

PROCESSO	- A. I. N° 206933.0002/10-2
RECORRENTE	- SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0028-02/20
ORIGEM	- INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16/04/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0022-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. 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. A declaração de vendas, pelo contribuinte, sob a mesma modalidade de pagamento, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Lançamentos contábeis de receita paga pela administradora de cartão em nada depõe a favor do contribuinte pois, no caso em análise, se não houver a necessária comprovação de que foram emitidos os correspondentes cupons fiscais das operações das vendas realizadas e pagas através de cartões de crédito com o correlato lançamento dos aludidos valores na escrita fiscal e consequente tributação, não há como elidir omissão de saídas destas operações. Modificada a Decisão recorrida para restabelecer, em parte, a infração 1, após adequação do valor reclamado ao regime de apuração com base na receita bruta, conforme opção à época. Modificada a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS NÃO REGISTRADAS NO LIVRO PRÓPRIO. OMISSÃO DE SAÍDAS. Confronto de valores da Redução Z com a DMA. Procedimento inadequado para omissão apurada. Ação insegura e desprovida de elementos para determinar a infração. Item nulo. Mantida a Decisão recorrida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto do Relator quanto à infração 1. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício contra a decisão de piso (ACÓRDÃO 2ª JJF N° 0028-02/20), que julgou o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade, dar Improcedência, lavrado em 30/06/2010, para exigir crédito tributário no montante histórico de R\$120.290,16, anos de 2007 a 2009, tendo em vista a seguintes infrações abaixo descritas:

Infração 01 – 05.08.01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administrativa de cartão de crédito. Valor: R\$78.173,40. Período: Junho a Dezembro 2007, Janeiro a Agosto, Novembro e Dezembro 2008. Enquadramento legal: Arts. 2º e 3º, VI; art. 50, I; art. 124, I e

art. 218, do RICMS-BA/97. Multa: Art. 42, III da Lei 7.014/96.

Infração 02 – 05.05.03 – Omissão de saída de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Valor: R\$ 40.105,37. Período: Março, Julho a Dezembro 2006. Enquadramento legal: Art. 2º, §3º, C/C os arts. 50, 60, I; 124, I, 323 e §§ e 331 do RICMS-BA/97. Multa: Art. 42, III, da Lei 7.014/96.

Infração 03 – 07.01.01 – Deixou de efetuar recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Valor: R\$2.011,39. Período: Abril, Maio, Julho e Outubro 2007, Maio e Dezembro 2008. Enquadramento legal: Arts. 371, 125, II, “b”, C/C o art. 61, do RICMS-BA/97. Multa: Art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 17/02/2020 (FLS. 735 a 749), e, decidiu pela Improcedência do Auto de Infração nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO VENCIDO”

O lançamento de ofício processado exige o valor de R\$120.290,16, acusando o cometimento de 03 (três) infrações à legislação tributária do ICMS, conforme acima relatado.

Como preliminar de mérito, com fundamento no art. 18, IV, “a” do RPAF, alegando cerceamento ao seu direito de defesa, o Impugnante arguiu a nulidade da Infração 02, pois, além de descrever os fatos como sendo “omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de comparação das informações de vendas das Reduções Z com as DMAs”, também indicou “omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios”.

Além disso, apontou que no levantamento original o autuante repetiu para todos os meses do período fiscalizado (março e julho a dezembro 2006) R\$238.269,03 como se fora o valor de vendas extraídas das DMAs dos respectivos períodos de apuração.

Apresentando diversos documentos (DMAs, Reduções Z e cópias de períodos do livro Registro de Saídas – fls. 250-306), também disse que os valores lançados nos demonstrativos correspondem aos registrados para o meio de pagamento “DINHEIRO” nas Reduções Z dos ECFs e, detalhando exemplos, aponta divergências entre os valores expostos das Reduções Z com os apostos pelo autuante nos demonstrativos da infração.

Pois bem! Já na oportunidade da sua primeira Informação Fiscal, reconhecendo o crasso equívoco de indevida repetição de valores apontada pelo Impugnante, o autuante disse que ajustou o levantamento reduzindo o valor da exação pela infração.

Em relação as divergências de valores apontadas pelo Impugnante, o autuante disse não ter considerado as Reduções Z apresentadas pelo impugnante, por estarem ilegíveis. Posteriormente, repetindo os detalhados exemplos das divergências, junto à manifestação sobre a Informação Fiscal, para esta situação, o Impugnante aportou novas cópias de Reduções Z (fls. 336-650) e, por consequência, além de demonstrar a falta de análise dos elementos de prova aportados aos autos pelo Impugnante, o autuante registrou ter feito o levantamento confrontando os valores da rubrica “DINHEIRO” das Reduções Z x com as vendas extraídas das DMAs escrevendo que “é assim que se apuram omissões de saídas nas fiscalizações de ECFs”.

Considerando que as irregularidades apontadas eram passíveis de correção (art. 18, § 1º do RPAF), com o intuito de se extraír dos autos a verdade material dos fatos, mediante detalhado pedido o PAF foi convertido na diligência de fls. 666-667), cujo resultado foi apenas a confirmação do escrito na anterior Informação Fiscal e reprodução dos arts. 142 e 143, em face de o autuante entender que o sujeito passivo se recusou de documentar prova em contrário da sua acusação fiscal, pois simplesmente fez a simples negativa do cometimento da infração.

Neste contexto, observo que a partir daí o autor do feito saiu do PAF e que as manifestações posteriores do auditor fiscal estranho ao feito se limitam a exposição de sua mera crença que “o autuante procedeu corretamente em suas informações fiscais”. Inegável, então, que foi inútil todo esforço empreendido por este órgão administrativo judicante no sentido de fazer eclodir do contraditório instalado a verdade material da possível infração 02.

Portanto, considerando que: a) o órgão julgador deste CONSEF forma seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas; b) tanto o autuante quanto o auditor diligente estranho ao feito não conseguiram sanear os vícios apontados pelo Impugnante de modo a possibilitar no curso processual a adequação do levantamento fiscal a um regular procedimento fiscal; c) ao contrário do dito pelo autuante, a apuração de omissão de saídas nas fiscalizações de ECFs não é feita confrontando valores das Reduções Z com valores da DMA, mas mediante confronto entre valores expostos nas Reduções Z x valores dos Relatórios TEF fornecidos pelas administradoras de cartões ao Fisco cumprindo determinação legal, declaro a nulidade da acusação fiscal relativa à Infração 02, não pelo alegado cerceamento de defesa como alegado pelo Impugnante, mas com fundamento no art. 18, IV, “a” do RPAF, pois, além de o autuante ter se utilizado de procedimento fiscal inadequado para apuração da omissão

acusada, ela se mostra insegura e desprovida de elementos para determinar a infração e seu correto valor.

Infração nula.

Em relação às demais infrações, constato que o PAF está consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 03, 05, 323, 674, 694 e 714, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 08-306, 316-321 e CDs de fls. 221 e 322); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Passando à análise de mérito do procedimento fiscal, de logo ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Feita a apreciação preliminar e tendo em vista que as diligências necessárias a esclarecimentos de fatos e formação da convicção do julgador foram deferidas, passo a apreciar o mérito do AI.

Infração 01

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato que, conforme demonstrativos de fls. 10-12 e 34-36, o autuante efetuou o lançamento para exigir ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, 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 administrativa de cartão de crédito.

Observo que o levantamento realizado comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito expostos nos relatórios TEF (FLS. 13-33 E 37-47) com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas como cartão de crédito e/ou débito contidas nas Reduções Z, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas 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, conforme previsão do art. 2º, § 3º, VI do RICMS/97, in verbis:

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

§ 4º 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, os 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”.

Trata-se de uma presunção “*juris tantum*”, admitindo prova em contrário por parte do autuado. Portanto, cabe ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, indicando quais as operações foram pagas com cartão de crédito e/ou débito, inclusive documentalmente comprovando, se for o caso, os cupons fiscais emitidos como se os pagamentos fossem em dinheiro, por erro de funcionários. Entretanto, o contribuinte, apesar de receber o relatório TEF por Operação, tendo o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, não indicou quais seriam essas operações.

Sem contestar os dados dos demonstrativos suporte da infração ou neles apontar inconsistências a alegação defensiva se prende: a) questão de direito, arguindo que a presunção legal prevista somente poderá ser aplicada quando o valor total das vendas for inferior ao valor informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito; b) desconsideração das informações fornecidas pelas administradoras à SEFAZ, por nelas não admitir valor jurídico.

Ocorre que, em relação à primeira alegação, essa não é a jurisprudência consolidada desse Conselho de Fazenda.

Em seus diversos acórdãos sobre o tema (por todos: Acórdão CJF N° 0351-12/11), esse órgão julgador firmou o entendimento de que a comparação somente pode ocorrer entre operações equivalentes, de mesma grandeza.

Ou seja, mediante confronto entre as vendas declaradas pelo contribuinte como sendo pagas por cartões de crédito/débito com as operações que foram pagas com cartão de débito/crédito informadas pelas administradoras de cartões ao Fisco mediante relatórios identificadores das operações autorizadas.

Devo ressaltar que se trata de um entendimento da jurisprudência administrativa do CONSEF que não contraia o artigo 25 do RPAF citado pela defesa, o qual trata de interpretação normativa.

Saliento que a dispositivo legal acima transcrito, determina que à “presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto”, não cabe a tributação com base na receita bruta, mas sim com a aplicação da alíquota cheia para operações internas, como feita pelo autuante (art. 50, I do RICMS-BA/97).

Em relação à alegação defensiva pela desconsideração das informações de suas vendas, cujo pagamento foi efetuado mediante cartões de crédito/debito, fornecidas à SEFAZ pelas administradoras dos cartões, tendo em vista; a) constituir documento de existência plenamente regulamentada na legislação da espécie (art. 824-W, do RICMS-BA/97); b) ser necessário e indispensável ao Fisco para o exercício de sua função institucional de controle sobre o regular cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes; c) não ser este fórum administrativo judicante, o competente para discutir a legalidade acerca de legalidade de papéis e documentos de rotineiro uso da SEFAZ-BA, melhor sorte não tem o Impugnante.

Infração subsistente.

Infração 03

Como acima relatado, para esta infração, o Impugnante apontou varias inconsistências no levantamento fiscal, tais como: a) confusão do autuante acerca da matéria que trata na acusação fiscal ora dizendo ser “antecipação parcial”, ora dizendo se “antecipação tributária total”; b) indevidas inclusões de NFs no levantamento, como: NFs de mercadorias adquiridas para o ativo fixo, outras para uso e consumo no estabelecimento, outras de mercadorias da ST e com ICMS retido pelo remetente e outras de mercadorias para comercialização e até de NFs que não foram encontradas nos documentos anexados pelo autuante.

Já na primeira Informação Fiscal, o autuante concordou com os argumentos defensivos e, retirando do levantamento as NFs indevidamente incluídas, como exposto no relatório, nada de imposto restou devido, de modo que nada tendo a reparar quanto ao procedimento fiscal revisado naquela oportunidade pelo auto do feito, concluo pela impertinência da acusação fiscal inicial.

Infração insubstancial.

Por todo o exposto, em face da subsistência apenas da Infração 01, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

[...]

O lançamento data do ano de 2010, como bem relatado anteriormente, tendo sido objeto de ao menos duas diligências, reabertura de prazo para defesa, manifestação de dois funcionários fiscais diferentes (o autuante e estranho ao feito), com ocorrências que remontam a 2008, ou seja, houve oportunidade para as partes exporem suas convicções e posições.

A infração se pauta em presunção prevista no artigo 4º, § 4º, inciso VI da Lei 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores:

“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:

(...)

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;”

E se tratando de presunção, valem algumas observações importantes, sendo a primeira delas a de ser sabido que a adoção de tal figura, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas.

E aqui não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos

princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina, vez que, como já dito, a longa duração do processo se deu pela discussão entabulada, nas diligências e manifestações que compõem os autos.

Pacífico é o entendimento de 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 embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalto, que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Assim, a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Daí, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (Juris et de Jure) ou relativa (Juris Tantum), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

E neste ponto, concordo com o Relator, ao rebater os argumentos defensivos registrados no seu voto, entretanto, observo que desde a peça inicial, quando da primeira defesa, usando o direito de contraditar através da apresentação de provas, a acusação realizada, e consequentemente a presunção lastreadora da autuação, o sujeito passivo trouxe aos autos, ainda que de forma amostral no intuito de descharacterizar a presunção posta, os registros do Livro Razão, nos quais constam os valores creditados nas contas bancos (Unibanco e Banco do Brasil), pelas administradoras de cartões de crédito/débito relativos a operações realizadas em tais modalidades, ou seja, contra uma possibilidade bastante forte, baseada em prova indiciária, trouxe elementos e fatos concretos, não se podendo taxar tais registros como protelatórios ou procrastinatórios a nível de prova.

Ainda verifico na peça inicial de defesa, sempre reiterada nas diversas intervenções processuais do sujeito passivo, ter, com base neste livro contábil apresentado demonstrativo, pelo qual a acusação formulada na infração não subsistiria.

E se veja: o livro Razão, (também denominado “Razão Auxiliar”) é obrigatório pela legislação comercial e tem como finalidade demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no diário e constantes do balanço patrimonial da empresa.

Através dele, torna-se possível controlar o movimento de todas as contas contábeis separadamente, sendo que tal controle individual permite apurar saldos e seus resultados, a exemplo de saldo de uma determinada despesa ou da receita de vendas, uma vez que o mesmo fornece um histórico detalhado de transações e o saldo atual de cada conta do sistema contábil, durante o período selecionado.

As formalidades da escrituração contábil estão contidas no Decreto-Lei 486 de 03/03/1969.

Assim, ao curso de todo o processo, este argumento e tais documentos foram solememente ignorados, quer pelo autuante, nas vezes na qual prestou a informação fiscal, quer pelo diligente, nas oportunidades em que veio ao processo, tendo se manifestado nos seguintes termos, conforme também já relatado anteriormente: “creio”, “acredito”, ou seja, sem qualquer indicação conclusiva, o que talvez se justifique pelo fato de não ser o autor do lançamento, não tendo os elementos utilizados pelo autuante para tal, mas fato é que ambos descumpriram o teor do artigo 127, § 6º: “a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”.

De igual modo, o artigo 155 do RPAF/99, determina que “a decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento”, sendo que tal fato igualmente passou despercebido ao nobre Relator, seguramente em função do fato de ter sido o argumento

apresentado pela defesa, ignorado, tanto pelo autuante, quanto pelo estranho ao feito.

E não se diga que pelo fato de a acusação ser baseada num levantamento fiscal, a prova trazida ao processo não possa estar estribada em elementos contábeis, pois tal raciocínio fere de morte o direito de ampla defesa, pois a norma constitucional não impõe limites para a apresentação da prova, senão a de que seja lícita, como a aqui apresentada.

Posso também, invocar a prática deste CONSEF, quando da apreciação de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, ao analisar as perdas, firmar entendimento de que ser possível a prova trazida da contabilidade, a se perceber através do Acórdão CJF 0253-12/18, julgado em 09/08/2008, do qual extraio os seguintes trechos do voto condutor do Relator Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira:

“...Nesse sentido, a empresa Recorrente acosta documentos às folhas 627/656, alegando que promoveu o registro da perda de 7.674.530,00 kg, na movimentação de Nafta Bruta, em seu Livro Razão. Igualmente, às folhas 658/660, acosta documentos, com a alegação de que promoveu o registro da perda de 6.119.557,00 kg, na movimentação de Eteno. Acosta, inclusive, cópia de acórdão desta 2ª CJF, exarado no julgamento do AI 297515.0002/14-9, no qual se reconheceu a existência de perdas em seu processo produtivo.

Como se vê, não houve questionamento das provas apresentadas pela Recorrente, tendo, a autoridade fiscal, limitado-se a discorrer acerca do que considera perda “normal”, ou “razoável”, inadmitindo aqueles valores que se encontrem fora desse padrão.

O exame dos documentos acostados pelo Sujeito Passivo às folhas 627/656, bem como às folhas 658/660, revela que o Contribuinte possui registros idôneos da ocorrência de perdas na movimentação de seu estoque, declaradas e devidamente registradas em sua escrita contábil, elementos que não foram contestados pelo Autuante, como já destacado.

Ora, se o Sujeito Passivo experimentou perdas na movimentação de seus estoques, independentemente de qual venha a ser a natureza desses gastos, deve-se computá-las para efeito do levantamento quantitativo de estoques, sob pena de se exigir, a título de omissão de saídas, algo que desapareceu no interior do próprio estabelecimento.

De fato, a omissão de saídas de mercadorias decorre do fato de que os estoques reais do estabelecimento fiscalizado revelaram-se inferiores àquele contabilizado, autorizando a ilação de que as mercadorias desaparecidas saíram da empresa sem a emissão do documento fiscal exigível. Assim, deixar de contabilizar as perdas, incorridas e comprovadas, representa tratar, parte desse sumiço, como ‘saídas sem emissão de nota fiscal’, com atribuição de preço médio de venda no período, o que se constitui em flagrante injustiça.

As ‘perdas anormais’ não devem ensejar a tributação pelo preço de venda, mas o estorno do crédito correspondente, que se encontra associado aos preços de compra no período, algo que faz toda a diferença.

Assim, entendo que devem ser computadas as perdas declaradas e registradas pela Recorrente, em sua totalidade, no montante de 7.674.530,00 kg, na movimentação de Nafta Bruta, e de 6.119.557,00 kg, na movimentação de Eteno, o que reduz o valor da omissão de saídas a R\$937.184,38 (relativa a Eteno) e R\$710.784,97 (relativa a Nafta), perfazendo um total de R\$1.647.969,36, conforme planilha à folha 768”

Assim, independentemente de qualquer outro argumento, prova crucial e que poderia comprovar as alegações defensivas do contribuinte de negativa do cometimento da infração deixou de ser apreciada e analisada, e neste momento processual, após quase dez anos de tramitação, não vejo como se diligenciar neste sentido.

Logo, entendo que no presente caso, presentes a clara violação ao direito de ampla defesa do contribuinte, pelo desconhecimento absoluto de prova por ele trazida aos autos, bem como a insegurança na acusação, pela incerteza em relação à efetiva ocorrência dos fatos tidos como infracionais, previsão contida no artigo 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, o que me conduz à nulidade da infração 01, e consequentemente, à improcedência total do Auto de Infração, pela concordância quanto a nulidade da infração 02, e a improcedência da infração 01.

É como voto.”

VOTO (Vencido quanto à infração 1)

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão N° 0028-02/20) desonerou o sujeito passivo, decidindo pela Nulidade da infração 01, e Improcedência das infrações 02 e 03, do Auto de Infração, extinguindo o crédito tributário de R\$346.489,06, valor atualizado à data do julgamento (folha 751), fato que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, sendo cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, a conduta da autuada fora delimitada nas infrações abaixo descritas:

Infração 01 – 05.08.01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas por meio de levantamento de venda, com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição

financeira e administrativa de cartão de crédito...

Infração 02 – 05.05.03 – Omissão de saída de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios... e,

Infração 03 – 07.01.01 – Deixou de efetuar recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação...

Em análise proferida pela 2ª JJF, examinando os argumentos e informações do autuante no que tange as infrações 01, 02 e 03, bem como as argumentações por parte do sujeito passivo, em conformidade contida nos documentos, notas fiscais e demonstrativos fiscais (folhas 01 a 03, 10 a 221, 226 a 244, 249 a 307, 309 a 321, 326 a 331, 336 a 377 a 326, 654 a 662, 666 a 667, 670 a 671, 677, 681, 684, 689, 697 a 698, 702 a 707, 709, 717 a 719, 726), acostados ao PAF, aqui específico da seguinte forma:

I) Analisando a infração 01, a questão basilar no presente PAF, a salvo de dúvidas, é verificar que sinteticamente se as vendas declaradas pelo contribuinte autuado, em qualquer período, na modalidade mensal, sempre culminaram em valores inferiores às vendas informadas pelas administradoras de cartões de débito/credito, sendo assim, conforme demonstrativo abaixo, citado por gotejamento, percebe-se que tais fatos não ocorreram. Vejamos;

infração 1				
RELATORIO ANALÍTICO - APURAÇÕES CARTÕES x VENDAS				
competências	FOLHAS (10 A 37) - AUDITORIA ESTADO			FOLHAS (257 A 268) - DEFESA CONTRIBUINTE
	RELATÓRIO TEF			RELÁRIO DMA - CONTRIBUINTE
junho\2007	72.986,11	114.016,38	187.002,49	VENDAS MERCADORIAS
dezembro\2007	112.822,92	154.510,06	267.332,98	292.030,84
abril\2008	81.231,70	108.906,20	190.137,90	471.224,17
				305.823,36

RELATORIO SINTÉTICO - APURAÇÕES CARTÕES x VENDAS				
competências	total geral -TEF	vendas DMA	RESULTADO	
junho\2007	187.002,49	292.030,84	105.028,35	< - VENDAS A MAIOR DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE
dezembro\2007	267.332,98	471.224,17	203.891,19	< - VENDAS A MAIOR DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE
abril\2008	190.137,90	305.823,36	115.685,46	< - VENDAS A MAIOR DECLARADAS PELO CONTRIBUINTE

É nítido que o agente fiscal em auditoria, operou analiticamente, ou seja, cotejou os apontamentos do TEF em termos de espécies, de datas e de valores débito/ crédito, em confronto com as vendas apuradas pelas Reduções Z diárias, não guardaram íntima e completa identificação com os registros das vendas demonstradas de forma mensal nas DMA's do contribuinte autuado, haja vista que de forma mensal as receitas auferidas sempre foram superiores, em comparação com as receitas obtidas pelas operadoras de crédito e débito.

Peço vênia para convergir do conceituado julgamento da i. JJF “Voto Vencedor”, por entender que o recorrente está abrigado na legislação de regência e exponho a seguir;

Em conformidade contida na Lei nº 7.014/96, §4º do art. 4º pela redação dada pela Lei nº 11.899 com efeitos a partir de 31/03/2010, quanto a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem o pagamento do imposto, consigna em seu “Inciso VII - Valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”. Vê-se que, para legitimar a presunção de omissão de saídas, no período objeto da acusação, a condição essencial não concretizada neste PAF, seria de o contribuinte consignar receita em valores inferiores às informadas no TEF, pelas administradoras de cartões de débito e crédito, fato esse que não ocorreu.

No que diz respeito a Infração 1, pelo fato do agente autuante ter desconsiderado os

mandamentos enunciados no inciso VII, retro mencionado, expondo dados fiscais à indevida autuação, ferindo ao direito de ampla defesa, já que nos autos foram apensadas provas pelo contribuinte que não foram levadas em consideração, gerando insegurança na acusação, levando a nulidade da infração conforme a Súmula CONSEF nº 01.

II) Analisando a infração 02, não condiz com a infração dita: “omissão de saídas de mercadorias, decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros próprios. “, é notório que as informações apresentadas pelo autuante, não são compatíveis com a realidade dos fatos demonstrado por cotejamento, assim como as diferenças encontradas nas DMA’s (autuante e autuado), abaixo demonstrado;

RELATORIO SINTÉTICO - APURAÇÕES DIVERGÊNCIAS DMA AUTUANTE x DMA AUTUADO			
competências	DMA - AUTUANTE	DMA - AUTUADO	RESULTADO
março\2006	238.269,03	294.241,34	55.972,31 < - DIVERGÊNCIAS A MENOR DECLARADAS PELO AUTUANTE
outubro\2006	238.269,03	266.987,90	28.718,87 < - DIVERGÊNCIAS A MENOR DECLARADAS PELO AUTUANTE
dezembro\2006	238.269,03	307.794,45	69.525,42 < - DIVERGÊNCIAS A MENOR DECLARADAS PELO AUTUANTE

Em vista da verdade material dos fatos, obedecendo ao direito da ampla defesa E mediante pedido de esclarecimento detalhado para o agente autuante, conforme consta neste PAF, diligência (folha 666 e 667), tornou-se prejudicado, diante das divergências de valores apontadas pelo impugnante.

O agente autuante disse não ter considerado as Reduções Z, por estarem ilegíveis (folha 312), o contribuinte autuado, após ter conhecimento da informação fiscal por parte do autuante (folha 309 a 315), apresentou novas cópias de Reduções Z (folhas 336-650), e a resposta a posteriori advindo do agente fiscal foi no sentido: a) não concorda com as provas da defesa (folha 660); b) que é assim que se apuram as omissões de saídas nas fiscalizações de Ecf’s (folha 661); c) divergências entre informações da mesma natureza, quanto as informações contidas nas reduções Z, abaixo demonstradas, na qual em peça de informação fiscal (folha 671), respondeu que realizou os levantamentos confrontando os valores apenas da rubrica “dinheiro” das Reduções Z, com as receitas extraídas das DMA’s, culminando em vícios, quanto a forma de cálculo das omissões de vendas.

infração 2				
RELATORIO ANALÍTICO - APURAÇÕES Reduções Z (Contribuinte x Autuante)				
	FOLHA (378 a 379 e 476, 318 e 316)			
	RELATÓRIO VENDAS (REDUÇÃO Z)			
periodo	Red. z - contribuinte vendas liq.	Red.Z - auditoria fiscal	Deferenças apontadas	CONCLUSÕES
02/07/2006 - ecf 2	5.075,81	4.954,76	121,05	< - DIVERGÊNCIAS A MAIOR POR PARTE DO AUTUANTE
07/07/2006 - ecf 3	4.723,89	4.708,41	15,48	< - DIVERGÊNCIAS A MAIOR POR PARTE DO AUTUANTE
20/07/2006 - ecf 3	3.121,09	3.419,69	- 298,60	< - DIVERGÊNCIAS A MENOR POR PARTE DO AUTUANTE
10/09/2006 - ecf 2	2.627,10	3.549,09	- 921,99	< - DIVERGÊNCIAS A MENOR POR PARTE DO AUTUANTE

Por sua vez, no que diz respeito a infração 2, pelo fato do agente autuante ter negligenciado as provas, levando a interpretações econômicas/fiscais não compatíveis com a estreita observância do princípio da materialidade dos fatos inerente a lide, violando o princípio da ampla defesa, já que nos autos foram apensadas provas pelo contribuinte autuado e pelas respostas auferidas nas informações e diligência fiscal emanada pela JJJ (folha 666 a 667), não foram levados em consideração, gerando insegurança na peça de acusação, consequentemente levando a nulidade da infração conforme a súmula CONSEF nº 01.

III) Analisando a infração 03, referente o não recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, demonstram que houveram equívocos nas classificações dos itens contidos no PAF, por não se tratar de mercadorias para revenda, carecendo de sustentação quanto a infração cometida por cotejamento apresentamos notas fiscais cuja finalidade seria para a aquisição do imobilizado nf(s). 970950, 980446 (folhas 12 a 13), materiais de uso e

consumo nf.(s). 166656, 95564, 208412, compras com ICMS retido pelo fornecedor nf(s). 948044, 980446, neste sentido, como forma de validação complementar, relata o agente autuante estranho ao feito em sua informação fiscal (folha (684), no sentido de concordar plenamente com os argumentos da defesa, não merecendo assim, a procedência da referida infração.

Concluo assim, que os elementos acostados a lide justificam com segurança a NULIDADE das infrações 01 e 02, e a IMPROCEDÊNCIA da infração 03, do Auto de Infração, amparado pela Súmula CONSEF nº 01, e art. 18, Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, não merecendo reparo a Decisão recorrida.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)

Com a devida *venia*, divirjo parcialmente da decisão do Relator de não prover o Recurso de Ofício interposto através do Acórdão JJF nº 0028-02/20 que, por decisão não unânime, julgou Nula a exação 1 do Auto de Infração, cujo lançamento de ofício fora lavrado para exigir o ICMS de R\$120.290,16, decorrente de três infrações, sendo as duas primeiras julgadas nulas e a última Improcedente.

A minha discordância restringe-se unicamente à infração 1, pela qual se exige o ICMS de R\$78.173,40 sob a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito nos meses de: junho de 2007 a agosto de 2008, novembro e dezembro de 2008, conforme demonstrado às fls. 10 a 47 dos autos.

Registre-se que a constatação de operações registradas na escrita fiscal pelo contribuinte, sob a mesma modalidade de cartão de crédito ou de débito, em valores inferiores aos informados por instituições financeiras se constitui numa presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, salvo prova em contrário, de ônus excepcionalmente do contribuinte, conforme redação vigente à época dada pela Lei nº 8.542/02, com efeitos de 28/12/02 a 30/03/10, a seguir transcrita:

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

[...]

§ 4º 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.

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

(...)

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

Da análise dos demonstrativos, às fls. 10 a 12 e 34 a 36 dos autos, verifica-se que o levantamento fiscal coteja os valores consignados sob a modalidade de vendas em cartões de débito/ crédito nas Reduções “Z” do ECF com os valores informados de receitas pagas ao contribuinte pelas instituições financeira e administradoras de cartões sob a mesma modalidade de vendas de cartão de crédito e de débito, cuja diferença apurada de receita mensal a maior e, portanto, sem documento fiscal, aplicou-se a proporcionalidade às mercadorias tributadas vendidas, prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, apurando-se a base de cálculo de operações de vendas através de cartão de crédito/débito sem o correspondente documento fiscal, exigindo-se o ICMS sob a alíquota de 17%.

A JJF, através do voto vencedor, anulou a infração 1 sob a fundamentação de que não foram avaliadas as provas contábeis pelos prepostos fiscais, conforme excertos a seguir:

(...) o sujeito passivo trouxe aos autos, ainda que de forma amostral no intuito de descharacterizar a presunção

posta, os registros do Livro Razão, nos quais constam os valores creditados nas contas bancos (Unibanco e Banco do Brasil), pelas administradoras de cartões de crédito/débito relativos a operações realizadas em tais modalidades, ou seja, contra uma possibilidade bastante forte, baseada em prova indiciária, trouxe elementos e fatos concretos, não se podendo taxar tais registros como protelatórios ou procrastinatórios a nível de prova.

Ainda verifico na peça inicial de defesa, sempre reiterada nas diversas intervenções processuais do sujeito passivo, ter, com base neste livro contábil apresentado demonstrativo, pelo qual a acusação formulada na infração não subsistiria.

[...]

E não se diga que pelo fato de a acusação ser baseada num levantamento fiscal, a prova trazida ao processo não possa estar estribada em elementos contábeis, pois tal raciocínio fere de morte o direito de ampla defesa, pois a norma constitucional não impõe limites para a apresentação da prova, senão a de que seja lícita, como a aqui apresentada.

[...]

Assim, independentemente de qualquer outro argumento, prova crucial e que poderia comprovar as alegações defensivas do contribuinte de negativa do cometimento da infração deixou de ser apreciada e analisada, e neste momento processual, após quase dez anos de tramitação, não vejo como se diligenciar neste sentido.

Logo, entendo que no presente caso, presentes a clara violação ao direito de ampla defesa do contribuinte, pelo desconhecimento absoluto de prova por ele trazida aos autos, bem como a insegurança na acusação, pela incerteza em relação à efetiva ocorrência dos fatos tidos como infracionais, previsão contida no artigo 18, incisos II e IV, alínea "a" do RPAF/99, o que me conduz à nulidade da infração 01, (...)

Por sua vez, o autuante, quando da informação fiscal (fl. 310), afirma que 'Substantivamente, a apuração é feita confrontando-se as vendas por cartões de crédito ou de débito informadas pelas administradoras destes cartões com as informações prestadas pela Autuada através das Reduções Z, na rubrica "cartão".'

O fato é que registro contábil, específico ou não, de tais receitas pagas pelas administradoras de cartão em nada depõe a favor do contribuinte pois, no caso em análise, se não houver a necessária comprovação de que foram emitidos os correspondentes cupons fiscais das operações das vendas realizadas e pagas através de cartões de crédito/débito, com o correlato lançamento dos aludidos valores na escrita fiscal e consequente tributação, não há como elidir omissão de saídas destas operações, cuja presunção legal restringe-se apenas ao fato de considerá-las como receitas de mercadorias tributáveis, eis ser indubitável a existência destas receitas e a falta de tributação das mesmas, por inexistir o correspondente documento fiscal.

Sendo assim, ineficaz a prova relativa ao livro Razão para a improcedência da omissão apurada e, em consequência, para lastrear o voto vencedor pela nulidade da infração, pela qual se coteja os valores de receitas informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito com os valores declarados sob a mesma modalidade na Redução Z, de forma a comprovar a tributação de tais operações mercantis pelo sujeito passivo, sendo irrelevante, também, a alegação de defesa de que somente haveria a presunção se, e somente se, os valores fornecidos pelas administradoras fossem superiores aos valores de vendas declaradas pelo contribuinte, visto ser desarrazoável se comparar grandezas diversas entre si, ou seja, receita de vendas de cartão de crédito e de débito com todas as demais receitas de vendas, tipo: espécie, cheque, duplicata, ticket, etc.

Portanto, repise-se, a alegação de que tais receitas foram contabilizadas ou que os faturamentos mensais foram superiores aos valores informados pelas instituições financeiras ou administradoras não é suficiente para elidir a presunção contida no art. 4º, § 4º, VI, "b" da Lei nº 7.014/96, redação então vigente, uma vez que tais faturamentos são compostos de todos os meios de pagamento (cheques, dinheiro, cartões, transferências etc.).

É necessário que o autuado, no caso de não alocar tais receitas de cartão nesta modalidade, apresente notas ou cupons com correspondências de valores e datas àquelas receitas informadas analiticamente no relatório TEF, como também que tais documentos fiscais foram oferecidos à tributação, tarefa da qual não se desincumbiu o recorrente.

Contudo, pelas razões acima, em que pese entender que deva restabelecer o valor da infração 1 do lançamento de ofício, verifico que, por restar comprovado que o contribuinte, à época dos fatos geradores, era optante pelo regime de pagamento do imposto em função da receita bruta,

com aplicação de 5% sobre o valor da receita bruta do período, nos termos previstos no art. 504, IV do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, fato este alegado pelo autuado à fl. 718 dos autos e comprovado através das próprias DMA (fls. 257/272), vislumbro que há de incidir o índice de 5% (e não de 17%), previsto à época para tal opção, sobre as diferenças de base de cálculo apuradas, às fls. 12 e 36 dos autos, para cálculo do imposto a reclamar, o que remanesce o valor de R\$22.992,17 para a infração 1, conforme a seguir demonstrado:

INFRAÇÃO 1							
PERÍODO MENSAL	DIF. B. C. FL. 12	ICMS EXIGIDO	ICMS DEVIDO	PERÍODO MENSAL	DIF. B. C. FL. 36	ICMS EXIGIDO	ICMS DEVIDO
31/01/07	-	-	-	31/01/08	17.544,71	2.982,60	877,24
28/02/07	-	-	-	28/02/08	21.863,97	3.716,87	1.093,20
31/03/07	-	-	-	31/03/08	21.121,79	3.590,70	1.056,09
30/04/07	-	-	-	30/04/08	23.657,04	4.021,70	1.182,85
31/05/07	-	-	-	31/05/08	26.311,89	4.473,02	1.315,59
30/06/07	39.918,75	6.786,19	1.995,94	30/06/08	28.595,96	4.861,31	1.429,80
31/07/07	42.324,17	7.195,11	2.116,21	31/07/08	24.613,58	4.184,31	1.230,68
31/08/07	40.280,65	6.847,71	2.014,03	31/08/08	25.363,23	4.311,75	1.268,16
30/09/07	26.338,77	4.477,59	1.316,94	30/09/08	-	-	-
31/10/07	22.326,81	3.795,56	1.116,34	31/10/08	-	-	-
30/11/07	16.873,60	2.868,51	843,68	30/11/08	25.876,69	4.399,04	1.293,83
31/12/07	21.745,29	3.696,70	1.087,26	31/12/08	35.086,62	5.964,73	1.754,33
TOTAIS:	209.808,04	35.667,37	10.490,40	TOTAIS:	250.035,48	42.506,03	12.501,77

Diante destas considerações, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício apenas para restabelecer, em parte, o valor da infração 1 do lançamento de ofício, ao montante de R\$22.992,17, anuindo à Decisão recorrida em relação às demais infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206933.0002/10-2, lavrado contra **SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.992,17**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, vigente à época dos fatos geradores, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1) - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à infração 1) - Conselheiros: Cláudio José Silveira Pinto, Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 5 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CLÁUDIO JOSÉ SILVEIRA PINTO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Quanto à infração 1)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR
(Quanto à infração 1)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE /PROFIS