

A. I. Nº - 272466.0120/15-4  
AUTUADO - ELETROSOM S/A.  
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0033-02/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. OMISSÃO DE SAÍDA. a)** LEVANTAMENTO DE VENDA COM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Valor reduzido em face de comprovação de que parte das operações ocorreram com consequente emissão de documentos fiscais. Infração parcialmente subsistente. **b)** ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. Infração reconhecida. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, foi lavrado em 09/12/2015, para exigência de ICMS e multa, no valor principal de R\$232.486.60, contendo as seguintes imputações:

**Infração 01 – 05.08.01:** Omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito. Valor: R\$231.617,85. Período: Janeiro a Novembro 2013, Janeiro a Dezembro 2014. Enquadramento legal: Artigo 4º, § 4º, VI da Lei 7.014/96. Multa: 100%, artigo 42, III da Lei 7.014/96.

**Infração 02 – 05.05.01:** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Valor: R\$868,75. Período: Janeiro, Março, Maio, Junho, Julho, Agosto e Dezembro 2013, Janeiro a Março, Maio, Julho a Outubro e Dezembro 2014. Enquadramento legal: Artigo 4º, § 4º, IV da Lei 7.014/96. Multa: 100%, artigo 42, III da Lei 7.014/96.

O contribuinte cientificou o lançamento em 10/12/2015 e, conforme fls. 30-47, o impugnou na seguinte forma:

No item “FATOS”:

Infração 01

Diz que para a apuração da base de cálculo das operações omitidas o Fisco aplicou a regra de presunção prevista na Instrução Normativa 56/2007, ou seja, considerou todas as operações declaradas pelas administradoras dos cartões de crédito como supostamente omitidas e reduziu o valor dessas operações mediante a aplicação do índice de proporcionalidade extraído a partir da razão entre as saídas tributadas e as não tributadas (isentas ou sujeitas à ST) e sobre a BC encontrada após a aplicação dos índices, calculou o imposto exigido, mediante a aplicação da alíquota de 17%.

Entretanto, diz, irá demonstrar que o imposto foi integralmente recolhido, pois o que ocorreu foi mero equívoco formal no ECF da Impugnante, já que todas as operações realizadas com cartões de crédito/débito foram registradas nos cupons fiscais sob a forma de pagamento “outras/dinheiro/cheque”. Assim, ao comparar o registro dos cupons fiscais (Demonstrativo Z) com os relatórios emitidos pelas administradoras dos cartões, o Fisco considerou não tributada a venda com cartão de crédito/débito.

#### Infração 02

Reconhece o cometimento da infração e diz que realizará seu pagamento.

No item “DIREITO”, subitem “III.1 NULIDADE DO AI. DESCONSIDERAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL/CONTÁBIL DA IMPUGNANTE PARA O LANÇAMENTO RELATIVO À INFRAÇÃO 1”, destaca que o Fisco considerou como diferença a totalidade dos valores constates no Relatório TEF, pois neles não havia a declaração de venda com pagamento via cartão de crédito/débito, mas, diz, que para realizar o arbitramento da BC do ICMS omitido, o Fisco desconsiderou a documentação fiscal/contábil da Impugnante retratando que os valores indicados pelas administradoras de cartões de crédito “no compuseram a base de cálculo do ICMS apurado e recolhido no período. Ou seja, a Fiscalização baseou-se em apenas dois documentos (Relatório TEF e cupons fiscais – relatório redução Z) para presumir que os valores teriam sido omitidos pela Impugnante na apuração do imposto estadual”.

Alega que de acordo com o art. 148 do CTN, a administração poderá realizar arbitramento da BC sempre que forem omitidas declarações do sujeito passivo ou em casos em que as mesmas não mereçam fé, técnica que se apresenta como o última das providências a ser levada a efeito para o lançamento do crédito tributário, de modo que só pode ser utilizada quando os dados da escrita do contribuinte são imprestáveis, em virtude de omissões ou falsidade, mas, repetindo o citado equívoco no ECF, não seria o seu caso.

Fala que todos os valores constantes no Relatório TEF constam nos seus livros fiscais, de modo que a sua análise pelo autuante teria identificado o correto pagamento do ICMS. Ademais, diz que antes da lavratura do AI explicou ao autuante a situação que gerou a diferença autuada, pois já havia precedentes sobre o mesmo caso, bem como disponibilizou a documentação necessária à constatação de ausência de prejuízo ao Erário, razão pela qual entende que o AI se acha eivado de nulidade, pois, deixando de analisar a documentação, o autuante lhe imputou o ônus de desconstituir a presunção de omissão de receitas, medida que dificulta o seu direito de defesa, o que, entende, necessita a realização de perícia técnica que irá requerer, caso a nulidade não seja acolhida.

No item “III.2 RAZÕES PARA DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO OBJETO DA INFRAÇÃO 1”, repete que por um problema técnico no ECF, todas as vendas do período foram registradas com pagamento na modalidade “outros” ou “dinheiro” ou “cheque”, o que ensejou a diferença constatada pelo Fisco e que diante do expressivo volume junta apenas amostragem de cupons fiscais, mas que a totalidade está à disposição, caso se julgue necessário para realização de perícia.

Diz ser fácil constatar o erro de processamento no ECF, pois seria impossível comercializar eletrodomésticos e móveis, entre outros produtos, sem pagamento via cartões de crédito/débito, razão pela qual a presunção fiscal de que todos os valores apresentados no Relatório TEF foram omitidos merece ser desconstituída, ainda que não se fale que o citado relatório teria sido erroneamente emitido pelas administradoras, posto que as informações são automaticamente obtidas com base nos dados dos cupons emitidos no ato da venda, mas, repete, que todos seus valores foram oferecidos à tributação, eis que compõem os valores equivocadamente tidos sob a modalidade de pagamento “outros”, ou “dinheiro” ou “cheque” e que para comprovar tal afirmativa fará algumas confrontações entre os valores indicados no Relatório TEF e os cupons/NFs emitidos (doc. 4), o que, alega, não excluirá a necessidade de perícia técnica para confirmar sua assertiva.

Nesse sentido, dizendo que o fenômeno se repete em todos os meses da autuação, reproduz parte do Relatório Diário Operações TEF de janeiro 2013 que acompanha a autuação e planilha que elabora onde há identificação de cupons e/ou NFs com valores correspondentes que, por conseguinte, diz comporem a BC do ICMS recolhido.

Ressalta a essencialidade da realização de perícia para poder confrontar cada um dos valores tidos como omitidos para se concluir sobre sua assertiva, pelo que, pedindo o cancelamento do AI e indicando assistente técnico, apresenta os seguintes quesitos a serem respondidos na diligência técnica:

- 1) É possível afirmar que todos os cupons fiscais emitidos pela Impugnante nos anos-calandários 2013 e 2014 indicam a modalidade “outros” ou “dinheiro” ou “cheque” como forma de pagamento das operações, inclusive vendas por cartão de crédito?
- 2) Há correspondência entre os valores indicados no Relatório TEF pelas administradoras de cartão e os cupons e NFs emitidos pela Impugnante no mesmo período? Tais valores compuseram a BC do ICMS devido à Bahia?
- 3) Tendo em vista a resposta acima, pode-se afirmar que não houve recolhimento a menor de ICMS sobre os montantes indicados no Relatório TEF, objeto da presente autuação fiscal?

No item “III.3 SUBSIDIARIAMENTE: CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA”, diz que ainda que se entenda devido o valor do ICMS exigido, o lançamento deve ser reformulado porque o valor da multa tem efeito de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal e em subsidio a tal entendimento reproduz o art. 150, IV, da CF, excerto de doutrina e ementas de decisões judiciais.

Concluindo, pede:

- a) Reconhecimento de nulidade da Infração 01, tendo em vista a desconsideração dos documentos fiscais/contábeis da Impugnante para a verificação do valor supostamente devido (irregularidade do procedimento de arbitramento da base de cálculo);
- b) Caso ultrapassada essa questão, em relação à infração 01, que seja deferido pedido de realização de perícia técnica, considerando sua necessidade/utilidade para a solução do caso;
- c) Ainda quanto à Infração 01, após a realização da perícia ou ainda que a referida prova seja considerada desnecessária, tendo em vista a prova já produzida na presente defesa, que seja julgado improcedente o lançamento fiscal, com a desconstituição integral do Auto de Infração;
- d) Subsidiariamente, caso mantida qualquer parcela de imposto, que sejam canceladas as multas lançadas sob o percentual de 100% do valor do imposto, em virtude do nítido caráter confiscatório ou, quando menos, que sejam reduzidos aos patamares permitidos pela jurisprudência dominante do STF.

Foi prestada informação fiscal às fls. 344 a 346. Após reproduzir as infrações e sintetizar a Defesa, o autuante informa:

Infração 01

Preliminarmente, dizendo que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos e tendo em vista as provas autuadas, sugere o indeferimento do pedido de perícia.

Informa que a infração foi detectada mediante roteiro de auditoria TEF X ECF, que consiste no cotejo das informações obtidas nos “Relatórios Diários Operações TEF, fornecidas pelas Administradoras de Cartões de Crédito/Débito, mediante prévia autorização do contribuinte, cuja base legal é o Convênio ECF 01/01, com as informações constantes nas Reduções “Z” diárias, especificamente as informações referentes aos “Meios de Pagamento”, que discriminam por espécie (dinheiro, cheque, cartão de débito/crédito, etc.) as formas de recebimento das vendas

realizadas pelo contribuinte, alimentando a “Planilha de Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito”, cuja base de cálculo encontrada é reduzida mediante a aplicação do “índice de proporcionalidade”, obtido através do quociente entre o montante das saídas tributadas (base de cálculo) e as saídas totais (valor contábil).

Quanto aos demais argumentos defensivos, diz que o Impugnante não conseguiu elidir a acusação fiscal, mantendo os débitos apurados, pedindo que o AI seja julgado procedente.

Em relação à multa proposta, salienta que são as penalidades previstas para as irregularidades apuradas e que não se inclui na sua competência ou mesmo do órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual em vigor.

Por fim, escrevendo o brocado jurídico “*allegare sine probare et non allegere paria sunt*” (*alegar e não provar é o mesmo que não alegar*), requer que o AI seja julgado procedente para que seu valor seja homologado.

À fl. 352 consta pedido de diligência da JJF à Infaz de origem para o seguinte:

- 1) Intimar o sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar suas alegações, ínsitas no demonstrativo de fls. 279 a 338 (doc. 4 da Defesa), porém, desta vez, a partir do modelo “levantamento fiscal” intitulado de “DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS PELO ICMS” (fls. 16 e 17, do PAF), ou seja, inserindo no aludido *levantamento fiscal* os documentos fiscais relacionados às fls. 279 a 338 dos autos, os quais o autuado sustenta que têm vinculação com os valores informados no Relatório TEF e que foram oferecidos à tributação sob modalidades de pagamento diversas, mantendo, assim, o mesmo *layout*, inclusive com a *totalização mensal*;
- 2) Após o cumprimento da etapa anterior, examinar os documentos fiscais e os dados inseridos pelo autuado no levantamento fiscal, certificando se realmente conferem e se apesar de consignar modalidades diversas de pagamento de cartão de crédito/débito, coincidem em valores, data de emissão, etc., como também se tais valores foram devidamente escriturados nos livros fiscais próprios, além de outras considerações que entenda indispensáveis;
- 3) Por fim, caso necessário, refazer o demonstrativo e, nesta hipótese, fornecer sob recibo, cópia ao sujeito passivo, cientificando do prazo de dez dias para se pronunciar, caso deseje.

Feita a Intimação fiscal (fls. 356-359), às fls. 362-364 o sujeito passivo se manifesta dizendo que em razão da extensão do relatório, e visando facilitar a realização da diligência fiscal, informa que o referido documento será apresentado em formato digital (CD-ROM).

Aduz que demonstrou na Impugnação que o imposto exigido foi recolhido aos cofres públicos porque o que de fato ocorreu, repisa, foi que por mero equívoco formal no ECF da Requerente, “todas as operações com cartão de crédito/débito foram registradas sob outras formas de pagamento, motivo pelo qual a Fiscalização deixou de considerar a emissão de documento fiscal em relação às vendas efetuadas no período autuado”.

Assim, diz, apresenta o relatório pedido nos exatos termos da solicitação da JJF, ou seja, “elencando os códigos de venda e documentos fiscais relativos a mais de 4.000 (quatro mil) operações de venda, relacionando-as às informações constantes no Relatório TEF disponibilizado pelas empresas de cartão de crédito”.

Sobre a questão de divergências entre valores dos cupons fiscais emitidos (informados na planilha de conciliação já apresentada anteriormente pela empresa) e aqueles constantes no Relatório TEF disponibilizados pela operadoras dos cartões, diz que se devem ao fato de que “além das vendas das mercadorias que estão registradas nos cupons fiscais emitidos, a Requerente também ofereceu aos seus clientes a contratação de seguros e garantia estendida para os produtos, recarga de créditos de celular e até mesmo a realização de cursos online, os quais

estão registrados nos valores constantes no Relatório TEF, em virtude do pagamento via cartão de crédito/débito”.

Assim, fala que “apesar de o cupom fiscal relacionar o valor apenas da mercadoria vendida, o valor pago em cartão de crédito pelo cliente foi maior, pois também abrangeu a contratação de serviços não tributados pelo ICMS”.

Conclui requerendo a improcedência do lançamento.

Retornado ao CONSEF sem que o autuante tenha se manifestado sobre a manifestação do Impugnante, nem sobre a documentação apresentada, conforme pedido de fl. 374, o PAF foi devolvido à Infaz de origem para, em segunda diligência, concluir o pedido na diligência anterior, qual seja, a Informação do autuante à respeito da documentação apresentada pelo Impugnante.

Às fls. 379-382 a Autoridade fiscal autuante informa que o contribuinte não se desimbuiu de atacar o mérito da ação fiscal conferindo os demonstrativos de débito apresentados pelo Fisco e, se fosse o caso, apresentar contraprovas ao AI.

Repisa que a ação fiscal goza de presunção de certeza e liquidez do crédito tributário e que não há reparos a fazer quanto à Infração 01, pois, da manifestação e documentação apresentada pelo Impugnante, diz:

- a) Que o contribuinte insiste em alegar que seu débito fiscal se deve a “um problema técnico em seu sistema emissor de cupons fiscais (ECF), todas as vendas do período foram registradas com pagamento de modalidade “outros” ou “dinheiro” ou “cheque”, o que deu ensejo à diferença constatada pela Fiscalização” (fls. 07 e 362);
- b) Que embora o contribuinte tenha preenchido parcialmente algumas lacunas do demonstrativo de débito (fl. 371), deixou de anexar cópias dos respectivos cupons fiscais e que, nestas condições, não há reparos a fazer, visto que a ação fiscal está fundamentada nas mídias fornecidas pelas Administradoras de Cartões (TEF) e na leitura da Memória da Fita Detalhe dos ECFs apresentados pela empresa (fl. 24);
- c) Que não procede a irrisignação do contribuinte com fundamento na aplicação da “*Teoria da proibição de comportamento contraditório*”, que, no caso, assim explica:

Na hipótese do uso do ECF, a legislação determina que os usuários, 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 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, mas o contribuinte não integrou o ECF ao TEF.

Frisa que as alegações e documentos trazidos pelo Impugnante, por si só, não elidem a presunção legal, visto que, tendo recebido cópia do levantamento fiscal e dos TEFs diários, deveria ter demonstrado mediante confronto entre os documentos emitidos (cupom fiscal e/NFs) e as informações prestadas pelas administradoras dos cartões, pois, caso cumprisse as obrigações legais, não haveria divergência a apurar e as descumprindo (agindo de forma contrária), o contribuinte assumiu o risco da operação e, em Direito ninguém pode se valer de sua própria torpeza para se livrar das consequências de um negócio jurídico que cause prejuízo a si ou a outrem (CC: Arts. 150 e 883).

Observa que, no caso, a presunção só restaria elidida se o contribuinte comprovasse que os valores constantes dos TEFs foram tributados, seja através do ECF ou das NFs emitidas, mas as alegações defensivas trazidas aos autos se situam no terreno das assertivas, sem provas que as corroborem”.

Conforme pedido de fl. 387, pela 3ª vez o PAF foi novamente baixado em diligência à Infaz de origem para:

- 1) Intimar o autuado a apresentar os cupons fiscais e NFs referentes às operações que indicou no demonstrativo gravado no CD-ROM de fl. 371;
- 2) Que o autuante, de posse dos documentos fiscais que venham a ser apresentados pelo contribuinte, examine se os documentos conferem com os que foram indicados no demonstrativo de fl. 371. Caso positivo, deverá excluir da infração os débitos referentes às operações cujos documentos fiscais coincidam em data e valor com os informados nos relatórios TEFs;
- 3) Havendo mudança de valor devido, novos demonstrativos deverão ser elaborados.

Via DTE e mediante entrega de cópia do demonstrativo da presunção de omissão de operações gravada no CD de fl. 371 (fl. 395), aportado aos autos pelo Autuante, em 22/03/2018, o contribuinte foi intimado nos seguintes termos: “Nos termos da legislação vigente, INTIMAMOS o contribuinte a apresentar os documentos para fins de elidir a autuação fiscal, no prazo de 60 dias, a cumprir a diligência do CONSEF-BA (conf. Anexo, que, no caso, é uma cópia do pedido de diligência de fls. 387-388).

Em manifestação datada de 28/05/2018 (fls. 397-401), o Impugnante informa que cumprindo o determinado pela intimação, e buscando reforçar os elementos de prova, apresenta no CD (fl. 409-A) parte dos documentos solicitados na Intimação (Livros e NFs de entrada e saída), além de um novo relatório de conciliação dos 4.457 registros indicados no Relatório TEF apresentado pelas administradoras de cartões, no qual fala ter identificado 4.370 registros, significando a conciliação de 98% deles.

Em relação ao novo relatório de conciliação apresentado, ressalta que as informações contidas no Relatório TEF relativas à data, número de autorização e valor, são insuficientes para efetuar a identificação de 100% dos registros. Além disso, diz que a complexidade das operações realizadas também dificulta a identificação de registros, tais como:

- Pagamento parcial no cartão;
- Pagamento parte com cartão de débito e parte com cartão de crédito;
- Pagamento com mais de um cartão no débito ou no crédito ou em ambos;
- Recebimento de uma ou mais parcelas de vendas de mercadorias, ou de mercadorias e serviços, efetuadas anteriormente de forma parcelada;
- Recebimento exclusivo de serviço de recarga de celular, sem venda de mercadoria conjunta.

Alega que tais formas de pagamento podem agranger até 8 pedidos de venda diferentes, com até 8 cupons fiscais ou até 4 NFs em uma única operação (número de autorização TEF). Aduz que os valores do Relatório TEF compreendem por muitas vezes o valor de uma venda de mercadoria somada a um serviço, o que, afirma, pode gerar diferença entre o valor do cupom e o valor recebido pelas operadoras de cartões. Nesse sentido, diz encaminhar 5 exemplos de pedidos de vendas cujo valor do cupom fiscal coincide com o valor da operação no Registro TEF (PVs 25676, 28642, 29098, 29635 e 31491).

Em relação ao PV 29098, diz servir de exemplo dos casos em que há venda de serviço, de modo que o valor da operação constante no Relatório de Conciliação de R\$890,00, é composto por R\$798,91, relativos à venda da mercadoria e comprovado pelo cupom fiscal, somado com a venda de serviço no valor de R\$91,29.

No intuito de esclarecer as informações constantes no novo Relatório de Conciliação (Planilha “166-Caetité\_Vcartão-2013-2014\_26-05-18”), descreve:

- **Data, Tipo, Administradora e Valor:** Informações fornecidas pelas operadoras de cartão e apresentadas pelo autuante.
- **Pedido de Venda (PV1 a PV8):** Pedidos de venda identificados para cada operação.

- **Cupons Fiscais (CF1 a CF8):** Cupons fiscais relacionados aos respectivos Pedidos de Venda, para cada operação.
- **Notas Fiscais (NF1 a NF4):** Notas fiscais relacionadas aos respectivos Pedidos de Venda, para cada operação.
- **Faturamento (V. Produtos, V. Serviços, V. Total):**
  - . V. Produtos = Valor dos **produtos** dos cupons e notas fiscais de todos os Pedidos de Venda, identificados para cada operação;
  - . V. Serviços = Valor dos **serviços** de todos os Pedidos de Venda, identificados para cada operação;
  - . V. Total = a **soma dos produtos e serviços** identificados para cada operação.
- **Pagamento (V. Cartão, V. Outro, V. Total):**
  - . V. Cartão = Valor (total ou parcial) **pago no cartão**, referente a cada operação de venda identificada.
  - . V. Outro = Valor pago por outra forma, **além de cartão**, referente a cada operação de venda identificada.
  - . V. Total = Valor **total** da venda, pago total ou parcialmente no cartão.
- **Recbto. (Rec. Cartão):** Valor de parcelas recebido no cartão, referente a vendas efetuadas anteriormente de forma parcelada. Compreende também o recebimento de serviço de recarga de telefone celular.
- **Observação:** Identificação se a respectiva operação é de venda ou recebimento de parcela/recarga.
- **Observação 2:** Identificação se o valor da operação corresponde ao pagamento parcial em cartão, referente uma venda, ou ao recebimento de parcela (s) ou recarga de telefone.

Dizendo que não obteve acesso ao “demonstrativo de fls. 371” – **que ele próprio produziu** -, para fins de atendimento ao item da Intimação referente a “apresentar os cupons fiscais e notas fiscais indicadas no demonstrativo fls. 371 dos autos” informa que está realizando diligências na SEFAZ para que seja obtida ciência de tal demonstrativo”.

Em 04/06/2018, conforme recibo de fl. 375, o Impugnante recebeu cópia do demonstrativo da presunção de omissão de operações gravada no CD de fl. 371 (fl. 395) que ele próprio produziu e aportou aos autos à fl. 371.

Pede o prosseguimento do feito para que sejam extintos os valores do Auto de Infração e requer a prorrogação do prazo por mais 10 (dez) dias, a fim de atender integralmente ao solicitado pela Fiscalização.

Às fls. 411-416 o Impugnante se manifesta em complemento à manifestação anterior. Esclarece que o documento de fl. 371 (CD-ROM) complementa as informações anteriores detalhadas no "Demonstrativo Z" que acompanhou o AI e contém a relação dos números de autorização, valores e datas das operações realizadas por meio de cartões CIELO, no período autuado.

Com relação à disponibilização dos cupons fiscais, diz que já apresentou à Fiscalização cópia dos arquivos MFD, que contém todos os cupons fiscais emitidos no período autuado, sendo possível verificar o suporte fiscal das operações apontadas no demonstrativo de fl. 371. Além disso, informa que na petição protocolada em 28/05/2018, juntou aos autos a planilha de conciliação relativa às 4.457 operações de vendas, de forma que a análise da referida planilha, bem como a leitura do arquivo MFD (para o caso dos cupons), entende suficiente para atender à intimação e para esclarecimento das informações prestadas à fl. 371.

Aduz que agora apresenta planilha referente a 53 registros indicados no "Demonstrativo Z" e planilha de fl. 371, por amostragem, juntando, separadamente, os cupons, NFs e contratos de serviço a que se referem tais operações.

Repetindo que pelas razões já expostas não haverá correspondência entre os valores das NFs e cupons fiscais com o valor informado pela administradora de cartão de crédito, exemplifica em telas que cola à peça escrita, a alegada vinculação e correspondência entre os documentos.

Às fls. 421-428, o autuante presta nova Informação Fiscal. Informa que em atendimento ao despacho de fls. 387/388, cumpre informar que a Infração 01 – 05.08.01 Auditoria TEF X ECF (omissão de saídas) deve ser julgada **procedente**, pelos motivos abaixo:

**Infração 01** – 05.08.01 Auditoria TEF X ECF (omissão de saídas)

Concedeu 60 dias (fls. 392-395) para o contribuinte apresentar provas relevantes com relação à autuação fiscal, nos termos da 3ª diligência determinada pelo Consef (387/388). Pontuando a exposição, diz não haver reparos a fazer, posto que, o Impugnante não apresentou Fatos Novos Relevantes que poderiam macular a presente ação fiscal.

**Primeiro**, porque todos os papéis de trabalho encontram-se no processo (fls. 16/17/24). O **Demonstrativo Z** (TEF X ECF-MFD) é autoexplicativo (fls. 16/17). A defesa do contribuinte deixou de anexar cópias dos respectivos cupons fiscais referentes às operações com vistas a elidir a presente autuação. Repete que a ação fiscal está fundamentada nas mídias fornecidas pelas Administradoras de Cartões (**TEF**) e na leitura da Memória de Fita Detalhe das **ECFs** apresentadas pela empresa (fl. 24). 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.

**Segundo**, descrevendo a estrutura legal do arquivo Memória da Fita Detalhe – MFD contida no Ato Cotepe 17/04, diz que a simples leitura dos registros **E21** (Detalhe do Cupom Fiscal e do Documento Não Fiscal – **Meio de Pagamento: cartão, dinheiro, financeira, cheque**) das Memórias de Fita Detalhe-MFD das **ECF** (fls. 24) trazidas à colação pelo contribuinte constata as diferenças apuradas pelo Fisco, visto que o **Meio de Pagamento** utilizado pelo contribuinte foi em regra: **financeira, dinheiro...** e não **cartão de crédito/débito**.

**Terceiro**, o Fisco exige que os emissores de cupom fiscal (**ECF**) estejam **acoplados** nas máquinas de cartão de crédito/débito (**TEF**). Trata-se de uma obrigação acessória (CTN). **Caso a empresa cumprisse tal exigência**, não haveria divergências a apurar, pois os valores dos cupons fiscais (**ECF**) seriam equivalentes aos consignados na **TEF**. Nestas condições, o contribuinte assumiu o risco da operação. No caso dos autos, o contribuinte **não interligou o ECF à TEF**, ocasionando a presente distorção na apuração do ICMS devido.

Dizendo que no caso existem características para tanto, repisa o argumento da teoria da proibição de comportamento contraditório da qual, segundo ele, o Impugnante quer se beneficiar (NCC: Art. 422).

Fala existirem quatro elementos para a caracterização do “*Venire*”:

- i) um “*factum proprium*”, isto é, uma conduta inicial (**quisição de ECF**);
- ii) a legítima confiança de outrem na conservação do sentido objetivo desta conduta;
- iii) um comportamento contraditório com este sentido objetivo (**falta de integração da TEF com o ECF**);
- iv) um dano: em razão da conduta contraditória do contribuinte, poderá ocorrer um DANO IRREPARÁVEL para os cofres públicos: **frustração de receita tributária (divergência entre o batimento ECF X TEF)**.

Resumindo: na hipótese de uso de ECF, a legislação determina que os usuários de ECF, 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 do Estado de São Paulo:

“Dano moral. Responsabilidade civil. Negativação no Serasa e constrangimento pela recusa do cartão de crédito, cancelado pela ré. – Caracterização. Boa-fé objetiva. Venire contra factum proprium. Administradora que aceitava pagamento das faturas com atraso. - Cobrança dos encargos da mora. – Ocorrência. Repentinamente invoca cláusula contratual para considerar o contrato rescindido, a conta encerrada e o débito vencido antecipadamente. Simultaneamente providencia a inclusão do nome do titular no Serasa. – Inadmissibilidade. Inversão do comportamento anteriormente adotado e exercício abusivo da posição jurídica. Recurso improvido.” (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível n. 174.305-4/2-00, São Paulo, 3ª Câmara de Direito Privado – A, Relator: Enéas Costa Garcia, J. 16.12.05, V. U., Voto n. 309).

Com efeito, observa-se 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. Ressalte-se que quanto à alegação de se considerar como vendas através de cartão de crédito/débito, as operações levadas a cabo pelo contribuinte, não merece acolhimento, uma vez que, para elidir, de modo válido, a presunção legal de omissão de saídas, deveria ter feito o cotejamento diário da cada venda informada pelas administradoras através dos TEFs diários, com o que consta no ECF e/ou notas fiscais emitidas, o que não ocorreu. Não cabe à Fiscalização buscar elementos para sustentar alegações do autuado, visto que tais provas são de sua responsabilidade.

**Quarto**, além de não acoplar o TEF ao ECF, o contribuinte acrescentava no pagamento (na modalidade cartão) inúmeros “**peduricários**” (garantia estendida, vendas financiadas, recarga de celular...). Pior. Às vezes, numa única Autorização da administradora de cartão de crédito poderia estar vinculado dois ou mais Cupons Fiscais. Em suma, o “*modus operandi*” da empresa era complexo com vistas a esquivar-se das auditorias TEF x ECF. Ao invés de simplificar e proporcionar uma ampla transparência para cada operação mercantil, o contribuinte optou por tornar complexa a operação comercial, tumultuando ou mesmo inviabilizando uma futura auditoria fiscal, como foi o caso dos autos. **Bastaria tão-somente acoplar a TEF ao ECF ou, alternativamente, para cada operação comercial (venda de eletrodoméstico) vincularia um Cupom Fiscal e a uma Autorização da Administradora de cartão ou, ainda emitir uma NFE discriminando as autorizações das administradoras de cartão (se fosse o caso).** (grifos no original)

**Quinto**, a lei do ICMS (Lei 7014/96) consigna:

“Art. 17: § 1º **Integra** a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

“§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto:**”

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) **seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição**”.

Assim, afirma, “*todos as importâncias recebidas pelo contribuinte a título de seguro, juros, venda parcelada, garantia estendida... devem-se integrar a base de cálculo do ICMS*”.

**Sexto**, o STJ (súmula 395) inclusive sumulou o entendimento:

*"O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal"*

**Sétimo**, o **Consef** tem decidido nesse diapasão:

Auto de Infração: 272466.0001/16-3

Contribuinte: DOCELAR SUPERMERCADOS LTDA

Inscrição Estadual 050.874.673

Autuante: RENATO AGUIAR DE ASSIS

Unidade: CONSEF/1A JUNTA - Nr sessão: 129/2017 Data do julgamento/Horário: 15/12/2017 - 08:30 Relator: JOSE RAIMUNDO CONCEICAO

Tipo de Recurso ou Defesa: Defesa

Ementa: ICMS. 1. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. a) LEVANTAMENTO COM CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO. Legalmente presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que não ocorreu, no presente caso. Os argumentos defensivos de que todas as vendas com cartões têm cupom fiscal correspondente não restam comprovados; o demonstrativo elaborado não faz correspondência com os valores descritos nos TEF diário; a utilização de POS sem integração ao ECF não assiste direito do autuado. **Infração caracterizada.**

Auto de Infração: 272466.0044/17-2

Contribuinte: KISSIA DANIELLE CARDOSO VILASBOAS BARROS - ME,

Inscrição Estadual 114.159.441

Autuante: RENATO AGUIAR DE ASSIS

Unidade: CONSEF/2A JUNTA - Nr sessão: 041/2018

Data do julgamento/Horário: 23/05/2018 - 08:30

Relator: JORGE INACIO DE AQUINO

Tipo de Recurso ou Defesa: Defesa Ementa: ICMS. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. **DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE O VALOR DAS VENDAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE E O VALOR FORNECIDO POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA E ADMINISTRADORA DE CARTÃO.** A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Multa de 100% capitulada no art. 42, inciso III, alínea “f”, itens 2, da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

De modo a manter a acusação fiscal, ratifica “*in totum*” o roteiro de auditoria (TEF X ECF), compreendido na **Infração 01** – 05.08.01 Auditoria TEF X ECF (omissão de saídas), com fulcro nas fls. 18 a 24 dos autos

Na oportunidade fez a seguinte observação: “*tendo em vista o cumprimento desta terceira diligência referente a este contribuinte, solicito ao egrégio CONSEF que, caso haja necessidade de emissão de futura Informação Fiscal, seja dirigida para outro **Auditor Fiscal estranho ao feito** (terceiro) com vistas a dar continuidade ao Processo Administrativo Fiscal, face à descontinuidade superveniente do sistema **PRODIFE** encerrado em 31/10/2016 (vide comunicado anexo), único sistema oficial da SEFAZ/BA apto a executar o cruzamento **TEF X ECF** (detalhe: o **SIATF** não realiza tal rotina), com reflexos negativos na execução de **futuros** roteiros de auditoria fiscal, com ênfase na Memória de Fita Detalhe-ECF, por ausência de *fornecimento de licenças para uso desse imprescindível software e considerando à complexidade da fiscalização “sub judice” (milhares de registros indicados no relatório TEF apresentados pelas administradoras de cartões, bem como uma infinidade de operações de emissão de cupom fiscal - Memória de Fita Detalhe-MFD das ECFs...*).*”**

Pautado para julgamento, antes da leitura do relatório, o Procurador legal do sujeito passivo levantou questão que entendeu prejudicial ao seu direito de ampla defesa, pois detectou nos autos nova Informação fiscal (fls. 421-428) da qual não foi cientificado, em que entende novos fatos foram abordados e sobre os quais vê motivo para se manifestar.

Conforme despacho de fl. 449, por unanimidade dos julgadores, mediante entrega de cópia da Informação Fiscal, o representante do sujeito passivo foi cientificado e, conforme disposto do artigo 18, § 1º, do RPAF, foi-lhe concedido prazo de 10 (dez) dias para se manifestar a respeito.

Conforme fls. 445-452, o sujeito passivo se manifesta. Após expor os argumentos apresentados na Informação Fiscal, diz que o autuante não cumpriu a diligência solicitada e desconsiderou todos os elementos que apresentou nos autos.

No item “II. MOTIVOS PARA O ACOLHIMENTO DA DEFESA APRESENTADA PELA IMPUGNANTE”, repete já ter colacionado aos autos toda a documentação necessária para comprovar suas alegações. Repete que a causa da autuação foi um mero erro formal na qualificação dos pagamentos no momento da emissão dos cupons fiscais e que não procede a afirmação de beneficiar-se de comportamento contraditório por não ter interligado o ECF com as máquinas de cartões de crédito/débito, fato, inclusive que já teria sido regularizado e que isso apenas comportaria multa por descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que até pela disposição do art. 123 do RPAF, o princípio de direito “*venire contra factum proprium*” não se aplicaria à relação jurídico tributária.

Expressa que a Súmula 395 do STJ citada na Informação Fiscal não tem relação com o fato em discussão, e que quanto à garantia estendida, como nesse caso, conforme ementa transcrita, o STJ já decidiu que a empresa atua como mera intermediadora entre o usuário e a prestadora de serviços.

Expondo exemplos, diz que para corroborar seus argumentos e facilitar a verificação da regularidade das operações, apresenta nova planilha (Resumo-Mensal), nos moldes do Demonstrativo “Z” que instruiu o AI, em que realiza a totalização mensal dos valores correspondentes às operações relacionadas no Relatório TEF. Aduz que para a identificação individualizada dos documentos fiscais de cada registro, há outra planilha salva no CD juntado aos autos, em que detalha, linha a linha, os cupons e/ou NFs pertinentes a cada registro do demonstrativo que acompanhou o AI.

Reproduzindo ementas de julgados do CONSEF em AIs lavrados contra outras suas filiais, frisa que a metodologia adotada neste caso é idêntica à utilizada pelas demais filiais e que o problema recorrente já foi solucionado em 2014, interligando os ECFs às máquinas de cartão de crédito (TEF).

Reprisa que das 4.457 operações autuadas, conciliou 4.370 dos registros, para os quais pede exclusão da autuação.

Conforme pedido de fls. 457-460, no qual se relata/história os fatos e contraditório relativo à Infração 01, em 14/02/2019, por unanimidade dos julgadores, **pela quarta vez o PAF foi baixado em diligência** à Infaz de origem para:

**Autuante**

- a) Analisando a manifestação defensiva, especialmente o demonstrativo de conciliação citado pelo Impugnante como constante do CD de fl. 453, intimar o sujeito passivo para, no prazo de 20 (vinte) dias, separando as operações tributáveis e não tributáveis pelo ICMS no demonstrativo de conciliação constante do CD de fl. 453 que efetuou, ajustar o citado demonstrativo e apresentar os documentos comprobatórios, inclusive os complementares aos valores das diferenças no batimento alegado e relativos a “seguros”, “garantia estendida”, “recarga de créditos de celular”, “pagamento de cursos online”, etc.;
- b) Após o cumprimento da etapa anterior, examinar os documentos fiscais e os dados inseridos pelo Impugnante no levantamento fiscal, certificando se conferem e se, apesar de consignar modalidades diversas de pagamento das operações objeto da autuação, coincidem em valores, data de emissão, como também se tais valores foram devidamente escriturados nos livros próprios, além de outras considerações que entenda indispensáveis;
- c) Constatando-se as identificações citadas, **excluir da autuação apenas as operações com as provadas coincidências de valores, ainda que somando a variedade de comprovantes;** (grifos nossos)
- d) Se for o caso, refazer o demonstrativo da autuação e, nesta hipótese, fornecer, sob recibo, cópia ao sujeito passivo, cientificando do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, manifestar-se.

Por consequência, o Autuante intimou o Autuado a apresentar outros elementos de prova para corroborar suas alegações (fl. 465) e, conforme sua manifestação de fls. 472-481, após resumir o PAF, juntando aos autos uma gama de arquivos contidos no CD de fl. 483, o Impugnante pontua:

**II – SUFICIÊNCIA DOS DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS JÁ APRESENTADOS**

Destaca que desde os primeiros esclarecimentos e documentos apresentados era possível verificar o recolhimento do ICMS sobre as operações objeto da autuação, mas, a despeito disso, quando intimado novamente apresentou os cupons e notas fiscais indicados no demonstrativo de fl. 317 por ocasião de sua manifestação datada de 19/06/2018, com apresentação dos arquivos MFD correspondentes a todos os cupons fiscais do período autuado, com nova conciliação dos valores, nos moldes solicitados pela fiscalização.

**III – CUMPRIMENTO DA NOVA INTIMAÇÃO**

Afirma que cumprindo o determinado e buscando reforçar suas provas, apresenta um CD com o novo demonstrativo elaborado nos exatos termos solicitados pelo CONSEF, consolidando todas as informações já apresentadas, oportunidade em que explica o conteúdo e leitura dos arquivos, elementos que entende suficiente para demonstrar que:

(1) não houve omissão de saídas por parte da Requerente, e; (ii) recolheu o ICMS sobre todas as vendas realizadas.

Às fls. 485-492, o Autuante presta nova Informação Fiscal. Diz que concedeu “20 dias para o contribuinte apresentar provas relevantes com relação à autuação fiscal, nos termos da 4ª diligência determinada pelo Consef, *“mas que não há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte não apresentou Fatos Novos Relevantes que poderiam macular a presente ação fiscal”*”

Nesse sentido, reproduzindo dispositivos legais, ementas de acórdãos do CONSEF e re-explicando a estrutura dos arquivos da autuação, opta por, praticamente, repetir o conteúdo da sua anterior Informação Fiscal.

Os autos foram retornados ao CONSEF e quando da nova instrução processual se verificou que a despeito da manifestação do sujeito passivo, o Autuante prestou sua Informação Fiscal sem ter objetivamente contraditado as alegações contidas na manifestação do Autuado, nem indicar ter analisado os elementos de prova aportados pelo Impugnante.

Assim, considerando: **a)** as distintas funções e atribuições da Administração Tributária Fiscal, responsável pela fiscalização aos contribuintes, e da Administração Tributária Judicante, cuja característica é verificar se a aplicação da legislação tributária ao fato concreto por aquela ocorre de forma escoreita; **b)** ainda que por comando e avaliação do Inspetor da Repartição Fiscal de origem, as informações fiscais possam ser prestadas por Auditor estranho ao feito, como postula o autuante, tendo em vista que a Informação Fiscal de fls. 485-492, além de não se conformar nos termos do artigo 127, §6º, do RPAF não atendeu ao pedido de diligência de fls. 457-460, por conhecer em detalhes a memória do procedimento fiscal do qual resultou o crédito fiscal, cuja liquidez se discute neste PAF, em análise de pauta suplementar, esta 2ª JJF resolveu novamente converte-lo em diligência à Infaz de origem para que o Inspetor designe, preferencialmente, o autor do feito, ou outra Autoridade Fiscal competente, para:

- a) Considerando os arquivos do CD de fl. 483, analisar se a manifestação defensiva de fls. 472-482 apresentado pelo sujeito passivo em consequência de Intimação Fiscal (fls. 464-465) atende ao exposto no item “a” do pedido da anterior diligência;***
- b) Após o cumprimento da etapa anterior, examinar os documentos fiscais e os dados inseridos pelo Impugnante no levantamento fiscal, certificando sua veracidade;***
- c) Se apesar de consignar modalidades diversas de pagamento das operações objeto da autuação, mesmo que somados coincidem em valores, data de emissão, verificar se tais valores foram devidamente escriturados nos livros próprios, além de outras considerações que entenda indispensáveis;***
- d) Constatando-se as identificações citadas no item anterior, excluir da autuação apenas as operações com as provadas coincidências de valores, ainda que somando a variedade de comprovantes; (grifos nossos)***
- e) Se for o caso, refazer o demonstrativo da autuação e, nesta hipótese, fornecer, sob recibo, cópia ao sujeito passivo, cientificando do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, manifestar-se.***

*Havendo manifestação do sujeito passivo, dela a Autoridade Fiscal autuante deverá ser cientificada e o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da instrução processual”.*

Por consequência, o Autuante prestou nova Informação Fiscal às fls. 501-508. Preliminarmente, pontua que: (I) usou na auditoria o sistema PRODIFE, hoje descontinuado na SEFAZ; (II) a única ferramenta fiscal da SEFAZ (SIAF) não realiza a

rotina utilizada no PRODIFE com vistas ao cruzamento TEF x ECF; (iii) complexidade para contatar a Autuada por ela ser sediada em Minas Gerais; (IV) contando com apenas 04 Auditores, aumentando significativamente seus trabalhos, a Infaz Guanambi absorveu a Inspetoria de Bom Jesus da Lapa.

Passando a responder as questões apontadas no pedido da diligência, informa:

- a) Que a manifestação do sujeito passivo às fls. 472-482 não atende ao exposto no item “a” do pedido, visto o contribuinte não ter sido capaz de comprovar vendas com emissão de Cupom Fiscal, nem trouxe aos autos o SPED~Contábil da empresa, tendo apresentado somente um mero relatório gerencial interno e que os únicos meios de prova para o caso são a Escrituração Contábil e Fiscal Digitais, com seus correlatos (CT-e, NF-e, FECONT, NFS-e, EFD-Contribuições, ECF, e-Financeira e EFD-REINF);
- b) Entendeu prejudicado os quesitos “b”, “c” e “d”, do pedido da diligência;
- c) Não foi necessário refazer o demonstrativo da autuação;
- d) Reiterou tudo que informou e produziu nos autos.

Regularmente intimado com entrega de cópia da Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifesta às fls. 513-522. Resumindo as preliminares alegadas pelo Autuante que entende em nada se relacionar com o caso, fala da sua negativa para cumprir a diligência na forma solicitada, de modo a confrontar com o disposto no art. 142 do CTN, reproduzido.

Ressalta que, além de desconsiderar os documentos apresentados, sob a alegação de que *“as detalhadas e precisas planilhas elaboradas pela empresa, lastreadas nas notas e nos cupons fiscais juntados aos autos, não seriam suficientes para a comprovação da regularidade de suas operações”*, o Autuante não respondeu os quesitos formulados pelo “CONSEF”.

Então, aduzindo que o próprio Autuante reconhece que com a implantação do SPED, todas as declarações e informações já estão disponíveis à repartição fazendária, bastando a verificação das informações lá constantes relativas ao ICMS, pergunta: *“como se pode alegar que os documentos não são suficientes para comprovar a regularidade dos recolhimentos realizados pela empresa quando o i. Auditor Fiscal sequer se deu ao trabalho de analisa-los?”*.

Reproduz o art. 142 do RPAF para dizer que a postura do Autuante revela a nulidade do lançamento fiscal, pois o ônus da prova é um encargo atribuído às partes, tendo a empresa cumprido seu dever apresentando os elementos solicitados.

Frisa que se o Autuante insiste em dizer que o lançamento é devido em razão de divergências entre o Relatório TEF x Relatório ECF, **mas ao mesmo tempo (1) RECONHECE QUE HÁ INCONSISTÊNCIAS NESTES MESMOS RELATÓRIOS e (2) desconsidera as planilhas de conciliação apresentadas**, em que é possível verificar a qual cupom fiscal se refere cada operação, ainda que equivocadamente não tenha sido registrada como venda no cartão? (grifos no original)

Defende ter realizado o cálculo do ICMS nos termos da Súmula 395 do STJ dispondo que *“O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal”*, logo, diz, não há que se falar em inclusão das parcelas pagas posteriormente porque o valor total da venda já foi considerado para fins de ICMS.

Seguindo, citando os PAFs 271351.1401/14-8 e 271351.1405/14-3, julgados, respectivamente pela “1ª e 3ª Câmara de Julgamento Fiscal” (ementas reproduzidas), diz que a presunção do caso é relativa, podendo ser ilidida por prova em sentido contrário como aqui demonstra.

Concluindo, pede: a) Diante da recusa do Autuante em cumprir a diligência requerida pelo CONSEF, seja reconhecida a veracidade dos argumentos apresentados pelo Autuado; b) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do lançamento; c) Seja reconhecida a improcedência da autuação.

Os autos foram retornados ao CONSEF e, analisado em pauta suplementar, mais uma vez (pela 6ª vez), por unanimidade dos julgadores, esta 2ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à Infaz de Origem para:

***Autuante***

*Considerando a assertiva do Impugnante que em face de intimação a empresa juntou aos autos os elementos de provas, acompanhados de todos esclarecimentos necessários, suficientes para o cumprimento dos procedimentos requeridos nas letras “b”, “c” e “d”, do pedido de diligência aqui reproduzido e que consta dos autos às fls. 496-497, pede-se:*

- a) O cumprimento dos procedimentos fiscais insertos nos citados itens;*
- b) Especialmente se atentando para o procedimento pedido no item “c”, caso comprovadamente não se apresente a coincidência ali indicada ou, em se apresentando entenda que os elementos apresentados são insuficientes para a exclusão indicada, justificar motivadamente seu entendimento;*
- c) Produzir Informação Fiscal nos termos previstos no art. 127, § 6º, do RPAF, acerca da diligência.*

*Concluída a diligência, caso o valor da exação seja alterado ou apresente argumentos desconhecidos pelo sujeito passivo, este deverá ser intimado para, querendo, manifestar-se a respeito no prazo de 10 (dez) dias.*

*Caso o sujeito passivo se manifeste, o Autuante deve ser cientificado.*

A Informação Fiscal acerca da diligência consta às fls. 532-533. Nela, o autor do feito diz:  
Infração 02

Que o contribuinte reconheceu o crédito lavrado informando que o pagará (fl. 33).

Infração 01

Escreve:

*“Há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte apresentou provas cabais que mitigam a presente ação fiscal (fls. 513/522). Acolheu-se parcialmente a irresignação da defesa neste tópico, em face de robusta prova carreada nos autos.*

*Cotejando as informações trazidas à colação pela defesa e realizando testes de amostragem sobre os dados encaminhados a esta fiscalização, considero suficientes para atenuar o débito original (R\$231.617,85) para o débito original retificado (R\$40.901,33).*

*Mutatis mutandis, restou um débito fiscal remanescente no valor de R\$40.901,33 (quarenta mil, novecentos e um reais e trinta e três centavos), nos termos do Demonstrativo de Débito Fiscal retificado (Anexo).*

*Infração retificada (R\$40.901,33).*

*Em virtude das alterações relativa à infração 01, solicitamos a PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto em epígrafe, totalizando um débito fiscal original revisado para o valor de R\$41.770,08 (quarenta e um mil, setecentos e setenta reais e oito centavos) por medida de inteira JUSTIÇA!*

*Ficamos à inteira disposição de V. Sas para quaisquer esclarecimentos que se façam necessários”.*

Regularmente cientificada da Informação Fiscal e consequente ajuste no crédito fiscal (fl. 536), o contribuinte autuando não se manifestou.

É o relatório.

Presente na sessão de julgamento, a procuradora do sujeito passivo, Dra. Déborah Crevelin Casagrande OAB/MG 115715, manifestou-se reiterando os argumentos defensivos, em especial, os relativos aos elementos de prova apresentados, concluindo que o resultado apurado no ajuste efetuado se aproxima ao apurado pela própria empresa em suas revisões.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 infrações, conforme foi detalhadamente apresentado no relatório.

Em relação à infração 02, o contribuinte, por ocasião da defesa, informou que iria recolher o valor exigido, explicitando o reconhecimento da ocorrência. Portanto, lide não há para ela, razão pela qual mantenho o lançamento, declarando a sua procedência.

A defesa concentrou a sua irresignação tão somente em relação à infração 01.

A infração se refere à exigência de ICMS, em razão da omissão de saídas de mercadoria tributável, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões.

Foi apurada diferença entre os valores das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e/ou débito, e os valores informados pelas administradoras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96.

Em alegação preliminar, a impugnante suscitou a nulidade da exação pela Infração 01 ao argumento de ter sido aplicado arbitramento da base de cálculo do ICMS supostamente omitido, desconsiderando a documentação fiscal/contábil da empresa, uma vez que apenas se baseou em dois documentos (Relatório TEF e cupons fiscais – relatório Redução Z) para presumir que o valores teriam sido omitidos na apuração do imposto, contrariando o art. 148 do CTN, já que o arbitramento se apresenta como última providência a ser levada em auditoria tributária, o que não corresponderia a realidade do caso, já que as diferenças apuradas têm por motivo o fato de, por equívoco, “todas as suas operações com cartões de crédito/débito foram registradas sob a forma de pagamento “outras” ou “dinheirio” ou “cheque”.

Contudo, no que se refere ao aspecto formal, examinando os autos constato estar o PAF 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.

Pois bem. Verifico que às fls. 10 a 23, do PAF, encontram-se anexados os seguintes documentos : *“DEMONSTRATIVO DA FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS – Período 01/01/2013 a 31/12/2014 (fls. 10-11); “DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO ÍNDICE DE PROPORCIONALIDADE” (fls. 12-15); “DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS PELO ICMS” (fls. 16-17) e “MÍDIA DA FISCALIZAÇÃO” (fl. 24)*, envolvendo tão somente as operações tributáveis, com identificação mensal das bases de cálculo e alíquotas incidentes, nas saídas documentadas com Cupons de ECF e Notas Fiscais eletrônicas emitidas. Esse relatórios resultam do confronto com a escrita fiscal, apurando-se divergências em relação às bases de cálculo e valores devidos do imposto, registradas nos Livros RAICMS (Registro de Apuração do ICMS) do contribuinte, conforme dados extraídos das Leituras Mensais da Memória Fiscal de ECF dos equipamentos eletrônicos do sujeito passivo, além das Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte, constantes dos relatórios anexados: dados constantes do banco de dados da SEFAZ-BA e dos arquivos EFD (escrituração fiscal digital) declarados pelo contribuinte. Nas mesmas folhas constam os valores mensais das diferenças de imposto devidas, apuradas a menos.

Ora, em atendimento ao disposto no art. 41 do RPAF, tais documentos formam o conjunto probatório anexado pelo autuante ao PAF, cujas cópias foram entregues ao contribuinte por ocasião da intimação do A.I. (recibo de fl. 18), e revelam como se operou a apuração do imposto que resultou na cobrança que integra a infração 01. Observo que o autuante se valeu da própria escrita do contribuinte e das informações constantes dos arquivos EFD enviados pelo sujeito passivo para a SEFAZ-BA, cuja disciplina legal consta na seção XV do RICMS-BA (arts. 247 a 256). Ao final da ação fiscal, foi apurada omissão de saída de mercadorias tributáveis que resultaram em recolhimento a menos do ICMS, como fruto do confronto do total mensal dos valores apurados



por documento fiscal (cupons ECF e Notas Fiscais Eletrônicas – NFe) e as declarações e recolhimentos mensais efetuados pelo sujeito passivo.

Não houve, portanto, a alegada imprecisão ou falta de detalhamento da forma como o imposto foi apurado, inexistindo, em decorrência, cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e a Fiscalização não se valeu de presunções ou do uso extremo da apuração do imposto pela via do arbitramento. Muito pelo contrário, partiu-se dos dados da EFD e das apurações e recolhimentos efetuados pelo contribuinte para produzir as planilhas em que se fundamenta o lançamento fiscal que resultou na exação em juízo administrativo.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 03, 06, 09, 11-24 e 536, 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 no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 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. 10-23, 534-frente/verso e CDs de fls. 24 e 535); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise. Sem sentido, pois, a nulidade suscitada e aqui afastada.

No mérito, o Impugnante afirmou que a fiscalização não considerou a totalidade do faturamento da empresa, devidamente contabilizado, não havendo omissão de saídas e sim erro escusável nos controles das máquinas de cartões de crédito / débito e ECFs que registraram os pagamentos em cartão sob a forma de outras modalidades: “dinheiro”, “cheque” ou “outros meios”.

Percebe-se, então, que a nulidade suscitada pela defesa está entreteçada com as questões mérito alegadas na peça impugnatória.

Neste aspecto, tendo sido entregue ao sujeito passivo cópia dos Relatórios Diários por Operação TEF, coube ao Impugnante, nos termos do art. 123 do RPAF/99, exhibir provas de que não cometeu a infração no todo ou em parte e, neste caso, é de se observar que: a) cumprindo seu ônus, desde a inicial de impugnação, o sujeito passivo apresentou elementos de prova para suportar suas alegações; b) esta 2ª JJF, entendendo não serem os elementos iniciais suficientes, determinou oportunas diligências visando elucidar a questão de mérito, no sentido de que o contribuinte apresentasse mais elementos de prova da alegação defensiva, efetuando, inclusive, vinculação de valores e datas, por operação, entre as informações fornecidas pelas administradoras de cartão e aqueles registrados nas fitas - detalhe (diárias) dos ECFs do sujeito passivo, determinando-se, ainda, que a partir das operações registradas nas fitas - detalhe com pagamentos efetuados nas modalidades: “financeira”, “dinheiro”, “cheque” ou “outros”, em confronto com as operações acumulados nos TEFs diários dos ECFs, o contribuinte, em relatório específico, apresentasse de forma detalhada as situações em que se verificasse ou se apresentasse a plena coincidência de valores e de datas.

Compulsando os autos, verifico que, não negando os fatos e diferenças factuais documentadas, além de, subsidiariamente, alegar caráter confiscatório da multa proposta, constato que o Impugnante consubstancia a impugnação do lançamento em todas suas manifestações defensivas no fato de que tudo se deu “por um equívoco escusável e meramente formal no sistema emissor de cupons fiscais (ECF)”, pois “todas as operações realizadas pela Impugnante com cartões de crédito/débito foram registradas nos cupons fiscais sob a forma de pagamento “outras/dinheiro/cheque” ao invés de terem sido registradas sob a modalidade “cartão de crédito/debito”. Junto à inicial de impugnação, diante do expressivo volume dos cupons fiscais, com intuito de amostra, elaborou demonstrativo indicando cupons fiscais emitidos em correspondência a valores identificados no Relatório TEF contido nos autos, bem como cópia impressa dos correspondentes cupons (doc. 03. Fls. 50-338).

Por sua vez, embora por diversas oportunidades, inclusive mediante determinações diligências solicitadas por julgadores, o Autuante não tenha analisado os elementos de prova aportados aos

autos pelo Impugnante por entender que no caso deveria prevalecer a legislação acerca da Escrituração Fiscal Digital – EFD apresentadas pelo contribuinte em cumprimento de suas obrigações tributárias acessórias, contendo os dados ponderados no procedimento fiscal do qual exsurgiu a exação, tendo em vista jurisprudência formada neste CONSEF (inclusive utilizada em outros PAFs contra o mesmo contribuinte e sobre a mesma matéria (ACÓRDÃO CJF Nº 0268-12/17, ACÓRDÃO CJF Nº 0163-12/19, ACÓRDÃO CJF Nº 0161-11/18, ACÓRDÃO JJF Nº 0141-05/17), atendendo ao 7º (sétimo) pedido de diligência, na qual, por unanimidade dos julgadores, determinou-se ao autuante a pertinente análise dos elementos de prova aportados aos autos pelo Impugnante junto à inicial de defesa, acrescidos de demais elementos apresentados, inclusive atendendo intimações do próprio autor do feito por determinação dos julgadores desta 2ª JJF, de modo a excluir da exação as ocorrências em que o sujeito passivo comprovasse a emissão de respectivo(s) documentos fiscais indicando a oportuna tributação.

Por consequência, conforme Informação Fiscal de fls. 532-533 e demonstrativos analíticos contidos no CD de fl. 535 (anexo da Informação Fiscal), com meus pertinentes grifos, a Autoridade Fiscal autuante assim se expressou:

**“Infração 01 – 05.08.01 Auditoria TEF X ECF (omissão de saídas)**

***Há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte apresentou provas cabais que mitigam a presente ação fiscal (fls. 513/522). Acolheu-se parcialmente a irresignação da defesa neste tópico, em face de robusta prova carreada nos autos.***

***Cotejando as informações trazidas à colação pela defesa e realizando testes de amostragem sobre os dados encaminhados a esta fiscalização, considero suficientes para atenuar o débito original (R\$231.617,85) para o débito original retificado (R\$40.901,33)”.***

Observo que o ajuste acima descrito foi regularmente dado ao conhecer do sujeito passivo, mediante entrega de cópia da Informação Fiscal e dos demonstrativos suporte elaborados, indicando prazo legal para que, querendo, ele se manifestasse a respeito. Contudo, manteve-se silente e, conforme exposto no relatório, presente na sessão de julgamento de 11/02/2021, a procuradora do sujeito passivo, Dra. Déborah Crevelin Casagrande OAB/MG 115715, manifestou-se reiterando os argumentos defensivos, em especial, os relativos aos elementos de prova apresentados, concluindo que o resultado apurado no ajuste efetuado se aproxima ao apurado pela própria empresa em suas revisões.

Assim, considerando: a) tratar-se, ao fundo e ao cabo, de uma questão eminentemente de fato em que os elementos de prova foram analisados pertinentemente pelo próprio autor do lançamento fiscal, os acolhendo na parte que avaliou suficiente para parcialmente elidir a acusação fiscal; b) que o silêncio do Impugnante ao conhecer o ajuste efetuado na exação combinado com a expressa declaração da representante legal do sujeito passivo representam aquiescência e conformação com a verdade material do caso, é de se concluir não mais haver lidia quanto ao cometimento da infração por parte do sujeito passivo nem quanto ao exato valor em que a consequente obrigação tributária deva ser liquidada pelo lançamento fiscal ora em revisão neste órgão administrativo judicante.

Assim, por nada ter a reparar quanto ao procedimento fiscal que aperfeiçou o lançamento, nos termos indicados no § 1º do art. 18 do RPAF, e com respaldo no art. 140 do regulamento citado, tenho a exação como parcialmente subsistente:

RPAF

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

Quanto à multa proposta, observo ser a prevista para as infrações cometidas, e por não haver previsão legal para tanto, o pedido subsidiário de cancelamento ou redução do valor da multa fica prejudicado.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data Vencido	Base de Cálculo	Aliq	Multa	Vlr Histórico
<b>Infração 01</b>					
31/01/2013	09/02/2013	30.466,76	17,00%	100%	5.179,35
28/02/2013	09/03/2013	25.229,41	17,00%	100%	4.289,00
31/03/2013	09/04/2013	8.486,88	17,00%	100%	1.442,77
30/04/2013	09/05/2013	3.319,35	17,00%	100%	564,29
31/05/2013	09/06/2013	1.941,18	17,00%	100%	330,00
30/06/2013	09/07/2013	17.318,12	17,00%	100%	2.944,08
31/07/2013	09/08/2013	2.710,24	17,00%	100%	460,74
31/08/2013	09/09/2013	7.643,06	17,00%	100%	1.299,32
30/09/2013	09/10/2013	13.387,65	17,00%	100%	2.275,90
31/10/2013	09/11/2013	21.618,82	17,00%	100%	3.675,20
30/11/2013	09/12/2013	8.582,35	17,00%	100%	1.459,00
31/01/2014	09/02/2014	30.752,35	17,00%	100%	5.227,90
31/03/2014	09/04/2014	12.840,29	17,00%	100%	2.182,85
31/05/2014	09/06/2014	10.124,29	17,00%	100%	1.721,13
30/06/2014	09/07/2014	988,24	17,00%	100%	168,00
31/07/2014	08/08/2014	898,82	17,00%	100%	152,80
31/08/2014	09/09/2014	8.235,29	17,00%	100%	1.400,00
30/09/2014	09/10/2014	4.135,29	17,00%	100%	703,00
30/11/2014	09/12/2014	15.535,29	17,00%	100%	2.641,00
31/12/2014	09/01/2015	16.382,35	17,00%	100%	2.785,00
<b>Total da infração</b>					<b>40.901,33</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº - **272466.0120/15-4**, lavrado contra **ELETROSOM S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.770,08**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR