal do lançamento por Auditor Fiscal estranho ao feito.

As diligências foram cumpridas. Na primeira diligência a Auditora Fiscal designada esclareceu que intimou o autuado e da análise dos documentos apresentados em sua defesa, constatou que diversas operações realizadas com cartão de débito e crédito estavam respaldadas em notas e cupons fiscais e que, em consequência, realizou revisão das planilhas que respaldaram a infração excluindo, do total devido, as operações que possuíam lastro em documentação fiscal. Apresentou como resultado da revisão fiscal com o acolhimento parcial das alegações defensivas, a modificação do valor originariamente apontado no Auto de Infração de R\$540.030,569 para R\$344.864,27, conforme planilhas detalhadas que acostou aos autos.

Já na segunda diligência - solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal em face da Manifestação do impugnante quanto ao resultado da revisão fiscal - a mesma Auditora Fiscal esclareceu que, após a apresentação de alegações e documentações complementares, efetuou nova revisão das planilhas, cujas operações estão em destaque e devidamente identificadas pelos campos que apresenta. Explica que no campo “Providência” detalha as operações acatadas na diligência; aquelas que foram mantidas na autuação e outras que já haviam sido consideradas na

primeira revisão. Assinala que, desse modo, a infração 2 ficou reduzida do valor de R\$344.864,27 para R\$330.148,70, conforme planilhas que elaborou.

Vale registrar que, apesar de intimado, conforme consta às fls. 3.620/3.621 - volume XII, o autuado não mais se manifestou sobre o resultado da diligência.

Entretanto, na sessão de julgamento, a ilustre advogada representante do contribuinte ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões, consignou que acolhia o resultado da diligência, apesar de ainda envidar esforços no intuito de apresentar mais elementos probatórios capazes de elidir a autuação.

Diante disso, considerando que esta Junta de Julgamento Fiscal em atendimento às solicitações do impugnante, bem como na busca da verdade material, converteu o feito em diligência em duas oportunidades para que Auditor Fiscal estranho ao feito revisasse o levantamento, o que foi feito de forma muito bem detalhada pela diligenciadora, acolho o resultado da última diligência realizada, sendo este item da autuação parcialmente subsistente no valor de R\$330.148,70.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

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 281401.0076/14-1, lavrado contra **MERCANTIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$442.200,70**, acrescido das multas de 60% sobre R\$112.052,00, e 100% sobre R\$330.148,70, previstas no art. 42, II, “f”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

MARCELO MATTEDE E SILVA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR