

A. I. Nº - 272466.0025/17-8
AUTUADO - SUPERMERCADO TOLENTINO EIRELI
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS
ORIGEM - INFAZ GUANAMBI
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 26/05/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0059-03/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. OMISSÃO DE SAÍDASS. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. A falta de registro de entradas de mercadorias, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Comprovada pelo Autuado a inclusão no levantamento fiscal de notas fiscais, de devolução e de notas fiscais registradas em outros exercícios. Refeitos os cálculos pelo Autuante, o débito foi reduzido. Infração parcialmente subsistente. 3. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em sede de diligência, a pedido dessa JJF, realizada pelo Autuante o sujeito passivo, comprova parcialmente a regularidade de algumas operações arroladas no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos, o valor do débito foi reduzido. Infração parcialmente caracterizada. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/09/2017, exige crédito tributário no valor de R\$40.372,44, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 02.01.01. Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro e fevereiro de 2013. Exigido o valor de R\$2.716,80, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 05.05.01. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro, março a novembro de 2013. Exigido o valor de R\$5.282,97, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 - 05.08.01. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior, ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, no valor de R\$32.372,67, acrescido da multa de 100%.

O Autuado impugna o lançamento fls. 38 a 63. Depois de observar a tempestividade da Impugnação e reproduzir o teor das infrações imputadas, alinhadas as seguintes razões de defesa.

No que tange a Infração 01, assinala que o Autuante não agiu corretamente, precipitou-se se na coleta e análise dos dados e informações.

Depois de transcrever o art. 309, inciso II, do RICMS-BA/12, informa que no mês de janeiro de 2013, recolheu a título de antecipação parcial os seguintes valores:

- No dia 25/01/2013 recolheu o valor de R\$2.516,26, conforme DAE acostado à fl. 74;
- No dia 21/01/2013 recolheu o valor de R\$48,72, conforme DAE acostado à fl. 36;

Observa que o valor recolhido de antecipação parcial no mês de janeiro de 2013 tem o total de R\$2.564,98.

Arremata frisando que o valor acima, ou seja, R\$2.564,98 foi creditado nos termos do referido dispositivo regulamentar.

Sustenta que na verdade, foi um erro na escrituração fiscal digital, pois, no campo destinado ao ajuste a crédito do imposto não foi lançado o referido crédito inerente a antecipação parcial recolhida no mês.

Informa que na Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, foi escriturado os créditos referentes a antecipação parcial em sua totalidade, conforme comprova documento anexado à fl. 34.

Com isso, diz concluir que não há diferença a recolher, pois, ficou provado que, o que houve, foi apenas uma falta de escrituração do crédito em uma das obrigações acessórias, nesse caso a EFD, já que na DMA foi devidamente lançado e ficou provado que o Fisco não teve prejuízo em sua arrecadação.

Requer a improcedência da infração inerente ao mês de janeiro.

No que tange a Infração 02, afirma ser procedente parcialmente. Observa que o Autuante alega que não houve o registro fiscal do DANFE número 000.113.443 no valor de R\$1.192,53. Assinala que, não foi registrado porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao estabelecimento da autuada, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.114.291, neste ato, pugna pela improcedência. Conforme diz comprovar com documentação acostada.

Prossegue alegando que a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.000.015 não foi registrada. Sustenta que tal acusação não procede, pois, a referida nota fiscal foi devidamente escriturada na Escrituração Fiscal Digital no dia 20/02/2013 às fls. 10, do referido documento, neste ato, pugna pela improcedência, consoante documentação juntada.

Afirma que não houve o registro fiscal do DANFE número 000.000.155 no valor de R\$872,00. Menciona que não foi registrada porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao estabelecimento da autuada, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.000.156, neste ato, pugna pela improcedência. Conforme diz comprovar com documentação acostada.

Assinala que não houve o registro fiscal do DANFE número 000.139.903 no valor de R\$106,34, uma vez que não foi registrado porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao estabelecimento da autuada, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.140.957, pugna pela improcedência.

No que diz respeito ao DANFE número 000.139.902 no valor de R\$152,90, explica que não foi registrado porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao estabelecimento da autuada, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.140.956, neste ato, pugna pela improcedência.

Quanto ao DANFE número 000.139.901 no valor de R\$361,92, declara que não foi registrado porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao estabelecimento ao seu estabelecimento, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.140.954, neste ato, pugna pela improcedência.

No tocante ao registro fiscal do DANFE número 000.115.341 no valor de R\$121,35, informa que não foi registrado porque a mercadoria não circulou, não transitou, nem se quer saiu do estoque do fornecedor, e com isso, não chegou ao seu estabelecimento, pois, o próprio fornecedor emitiu nota fiscal eletrônica de devolução com DANFE de número 000.116.212, neste ato, pugna pela improcedência. Conforme comprova documentação acostada. Dando continuidade, alega que as notas fiscais eletrônicas representadas pelos DANFEs de números 000.142.330, 000.002.518, 000.136.615, 000.007.744, 000.136.614, não foram registradas.

Declara que tal acusação não procede, pois, as referidas notas fiscais foram devidamente escrituradas na Escrituração Fiscal Digital, sendo a primeira registra no dia 03/01/2014, às fls. 02, a segunda no dia 17/01/2017 às folhas 08, a terceira no dia 10/01/2017, fl. 05, a quarta no dia 29/01/2017, fl. 16, e a quinta no dia 10/01/2014, às folhas 05 do referido documento, neste ato, pugna pela improcedência.

Destaca que toda documentação apontada foi juntada à presente Impugnação, fls. 80 a 101.

No que diz respeito à Infração 03, afirma que esse item da autuação não poderá prosperar. Assinala que nessa infração, o Autuante lhe acusa de omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Registra que na verdade não foi realizada o cruzamento das informações, pois, os ECF - Equipamentos de Cupom Fiscal deram problemas de comunicação nas placas fiscais, e com isso, não foi possível a extração das informações inerentes as operações fiscais realizadas nos equipamentos, para sustentação do que foi mencionado, segue anexo o laudo técnico emitido por empresa autorizada. Indaga como mensurar diferença em tais operações se não teve como fazer as aferições que a legislação ordena.

Prossegue destacando que, por isso, não há o que se alegar falta de recolhimento do ICMS, posto que, a base de cálculo, cupom fiscal, das preditas vendas com cartão de crédito ou débito, foram emitidos e escrituradas nos livros próprios da escrituração fiscal e, posteriormente, tributados na forma e nos prazos estabelecidos na legislação vigente.

Menciona que se os argumentos não forem o suficiente para comprovação do alegado, solicita que a SEFAZ faça diligências *"in loco"*, para fazer a devida averiguação nos equipamentos de cupom fiscal e possa extrair a verdade real dos fatos.

Afirma que, caso o mencionado Auto de Infração atenda as pretensões Fazenda Pública, poderá lhe levar a margem da falência e comprometendo o andamento de sua empresa, comprometendo e ferindo de morte o princípio da capacidade contributiva.

Revela que além de fulminar a sua capacidade contributiva, se concretizar tal pretensão, lhe condenará ao pagamento dos impostos duas vezes, ou seja, *"Bis In Idem Tributário"*, o que é totalmente proibido em nosso ordenamento pátrio, além da pacificação da jurisprudência de nossos tribunais, cujas ementas de julgados de tribunais pátrios. Remata acrescentando que, além de fulminar sua capacidade contributiva, se concretizar tal pretensão, lhe condenará a pagamento dos impostos duas vezes, ou seja, *"bis in idem tributário"*, o que é totalmente proibido em nosso ordenamento pátrio, além da pacificação da jurisprudência de nossos tribunais.

Menciona que no caso desse item da autuação, a bitributação está mais que evidente, uma vez que o Autuante não conseguiu extrair as informações do ECF pelo motivo de estarem com problemas técnicos. Indaga como mensurar que o imposto não foi recolhido.

Diz ser pacífico e unânime 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 defeso os lançamentos tributários louvados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Relata ser cediço que o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para a tributação necessário se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, pois é o que a doutrina denomina de princípio da verdade material. Continua ressaltando que o desconhecimento ou ignorância dessa realidade fática, ou seja, a incerteza de que os fatos considerados sejam reais, põe em risco a validade da tributação pretendida, levando a fiscalização à perda de tempo com a sucumbência das acusações.

Pondera que, em matéria de fato não basta argumento. Diz ser necessária a prova para que sobre ela forme o juiz a sua convicção. Revela que, quem nada prova nada tem, diante disso. Lembra que as presunções estão inseridas no âmbito processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações, que se encaixem às molduras jurídicas, assim, supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária, a presunção nada mais é que o resultado de um processo lógico, mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável.

Dessa forma, diz que se infere desse raciocínio, que se o mesmo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificadas de presunções absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde as primeiras (absolutas) não admitem prova que possa contrariar o fato presumido e as segundas (relativas), podendo ser desmentidas mediante prova que as contrarie. Continua destacando que, sendo essa a hipótese dos autos, o conjunto de provas ora apresentados e outras que o Estado tem o dever de apurar por ser de sua competência, vão afastar a presunção e lhe desobrigar de suportar o ônus de pagar imposto de que não é devedora.

Prossegue registrando, que toda presunção legal necessita de parâmetros para ser contida e não levar a ações arbitrárias com exigências descabidas, tributando aquilo que não deverá jamais tributar.

Destaca que toda a presunção, ainda que estabelecida em lei, deve ter relação entre o fato adotado como indiciário e sua consequência lógica, a fim de que se realize o primado básico de se partir de um fato conhecido para se provar um fato desconhecido. Sustenta que, quando o Fisco recorre a uma presunção legal tem o dever de observar os ditames da lei.

Revela que, quem se vale de presunção legal deve demonstrar, de forma analítica todos os motivos e dados detalhados que o levaram a presumir a omissão e isso não foi realizado. Afirma que a base de cálculo dos tributos, mesmo quando decorre de presunção, não pode prescindir de um grau de certeza, por se constituir na materialização do fato gerador de tributos. Arremata destacando que se os créditos não forem analisados individualizadamente, haverá violação do princípio da legalidade, bem como o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada previsto no ordenamento jurídico e a que está obrigada à Administração Pública.

Continua destacando que para a omissão de saída, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Revela que a constatação de omissão de saída pela pessoa jurídica, deve ser devidamente comprovada pela fiscalização através da realização das verificações necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à

validação do crédito tributário, sendo esse o entendimento do Acórdão nº 103-21.437, 1º CC/3ª CÂMARA, publicado no dia 24/12/2003.

Sustenta que, não basta a simples alegação de ocorrência de um fato indicativo que leve à presunção de omissão de saídas. Revela que o fato indicativo precisa ser plenamente comprovado nos autos do processo administrativo e esse ônus recai sobre o Fisco. Arremata indagando como provar se não conseguiu auferir o ECF se os equipamentos estavam com problemas.

Afirma que a sonegação, bem como a fraude, não pode ser meramente presumida, sendo imprescindível que se sustente em provas cujo ônus recai exclusivamente sobre o Fisco.

Menciona que a presunção legal de omissão de saídas tem que estar de acordo com os sinais externos de certeza, caso contrário, além de não estar de acordo com a verdade material dos fatos contraria, outrossim, o postulado da razoabilidade. Lembra que a validade da presunção, a Fazenda Pública deverá procurar outros elementos probatórios de que se trata de disponibilidade de mais de um critério para fiscalização e nesse caso, o autuante não conseguiu se quer fazer um único cruzamento nas informações, pois, o ECF está com defeito, ou seja, problemas técnicos de comunicação, conforme laudo acostado, desta forma, o agente não teve nenhum compromisso com a apuração da verdade real e isso é claro, configura abuso de autoridade.

Relata que, sem a indicação de outros indícios, o emprego da presunção acaba por atingir o que não é renda nem saídas, alargando a autorização que o legislador ordinário recebeu do texto constitucional, e por via indireta, ampliando a própria competência tributária do Estado.

Afirma que a presunção legal requer o acréscimo de outros elementos necessários para que o lançamento tributário possa ter certeza e credibilidade, ou seja, necessitaria de outros elementos para levar uma inconsistência a uma transação não justificando à consequente tributação.

Observa que, no presente caso o Autuante só utilizou um único critério. Ressalta que a presunção estabelecida pela legislação vigente se insere no campo da prova, entendido a prova como o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento. Lembra que a presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas diretamente relacionado ao fato conhecido.

Depois de trazer à colação trechos de lições de juristas pátrios, Alfredo Augusto Becker e Hely Lopes Meirelles, acerca dos temas presunção legal e do princípio da verdade material, afirma que a clareza das lições citadas não deixam qualquer margem de dúvidas que o Autuante não pode dar a lei interpretação extensiva, em obediência ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, consoante preceitua o art. 37, da CF/88, bem como não atentou quanto ao princípio da verdade real. Remata sustentando que, caso persistam os lançamentos, ora questionados haverá, também, o descumprimento do princípio da razoabilidade, já que não é proporcional os valores que alega omitidos com o seu patrimônio.

Registra que o cego emprego da presunção de omissão de saídas contraria preceitos normativos de ordem superior como é o caso da capacidade contributiva. Frisa que até o senso comum revela que o valor do crédito a ser constituído é incompatível com o capital empregado e com sua forma de atuação econômica.

Arremata frisando que, da ilação do magistério dos juristas que citou, se conclui que a Fazenda Pública Estadual não poderá lhe condenar, sem que antes se faça extrair a verdade real dos fatos ocorridos nos períodos fiscalizados.

Protesta provar o alegado por todos os meios de provas úteis em direito, mormente, pela junta de novos documentos, aditamento da presente, é o que, desde já, fica requerido.

Conclui pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O Autuante prestou informação fiscal, fls. 113 a 119. Informa, inicialmente, que na ação fiscal, inexistiu violação dos Princípios da Razoabilidade, da Verdade Real e da Capacidade Contributiva. Frisa não haver que se falar em risco de falência por causa da autuação do Fisco, visto que o Estado disponibiliza parcelamentos dos débitos tributários e, não raro, há Anistias.

Infração 01 - Auditoria do Conta-Corrente. Afirma que não há reparos a fazer em relação a esse item da autuação

Afirma que o SPED-FISCAL é único meio de escrituração fiscal. Destaca que com a sua implantação, não existe outra forma de escrituração fiscal (seja impressa, mecânica etc.), mas, tão-somente, virtual, ou seja, sem papel. Observa que o contribuinte informa que “o que houve de verdade, foi um erro na escrituração fiscal digital, pois, no campo destinado ao ajuste a crédito do imposto não foi lançado o referido crédito inerente a antecipação parcial recolhida no mês”, fls. 41.

Registra que de acordo com o art. 251, do RICMS-BA/12, o Impugnante tem o direito de retificar a EFD, entretanto, ressalta que, até a presente data, o contribuinte não retificou o seu arquivo da EFD, não sendo possível a Fazenda Pública reexaminar “*ex-officio*” os lançamentos com erro levados a cabo pela empresa, sob pena de responsabilidade por usurpação.

Observa que os Livros Fiscais fazem provam contra a empresa e o Fisco Estadual se baseou, tão-somente, no próprio SPED- Fiscal do contribuinte, fls. 26 a 44. Registra que nos termos da legislação vigente (art. 226, do Código Civil brasileiro), os Livros dos empresários e sociedades fazem prova contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, assim como, a “Escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (art. 177, da Lei 6.404/76).

Assinala que improcede a irrisignação do contribuinte com fundamento na aplicação da Teoria da proibição de comportamento contraditório (“*venire contra factum proprium*”), bem como no Princípio Jurídico que diz que ninguém pode valer-se de sua própria torpeza, quer para livrar-se das consequências de um negócio jurídico que lhe trouxe prejuízo, quer para livrar-se de consequências fiscais, como é o caso dos autos (arts. 150 e 883, respectivamente do Código Civil), assim como no pedido juridicamente impossível (o Fisco não pode de ofício retificar a EFD do contribuinte).

Conclui mantendo a autuação.

Infração 02 - SPED x NFe (mercadorias não registradas) esclarece que nesse item da autuação há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte apresentou novos elementos de prova que reduzem o valor do “*quantum debeatur*”.

Informa que acata todas as correções propostas pela defesa.

Explica que, por equívoco, foram incluídas indevidamente, no Demonstrativo de Débito Fiscal, fls. 16 a 22, algumas NFe que foram devolvidas, ao passo em que, outras NFe foram lançadas em outros Exercícios Fiscais, fls. 80 a 101, conforme, Planilha SPED x NFe (retificada) que anexa às fls. 120 e 121, reduzindo o valor do débito.

Conclui, pugnando pela procedência parcial desse item da autuação reduzindo a exigência fiscal para o montante de R\$1.104,90, consoante demonstrativo ajustado.

Infração 03 - Auditoria TEF x ECF (omissão de saídas), assevera não haver reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte não apresentou provas cabais que poderiam macular a presente ação fiscal que está fundamentada nas mídias fornecidas pelas Administradoras de Cartões (TEF) e na leitura da Memória de Fita Detalhe das ECF apresentadas pela empresa, fl. 30.

Frisa que somente após o início da presente ação fiscal, ou seja, em 10 de agosto de 2017, o contribuinte apresentou um laudo técnico, fl. 105, informando sobre supostos defeitos apresentados em três impressoras fiscais, do total de seis, fl. 12. Observa que os demais equipamentos estão em perfeito condição de uso. Ressalta que inexistente prova nos autos de que o contribuinte tentou buscar solução ao problema apresentado junto ao fabricante do equipamento.

Revela que o Ato COTEPE/ICMS 17/04, determina que para cessação de uso do ECF, deverá observar os seguintes procedimentos: no caso de ECF com MFD, gerar a partir dos arquivos binários da MF e da MFD extraídos do ECF objeto do pedido e gravar em mídia óptica não regravável (CD ou DVD) arquivo eletrônico tipo texto (TXT), de conteúdo TDM conforme leiaute estabelecido no Ato COTEPE/ICMS 17/04, contendo todos os dados gravados em todos os dispositivos contendo todos os dados gravados em todos os dispositivos de memória do ECF.

Diz improceder a irrisignação do contribuinte com fundamento na aplicação da Teoria da proibição de comportamento contraditório. Explica que, na hipótese do uso da ECF, a legislação determina que os usuários da mesma, ao efetuarem transações cujo pagamento ocorra por meio de cartão de crédito ou de débito, sendo a transação de pagamento operacionalizada por meio de equipamento eletrônico, devem emitir o respectivo comprovante de pagamento através do ECF. Registra que 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.

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

Lembra que o Fisco exige que as máquinas de cartão de crédito/débito (TEF) sejam acopladas aos emissores de cupom fiscal (ECF). Trata-se de uma obrigação acessória (segundo o CTN). Frisa que, caso a empresa cumprisse tal exigência, não haveria divergências a apurar, pois os valores dos cupons fiscais (ECF) seriam equivalentes aos consignados no TEF. Esclarece que, nestas condições, o contribuinte assumiu o risco da operação.

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

Revela que da simples leitura dos autos, observa-se que o Impugnante não foi capaz de comprovar (através de todos os meios admitidos pelo Direito), que não omitiu saída de mercadorias e nem foi capaz de demonstrar que as informações enviadas pela instituição financeira não estavam corretas, não sendo capaz de afastar a presunção legal de ocorrência de omissões.

Lembra que, em processo desta natureza, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, basta que o contribuinte demonstre e comprove que os valores constantes dos TEFs foram submetidos à tributação do imposto, seja através do ECF (espelho dos cupons fiscais) ou das notas fiscais emitidas, seja por qualquer outro instrumento que comprove ter oferecido tais valores à tributação.

Declara que as alegações trazidas à colação pelo contribuinte situam-se no terreno das assertivas, não havendo nos autos qualquer prova que elida a presunção de certeza e liquidez de que goza a Ação Fiscal.

Observo 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.

Ressalta que não merece acolhimento a tese da autuada, uma vez que, para elidir, de modo válido, a presunção legal de omissão de saídas, deveria ter sido 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 ocorrera. Não cabe a esta Fiscalização buscar elementos para sustentar alegações do Autuado, visto que tais provas são de sua responsabilidade.

Para alicerçar seu entendimento reproduz a ementa do ACÓRDÃO JJF Nº 0206-05/16, como jurisprudência do CONSEF sobre a matéria.

Finaliza mantendo a Infração 03.

Conclui ratificando a ação fiscal, ao tempo em que requer a procedência parcial do Auto de Infração, totalizando novo débito no valor de R\$36.194,37.

O Autuado, ao tomar ciência da informação fiscal prestada pelo Autuante, se manifesta às fls. 127 a 134, reafirma todas as razões de defesa alinhadas em sua Impugnação e conclui, depois de destacar ter apresentado seus argumentos defensivos com base em fundamentos fáticos e jurídicos, pugnando pelo acolhimento da presente impugnação.

Em pauta suplementar, essa 3ª JJF converte os autos em diligência para que fosse entregue ao Autuado cópia dos arquivos do TEF diário por operações e do demonstrativo de apuração e fosse reaberto o prazo de defesa para que o Autuado apresentasse cópias das documentações fiscais emitidas para cada um dos boletos de vendas com pagamento através de cartão de crédito e débito.

Às fls. 144 e 145, o Autuante apresenta o resultado da diligência. Informa que entregou cópia do TEF ao autuado e reabriu o prazo de defesa.

Afirma que há reparos a fazer em relação à Infração 03, tendo em vista que o Autuado apresentou novos elementos de prova que reduzem o valor do débito.

Assinala que acatou as correções propostas pela Defesa e refez o Demonstrativo de Débito Fiscal que anexa às fls. 146 a 150 e CD à fl. 151, reduzindo o valor do para R\$15.371,77.

Conclui ratificando a ação fiscal requerendo a procedência parcial do Auto de Infração.

Os autos foram novamente convertidos em diligência por essa 3ª JJF, fl. 157, para que fosse entregue ao Autuado cópia do novo demonstrativo de apuração da Infração 03, concedendo o prazo de dez dias para manifestação.

O Autuado se manifesta às fls. 167 e 168, ratificando todo o teor de sua Defesa, bem como, todas impugnações já carreadas aos autos.

Destaca que o Autuante reduz o valor da Infração 03 para R\$15.371,17 e reitera o exposto nas peças defensivas anteriores e requer a improcedência desse item da autuação.

Observa que o Autuante silenciou quanto das demais infrações, com isso, frisa que aceitou todos os seus argumentos e provas aludidos em sua peça defensiva e é o que fica requerido.

Conclui requerendo que sejam acolhidos os argumentos da Defesa, bem como as provas juntadas aos autos e a presente impugnação.

Às fls. 171 a 173, o Autuante presta informação acerca da manifestação do Impugnante, fls. 167 e 163, destacando inicialmente que foi entregue cópia dos arquivos do TEF-diário e demonstrativo de apuração, bem como reaberto o prazo de 60 dias para apresentação de novas provas com vistas a elidir a presente autuação (vide fls. 139, 140, 141 e 142), nos termos da diligência determinada pelo CONSEF, fls. 157.

Diz que da simples leitura dos autos, fls. 167 e 168, conclui-se que o próprio contribuinte confessou tacitamente o débito fiscal remanescente, pois, as alegações trazidas pelo contribuinte, por si só, não são capazes de elidir a prova robusta carreado nos autos pelo Fisco.

Observa, ainda, que o contribuinte não foi capaz de comprovar (através de todos os meios admitidos pelo Direito), que não sonegou e nem foi capaz de demonstrar que os Demonstrativos do Fisco estavam incorretos. Afirma que tal postura da defesa configura-se confissão tácita, dando-se por verdadeiros os fatos alegados pelo Fisco.

Depois de reproduzir os incisos I e II, do art. 373, do CPC, menciona que a lavratura de Auto de Infração (baseado nas infrações lançadas) constitui ato administrativo. Revela que um dos atributos do ato administrativo é a presunção de legitimidade, ou seja, presume-se que o ato administrativo (lavratura Auto de infração) nasceu em conformidade com as devidas normas legais; todavia, tal presunção é relativa (*iuris tantum*) podendo ceder à prova robusta de que o ato não se conformou às regras legais. Observa que o ônus de provar que o ato é ilegítimo pertence ao contribuinte.

Assinala que, a partir da lavratura do Auto de Infração (prova indiciária), ocorre uma inversão do ônus probatório, que inicialmente pertencia ao Fisco, transfere-se para o Contribuinte.

Ressalta que todos os Demonstrativos de Débito, que dão sustentação à ação fiscal, foram disponibilizados em mídia eletrônica para a empresa, fls. 30. Afirma que a ação fiscal que resultou no presente Auto de Infração goza de presunção de certeza e liquidez do crédito tributário, na medida em que a atividade administrativa tributária rege-se, dentre outros, pelo Princípio da Legalidade. Remata mencionado que os atos administrativos em geral, reveste-se de presunção de veracidade e legitimidade.

Arremata ratificando “*in totum*” toda a ação fiscal, subsistindo o presente Débito Fiscal, consubstanciado nas infrações:

Infração 01 - Auditoria do Conta-Corrente, sustenta não haver reparos a fazer. Revela que com a implantação do SPED-Fiscal, não existe outra forma de escrituração fiscal (seja impressa, mecânica etc.), mas, tão-somente, virtual, ou seja, sem papel. Lembra que contribuinte informa que “o que houve de verdade, foi um erro na escrituração fiscal digital, pois, no campo destinado ao ajuste a crédito do imposto não foi lançado o referido crédito inerente a antecipação parcial recolhida no mês”, fls. 04).

Ocorre que, até a presente data, o contribuinte não retificou o seu arquivo da EFD, não sendo possível a Fazenda Pública reexaminar “*ex-officio*” os lançamentos com erro levados a cabo pela empresa, sob pena de responsabilidade por usurpação. Reproduz o teor do art. 251, do RICMS-BA/12.

Afirma que Livros Fiscais fazem provam contra a empresa e que se baseou, tão-somente, no próprio SPED- Fiscal do contribuinte, fls. 14 a 15. Frisa que nos termos da legislação vigente (art. 226, do Código Civil brasileiro), os Livros dos empresários e sociedades fazem prova contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, assim como, a “Escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência” (art. 177, da Lei 6.404/76).

Remata sustentando a autuação.

Infração 02 - SPED x NFe (mercadorias não registradas), assinala que promoveu ajustes, posto que, a defesa do contribuinte apresentou novos elementos de prova que reduzem o valor do “*quantum debeatur*”. Assinala que acata todas as correções propostas pela defesa.

Explica que, por equívoco, foi incluída indevidamente, no Demonstrativo de Débito Fiscal, fls. 16 a 22, algumas notas fiscais que foram devolvidas, ao passo em que, outras notas fiscais foram lançadas em outros Exercícios Fiscais, fls. 80 a 101, conf. Planilha SPED x NFe (retificada) anexada às fls. 120 e 121, reduzindo o valor do débito fiscal para R\$1.104,90.

Infração 03 - Auditoria TEF x ECF (omissão de saídas) afirma haver reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte apresentou novos elementos de prova que reduzem o valor do “*quantum debeatur*”.

Informa que acatou todas as correções propostas pela defesa, ou seja, considerou os documentos fiscais emitidos coincidentes com a data e valor correspondentes aos boletos informados pelas administradoras de cartão de crédito e de débito e apresentou um novo Demonstrativo de Débito Fiscal - Retificado, anexado às fls. 146 a 150 e CD à fl. 151, que reduz o valor do débito exigido para R\$15.371,77.

Conclui pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração.

VOTO

O Autuado suscitou preliminar de nulidade da autuação em relação à Infração 03, por violação dos Princípios da Razoabilidade, da Verdade Real e da Capacidade Contributiva em relação ao item 03 da autuação, que apura a omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

A acusação fiscal decorre de presunção legal estatuída expressamente nas alíneas “a” e “b”, do inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei 7.014/76.

Ao compulsar as peças que integram os presentes autos, sejam as que deram origem ao PAF, sejam as que emergiram do contraditório, constato que não assiste razão ao Defendente, haja vista que não ocorrera ofensa alguma ao devido processo legal e à ampla defesa, e muito menos violação dos Princípios da Razoabilidade, da Verdade Real e da Capacidade Contributiva, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, inclusive, com ajustes realizados mediante diligência, determinadas por esta 3ª JF, na qual o Autuado demonstrou claramente a compreensão do que lhe estava sendo imputado. Tanto é assim, que apresentou cópia de vários documentos fiscais emitidos correspondentes aos boletos informados pelas administradoras de cartão e de débito no relatório TEF por operações, cujas comprovações, permitiram ao Autuante proceder à redução do valor do débito originalmente exigido. Por isso, entendo superada a preliminar de nulidade suscitada.

Observe ainda, que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade as demais infrações do presente lançamento.

No mérito, o Auto de Infração exige crédito tributário em decorrência de 03 infrações, conforme discriminação minudente no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

O Autuado, nas razões defensivas, questionou a exigência atinente à exigência do mês de janeiro, alegando que de acordo com o do art. 301, inciso II, do RICMS-BA/12, se creditou da antecipação parcial recolhida dentro da competência de apuração do ICMS. Informou que no mês de janeiro de 2013, recolheu a título de antecipação parcial no mês de janeiro de 2013, o valor de R\$2.564,98 - [R\$2.516,26, em 25/01/2013, e R\$48,72, em 21/01/2013].

Explicou que ocorrera um erro em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, uma vez que no campo destinado ao ajuste crédito do imposto não foi lançado o referido crédito do imposto inerente a antecipação parcial recolhida no mês. Asseverou que, no entanto, na Declaração e apuração Mensal do ICMS - DMA foram informados os créditos referentes a antecipação parcial em sua totalidade, consoante cópia acostada à fl. 70.

O Autuante, ao proceder a informação fiscal, manteve a autuação aduzindo que a responsabilidade da escrituração é do Defendente.

Ao compulsar os elementos que compõem esse item da autuação, constato que o Impugnante contestou parcialmente, eis que somente questionou o montante apurado no mês de janeiro de 2013, que exige o montante de R\$2.354,43, tendo em vista que apurou o débito de R\$10.879,31, fl. 77, e recolheu somente o valor de R\$8.524,98, fl. 34.

Verifico que a justificativa apresentada pela Defesa não deve prosperar, pois, mesmo não se tratando de cerceamento ao seu direito de lançar os referidos créditos fiscais, que deveria ter sido realizada em janeiro de 2013, e sim a sua utilização extemporânea, que depende de antecipada autorização do titular da repartição Fazendária, artigos 314 c/c 315, do RICMS-BA12, *in verbis*:

“Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;

II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314, dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§2º Sobrevindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do §1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.”

Logo, o que se depreende dos dispositivos regulamentares supra reproduzidos, a regularização dependerá de antecedida de solicitação expressa *repartição fazendária da circunscrição do contribuinte* de sua jurisdição, conforme determina a legislação de regência.

Assim, nos termos expendidos, entendo que ao não promover, até então, os devidos ajustes em sua EFD, na forma prevista na legislação, o Impugnante não carregou aos autos elementos capazes de elidir a acusação fiscal.

Concluo pela manutenção da autuação e a subsistência da Infração 01.

A Infração 02 refere-se à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, exigido o valor de R\$2.354,43, no mês de janeiro/13 e R\$362,37, no mês de fev/13.

Em suas razões de defesa, o Autuado pugnou pela improcedência da autuação, sob o argumento de que foram incluídas no levantamento fiscal notas fiscais de mercadorias que não chegaram a ingressar em seu estabelecimento, e de mercadorias devolvidas, identificando cada uma dessas notas fiscais.

O Autuante, em sua informação fiscal, reconheceu que por equívoco, foram incluídas indevidamente no levantamento fiscal algumas notas fiscais as respectivas mercadorias não circularam, não ingressaram em seu estabelecimento, e o remetente emitiu nota fiscal de entrada, fls. 16 a 22, e outras notas fiscais que foram registradas pelo Defendente em outros exercícios, fls. 80 a 101, conforme planilha retificada “SPED x NFe” que anexa às fls. 120 e 121, a qual discrimina a redução da exigência fiscal desse item da autuação para R\$1.104,90.

O Autuado, ao se manifestar acerca dos ajustes realizados pelo Autuante, em sede de informação fiscal, assinala que a fiscalização reconheceu seu equívoco e ratificou o quanto exposto em sua Defesa.

Depois de examinar as peças que compõem o contraditório em torno desse item da autuação, constato que o autuante ajustou o demonstrativo de apuração, uma vez que excluiu do levantamento fiscal todas as alegações da defesa, cujas comprovações foram devidamente carreadas aos autos.

Assim, considerando que a Defesa, ao tomar ciência dos ajustes efetuados pelo Autuante, não apontou qualquer inconsistência nas exclusões realizadas e nos valores remanescentes apurados, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante que reduziu o valor do débito para R\$1.104,90, constante da planilha acostada às fls. 120 e 121.

Pelo expendido, concluo pela subsistência parcial da Infração 02.

Infração 03 - apura a omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

Conforme se verifica nos demonstrativos acostados às fls. 24 a 30, cujas cópias foram devidamente entregues ao autuado, foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito e o valor informado pelas administradoras e financeiras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no §4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“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:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;”

Pelo supra expendido, a infração sob análise decorre de uma presunção legal relativa, cabendo ao impugnante o ônus da prova, devendo trazer aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos. Logo, ao sujeito passivo caberia demonstrar a indicação das vendas diárias realizadas com cartão de crédito/débito no período fiscalizado, indicando os documentos fiscais comprobatórios emitidos com data e valor coincidentes para acobertar as operações de vendas com essas modalidades de pagamento.

Em suma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em processo desta natureza, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, basta que o contribuinte demonstre e comprove que os valores constantes dos TEFs foram submetidos à tributação do imposto, seja através do ECF ou das notas fiscais emitidas, seja

por qualquer outro instrumento que comprove ter oferecido tais valores à tributação.

Em suas razões de defesa, o Impugnante articulou diversas alegações de dificuldades operacionais na emissão de cupons fiscais, que teriam gerado distorções no levantamento fiscal. Tergiversou, aduzindo que não fora realizado cruzamento das informações, pois, alguns de seus ECFs, apresentaram problemas de comunicação nas placas fiscais, apresentando inclusive, alguns atestados de intervenção técnica. Alegou também que ocorrera bitributação sem carrear aos autos qualquer comprovação inequívoca nesse sentido.

Em atendimento à diligência solicitada por essa 3ª JF, para entrega ao Autuado de cópia dos arquivos do Relatório TEF diário por operações, e para reabertura do prazo de defesa com o objetivo de ofertar a oportunidade ao Defendente de apresentar os documentos fiscais emitidos no período fiscalizado, que correspondessem as operações realizadas com pagamento através de cartão de crédito e de débito informadas pelas respectivas operadoras, o Autuante, depois de analisar a documentação apresentada pelo Impugnante, acolheu as comprovações em que ocorrera a efetiva emissão de documento fiscal atinente às operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito e financeiras, e elaborou novo demonstrativos, excluindo as operações devidamente comprovadas, fls. 140 a 150 e CD à fl. 151, que reduzindo o valor do débito para R\$15.371,77.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, o Autuado não apontou qualquer inconsistência e nem questionou o novo valor ajustado, assinalando apenas reiterar suas alegações defensivas.

Ao compulsar as peças que compõem os presentes autos, constato que a quase totalidade das alegações carreadas ao PAF pelo Defendente, afiguram-se desprovidas de qualquer fundamento fático, eis que não comprovam de forma inequívoca, a correspondente emissão do documento fiscal para cada uma das operações de vendas pagas com cartão de crédito e de débito, informada pelas operadoras de cartão de débito e de crédito.

Ademais, mesmo dispondo da cópia do Relatório TEF diário por operações fornecido pelas operadoras, não logrou êxito em comprovar e inexistência da omissão de saídas apuradas. Preferiu articular alegações de dificuldades de operacionalizar seus ECFs, sem, contudo, trazer aos autos qualquer prova inequívoca de suas alegações. Eis que, somente em sede de diligência, carrou aos autos, alguns documentos fiscais emitidos que correspondiam aos boletos informados pelas operadoras e administradoras de cartão.

Resta patente, nos autos, que as operações devidamente comprovadas com a emissão do correspondente documento fiscal, foram excluídas pelo Autuante.

Logo, como o Impugnante não trouxe integralmente aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos, entendo que a Infração 03 encontra-se parcialmente caracterizada.

Acolho os demonstrativos ajustado pelo Autuante, com base nas comprovações carreadas aos autos pelo Impugnante, fls. 140 a 150 e CD à fl. 151, que reduz o valor do débito para R\$15.371,77.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 03.

Nos termos expendidos, resta parcialmente caracterizada a autuação nos termos do demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO - AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO				
INFRAÇÃO	Auto de Infração	JULGAMENTO	MULTA	RESULTADO
01	2.716,80	2.716,80	60,0%	PROCEDENTE
02	5.282,97	1.104,90	100,0%	PROC. EM PARTE
03	32.372,67	15.371,77	100,0%	PROC. EM PARTE
TOTAL	40.372,44	19.193,47		

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **272466.0025/17-8**, lavrado contra **SUPERMERCADO TOLENTINO EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.193,47**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$2.716,80, e 100%, sobre R\$16.476,67, previstas, respectivamente, na alínea “f”, do inciso II, e no inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA