

**A. I. Nº** - 300449.3012/16-7  
**AUTUADO** - EDILSON SANTANA SANTOS ME  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO FERNANDO CAMPOS PEDRASSOLI  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09.01.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0166-02/17**

**EMENTA:** ICMS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES RESULTANDO EM DIFERENÇA NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada após a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 57/2007. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 12/12/2016, para exigência de ICMS no valor de R\$177.302,91, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

**01 - 05.08.01** . Omissão de saídas de mercadorias tributadas, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito em valores inferiores aos valores fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

### **DEMONSTRATIVOS E LEVANTAMENTOS ACOSTADOS AO PROCESSO**

1. Cálculo da Proporcionalidade – fls.09 a 10;
2. Demonstrativo das Operações com Cartão de Crédito Coincidentes com Saídas Lançadas no Registro de Saídas – fls.11 e 12;

Obs.: Primeiras e últimas folhas. No envelope à fl.20 constam os demonstrativos completos.

Enquadramento legal: Artigo 4º, § 4º, inciso VI, da Lei 7.014/96.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso III, “f”, “2”, da Lei 7.014/96.

Consta à fl.13 uma informação do autuante de que ante a impossibilidade de localizar os sócios do contribuinte autuado, no estabelecimento da empresa, já que o mesmo encontrava-se fechado, sem atividades, inclusive que todas as mercadorias e material de escritório, mesas, etc. foram retiradas do local, e com o objetivo de dar ciência do auto de infração, solicitou da Infaz de origem intimar o sujeito passivo, via postal, com AR de Recebimento, na forma do art.108, II, do RPAF/99.

Foram expedidas intimações em nome do autuado (fls.15 a 18); e em nome de Edilson Santana Santos (fls.19 a 20), porém, consta nos envelopes que tais destinatários não foram localizados em seus endereços.

À fl.21 consta cópia do Diário Oficial, referente a publicação no dia 11/02/2017, do Edital de Cientificação nº 01/2017, dando ciência ao autuado da autuação.

Através do Processo SIPRO nº 061442/2017-8, datado de 17/04/2017, o sujeito passivo através de seu representante legal, em sua defesa às fls. 22 a 29, após descrever o fato que originou a autuação e invocar o Princípio da Tipicidade Tributária, formulou sua impugnação com base nos seguintes

tópicos.

#### **DO CONFLITO ENTRE A DESCRIÇÃO DA CONDUTA DITA INFRACIONAL E O TEXTO DA LEI**

Descreveu a infração e o enquadramento legal da multa, no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96, para argumentar que a descrição da infração não corresponde ao tipo legal: pois registra venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, ou seja total das vendas que o auditor conseguiu encontrar correspondência nos documentos fiscais, enquanto o texto legal pretende alcançar a totalidade das operações ou prestações declarados pelo contribuinte, que consiste, nos valores regularmente lançados em sua escrita fiscal. Assim, aduz que o preposto fiscal autua por entender que os valores **das vendas com cartão de crédito e débito são menores que aqueles fornecidos pelas administradoras**, quando o texto legal não lhe autoriza a tanto, porquanto cuida de **valores das operações declaradas**.

#### **DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL CONSTANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Ressalta que a multa imposta está baseada no art. 42, inciso III, alínea “F” da Lei 7.014/96, que prevê penalização quando comprovada a ocorrência de registro de valores das operações ou prestações **declarados** pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito. Observa que o referido dispositivo legal contém duas condições para que se caracterize a infração:

***uma, que se observa em face da declaração, esta uma tarefa do contribuinte, qual seja, declarar ao Fisco todas as operações por ele praticadas, e todas são regularmente escrituradas, independente do meio de pagamento utilizado pelo cliente e;***

***outra decorrente de ação da administradora de cartão de crédito/débito no sentido de disponibilizar para o Estado o registro das vendas efetuadas por aqueles meios de pagamento.***

Entende ser necessário para que se configure a conduta descrita no art. 42, inciso III, alínea “F” da Lei 7.014/96, que as informações prestadas pelas administradoras tragam valores superiores aqueles declarados pelo contribuinte, o que indicaria omissão de receitas.

Argumenta que, no caso presente registrou e declarou vendas, no ano de 2015, no valor de R\$1.461,667,46 (um milhão quatrocentos e sessenta e sete reais e quarenta e seis centavos), enquanto os valores informados pelas administradoras importaram em R\$1.191.692,17 (um milhão cento e noventa e um mil seiscentos e noventa e dois reais e dezessete centavos), ou seja, R\$269.975,29 (duzentos e sessenta e nove mil novecentos e setenta e cinco reais e vinte e nove centavos) a mais do que os valores informados pelas administradoras.

#### **DA IMPOSSIBILIDADE DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE A NOTA FISCAL EMITIDA E O REGISTRO DO PAGAMENTO CORRESPONDENTE**

Considerou necessário que se registre a impossibilidade de exata correspondência entre nota fiscal emitida e registro da venda em relatório da administradora, tendo em vista que:

- a) Cliente faz pagamento com parte em dinheiro e parte em cartão de crédito/débito;*
- b) Cliente paga parte com cartão e pede prazo para pagamento do restante no próximo mês em face de ausência de saldo para pagamento integral naquele momento;*
- c) Empresa envia o produto, procede a montagem e somente após isto o cliente vem a loja fazer o pagamento;*
- d) Cliente compra o produto e paga com dois, três ou até mais cartões de crédito;*
- e) Dentre várias outras situações que tornam impossível a perfeita correspondência entre valor constante da nota fiscal e valor registrado do cartão.*

Salienta que a Lei estabeleceu a presunção, mas a limitou a ocorrência de declaração de vendas em valores inferiores aqueles informados pelas administradoras. Ou seja, diz que ao Fisco a interpretação extensiva, não se pode ampliar o alcance da lei, que é de clareza solar, repita-se:

*valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito.*

Submete a este órgão julgador os questionamentos abaixo:

- a) *Qual o significado de operações ou prestações declarados pelo contribuinte? Seriam elas aquelas constantes da DMA? Do Livro de Registro de Saídas? Das informações prestadas pelas administradoras?*
- b) *O termo valores, constante do texto da lei, aplica-se unicamente as receitas decorrentes de vendas com cartão ou a todas as vendas, que sejam: vendas a vista, vendas a prazo, vendas a dinheiro...?*

Ressalta que a resposta é simples: *o que se entende como declarados pelo contribuinte, é a totalidade das vendas, que, saliente-se, o autuado registra integralmente.*

Aduz que, se a intenção do legislador fosse alcançar os registros feitos em documentos fiscais, separadamente, não utilizaria o termo **declarados pelo contribuinte**, posto que o documento fiscal não se presta a declarações, mas sim a registro de uma operação de comércio. Comenta que declarar significa informar ao Fisco as operações comerciais realizadas pelo contribuinte, a exemplo da Declaração Apuração Mensal do ICMS – DMA que deve refletir os lançamentos fiscais, a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dentre uma infinidade de outras declarações legalmente exigidas do contribuinte.

#### **DOS EQUIVOCOS NA ELABORAÇÃO DOS DEMONSTRATIVOS PELO AUTUANTE**

Pontua dizendo que, ainda que a exigência tributária estivesse amparada pela legislação, guardando todos os requisitos para sua validade, ainda assim não poderia prosperar, haja vista que o autuante cometeu equívocos quando da elaboração do seu demonstrativo.

Aduz que ao examinar o demonstrativo apresentado pelo autuante, onde constam as operações informadas pelas administradoras e campo próprio para lançamento das notas fiscais correspondentes, observou que diversos documentos fiscais deixaram de ser incluídos. Em face disto, informou que está apresentando novo demonstrativo, ora anexado, que traz a correção devida (docs.fls.30 a 54).

Explica que o demonstrativo apresentado traz no campo próprio, em registro manual, a informação do número da nota fiscal correspondente, e juntamente com o demonstrativo apresentou cópias de todas as notas fiscais.

Assim, diz que o valor das notas fiscais que não foram consideradas importa em R\$ 358.532,00 (trezentos e cinquenta e oito mil quinhentos e trinta e dois reais). Acostou demonstrativo constando os valores mensais.

Ressalta que o demonstrativo apresentado não se configura em confissão da dívida, uma vez que entende ser improcedente integralmente a autuação ora combatida, mas a sua apresentação cuida de demonstrar que, além de ilegal, a exigência tributária contém também erros aritméticos.

Concluindo que restou devidamente provada a inaplicabilidade do dispositivo de lei à situação fática, bem como os erros nos lançamentos no demonstrativo do autuante, requer a total improcedência da exigência tributária.

Na informação fiscal às fls.182 a 182, o autuante rebateu os argumentos defensivos na forma que segue.

Quanto a alegação de que a autuação se baseia em presunção, esclarece que a omissão de saídas de mercadoria tributada foi 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, com amparo no art.42, inciso III, da Lei 7.014/96. Sendo assim, diz que a descrição da infração corresponde ao tipo legal.

Explica que no seu trabalho fiscal procedeu ao confronto das operações do contribuinte com as operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito, e por isso, diz que não se trata de omissão de receitas.

Pontua que cabe ao contribuinte proceder a declaração de cada operação, que deve corresponder à informação da administradora, e que, ainda que tenha havido, por hipótese, a utilização de dois cartões de crédito, para pagamento de venda, a correspondência continua obrigatória e deve ser demonstrada.

Em relação à cópia do levantamento fiscal com a inserção de forma manuscrita de algumas notas fiscais, observa que o seu trabalho fiscal foi feito com o confronto entre cada operação informada pela administradora e cada operação constante no livro Registro de Saídas, ou seja, que levou em conta justamente o declarado pelo contribuinte.

Por conta disso, com relação a cada nota fiscal anexada pelo autuado, verifica que não há coincidência de data entre a operação informada pela administradora e a venda, pelo que, concluiu o autuante não se tratar da mesma operação, inclusive que esta foi a razão por não ter constado do demonstrativo original da autuação.

Finaliza pugnando pela procedência do Auto de Infração.

O PAF foi pautado para julgamento no dia 15/08/2017, sendo na Sessão de Julgamento, na fase de discussão do processo, verificado que o sujeito passivo em sua peça defensiva de fls.22 a 29, ao examinar o levantamento fiscal apresentado pelo autuante, onde constam as operações informadas pelas administradoras e campo próprio para lançamento das notas fiscais correspondentes, observou que diversos documentos fiscais deixaram de ser incluídos.

Além disso, foi constatado que tomando por base o próprio demonstrativo do autuante acostado à sua peça defensiva, o autuado consignou no campo próprio, em registro manual, a informação do número da nota fiscal correspondente, conforme demonstrativo, cópias do livro fiscal de saídas e notas fiscais constantes às fls.30 a 178.

O autuante justificou que seu trabalho foi feito mediante o confronto entre cada operação informada pela administradora e cada operação constante no livro Registro de Saídas.

Diante disso, e visando dotar o Estado da certeza quanto ao crédito tributário objeto do lançamento tributário em questão, foi decidido pelos membros desta Junta de Julgamento Fiscal, baixar o presente processo em diligência à INFAZ DE ORIGEM, para que o Auditor Fiscal autuante, prestasse informação fiscal adotando as seguintes providências:

- Intimasse o autuado a apresentar os originais das notas fiscais consignadas no levantamento do autuado, e excluísse do seu levantamento fiscal os valores dos TEFs que tenham correlação de data e valor, com os documentos fiscais apresentados.
- Ao final, acostasse ao processo os novos demonstrativos resultantes da providência anterior, informando o real valor do débito a ser mantido no auto de infração, se fosse o caso.

Foi recomendado que cumprida a diligência pelo autuante, deveria ser intimado o sujeito passivo, fornecendo-lhe, sob recibo, no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e dos novos elementos acostados aos autos por força da citada diligência, além de cópia do despacho, concedendo o prazo legal para sobre eles se manifestasse. E que fosse cientificasse o autuante se o sujeito passivo apresentasse manifestação.

À fl.191 o autuante informa que cumprindo a diligência de fl.187, intimou o contribuinte para apresentar as notas fiscais constantes do levantamento da Infração 05.08.01, conforme Termo de Intimação à fl. 192. Registra que não houve manifestação do autuado no prazo estipulado.

## VOTO

Verifico que o autuado em sua peça defensiva arguiu questões de natureza formal que se confunde com o próprio mérito da autuação.

No campo formal, saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, e está acompanhado de devida prova através do levantamento de fls.30 a 53, trazido ao processo pelo próprio autuado, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

De acordo com o que está descrito na folha 01 do auto de infração, a imputação concerne à falta de recolhimento do ICMS pela constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas, presumida por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito em valores inferiores aos valores fornecidos por administradoras de cartões de crédito.

O débito da infração encontra-se devidamente especificado na planilha denominada de OPERAÇÕES COM CARTÃO DE CRÉDITO COINCIDENTE COM SAÍDAS LANÇADAS NO LS, (docs.fls.11 a 12, primeira e última folha de um total de 22), na qual, foi considerado, em relação ao TEF, a data da operação, o tipo da operação, número da autorização, nome da administradora, valor, e em relação às saídas declaradas, o número de série da nota fiscal, data, CFOP e valor.

Ou seja, foi feito o confronto das vendas declaradas pelo autuado, com o total das vendas com cartão de crédito e de débito informados pelas administradoras, sendo apurada a diferença representativa da base de cálculo, e aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, e o imposto devido calculado à alíquota de 17 %.

A infração está fundamentada no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, que prevê *in verbis*: “O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Desta forma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independente de ter ocorrido através de ECF ou através da 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 e/ou no equipamento emissor de cupom fiscal com as operações informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Neste processo, observo que no levantamento fiscal encontram-se especificados os valores de cada TEF fornecidos pelas administradoras de cartões, inclusive constam os números das

autorizações, por operações, relativos a cada administradora de cartão, contendo os valores dos TEFs diários em comparação com os valores lançados na escrita fiscal.

Pelos termos da defesa, nota-se que a argumentação do autuado gira em torno de que o levantamento fiscal não tem fundamentação legal, por entender que tal apuração é uma simples presunção de omissão de saídas, e alegou que as vendas registradas em sua escrita fiscal foram maiores do que os valores dos TEFs.

Sobre o primeiro argumento, não assiste razão ao defendente visto que a presunção adotada pela fiscalização está amparada pelo § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02.

Quanto ao segundo argumento, este não é capaz de elidir os valores apurados no levantamento fiscal. Ressalto que para elidir de modo válido a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, é necessário que seja feito o cotejamento entre o que consta nos “Relatório de Informações TEF – Diário”, com os valores correspondentes às vendas constantes no ECF e/ou nas notas fiscais emitidas no estabelecimento, de modo a comprovar que os valores informados pelas operadoras efetivamente foram lançados na escrita fiscal, haja vista que nos citados TEF’s diários estão especificadas as vendas diárias, por operações, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administradora de cartão, separadamente.

O autuado, em sua manifestação, demonstrou ter recebido o levantamento fiscal, tanto que anexou uma cópia do levantamento fiscal e de notas fiscais, fls.30 a 53 e 72 a 179, e inseriu nele nas respectivas linhas do TEF, anotação de valores referente a notas fiscais que alegou serem de operação com cartão de crédito.

Cotejando o referido demonstrativo com os documentos fiscais acostados ao processo, constato que, como bem evidenciou o autuante, em que pese os valores serem iguais (TEF e nota fiscal), não há coincidência entre a operação informada pela administradora e a venda realizada, do que leva à conclusão que não se trata da mesma operação. Ressalto que para elidir de modo válido, é necessário que haja perfeita coincidência com o valor e data do TEF informado pelas administradoras.

Portanto, não foram comprovados os argumentos defensivos de que:

- a) *Cliente faz pagamento com parte em dinheiro e parte em cartão de crédito/débito;*
- b) *Cliente paga parte com cartão e pede prazo para pagamento do restante no próximo mês em face de ausência de saldo para pagamento integral naquele momento;*
- c) *Empresa envia o produto, procede a montagem e somente após isto o cliente vem a loja fazer o pagamento;*
- d) *Cliente compra o produto e paga com dois, três ou até mais cartões de crédito;*
- e) *Dentre várias outras situações que tornam impossível a perfeita correspondência entre valor constante da nota fiscal e valor registrado do cartão.*

Contudo na Sessão de julgamento do dia 15/08/2017, na fase de discussão do processo, foi verificado que o sujeito passivo em sua peça defensiva de fls.22 a 29, ao examinar o levantamento fiscal apresentado pelo autuante, onde constam as operações informadas pelas administradoras e campo próprio para lançamento das notas fiscais correspondentes, observou que diversos documentos fiscais deixaram de ser incluídos.

Além disso, foi constatado que tomando por base o próprio demonstrativo do autuante acostado à sua peça defensiva, o autuado consignou no campo próprio, em registro manual, a informação do número da nota fiscal correspondente, conforme demonstrativo, cópias do livro fiscal de saídas e notas fiscais constantes às fls.30 a 178.

Diante da informação do autuante de que seu trabalho foi feito mediante o confronto entre cada operação informada pela administradora e cada operação constante no livro Registro de Saídas, e visando dotar o Estado da certeza quanto ao crédito tributário objeto do lançamento tributário em questão, foi decidido pelos membros desta Junta de Julgamento Fiscal, baixar o presente processo em diligência à INFAZ DE ORIGEM, conforme despacho de fl.187, para que o Auditor Fiscal autuante, prestasse informação fiscal adotando as seguintes providências:

- Intimasse o autuado a apresentar os originais das notas fiscais consignadas no levantamento do autuado, e excluísse do seu levantamento fiscal os valores dos TEFs que tivessem correlação de data e valor, com os documentos fiscais apresentados.
- Ao final, acostasse ao processo os novos demonstrativos resultantes da providência anterior, informando o real valor do débito a ser mantido no auto de infração, se fosse o caso.
- E que após cumprida a diligência pelo autuante, fosse intimado o sujeito passivo, fornecendo-lhe, sob recibo, no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e dos novos elementos acostados aos autos por força da presente diligência, além de cópia do despacho da diligência, concedendo o prazo legal para sobre eles se manifestar.

Consigno que à fl. 191 o autuante informa que cumprindo a diligência de fl. 187, intimou o contribuinte para apresentar as notas fiscais constantes do levantamento da Infração 05.08.01, conforme Termo de Intimação à fl. 192. Considerando que o sujeito passivo não se manifestou no prazo estipulado, deixando, assim, de apresentar os documentos solicitados na aludida intimação, considero correto o procedimento do autuante, à luz do artigo 140 do RPAF/99.

Nestas circunstâncias, concluo que o sujeito passivo não elidiu a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, razão porque, mantenho os números apurados no levantamento fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 300449.3012/16-7**, lavrado contra **EDILSON SANTANA SANTOS ME**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$177.302,91**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso III, “2”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

VALTERCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR