

**PROCESSO** - A. I. Nº 272466.3001/16-4  
**RECORRENTE** - COMERCIAL AGUIAR SANTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0057-05/17  
**ORIGEM** - INFAC GUANAMBI  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23/04/2019

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0057-11/19**

**EMENTA:** ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido. Diligência efetuada pelo autuante acatou as provas aduzidas e opinou pela improcedência do lançamento. Rejeitada preliminar de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF nº 0057-05/17, que considerou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/05/2016, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 38.583,50, pelo cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – 05.08.01*

*“Omissão de saída de mercadorias tributadas 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”*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 29/03/2017, de forma unânime (fls. 64 a 68), julgou Procedente o Auto Infração, nos termos a seguir transcritos:

*O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/05/2016, imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis presumidas por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com 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 de 2014 a dezembro de 2015 (Infração 17.03.16), sendo exigido ICMS no valor de R\$38.583,50, acrescido da multa de 100%.*

*O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 30 a 37, asseverando ser tempestiva a defesa pois apresentada dentro do prazo legal estipulado no art. 123 do Decreto 7.629/99. Após informa que a empresa foi auditada em dois anos, sendo que apenas no período de 01/01/2014 a 31/12/2015 está sendo acusada de uma única infração o que demonstra a organização e cumprimento de todas as suas obrigações principais e acessórias.*

*Diz que na suposta infração o agente fiscal precipitou-se na coleta e análise dos dados, pois após compulsar os relatórios, mídia, e planilhas de trabalho fiscal, observa-se que neles faltou o devido confronto entre os cupons emitidos pela autuada e os valores creditados. Essa assertiva tem suporte no DEMONSTRATIVO DE VENDAS COM CARTÃO DE CRÉDITO emitido pelo próprio ECF da autuada, nessa peça, donde conclui-se com facilidade que todos os créditos a favor da autuada decorrentes de vendas com cartão de crédito têm cupom fiscal correspondente.*

*Informa que está anexando mídia onde consta a planilha que o autuante utilizou com as supostas diferenças apontadas, coluna A até a coluna L, acrescida das colunas M, N e O, de cor amarela, referente aos dados extraídos do Equipamento de Cupom fiscal da autuada, e é justamente os valores que o agente fiscalizador está exigindo na autuação.*

Aduz-se notório que não há diferença alguma, ou omissão de saída que ora se alega, pois nos confrontos realizados pela autuada foi localizada toda a suposta diferença por número de cupom fiscal e por número do PDV, portanto, a pretensão do autuante é nula de pleno direito.

Afirma não haver falta de recolhimento do ICMS, posto que a base de cálculo, cupom fiscal, das preditas vendas com cartão de crédito ou débito, foram emitidos e escriturados nos livros próprios da escrituração fiscal, e posteriormente tributados na forma e nos prazos estabelecidos na legislação vigente. Assim sendo, o apontamento desta autuação deve ser afastado e reconhecido pelo autuante, nas informações fiscais, após a devida conferência, que deverá ser realizada tomando-se por base o noticiado demonstrativo.

Acrescenta que se a mídia acostada não for suficiente para comprovação do alegado, solicita a realização de diligências “in loco”, para fazer a devida averiguação nos equipamentos de cupom fiscal para que possa extraír a verdade real dos fatos, procedimento que não foi feito pelo agente fiscalizador.

Ressalta que no caso sob análise, é pacífico e uníssono que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários louvados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Vislumbra ser cediço que o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para a tributação necessário se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, pois é o que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Fala sobre as presunções absoluta e relativa afirmando que a segunda, que é o caso dos autos, pode ser desmentida mediante prova que as contrarie. Informa que o conjunto de provas ora apresentado e outras que o Estado tem o dever de apurar por ser de sua competência vão afastar a presunção e desobrigar a autuada de suportar o ônus de pagar imposto de que não é devedora.

Fala sobre o descumprimento do princípio da razoabilidade, trazendo trecho de ensinamentos do constitucionalista, Alexandre de Moraes, em sua obra “Direito Constitucional Administrativo”.

Afirma que as lições citadas não deixam qualquer margem de dúvida que o autuante descumpriu o princípio da razoabilidade, posto que, não existe qualquer proporcionalidade entre as suas alegações e os fatos emergentes dos ECF's e da escrituração fiscal, portanto, requer a nulidade do Auto de Infração.

Assevera que o poder do Autuante é vinculado ou regrado, equivalendo dizer que os seus atos terão que está rigorosamente dentro do que determina a lei, caso contrário, é ato nulo. Transcreve ensinamentos de Hely Lopes Meirelles e conclui que o autuante, não pode dar à lei, interpretação extensiva, em obediência ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, consoante preceitua o art. 37, da Carta Cidadã.

Fala sobre o princípio da verdade real transcrevendo trecho de ensinamentos contidos na obra de Mirabete Júlio F.- Processo Penal – 2ª ed. e conclui que a Fazenda Pública Estadual não poderá condenar a autuada, sem que antes se faça extraír de sua escrita fiscal corroborado com as provas apresentadas, a verdade real dos fatos ocorridos nos períodos fiscalizados.

Finaliza solicitando a improcedência total do Auto de Infração, ao tempo que protesta por todos os meios de provas permitidos em direito, em especial a juntada aos autos de novos documentos, para provar o alegado.

O autuante presta informação fiscal às fls. 44/49, inicialmente registrando que o contribuinte reconheceu tacitamente, na mídia por ele anexada à fl. 39, o total de R\$ 21.405,23 (Demonstrativo Z).

Após, diz não haver reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte não apresentou provas cabais que pudesse macular a presente ação fiscal.

Explica que embora o contribuinte tenha preenchido parcialmente algumas lacunas do demonstrativo de débito (fl. 39), deixou de anexar cópias dos respectivos cupons fiscais referentes às operações com vistas a elidir a presente autuação. Nestas condições, entende não haver reparos a fazer, visto que a ação fiscal está fundamentada nas mídias fornecidas pelas Administradoras de Cartões (TEF) e na leitura da Memória de Fita Detalhe das ECF apresentadas pela empresa (fl. 27).

Prossegue dizendo que no levantamento realizado pelo fisco, compararam-se os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte com vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, gerando a presunção legal de omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito.

Entende que a tese do contribuinte não possui o condão de macular a presente autuação, pelos motivos que passa a expor:

1. Nas mídias (elementos da defesa: DADOS – ECF-Cliente) disponibilizada pelo contribuinte (fls. 39), verifica-

se, que inúmeras operações de venda, o meio de pagamento registrado no ECF foi dinheiro e não Cartão de Crédito ou Débito, ou seja, a venda foi quitada em dinheiro e não por cartão de crédito ou débito. Lista a título de exemplo alguns cupons fiscais emitidos nos exercícios de 2014 e 2015.

2. Em outras operações de venda, o meio de pagamento registrado no ECF foi convênio funcional e não Cartão de Crédito ou Débito, também indica números de cupons fiscais.

3. Em outras operações de venda, o meio de pagamento registrado no ECF foi convênio cliente e não Cartão de Crédito ou Débito.

Conclui que as alegações trazidas pelo contribuinte situam-se no terreno das assertivas, não havendo nos autos qualquer prova que elida a presunção e liquidez que goza a ação fiscal.

Afirma ser improcedente a irresignação do contribuinte com fundamento na aplicação da Teoria da proibição de comportamento contraditório, explicando que na hipótese do uso da ECF a legislação determina que os usuários da mesma, ao efetuarem transações cujo pagamento ocorra por meio de cartão de crédito ou de débito, sendo a transação de pagamento operacionalizada por meio de equipamento eletrônico, devem emitir o respectivo comprovante de pagamento através do ECF. Para tanto, o equipamento eletrônico utilizado para operacionalizar a transação de pagamento com cartão deve estar integrado ao ECF sendo o comprovante de pagamento vinculado ao documento fiscal emitido para acobertar a operação de venda ou prestação de serviço respectiva. No caso dos autos, o contribuinte não interligou o ECF ao TEF, ocasionando a presente distorção na apuração do ICMS devido.

Transcreve Acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo relacionado ao tema.

Observa que as alegações e documentos trazidos pelo contribuinte, por si só, não são capazes de elidir a presunção legal de omissão de saídas, visto que, a partir do momento que o sujeito passivo recebeu cópia do levantamento fiscal e dos TEFs diários, deveria ter demonstrado mediante o confronto entre os documentos fiscais emitidos (cupom fiscal e/ou notas fiscais) e as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

No tocante ao pedido de realização de diligências “in loco” para fazer uma averiguação nos equipamentos de cupom fiscal para que possa extrair a verdade real dos fatos, não merece acolhimento, pois entende tratar-se de pedido totalmente desnecessário e supérfluo, visto que todos os elementos probatórios (TEF, MFD-ECF...) já se encontram presentes nos autos, com base nos dados fornecidos pelas Administradoras de Cartões e nos registros dos ECF enviados pela empresa fiscalizada.

Finaliza ratificando a ação fiscal e opina pela Procedência do Auto de Infração.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal, na sessão do dia 28/11/2016, considerando as alegações defensivas de que, entre outros argumentos, a auditoria realizada não efetuou o confronto entre os cupons por ela emitidos e os valores informados pela Administradora de cartão de crédito e que todos os créditos a seu favor, decorrentes de vendas com cartão de crédito tem cupom fiscal correspondente.

Considerando que o sujeito passivo anexou mídia contendo demonstrativo elaborado nos mesmos moldes da elaborada pelo autuante, acrescentando três colunas (M, N e O), informando dados extraídos do seu Equipamento de Cupom Fiscal.

Considerando que após análise da referida planilha apresentada verificou-se que foram apontados os cupons fiscais não considerados pela fiscalização com valores idênticos aos informados no Relatório TEF.

Deliberou pela conversão do processo em diligência à INFRAZ de origem, para que o autuante intimasse o contribuinte a apresentar os cupons fiscais e respectivos boletos originais, a fim de verificar a veracidade dos dados informados, devendo excluir do levantamento fiscal os valores efetivamente comprovados, apurando o valor remanescente.

Também foi solicitada a exclusão do levantamento fiscal dos valores correspondentes à documentação fiscal relativa às vendas efetuadas com cartão de débito/crédito de acordo com respectivas datas e valores mesmo que tenham sido registradas como dinheiro ou outra forma de pagamento.

O contribuinte foi intimado através de DTE - Domicílio Tributário Eletrônico, sendo concedido o prazo de 15 dias para apresentação dos documentos necessários para a realização da diligência. Consta como data de ciência o dia 02.01.2017, conforme documento de fl. 59, entretanto, o sujeito passivo não se pronunciou.

Inconformada, tempestivamente, a autuada apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO, reiterando a preliminar de nulidade do Auto de Infração. Alega mais ainda que o autuante infringiu mais uma vez o Regulamento do Processo Administrativo fiscal, pois, o auto não foi assinado pelo senhor Saneador, e com isso infringiu o Artigo 15 do mencionado diploma legal.

Afirma a autuada em sua peça recursal:

*parece que o respeitável autuante não considera todos os critérios de fiscalização, visto que diante de sua autuação, nota-se a falta de respeito com a recorrente, desta forma, a realização de trabalhos fiscais desta natureza, poderá levar a uma situação em que a recorrente poderá pagar o mesmo imposto duas vezes, pois, o nobre não teve o cuidado de raciocinar que todo e qualquer cupom fiscal é entregue ao consumidor final no ato da compra das mercadorias. Como entregar ao senhor autuante cópia desses documentos? Ou ele quer que a recorrente retenha os cupons fiscais para apresentar ao Fisco em futuras fiscalizações?*

Alega mais a autuada, quanto à intimação efetuada por meio do Domicílio Tributário Eletrônico que, em virtude da quantidade de elementos comprobatórios, baseados nos arquivos do SPED, que deveriam ser anexados ao processo e da exiguidade de tempo determinado para atendimento, não teve condições de assim o fazer, reservando-se para anexar ao Recurso Voluntário, fls. 109 a 6.445, predispondo-se, inclusive a apresentar os equipamentos de cupom fiscal, ECF, se assim acharem necessários os julgadores.

Após citações diversas em torno das suas alegações, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário, julgando improcedente o Auto de Infração.

Após as considerações feitas por este Relator, esta 1<sup>a</sup> CJF, em sessão do dia 14.03.2018, converteu o processo em diligência à INFRAZ, para o autuante se pronunciasse a respeito dos questionamentos levantados, no que foi atendida.

As informações prestadas pelo preposto autuante em sua diligência serviram de base para a elaboração final do presente relatório.

## VOTO

Em relação à afirmativa do autuado que o autuante não atendeu ao que dispõe o artigo 127, Parágrafo 7º, de Decreto nº 7.629, de 09.07.1999, não procede, tendo a mesma, utilizado de todo o material fornecido pelo autuante, e aceito pela JJF, como base para sua peça defensiva, não ocorrendo em momento algum o alegado cerceamento de defesa. De relação à afirmativa de que o auto não foi assinado pelo Saneador, não procede em vista de constar o visto alegado, fl. 01 do processo.

Ao alegar que não teria condições de apresentar ao autuante os cupons fiscais, em virtude de os mesmos serem entregues aos consumidores, quando das operações de venda, a afirmativa não é motivo sustentável para a alegada nulidade, desde quando foram fornecidas pela Recorrente as “fitas detalhes” que foram utilizadas pelo autuante para realização do seu trabalho.

De relação à exiguidade de tempo para atender ao solicitado, juntar os cupons fiscais com os respectivos comprovantes de cartões de crédito ou débito, considerando a quantidade de documentos acostados ao Recurso Voluntário pela Recorrente, conforme consta no processo, cai por terra tal alegação.

Diante do exposto, considerando que o processo encontra-se revestido de todas as formalidades legais em nada afrontando aos preceitos legais, afasto a preliminar de nulidade.

Adentrando ao mérito da lide, passo a analisá-lo.

A diligência requerida por esta Câmara de Julgamento foi expressa no seguinte teor:

*Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF nº 0057-05/17, que considerou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 30/05/2016 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 38.583,50, sob a seguinte acusação:*

*Infração 01 – 05.08.01*

*“Omissão de saída de mercadorias tributadas 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”.*

*O sujeito passivo colacionou aos autos espelhos de cupons fiscais cujos valores foram inseridos no demonstrativo da autuação, conforme exemplos, meramente ilustrativos, abaixo discriminados.*

DEMONSTRATIVO DE CONFRONTO CUPON FISCAL X CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO	ADMINISTRADORA	VALOR	AUTORIZAÇÃO	CUPON
<b>02.01.2014</b>				
CIELO	30,00	591354		114125
CIELO	92,00	591355		106116
<b>10.05.2014</b>				
CIELO	235,08	299556		121553
CIELO	36,86	299557		121555
CIELO	27,80	299558		121557
CIELO	50,00	299559		121562
<b>11.09.2014</b>				
DÉBITO	88,20	330127		129012
DÉBITO	47,00	330128		129015
CRÉDITO	35,00	330129		129039
DÉBITO	7,92	330130		129047
CRÉDITO	505,00	330131		129051
CRÉDITO	533,76	330132		129057
DÉBITO	768,10	330133		129059

*Em face do exposto, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decide converter o feito em diligência ao autuante e à repartição fiscal de origem, para que sejam deduzidos da exigência TODOS os valores que tenham sido comprovadamente registrados em cupons fiscais, com meio de pagamento em cartões e com coincidência de valores e datas, comparativamente com aquelas constantes do Relatório Diário de Operações TEF.*

*Terminados os trabalhos, intime-se o contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo legal, com a entrega, mediante recibo, de todos os papéis de trabalho, inclusive deste.*

*Em seguida. o PAF deverá ser encaminhado à Secretaria do Conselho de Fazenda para a adoção das medidas necessárias ao julgamento.*

Em vista da documentação acostada aos autos pela autuada, e o atendimento do autuante ao que lhe foi solicitado por esta CJF, em resposta à diligência solicitada, que requereu:

*Os espelhos de cupons fiscais apresentados pela autuada correspondem aos dados coletados pelo autuante nas fitas detalhes que serviram de base à autuação?*

*01) A identificação dos pagamentos via cartão de débito e crédito constantes das fitas detalhes correspondem aos valores fornecidos pelas operadoras?*

*02) Elaborados novos relatórios, permanecem valores a cobrar que configurem omissão de saídas?*

Em sua resposta aos questionamentos feitos no pedido de Diligência, assim se manifestou o autuante, em Informação Fiscal acosta ao processo, fls. 6456 a 6457:

*Em atendimento ao despacho da fl. 6.450, passamos a exarar a seguinte informação fiscal:*

**Infração 1 – cod. 05.08.01 (auditoria TEF x ECF), fls. 10 a 27.**

*Há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte apresentou provas cabais que anulam as diferenças apuradas na ação fiscal.*

*Senão, vejamos:*

*O contribuinte apresentou a esta Fiscalização **SPED-perfil A**, o qual contem os itens do cupom fiscal. De posse deste FATO NOVO, empregamos a técnica de amostragem (que consiste na utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio de exame de uma parte deste conjunto denominado amostra).*

*No planejamento da amostra de auditoria, consideramos os procedimentos de auditoria que têm maior probabilidade de atingir esses pelo CONSEF.*

*As ECFs do contribuinte encontravam-se acopladas `TEF. Todavia, ao recuperar os dados armazenados na MFD-ECF ocorreu um problema técnico que desencadeou as divergências apuradas no decorrer da auditoria TEF x ECF. Até o presente momento, o problema não foi solucionado. Em razão disso, fomos obrigados a depurar manualmente as informações armazenadas no SPED-perfil A do contribuinte. O risco da auditoria, embora o resultado da aplicação de procedimentos de auditoria sobre a amostra nºao seja satisfatório, o restante da população possua menor nível de erro do que aquele detectado da amostra, pois a empresa operava seus ECF acoplados na TEF.*

*Todos os testes efetuados não apresentaram divergência.*

*Por fim retificamos a ação fiscal, ao tempo em que opinamos pela IMPROCEDÊNCIA do auto em epígrafe, por medida de inteira JUSTIÇA.*

As afirmativas do preposto autuante e diligente atestando a veracidade do que foi apresentado pela Recorrente, em função dos testes que afirma haver realizado, inclusive confirmando as informações disponibilizadas pelo relator em seu pedido de diligência, leva ao entendimento da certeza do quanto foi requerido.

Diante das provas acostadas aos autos e da manifestação do autuante em sua Informação Fiscal, em atendimento à diligência solicitada, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reformando a Decisão de piso e votando pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **272466.3001/16-4**, lavrado contra **COMERCIAL AGUIAR SANTOS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS