

A. I. Nº - 281318.0014/19-0
AUTUADO - MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
AUTUANTE - JOÃO CARLOS MEDRADO SAMPAIO
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/10/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0196-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido. Comprovado que a empresa pratica a modalidade de Venda para entrega futura, assim como utiliza diversas modalidades de pagamento para uma mesma operação. Retificações foram promovidas por diligente da ASTEC, o que diminuiu o valor exigido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2019 refere-se à cobrança de ICMS no valor total de R\$ 789.670,19, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 05.08.01: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito”.*

O autuado, apresenta impugnação, fls. 68 a 78, e após falar sobre a tempestividade de sua apresentação faz uma síntese dos fatos dizendo tratar-se de pessoa jurídica de direito privado cujo objetivo social consiste no comércio varejista de materiais de construção em geral, sendo, dessa forma, contribuinte de ICMS.

Transcreve o teor da acusação e enquadramento legal e diz que de acordo com a legislação trata-se de uma presunção de omissão de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis, sem pagamento do imposto, o fato da escrituração indicar que os valores das vendas são inferiores aos informados pelas instituições financeiras e administradoras dos cartões de crédito. No entanto, ainda que isto aconteça, é ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Frisa que de acordo com tal legislação, a presunção somente poderá ser caracterizada quando os valores das vendas são inferiores ao informado pela administradora de cartão de crédito.

Ocorre que, no caso em tela, tal presunção jamaiz poderia ter sido caracterizada, ISSO PORQUE NÃO FORAM AUDITADOS TODOS OS DOCUMENTOS FISCAIS DISPONIBILIZADOS pelo autor, o que resultou no presente auto de infração, que, em verdade, sofre de carência de lastro probatório suficiente para caracterizar a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis imputada à impugnante.

Caso fizesse um comparativo, ainda que preliminar, entre os valores, certamente observaria que todas as vendas do estabelecimento no período seriam superiores aos valores informados pela administradora do cartão de crédito, e isso afastaria a presunção legal e, nesse passo, o fiscal

autuante teria o dever de fazer a apuração do ICMS devido com base nos registros contábeis e fiscais.

Como prova do alegado informa estar juntando os seguintes documentos:

- DMA período janeiro de 2015 a dezembro 2016. (Doc. 01)
- Cópias dos livros fiscais de Apuração de ICMS do mesmo período (Doc. 02), onde se pode constatar que os valores declarados na DMA são os mesmos dos livros fiscais, inclusive do valor do ICMS pago ser o mesmo do livro Registro de Apuração de ICMS.
- Demonstrativo das vendas no período, devidamente reconhecida pelo contador e sócio-gerente; (Doc. 03)

Aduz que a partir do exame dos documentos juntados, em especial os livros fiscais, resta demonstrada a receita apurada pelo autor no período fiscalizado, que por sua vez, é por demais superior à receita informada pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o que demonstra, assim, não haver cabimento sob a ótica legal da referida presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas. Para melhor elucidar apresenta quadros comparativos abaixo:

MAPRON 2015					
VENDAS CFOP - 5102-5117-5405-6102-6108-6404-6117				(Informados pelo Fiscal)	Percentual
MÊS	TRIBUTADA	NÃO TRIBUTADA	TOTAL	Vendas C. Credito/Debito	VendasXCartoes
jan/15	R\$ 601.675,68	1.588.500,70	R\$ 2.190.176,38	447.034,83	
fev/15	R\$ 607.612,45	1.547.455,46	R\$ 2.155.067,91	127.152,22	
mar/15	R\$ 543.018,25	2.084.992,78	R\$ 2.628.011,03	133.549,59	
abr/15	R\$ 539.640,75	1.868.032,15	R\$ 2.407.672,90	112.889,29	
mai/15	R\$ 586.056,97	1.772.141,24	R\$ 2.358.198,21	201.201,19	
jun/15	R\$ 724.977,79	1.560.121,88	R\$ 2.285.099,67	231.924,13	
jul/15	R\$ 587.503,43	1.935.036,74	R\$ 2.522.540,17	272.250,20	
ago/15	R\$ 781.696,18	1.815.532,33	R\$ 2.597.228,51	337.789,49	
set/15	R\$ 587.760,46	1.803.240,55	R\$ 2.391.001,01	278.472,19	
out/15	R\$ 673.900,48	2.085.004,24	R\$ 2.758.904,72	372.074,58	
nov/15	R\$ 726.868,14	2.284.059,34	R\$ 3.010.927,48	399.014,13	
dez/15	R\$ 704.256,41	1.892.858,24	R\$ 2.597.114,65	244.393,08	
TOTAL	R\$ 7.664.966,99	22.236.975,65	R\$ 29.901.942,64	3.157.744,92	10.56%
MAPRON 2016					
VENDAS CFOP - 5102-5117-5405-6102-6108-6404-6117				(Informados pelo Fiscal)	Percentual
MÊS	TRIBUTADA	NÃO TRIBUTADA	TOTAL	Vendas C. Credito/Debito	VendasXCartoes
jan/16	R\$ 676.211,13	1.306.480,40	R\$ 1.982.691,53	368.728,58	
fev/16	R\$ 775.127,97	1.447.334,79	R\$ 2.222.462,76	363.106,17	
mar/16	R\$ 885.158,39	1.273.988,62	R\$ 2.159.147,01	544.894,75	
abr/16	R\$ 766.556,75	1.413.791,42	R\$ 2.180.348,17	479.531,67	
mai/16	R\$ 949.976,59	1.436.329,56	R\$ 2.386.306,15	561.026,98	
jun/16	R\$ 701.525,53	1.288.253,05	R\$ 1.989.778,58	358.491,55	
jul/16	R\$ 727.909,03	1.039.417,91	R\$ 1.767.326,94	477.448,34	
ago/16	R\$ 766.691,10	1.117.118,16	R\$ 1.883.809,26	600.551,25	
set/16	R\$ 593.561,35	1.125.183,78	R\$ 1.718.745,13	379.200,38	
out/16	R\$ 641.272,88	1.097.189,70	R\$ 1.738.462,58	507.191,09	
nov/16	R\$ 932.115,89	1.322.983,40	R\$ 2.255.099,29	350.260,59	
dez/16	R\$ 556.184,56	1.633.751,54	R\$ 2.189.936,10	158.211,83	
TOTAL	R\$ 8.972.291,17	15.501.822,33	R\$ 24.474.113,50	5.148.643,18	21.03%

Frisa que as vendas através de cartões de créditos/debito em 2015 perfizeram um total de R\$ 3.157.744,92 representando somente 10.56% do faturamento Global da empresa.

Já em 2016 as vendas através de cartões de créditos/debito perfizeram um total de R\$ 5.148.643,18 gerando um percentual de 21.03% do faturamento Global da empresa. Portanto, a realidade afasta totalmente a hipótese de realizar vendas em valores inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de créditos, quer seja vendas diárias, mensais ou anuais, logo não poderá prosperar a infração aqui imputada.

A outra hipótese alegada pelo autuante, informando que só foram considerados os valores que coincidiam com os boletos das operadoras no dia da autorização, também não merece prosperar, tendo em vista que parte dessas vendas tratavam-se de “Vendas para Entrega futura” onde inicialmente é emitido um comprovante não fiscal e em momento posterior é emitido o cupom fiscal para entrega das mercadorias, facultando ao cliente a possibilidade de retirar total ou parte

da mercadoria em seu CD (Centro de Distribuição), com inscrição no CNPJ 14.223.887/0002-72, e caso assim queira, em qualquer outro estabelecimento de sua rede neste Estado.

Como prova desse último fato, traz à colação dos documentos aludidos no tópico anterior em cópia no CD denominados Anexos 03 e 04, que registra entrega futura das transações processadas no período, onde se vê carimbo facultando a retirada de parte ou total das mercadorias comercializadas em qualquer estabelecimento de sua rede neste Estado.

Observa ainda, como prova do alegado, os documentos que se faz juntada, constando individualmente as vendas realizadas através de cartão de crédito/débito e os cupons fiscais envolvidos na transação, cuja soma bate integralmente entre si. Eventual divergência de datas, embora sempre próximas, diz respeito à opção do cliente de retirar as referidas mercadorias, conforme resta provado nos Anexos 01 e 02, em formato determinado no RPAF, artigo 8º, § 3º.

Assevera que tal procedimento é amplamente utilizado por quem explora a atividade de comércio varejista de materiais de construção.

Ressalta ainda existir o Parecer nº 04112/2013, da lavra do Sr. Auditor José Carlos Barros Valente, GECOT/SEFAZ BAHIA, cujo teor copiou, onde consta o procedimento a ser adotado quando das vendas através de cartões de créditos para entrega futura.

Afirma que todo o procedimento adotado cumpriu integralmente o previsto na legislação e está em conformidade com o parecer acima mencionado, ou seja, gerou no ato da emissão do cartão do crédito o recibo de adiantamento e quando fez a entrega das mercadorias, emitiu os documentos fiscais (cupons ou NFs), com as observações da operação. Como prova, junta os anexos 01 e 02 (Cópia em CD), onde confronta as autorizações com os documentos de vendas e também os anexos 03 e 04 (Cópia em CD) onde constam os recibos de adiantamento perfeitamente identificados para posterior emissão do cupom fiscal/NF no ato da entrega ou retirada da mercadoria.

Como pode ser verificado, consta em tais documentos, nome do adquirente, número do pedido e os valores da operação (aqui somadas), provando que o total da venda informada pela administradora de cartão do dia coincide com os cupons fiscais emitidos em favor do adquirente das mercadorias. Tal prova, afasta a presunção que lhe foi imputada, pois não há que se falar em omissão de saídas de mercadorias.

Copia a redação do art. 337 do RIMCS/Ba, e assevera que a norma reguladora não impõe no advento de vendas para entrega futura a emissão do documento fiscal no ato, já que o mesmo textualmente diz PODERÁ, facultando então ao vendedor a adoção de documento não fiscal de controle interno, fato este utilizado pela empresa, e muito bem explicado acima, e que poderá ser constatado através do exame do arquivo eletrônico contido nos anexos 01 a anexo 04.

Assevera que a obrigação tanto acessória como a principal foi totalmente cumprida, pois na fase acessória quando procedeu a venda para entrega futura utilizou o previsto no artigo 337 do regulamento e ato da circulação da mercadoria emitiu o cupom fiscal/NF-e para tal operação e prontamente cumpriu com o principal que foi o recolhimento do imposto.

Por último destaca que esta acusação fiscal não é inédita, pois já foi objeto de AI, lavrado contra a mesma defendente, o AI nº 269141.3005/16-2, período 2013 e 2014, e, durante discussão administrativa, foi produzido o Parecer ASTEC nº 00045/2018 (Doc. 04) anexado ao PAF, tendo concluído o Auditor nomeado pela ASTEC o seguinte:

3 – CONCLUSÃO.

(...)

b) o atuado já havia anexado os documentos fiscais comprobatórios das vendas para entrega futura, conforme demonstrativo titulados “Anexo 03 e Anexo 04”, gravados em mídia (CD) à fl. 158, o mesmo não foi intimado.

Cotejando os cupons fiscais emitidos referentes às vendas efetuadas por meio de cartão de crédito/débito, constante do relatório TEF Diário com os documentos fiscais das vendas para

entrega futura, por amostragem devido ao grande número de cupons, conforme gravado em mídia (CD) às fls. 233, sendo impressas por amostragem às fls. 179/199, referentes ao exercício de 2013 e 211/232, referentes ao exercício de 2014, demonstrativo dos totais mensais das diferenças a recolher.

Conforme se vê em tal parecer, restou reduzida a infração ao ínfimo valor de R\$ 486,30, por ter sido compreendido que a realidade dos fatos permite que valores e datas constantes em cupons fiscais/NFs sejam diferentes do valor e data da autorização das administradoras de cartão de crédito/débito. As rotinas das operações permitem essa flexibilização.

Diz que fato idêntico ocorreu no presente caso, pois o fiscal autuante insiste em não reconhecer uma realidade inafastável do ramo, que é exatamente a venda para entrega futura, pois nessa hipótese, de fato, em quase a totalidade das operações, o cliente retira mercadorias em datas subsequentes à operação de venda, ou seja, em data posterior à autorização das administradoras de cartão de crédito/débito.

Aduz que tal entendimento fiscal não encontra lastro na Lei maior do ordenamento Jurídico, nossa Constituição Federal, que em seu artigo 5º, II, elenca como um dos direitos fundamentais o primado que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, e nem em qualquer legislação infraconstitucional.

Frisa que inexistente legislação obrigando o contribuinte a realizar uma venda de forma a impor ao seu cliente a retirada de mercadoria imediatamente, ou mesmo que impeça que ele exerça o direito de retirá-la em outro estabelecimento da mesma rede, neste Estado.

Aponta outro equívoco promovido pelo fiscal, relacionado ao cálculo das proporcionalidades de suas vendas tributadas e não tributadas, que apresentou:

2015

Valor total de nossas vendas no período R\$ 29.901.942,64

Vlr. total de base de cálculo das vendas R\$ 7.664.966,99

PROPORÇÃO TRIBUTADAS/NÃO TRIBUTADAS =====→ **25.64%**

2016

Valor total de nossas vendas no período R\$ 24.474.113,50

Vlr. total de base de cálculo das vendas R\$ 8.972.291,17

PROPORÇÃO TRIBUTADAS/NÃO TRIBUTADAS =====→ **36.66%**

Assim, ainda que totalmente descabida a pretensão do auditor, só com aplicação dos percentuais corretos implicaria em uma redução para quase a metade da base de cálculo reclamada, já que em 2015 ele encontrou um percentual na proporção de **48.41%** e em 2016 uma cifra de **57.96%**, logo, tal planilha terá que merecer os ajustes nas fases seguintes a fim de corrigir a expectativa ainda que inexistente, sobre o crédito tributário ora debatido.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) seja determinado a diligência para ASTEC/CONSEF-Assessoria Técnica) com fiscal estranho ao feito, a fim de confirmar tudo aqui dito e provado, especialmente os adiantamentos das vendas para entrega futura e a emissão do cupom fiscal emitido na operação de circulação da mercadoria.
- b) produção de provas por todos os meios admitidos em direito, especialmente prova pericial contábil e juntada de posteriores documentos;
- c) seja julgado improcedente o Auto de Infração, cancelando a infração apontada, face aos elementos comprobatórios ora suscitados.

O auditor ao prestar a Informação Fiscal, fls.183 a 184, inicialmente faz um histórico da autuação esclarecendo que:

- 1) O Auto de Infração resulta da verificação de emissão dos devidos cupons fiscais referentes as

vendas pagas através de sistema TEF, ou seja, pagamento efetuados através de em cartão de crédito ou de débito;

- 2) A metodologia consiste inicialmente na verificação de quais equipamentos emissores de cupom fiscal estão registrados pelo autuado junto ao cadastro da SEFAZ, e posterior solicitação para que o mesmo forneça os arquivos digitais (MDF - memória fita detalhe, formato txt) seus respectivos cupons fiscais emitidos;
- 3) Os arquivos MDF contém os dados de cada cupom fiscal emitido pela empresa, como data de operação, valor e do meio de pagamento;
- 4) Tais operações são confrontadas operação por operação, com as informações fornecidas pelas empresas administradoras de cartão de crédito, para verificar se todas as vendas informadas por aquelas empresas tiveram seus respectivos cupons fiscais emitidos;
- 5) Caso haja ainda vendas informadas sem os respectivos cupons, a listagem restante é confrontada com as notas eletrônicas de vendas, verificando se a venda que não foi feita por cupom teria eventualmente sido feita através de NF-e;
- 6) O resultado final é comunicado ao autuado para verificar se por ventura algum arquivo digital de algum equipamento fiscal deixou de ser enviado à fiscalização.
- 7) Somente vencidas essas etapas é constituído o crédito tributário, nos termos e valores a serem reclamados.

Em seguida diz que em face de tais fatos não pode prosperar o argumento do autuado de que não há irregularidade, pelo simples fato do mesmo ter vendido no total mais do que as vendas com cartão, pois há inúmeros meios de pagamentos possíveis como: dinheiro, cheque, tickets, etc.

Quanto a alegação do autuado de que parte dos cupons de suas vendas foram emitidos por equipamento registrado em outro CNPJ, afirma que não há qualquer autorização legislativa nesse sentido.

Ressalta que o autuado se vale de forma equivocada do entendimento do Parecer nº 04112/2013, que trata de situação absolutamente distinta da aqui examinada. Naquele parecer o consultante questiona o registro do cupom fiscal da operação com venda futura, jamais questionando a possibilidade de emissão de cupons fiscais de empresa de CNPJ diferentes, respaldando a mesma operação de venda, nem tampouco há qualquer orientação da parecerista neste sentido.

Finaliza mantendo integralmente a autuação.

Ante aos fatos relatados, e considerado que efetivamente a empresa pratica venda para entrega futura e no anexo 1 e 2 inserido no CD (folha 178) o autuado vinculou os cupons fiscais emitidos e às informações constantes no Relatório TEF esta Junta de Julgamento na sessão suplementar realizada em 30 de setembro de 2020 decidiu pela conversão do processo em diligência para que o autuante verificasse a veracidade das informações contidas no referido demonstrativo e se as mesmas estariam de acordo com as orientações contidas no Parecer DITRI nº 041-12/2013.

Existindo diferenças foi solicitada a elaboração de novo Demonstrativo de Débito, ressaltando que para a apuração da base de cálculo deveria ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 57/06, calculada mensalmente e não anualmente como procedeu à fiscalização.

Posteriormente, foi solicitado que o sujeito passivo fosse intimado e reaberto o prazo de defesa.

O autuante em atendimento a diligência, apresenta Parecer à fl. 191 a 192, reiterando os seus argumentos expostos na Informação Fiscal e informa que em atendimento à diligência seguem em anexo:

ANEXO I - O novo demonstrativo de débito e memória de cálculo, em face da apuração mensal da proporcionalidade entre vendas tributadas e isentas;

ANEXO II – Comprovação via DTE de notificação do contribuinte do resultado da presente

diligência, com envio também do ANEXO I.

O sujeito passivo se pronuncia às fls. 200 a 203 reiterando os seus argumentos defensivos enfatizando que esta acusação fiscal não é inédita, pois já foi objeto de Auto de Infração, lavrado contra a mesma defendente, o AI nº 269141.3005/16-2, período 2013 e 2014, e, durante discussão administrativa, foi produzido o Parecer ASTEC nº 00045/2018 que restou reduzida a infração ao ínfimo valor de R\$ 486,30, por ter sido compreendido que a realidade dos fatos permite que valores e datas constantes em cupons fiscais/NFs sejam diferentes do valor e data da autorização das administradoras de cartão de crédito/débito. As rotinas das operações permitem essa flexibilização.

Outro ponto de discordância com o autuante é em relação ao Parecer DITRI nº 041-12/2013 e reitera que as suas vendas para entrega futura estão estritamente lastreadas em normas legais e por conseguinte enquadradas no referido Parecer.

Quanto a proporcionalidade diz que ao refazer os cálculos o autuante encontrou os percentuais indicados na peça vestibular, materializando a falha por ele denunciada.

Solicita a improcedência do Auto de Infração.

Considerando que a diligência anteriormente solicitada não foi atendida em sua integralidade, na sessão suplementar realizada em 31 de março de 2022, os membros dessa Junta de Julgamento Fiscal decidiram pela conversão do processo em diligência para que Auditor lotado na ASTEC tomasse as seguintes providências:

- 1- Examinasse o anexo 1 e 2 inserido no CD anexado pelo defendente (folha 178) e efetuasse, por amostragem, o cotejo entre os cupons fiscais emitidos referentes às vendas efetuadas por meio de cartão de crédito / débito, constante do relatório TEF Diário com os documentos fiscais das vendas para entrega futura;
- 2- Sendo constatada a veracidade das informações inseridas no mencionado CD, elaborasse novos demonstrativos, se necessário, observando que para a apuração da base de cálculo deveria ser aplicada a proporcionalidade apurada pelo autuante à fl. 194 a 195.

Às fls. 221 a 230 foi anexado o Parecer ASTEC nº 51/2022 emitido pelo auditor fiscal José Adelson Mattos Ramos, que, após fazer algumas considerações preliminares, passou a explicitar a metodologia do trabalho desenvolvido e os insumos utilizados para atender a demanda solicitada como a seguir:

Dos insumos:

- 1) *A fonte de dados primária consiste nas relações de dos documentos, contida nos arquivos sob os títulos “MATRIZ_2015 Documentos citados no Auto2” e “MATRIZ_2016 Documentos citados no Auto4”, elaborados em formato Excel, pela atuada e recebida por este diligente por solicitação;*
- 2) *Demonstrativo analítico das operações com cartões de crédito/débito, que serviram de base para o cálculo do imposto exigido;*
- 3) *Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, obtido através de consulta aos arquivos armazenados no banco de dados da SEFAZ no Sistema de Gestão da Escrituração Fiscal Digital – EFDG, cujos arquivos em formato txt, também constam gravados no CD anexo;*
- 4) *Dados obtidos junto ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, que armazena todos os dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos contribuintes para acobertarem suas operações mercantis;*
- 5) *Relatório TEF – Diário, obtido dos registros da SEFAZ, disponibilizados no Sistema de Informação do Contribuinte – INC.*

Da metodologia:

Inicialmente observo que as informações armazenadas no Sistema EFDG, contém exatamente os registros de todas as operações mercantis dos contribuintes com repercussão tributária e a que nos interessa, do ICMS. Estas informações têm presunção de refletirem fielmente as ocorrências fáticas que envolveram as operações do contribuinte, portanto, dados com validade jurídica, por previsão legal, já que a EFD é a única escrituração válida para fins fiscais consoante art. 247 do RICMS/2012.

A EFD substituiu a escrituração e impressão dos livros: **(a)** Registro de Entradas; **(b)** Registro de Saídas; **(c)** Registro de Inventário; **(d)** Registro de Apuração do IPI; e **(e)** Registro de Apuração do ICMS, conforme cláusula sétima do Convênio ICMS 143/2006.

O Portal da Nota Fiscal Eletrônica permite a consulta de quaisquer documentos fiscais (NF-e ou CT-e) emitido pelos contribuintes do ICMS e IPI, com vantagem de se conhecer seguramente os dados oficiais e autorizados destes documentos, permitindo validar todas as informações inclusive, o valor das operações, os destinatários, os remetentes e o status do documento, se autorizado, denegado ou cancelado.

Assim, com a posse destes dados, foram efetuadas as seguintes verificações:

1. Consulta, por amostragem, se as notas fiscais informadas nas relações fornecidas pelo contribuinte estavam escrituradas na EFD. Para obter êxito, foram cotejadas notas fiscais de cada período com os dados registrados na EFD, no relatório REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, que corresponde ao registro de entradas;
2. Na EFD, foi consultado se a nota fiscal atrelada ao pagamento com cartão de crédito se encontrava escriturada;
3. No Portal da Nota Fiscal Eletrônica, foram consultadas diversas notas fiscais de aquisições para atestar se estavam autorizadas e se os valores estavam corretamente informados na EFD e se correspondiam as informações fornecidas pelo contribuinte onde consta a associação do pagamento com cartão de crédito e o valor da nota fiscal;
4. Foram consultados os registros da EFD dos períodos fiscalizados;
5. Foi comparada a listagem das autorizações informadas pelo contribuinte com a relação das autorizações informadas pelo autuante no seu demonstrativo analítico, no sentido de conferir aos dados informados pela defesa a exigida consistência e concisão das informações;
6. Foram verificadas todas as autorizações dos cartões de crédito/débito informadas pela autuada, em cotejo com a relação das autorizações informadas no demonstrativo analítico elaborado pelo autuante, observando os seguintes dados: **(i)** número; **(ii)** operadora; **(iii)** valor; e **(iv)** data de cada autorização;

Importante registrar que todas essas verificações serviram de prévio procedimento para ao final executar a mais importante que visa exatamente esclarecer a dúvida a i. Relatora para o deslinde da lide, qual seja:

Verificar se a arguição da defesa de que se o autuante, “Acaso fizesse um comparativo, ainda que preliminar, entre os valores, certamente observaria que todas as vendas do estabelecimento no período seriam superiores aos valores informados pela administradora do cartão de crédito, e isso afastaria a presunção legal e, nesse passo, o fiscal autuante teria o dever de fazer a apuração do ICMS devido com base nos registros contábeis e fiscais. “, ou seja, a principal verificação, consiste em comprovar ou não, se no demonstrativo elaborado pela defesa, há efetivamente o alegado vínculo entre as AUTORIZAÇÕES DAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO/DÉBITO e o DOCUMENTO FISCAL EMITIDO, como indicado na planilha.

De início, registro, por relevante, o fato de que a minoria das operações associadas a cada autorização foi emitida a nota fiscal eletrônica, mas, na grande parte das operações foram emitidos cupons fiscais através de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF.

Nestes casos dos cupons fiscais, não há como associar cada autorização com o específico documento fiscal emitido, uma vez que na EFD, as vendas realizadas nessa modalidade, são escrituradas no REGISTRO C405: REDUÇÃO Z (CÓDIGO 02, 2D e 60). Este registro é apresentado com as informações da Redução Z de cada equipamento em funcionamento na data das operações de venda à qual se refere a redução. Inclui todos os documentos fiscais totalizados na Redução Z, inclusive as operações de venda realizadas durante o período de tolerância do Equipamento ECF.

Portanto, essa verificação foi feita com base no volume de vendas registrada na EFD, e analisado se estão compatíveis com o volume das autorizações das administradoras de cartões de crédito/débito.

Dos resultados das verificações

Todas as verificações, análises e cotejamentos foram levadas a termo, utilizando sempre ferramentas disponíveis no manejo de dados através de planilhas eletrônicas cujos arquivos estão gravados no CD anexo.

Ficou comprovado que as notas fiscais indicadas na planilha da defesa foram escrituradas na EFD, estão Autorizadas no Portal da NF-e e os valores correspondem àqueles indicados na planilha;

Os registros da Redução Z referente às vendas através de ECF, constam registradas na EFD, em valores compatíveis com a movimentação da empresa, demonstrando que os dados relativos às vendas por ECD, são compatíveis com os registros na EFD;

A relação das operações (autorizações das administradoras e documento fiscal emitido) fornecida pela

autuada, na defesa, CD, fl. 178, demonstrativo que comprovaria a relação entre as autorizações e os correspondentes documentos fiscais emitidos, motivo dessa diligência, quando comparada com a relação das autorizações listadas pelo autuante, fls. 10 a 63, constatei haver algumas inconsistências a seguir descritas, ressaltando que estas foram pontuais:

- A relação da defesa apresentou algumas autorizações em duplicidades, identificadas pelo mesmo número, mesma data e mesmo valor, ou seja, duplicadas;
- A listagem da defesa apresentou diversas autorizações com valores zerados;
- Foram omitidas algumas autorizações, exatamente três, na relação da defesa, que constavam no levantamento do autuante;

Essas autorizações foram identificadas e seguem relacionadas:

Exercício de 2015.

Data	Tipo de Operação	Valor da Operação (R\$)	Autorização	Administradora	Observação
31/01/2015	CRÉDITO	1.447,54	02267	REDECARD	Duplicidade
22/05/2015	CRÉDITO	947,00	02044	REDECARD	Duplicidade
16/06/2015	CRÉDITO	964,00	01973	REDECARD	Duplicidade
03/07/2015	CRÉDITO	414,84	00264	REDECARD	Duplicidade
14/07/2015	CRÉDITO	205,46	01351	REDECARD	Duplicidade
14/07/2015	CRÉDITO	205,46	01351	REDECARD	Duplicidade
09/09/2015	CRÉDITO	440,20	00749	REDECARD	Duplicidade
15/09/2015	CRÉDITO	915,80	01375	REDECARD	Duplicidade
02/10/2015	CRÉDITO	209,29	00172	REDECARD	Duplicidade
21/10/2015	CRÉDITO	346,12	01758	REDECARD	Duplicidade
21/10/2015	CRÉDITO	749,29	01770	REDECARD	Duplicidade

Exercício de 2016.

Data	Tipo de Operação	Valor da Operação (R\$)	Autorização	Administradora	Observação
01/02/2016	CRÉDITO	201,98	000079	REDECARD	Duplicidade
01/02/2016	CRÉDITO	340,42	000089	REDECARD	Duplicidade
02/02/2016	CRÉDITO	949,14	000225	REDECARD	Duplicidade
02/02/2016	CRÉDITO	949,14	000225	REDECARD	Duplicidade
02/02/2016	CRÉDITO	949,14	000225	REDECARD	Duplicidade
02/02/2016	CRÉDITO	994,65	000226	REDECARD	Duplicidade
03/02/2016	CRÉDITO	468,04	000417	REDECARD	Duplicidade
03/02/2016	DÉBITO	429,44	000433	REDECARD	Duplicidade
03/02/2016	DÉBITO	429,44	000433	REDECARD	Duplicidade
04/02/2016	CRÉDITO	189,04	000501	REDECARD	Duplicidade
05/02/2016	CRÉDITO	252,14	000574	REDECARD	Duplicidade
06/02/2016	CRÉDITO	419,69	000706	REDECARD	Duplicidade
08/02/2016	CRÉDITO	111,30	000780	REDECARD	Duplicidade
08/02/2016	CRÉDITO	947,00	000809	REDECARD	Duplicidade
08/02/2016	CRÉDITO	947,00	000809	REDECARD	Duplicidade
09/05/2016	CRÉDITO	280,51	000820	REDECARD	Duplicidade
09/05/2016	CRÉDITO	280,51	000820	REDECARD	Duplicidade
10/02/2016	DÉBITO	418,64	000963	REDECARD	Duplicidade
11/02/2016	CRÉDITO	53,59	001047	REDECARD	Duplicidade
15/09/2016	DÉBITO	165,70	001364	REDECARD	Duplicidade
22/10/2016	CRÉDITO	22.500,00	001706	REDECARD	Duplicidade
18/03/2016	CRÉDITO	230,64	002226	REDECARD	Duplicidade
29/07/2016	CRÉDITO	7.266,37	002807	REDECARD	Duplicidade
24/03/2016	CRÉDITO	1.792,23	002886	REDECARD	Duplicidade
05/02/2016	CRÉDITO	411,34	911644	CIELO	Duplicidade
11/02/2016	DÉBITO	295,65	911662	CIELO	Duplicidade
04/10/2016	CRÉDITO	1.095,00	911700	BRDESCO	Duplicidade
05/10/2016	DÉBITO	2.582,61	912181	CIELO	Duplicidade

Todas essas ocorrências identificadas, ensejou a desconsideração das respectivas autorizações informadas pelo contribuinte, partindo da premissa que o trabalho do autuante tem presunção de validade, mesmo porque foram elaborados com base nos dados extraídos das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, por imposição legal, art. 35-A da Lei nº 7.014/96.

De logo, registro que em alguns meses, os valores totalizados nos meses, constantes nas planilhas de verificação não coincidem com os valores levantados na auditoria, exatamente decorrente de tais ocorrências. No entanto, friso mais uma vez que todas essas autorizações foram excluídas do novo levantamento feito, ou seja, consideramos a relação das autorizações apresentadas pelo autuante como a correta.

Todos esses dados constam expostos nos arquivos gravados no CD anexo, com os seguintes títulos: “comparativo_lista do cont_X_autuacao-2015” e “comparativo_lista do cont_X_autuacao-2016”.

Por fim, do resultado final, foram identificadas quatro situações distintas decorrente do cotejamento: Valor da autorização pela administração com o Valor do documento fiscal:

- i) **Valores Iguais.** Sob este título foram agrupadas as Autorizações cujos valores e dados coincidiram com os documentos fiscais indicados pela defesa;
- ii) **Valores Diferentes Próximos.** Neste grupo foram considerados as Autorizações cujas dadas coincidiram com as dadas dos documentos fiscais, entretanto os valores apesar de não coincidentes, são próximos (diferença menor que 10%);
- iii) **Valores Diferentes Não Próximos - Valor do DF maior que o Valor da Autorização.** Integram esse grupo as Autorizações onde, apesar dos dados coincidentes, os valores são díspares com diferenças superiores a 10%. Contudo, os valores das autorizações são menores que os valores dos documentos fiscais correspondentes emitidos;
- iv) **Valores Diferentes Não Próximos - Valor da Autorização maior que o Valor do DF.** Congrega os casos citados na ocorrência acima, porém o valor da Autorização supera o valor do documento fiscal associado.

Registro que o fato do valor da Autorização da administradora ser inferior ao valor correspondente documento fiscal, não indica por isso, uma irregularidade, uma vez que tal fato caracteriza uma venda parcial com cartão de crédito/débito, complementadas com outra forma de pagamento (dinheiro ou crediário).

Todas essas verificações estão expostas nos arquivos gravados no CD com os seguintes títulos: “demonstrativo_autoriz_cartao_doc_fiscal_emitido-2015” e “demonstrativo_autoriz_cartao_doc_fiscal_emitido-2016”, cujos resumos constam nos arquivos: “resumo_2015” e “resumo_2016”.

Verifiquei também que em algumas situações foram emitidos documentos fiscais por filiais da autuada, fato que confirma a arguição da defesa de que “...parte dessas vendas tratavam-se de ‘Vendas para Entrega futura’ onde inicialmente emitimos um comprovante não fiscal e em momento posterior emitimos o cupom fiscal para entrega das mercadorias, facultando ao cliente a possibilidade de retirar total ou parte da mercadoria em nosso CD (Centro de Distribuição), com inscrição no CNPJ 14.223.887/0002-72, e caso assim queira, em qualquer outro estabelecimento de nossa rede neste Estado.”

O que pode ser constatado pela NF-e nº 051.696, emitida em 15/01/2015, pela filial CNPJ nº 14.223.887/0005-15, associada a Autorização nº 000760 da REDECARD.

Chave de Acesso		Versão	
2913051422066/000515059920000510961004/00160		3.10	
NF-e	Finalidade	Destinat.	Processo
55	2	51696	27/05/2015 10:50:00-03:00
Dados da NF-e			
Modelo	Série	Número	Data de Processamento
55	2	51696	27/05/2015 10:50:00-03:00
Emissão		Valor Total do Documento Fiscal	
1.196,07			
Destinatário			
CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
14.223.887/0005-15	MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA	0190999	BA
Emissor			
CPF	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
979.021.389-07	VALDOMIRO DARDOSA FERREIRA		BA
Destino da operação		Presença do Comprador	
1 - Operação interna		1 - Operação presencial	
Emissão			
Processo	Versão do Processo	tipo de emissão	Finalidade
0 - sem aplicação da Contribuição	NFe 1.1.3.8.1	1 - Normal	1 - Normal
Natureza da Operação	Indicador de Intermediador/Marketplace	Tipo da Operação	
5022 - VENDA PARA ENTREGA FUTURA		1 - Salda	
Eventos e Serviços			
Evento	Protocolo	Data autorização	
Autorização de Uso	120150040687354	27/05/2015 às 10:53:05-03:00	
Digest Value			
A15NPF1m5d00z7M0R157/000pA3se			

Verifica-se que a NF-e foi emitida com o CFOP 5.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, sob o qual se classificam os registros efetuados a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, fato que corrobora com o argumento defensivo.

Das verificações efetuadas constatei três cenários diferentes:

Cenário I: Foram identificadas as autorizações com a indicação pela autuada da emissão de documentos fiscais associados, na mesma data, em valores exatamente iguais;

Cenário II: Foram identificadas as autorizações das administradoras com a indicação de emissão de documentos fiscais associados a estas, em valores distintos, porém próximos destes, onde como critério de proximidade, foi adotado uma diferença inferior de 10% do valor da operação;

Cenário III: Foram identificadas autorizações associadas a documentos fiscais em valores diferentes, que apesar de não serem próximos (diferença maior que 10%), as autorizações em valores superiores aos valores dos documentos fiscais emitidos.

Por fim identifiquei valores de autorizações diferentes dos documentos que a autuada associou na sua planilha, cujos documentos emitidos são inferiores aos valores da autorização. Estas autorizações foram descartadas na consideração de valores a serem excluídos dos montantes autuados.

Este é o relatório.

Parecer

Conforme exposto, cumpre responder à questão suscitada pelo i. Relator, sobre a qual manifesto meu entendimento frente aos fatos apurados e documentos apensados aos autos.

Registro a seguir as conclusões decorrentes dos exames conforme já observado foram adotados três cenários diferentes, resultando em três demonstrativos distintos, considerando as premissas já descritas.

Cenário I – Foram deduzidos dos valores das autorizações das administradoras de cartões de crédito/débito inicialmente autuada, aquelas autorizações onde foi possível associar a estas, um documento fiscal emitido no valor exato da autorização.

Período	Valor - Saídas com Cartão	Valor - Operações com Emissão do Documento Fiscal	Valor - Operações sem Emissão de Documento Fiscal	Proporcionalidade - % Saídas Tributadas	Base de Cálculo do ICMS	Alíquota (%)	ICMS Devido
Jan/15	447.034,83	277.137,07	169.897,76	25,44	43.221,99	17,00	7.347,74
Fev/15	127.152,22	28.064,60	99.087,62	20,66	20.471,50	17,00	3.480,16
Mar/15	133.549,59	14.130,05	119.419,54	18,96	22.641,94	17,00	3.849,13
Abr/15	112.889,29	24.041,81	88.847,48	13,74	12.207,64	17,00	2.075,30
Mai/15	201.201,19	85.024,12	116.177,07	23,23	26.987,93	17,00	4.587,95
Jun/15	231.924,13	134.543,45	97.380,68	26,60	25.903,26	17,00	4.403,55
Jul/15	272.250,20	120.936,43	151.313,77	22,11	33.455,47	17,00	5.687,43
Ago/15	337.789,49	90.018,35	247.771,14	23,06	57.136,02	17,00	9.713,12
Set/15	278.472,19	111.604,80	166.867,39	24,51	40.899,20	17,00	6.952,86
Out/15	372.074,58	109.837,36	262.237,22	23,46	61.520,85	17,00	10.458,54
Nov/15	399.014,13	144.394,56	254.619,57	25,48	64.877,07	17,00	11.029,10
Dez/15	244.393,08	127.098,67	117.294,41	23,67	27.763,59	17,00	4.719,81
Jan/16	368.728,58	245.536,79	123.191,79	34,06	41.959,12	17,00	7.133,05
Fev/16	363.106,17	268.047,83	95.058,34	30,36	28.859,71	17,00	4.906,15
Mar/16	544.894,75	346.049,52	198.845,23	38,83	77.211,60	17,00	13.125,97
Abr/16	479.531,67	377.977,39	101.554,28	34,81	35.351,04	18,00	6.363,19
Mai/16	561.026,98	386.552,39	174.474,59	37,43	65.305,84	18,00	11.755,05
Jun/16	358.491,55	257.720,20	100.771,35	36,23	36.509,46	18,00	6.571,70
Jul/16	477.448,34	323.389,16	154.059,18	38,48	59.281,97	18,00	10.670,76
Ago/16	600.551,25	431.380,64	169.170,61	38,63	65.350,61	18,00	11.763,11
Set/16	379.200,38	235.093,06	144.107,32	37,05	53.391,76	18,00	9.610,52
Out/16	507.191,09	328.775,40	178.415,69	36,60	65.300,14	18,00	11.754,03
Nov/16	350.260,59	249.256,99	101.003,60	34,53	34.876,54	18,00	6.277,78
Dez/16	158.211,83	64.465,14	93.746,69	30,09	28.208,38	18,00	5.077,51
Soma	8.306.388,10	4.781.075,78	3.525.312,32		1.028.692,67		179.313,51

Cenário II - Foram deduzidos dos valores das autorizações das administradoras de cartões de crédito/débito inicialmente autuada, aquelas autorizações onde foi possível associar a estas, um documento fiscal emitido no valor exato da autorização e também as autorizações em que os valores apesar de diferentes, são próximos (diferença inferior a 10% do valor de cada operação).

Período	Valor - Saídas com Cartão	Valor - Operações com Emissão do Documento Fiscal	Valor - Operações sem Emissão de Documento Fiscal	Proporcionalidade - % Saídas Tributadas	Base de Cálculo do ICMS	Alíquota (%)	ICMS Devido
Jan/15	447.034,83	354.328,57	92.706,26	25,44	23.584,47	17,00	4.009,36
Fev/15	127.152,22	41.652,51	85.499,71	20,66	17.664,24	17,00	3.002,92
Mar/15	133.549,59	48.748,38	84.801,21	18,96	16.078,31	17,00	2.733,31
Abr/15	112.889,29	63.111,71	49.777,58	13,74	6.839,44	17,00	1.162,70
Mai/15	201.201,19	122.617,80	78.583,39	23,23	18.254,92	17,00	3.103,34
Jun/15	231.924,13	181.533,62	50.390,51	26,60	13.403,88	17,00	2.278,66
Jul/15	272.250,20	210.561,38	61.688,82	22,11	13.639,40	17,00	2.318,70
Ago/15	337.789,49	244.295,42	93.494,07	23,06	21.559,73	17,00	3.665,15
Set/15	278.472,19	179.516,26	98.955,93	24,51	24.254,10	17,00	4.123,20
Out/15	372.074,58	276.253,82	95.820,76	23,46	22.479,55	17,00	3.821,52

Nov/15	399.014,13	311.201,66	87.812,47	25,48	22.374,62	17,00	3.803,68
Dez/15	244.393,08	189.214,91	55.178,17	23,67	13.060,67	17,00	2.220,31
Jan/16	368.728,58	310.404,73	58.323,85	34,06	19.865,10	17,00	3.377,07
Fev/16	363.106,17	317.039,82	46.066,35	30,36	13.985,74	17,00	2.377,58
Mar/16	544.894,75	431.835,93	113.058,82	38,83	43.900,74	17,00	7.463,13
Abr/16	479.531,67	427.639,76	51.891,91	34,81	18.063,57	18,00	3.251,44
Mai/16	561.026,98	479.483,82	81.543,16	37,43	30.521,60	18,00	5.493,89
Jun/16	358.491,55	325.266,98	33.224,57	36,23	12.037,26	18,00	2.166,71
Jul/16	477.448,34	363.787,76	113.660,58	38,48	43.736,59	18,00	7.872,59
Ago/16	600.551,25	511.123,16	89.428,09	38,63	34.546,07	18,00	6.218,29
Set/16	379.200,38	349.034,72	30.165,66	37,05	11.176,38	18,00	2.011,75
Out/16	507.191,09	430.353,71	76.837,38	36,60	28.122,48	18,00	5.062,05
Nov/16	350.260,59	285.284,77	64.975,82	34,53	22.436,15	18,00	4.038,51
Dez/16	158.211,83	100.357,85	57.853,98	30,09	17.408,26	18,00	3.133,49
Soma	8.306.388,10	6.554.649,05	1.751.739,05		508.993,29		88.709,34

Cenário III – Neste cenário, englobou a exclusões efetuadas nos cenários anterior a também excluídas as autorizações em que os valores destas, foram diferentes, porém não próximos, ou seja, com diferenças superiores a 10% do valor de cada operação, observando que os valores das autorizações foram inferiores ao valor dos documentos fiscais emitidos.

Período	Valor - Saídas com Cartão	Valor - Operações com Emissão do Documento Fiscal	Valor - Operações sem Emissão de Documento Fiscal	Proporcionalidade - % Saídas Tributadas	Base de Cálculo do ICMS	Alíquota (%)	ICMS Devido
Jan/15	447.034,83	409.318,13	37.716,70	25,44	9.595,13	17,00	1.631,17
Fev/15	127.152,22	116.424,00	10.728,22	20,66	2.216,45	17,00	376,80
Mar/15	133.549,59	121.304,36	12.245,23	18,96	2.321,70	17,00	394,69
Abr/15	112.889,29	100.498,55	12.390,74	13,74	1.702,49	17,00	289,42
Mai/15	201.201,19	183.046,36	18.154,83	23,23	4.217,37	17,00	716,95
Jun/15	231.924,13	219.168,50	12.755,63	26,60	3.393,00	17,00	576,81
Jul/15	272.250,20	251.500,31	20.749,89	22,11	4.587,80	17,00	779,93
Ago/15	337.789,49	320.387,81	17.401,68	23,06	4.012,83	17,00	682,18
Set/15	278.472,19	266.553,87	11.918,32	24,51	2.921,18	17,00	496,60
Out/15	372.074,58	317.713,75	54.360,83	23,46	12.753,05	17,00	2.168,02
Nov/15	399.014,13	345.084,43	53.929,70	25,48	13.741,29	17,00	2.336,02
Dez/15	244.393,08	229.860,38	14.532,70	23,67	3.439,89	17,00	584,78
Jan/16	368.728,58	346.073,62	22.654,96	34,06	7.716,28	17,00	1.311,77
Fev/16	363.106,17	342.484,23	20.621,94	30,36	6.260,82	17,00	1.064,34
Mar/16	544.894,75	465.605,30	79.289,45	38,83	30.788,09	17,00	5.233,98
Abr/16	479.531,67	462.766,14	16.765,53	34,81	5.836,08	18,00	1.050,49
Mai/16	561.026,98	527.668,82	33.358,16	37,43	12.485,96	18,00	2.247,47
Jun/16	358.491,55	345.171,53	13.320,02	36,23	4.825,84	18,00	868,65
Jul/16	477.448,34	450.240,04	27.208,30	38,48	10.469,75	18,00	1.884,56
Ago/16	600.551,25	553.168,14	47.383,11	38,63	18.304,10	18,00	3.294,74
Set/16	379.200,38	369.387,60	9.812,78	37,05	3.635,63	18,00	654,41
Out/16	507.191,09	473.135,16	34.055,93	36,60	12.464,47	18,00	2.243,60
Nov/16	350.260,59	338.762,93	11.497,66	34,53	3.970,14	18,00	714,63
Dez/16	158.211,83	154.966,44	3.245,39	30,09	976,54	18,00	175,78
Soma	8.306.388,10	7.710.290,40	596.097,70		182.635,88		31.777,78

Em conclusão e diante dos exames e análises levadas a termo neste trabalho revisional, afirmo que existem três possibilidades de se considerar que o valor da omissão das saídas de mercadorias tributadas 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, são os seguintes:

- i) Nas condições do cenário I: R\$ 179.313,51;
- ii) Nas condições do cenário II: R\$ 88.709,34;
- iii) Nas condições do cenário III: R\$ 31.777,78."

À fl. 256 verifica-se a ciência do autuante em 27/04/2022, porém, não houve qualquer pronunciamento, enquanto que o defendente se manifesta às fls.258 a 261, inicialmente transcrevendo as conclusões contidas no Parecer ASTEC nº50/2022 e trechos do seu relatório. Em seguida afirma que as três possibilidades de valores para calcular o montante do tributo devido, apresentada fere o art. 142 do Código Tributário Nacional, que trata das normas gerais de direito

tributário aplicável à União, Estados e Municípios, vez que não identifica com precisão o valor da base de cálculo para calcular o montante do tributo a ser lançado.

Aduz que a arbitrariedade deve ser uma preocupação permanente dos julgadores tanto dos órgãos administrativos, quanto dos órgãos judiciais. Assim, a inteligência do caput do art. 112 do CTN determina que, nos casos em que houver dúvida, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, será interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

Diante das três possibilidades de valores para calcular o montante do tributo devido, apresentada pelo diligente no seu PARECER ASTEC nº 50/2022, há uma dúvida quanto ao valor da base de cálculo para calcular o montante do tributo a ser lançado, tornando nulo o lançamento de ofício materializado neste auto de infração ora impugnado, com fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Além disso, o lançamento deve sempre observar a norma geral contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, que lhe serve como fundamento de validade. E para tanto, o agente administrativo deve ser competente para realizar o procedimento de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Entende que os julgadores não podem escolher entre as três possibilidades de valores para calcular o montante do tributo devido, apresentada pelo diligente no seu PARECER ASTEC nº 50/2022, para efetuar o lançamento, por falta de competência para tanto, com fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional, restando nulo o lançamento de ofício contido no AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2813180014/19-0, por ser de Direito e merecida Justiça.

VOTO

O presente lançamento se refere à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito/débito.

Na defesa apresentada o sujeito passivo, asseverou que a acusação diz respeito à presunção prevista no artigo 4º, § 4º, VI, da Lei nº 7.014/96, entretanto, tal ocorrência jamais poderia ter sido caracterizada, pois não foram auditados todos os documentos disponibilizados pela empresa.

Externou o entendimento de que, acaso fossem consideradas todas as operações, de fato realizada pela empresa, certamente teria observado que todas as vendas realizadas pelo estabelecimento, no período fiscalizado, seriam superiores aos valores informados pela administradora do cartão de crédito, e isso afastaria a presunção legal.

Acrescenta que também não poderia ser aceita a metodologia adotada pela fiscalização que somente considerou os valores que coincidiam com os boletos das operadoras no dia da autorização, tendo em vista que parte dessas vendas tratavam-se de “Vendas para Entrega futura” onde inicialmente é emitido um comprovante não fiscal e em momento posterior o cupom fiscal para entrega das mercadorias, facultando ao cliente a possibilidade de retirar total ou parte da mercadoria em seu Centro de Distribuição, ou, em qualquer outro estabelecimento de sua rede neste Estado.

Para comprovar a sua assertiva anexou CD contendo documentos comprobatórios, os quais encontram-se elencados no demonstrativo denominados Anexos 03 e 04, que registra entrega futura das transações processadas no período, onde se vê carimbo facultando a retirada de parte ou total das mercadorias comercializadas em qualquer estabelecimento de sua rede neste Estado.

Ressaltou ainda que os documentos encontram-se informados individualmente e se referem as vendas realizadas através de cartão de crédito/débito através de cupons fiscais envolvidos na transação, cuja soma batem integralmente entre si. Assevera que eventual divergência de datas, embora sempre próximas, diz respeito à opção do cliente de retirar as referidas mercadorias posteriormente, momento em que é emitido o cupom fiscal.

Informa que tal procedimento é amplamente utilizado por quem explora a atividade de comércio varejista de materiais de construção procedimento que está de acordo com o Parecer nº 04112/2013, da lavra do Sr. Auditor José Carlos Barros Valente, GECOT/SEFAZ BAHIA.

Alegou ainda existir erro no cálculo da proporcionalidade entre as mercadorias tributadas e não tributadas, pois no seu entender com a aplicação dos percentuais corretos implicaria em uma redução para quase a metade da base de cálculo reclamada.

Considerado que efetivamente a empresa pratica venda para entrega futura e no anexo 1 e 2 inserido no CD (folha 178) o autuado vinculou os cupons fiscais emitidos às informações constantes no Relatório TEF, esta Junta de Julgamento converteu o processo em diligência para que o autuante verificasse a veracidade das informações contidas no referido demonstrativo e se as mesmas estariam de acordo com as orientações contidas no Parecer DITRI nº 04112/2013.

O autuante não atendeu integralmente o pedido de diligência pois se limitou a calcular a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº57/06 na forma solicitada e aplicar os percentuais apurados sobre as omissões, originalmente apuradas alterando o valor do débito para R\$ 456.005,55.

Diante destes aspectos, esta JJF decidiu pela conversão do processo em diligência à ASTEC para que fossem tomadas as seguintes providências:

- 1- Examinasse o anexo 1 e 2 inserido no CD anexado pelo defendente (folha 178) e efetuasse, por amostragem, o cotejo entre os cupons fiscais emitidos referentes às vendas efetuadas por meio de cartão de crédito / débito, constante do relatório TEF Diário com os documentos fiscais das vendas para entrega futura;
- 2- Sendo constatada a veracidade das informações inseridas no mencionado CD, elaborasse novos demonstrativos, se necessário, observando que para a apuração da base de cálculo deveria ser aplicada a proporcionalidade apurada pelo autuante à fl. 194 a 195.

Através do Parecer ASTEC nº 51/2022, após um minucioso trabalho detalhado no Relatório, onde foram informados os insumos utilizados e metodologia aplicada, foram apresentados os seguintes resultados, em síntese, em relação as planilhas inseridas no CD de fl. 178:

- (i) Ficou comprovado que as notas fiscais indicadas na planilha foram escrituradas na EFD, e estão Autorizadas no Portal da NF-e e os valores correspondem àqueles indicados na planilha;
- (ii) Os registros da Redução Z referente às vendas através de ECF, constam registradas na EFD, em valores compatíveis com a movimentação da empresa, demonstrando que os dados relativos às vendas por ECD, são compatíveis com os registros na EFD;

Acrescentou que ocorreram algumas inconsistências entre a relação das operações (autorizações das administradoras e documento fiscal emitido) fornecida pela autuada, CD, fl. 178, e as listadas pelo autuante, fls. 10 a 63, a seguir descritas, ressaltando que estas foram pontuais:

- a) A relação da defesa apresentou algumas autorizações em duplicidades, identificadas pelo mesmo número, mesma data e mesmo valor, ou seja, duplicadas;
- b) A listagem da defesa apresentou diversas autorizações com valores zerados;
- c) Foram omitidas algumas autorizações, exatamente três, na relação da defesa, que constavam no levantamento do autuante:

Em razão dessas ocorrências foram consideradas as autorizações consideradas pela fiscalização, que foram extraídos das informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito. Dessa forma, foram identificadas quatro situações distintas decorrente do cotejamento entre o Valor da autorização pela administração com o Valor do documento fiscal:

- i) **Valores Iguais.** Sob este título foram agrupadas as Autorizações cujos valores e dados coincidiram com os documentos fiscais indicados pela defesa;

- ii) **Valores Diferentes Próximos.** Neste grupo foram considerados as Autorizações cujas dadas coincidiram com as dadas dos documentos fiscais, entretanto os valores apesar de não coincidentes, são próximos (diferença menor que 10%);
- iii) **Valores Diferentes Não Próximos - Valor do DF maior que o Valor da Autorização.** Integram esse grupo as Autorizações onde, apesar dos dados coincidentes, os valores são díspares com diferenças superiores a 10%. Contudo, os valores das autorizações são menores que os valores dos documentos fiscais correspondentes emitidos;
- iv) **Valores Diferentes Não Próximos - Valor da Autorização maior que o Valor do DF.** Congrega os casos citados na ocorrência acima, porém o valor da Autorização supera o valor do documento fiscal associado.

Acrescentou ainda que, em algumas situações foram emitidos documentos fiscais por filiais da autuada, fato que confirma a arguição da defesa de que “... *parte dessas vendas tratavam-se de ‘vendas para entrega futura’ onde inicialmente emitimos um comprovante não fiscal e em momento posterior emitimos o cupom fiscal para entrega das mercadorias, facultando ao cliente a possibilidade de retirar total ou parte da mercadoria em nosso CD (Centro de Distribuição), com inscrição no CNPJ 14.223.887/0002-72, e caso assim queira, em qualquer outro estabelecimento de nossa rede neste Estado.*”

Diante dessas circunstâncias concluiu o diligente ter constatado três cenários diferentes:

Cenário I: Foram identificadas as autorizações com a indicação pela autuada da emissão de documentos fiscais associados, na mesma data, em valores exatamente iguais;

Cenário II: Foram identificadas as autorizações das administradoras com a indicação de emissão de documentos fiscais associados a estas, em valores distintos, porém próximos destes, onde como critério de proximidade, foi adotado uma diferença inferior de 10% do valor da operação;

Cenário III: Foram identificadas autorizações associadas a documentos fiscais em valores diferentes, que apesar de não serem próximos (diferença maior que 10%), as autorizações em valores superiores aos valores dos documentos fiscais emitidos.

Por fim identificou valores de autorizações diferentes dos documentos que a autuada associou na sua planilha, cujos documentos emitidos são inferiores aos valores da autorização. Estas autorizações foram descartadas na consideração de valores a serem excluídos dos montantes autuados.

Assim, apresentou para análise, três possibilidades de se considerar que o valor da omissão das saídas de mercadorias tributadas 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:

- i) Nas condições do cenário I: R\$ 179.313,51;
- ii) Nas condições do cenário II: R\$ 88.709,34;
- iii) Nas condições do cenário III: R\$ 31.777,78.

O resultado da diligência foi motivo de arguição de nulidade da ação fiscal por parte do impugnante, sob o argumento de que a apresentação de três possibilidades resultou em dúvida quanto ao valor da base de cálculo, para calcular o tributo a ser lançado, com fundamento no art. 142 do Código Tributário Nacional.

O fato da diligência apontar três resultados não é motivador à nulidade da ação fiscal, pois cabe ao Julgador decidir a questão, baseada em seu convencimento e na legislação pertinente, razão pela qual passo a análise da diligência realizada.

Assim é que de acordo com as peças constitutivas destes autos, dúvidas não existem de que a autuada atua no comércio varejista de materiais de construções e pratica venda para entrega futura. Nestas circunstâncias, restou comprovado de que, em regra, ao fechar a venda, é emitido um comprovante não fiscal e efetuado o pagamento através de diversas modalidades, inclusive

cartão de crédito/débito. A emissão do documento fiscal é feita posteriormente, no momento da entrega da mercadoria, razão pela qual nem sempre existe coincidência entre as datas informadas no Relatório TEF e as constantes nos documentos fiscais.

Observo que o procedimento adotado relacionado a vendas para entrega futura encontra-se em consonância com o Parecer mencionado pelo defendente, de nº 04112/2013, datado de 25/02/2013, emitido pela DITRI/SEFAZ, que se relaciona ao tema ora sob análise, ou seja, quais são os procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica vendas para entrega futura, com cartão de crédito ou débito, cujo excerto destaco:

“Nas vendas com cartão de crédito ou débito, quando a operação é para entrega futura, emite-se, no ato do pagamento, um Comprovante Não Fiscal (o ECF contempla esse documento) vinculado ao pagamento com cartão (documento denominado Comprovante de Crédito e Débito-CCD, também implementado no ECF).

No momento da saída da mercadoria, no caso da entrega no estabelecimento, emite-se o Cupom Fiscal, colocando-se como meio de pagamento, o que definir para “fechar” o Cupom (cadastrado previamente no ECF, que aceita até 20 meios de pagamentos, denominados livremente). Nas entregas no domicílio do adquirente, poderá ser utilizado o Cupom Fiscal ou a NF-e.

Essas peculiaridades do negócio da empresa autuada não foram observadas pelo autuante, que aplicou o roteiro de cartão de crédito/débito de forma simples, considerando apenas os valores acobertados com documentos fiscais que coincidiam com as datas e valores informados nos Relatórios TEF.

Assim é que, na execução do roteiro de auditoria de vendas para entrega futura, a fiscalização deve levar em conta as peculiaridades desse tipo de operação, pois, independentemente de haver ou não antecipação do pagamento integral ou parcelado da operação no ato da venda, só existe obrigatoriedade de emissão do documento fiscal no ato da saída da mercadoria. Além do que muitas vezes são utilizadas diversas formas de pagamento para uma única operação, não havendo, portanto, a obrigatoriedade de coincidência de valores entre o inserido no cupom fiscal / nota fiscal com o valor dos boletos constantes no TEF Diário por operação.

Destaco que este tem sido o entendimento deste órgão julgador ao apreciar questão idêntica à presente, envolvendo o mesmo autuado, através do Acórdão JJF nº 0100/05/19, cuja decisão foi mantida na 2ª Instância, conforme se observa no voto proferido pelo ilustre Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira através do Acórdão nº 0131-11/20

“Examinando os autos, é possível notar que a empresa autuada pratica, efetivamente, venda para entrega futura, conforme documentos acostados ao CD (folha 137) e devidamente examinados pelo preposto da ASTEC, em diligência solicitada pela instância a quo.

Ora, constatando-se a ocorrência de operações cuja entrega das mercadorias se dá de forma diferida, certo é que o procedimento fiscal contemple esta peculiaridade empresarial, conforme entendimento sedimentado nesta Corte, coincidente, inclusive, com o Parecer DITRI nº 04112/2013, emitido em 25/02/2013, anexado ao presente PAF.

Nesse sentido, agiu bem a JJF ao acolher o novo levantamento fiscal realizado por preposto da ASTEC, em que admitiu os comprovantes de realização de operações mercantis em dois tempos, excluindo as notas fiscais de simples faturamento.

Entendo, por conseguinte, que não merece reparo a decisão de piso, pois se amparou no exame dos documentos fiscais efetivado pelo autuante (num primeiro momento) e por preposto da ASTEC (num segundo momento).”

Dessa forma, verifico que a terceira opção apresentada pelo diligente da ASTEC atende as peculiaridades das vendas para entrega futura, assim como a modalidade de pagamento mista, ou seja, diversas formas de pagamento para uma única operação. Dessa forma, foram considerados os boletos informados no Relatório TEF, associados a documentos fiscais em valores (diferença maior que 10%), e datas diferentes, sendo descartados os boletos de valores superiores aos documentos fiscais.

Desta maneira, diante de tais considerações, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 31.778,79, conforme a seguir:

Período	Valor - Saídas com Cartão	Valor - Operações com Emissão do Documento Fiscal	Valor - Operações sem Emissão de Documento Fiscal	Proporcionalidade - % Saídas Tributadas	Base de Cálculo do ICMS	Alíquota (%)	ICMS Devido
Jan/15	447.034,83	409.318,13	37.716,70	25,44	9.595,13	17,00	1.631,17
Fev/15	127.152,22	116.424,00	10.728,22	20,66	2.216,45	17,00	376,80
Mar/15	133.549,59	121.304,36	12.245,23	18,96	2.321,70	17,00	394,69
Abr/15	112.889,29	100.498,55	12.390,74	13,74	1.702,49	17,00	289,42
Mai/15	201.201,19	183.046,36	18.154,83	23,23	4.217,37	17,00	716,95
Jun/15	231.924,13	219.168,50	12.755,63	26,60	3.393,00	17,00	576,81
Jul/15	272.250,20	251.500,31	20.749,89	22,11	4.587,80	17,00	779,93
Ago/15	337.789,49	320.387,81	17.401,68	23,06	4.012,83	17,00	682,18
Set/15	278.472,19	266.553,87	11.918,32	24,51	2.921,18	17,00	496,60
Out/15	372.074,58	317.713,75	54.360,83	23,46	12.753,05	17,00	2.168,02
Nov/15	399.014,13	345.084,43	53.929,70	25,48	13.741,29	17,00	2.336,02
Dez/15	244.393,08	229.860,38	14.532,70	23,67	3.439,89	17,00	584,78
Jan/16	368.728,58	346.073,62	22.654,96	34,06	7.716,28	17,00	1.311,77
Fev/16	363.106,17	342.484,23	20.621,94	30,36	6.260,82	17,00	1.064,34
Mar/16	544.894,75	465.605,30	79.289,45	38,83	30.788,09	17,00	5.233,98
Abr/16	479.531,67	462.766,14	16.765,53	34,81	5.836,08	18,00	1.050,49
Mai/16	561.026,98	527.668,82	33.358,16	37,43	12.485,96	18,00	2.247,47
Jun/16	358.491,55	345.171,53	13.320,02	36,23	4.825,84	18,00	868,65
Jul/16	477.448,34	450.240,04	27.208,30	38,48	10.469,75	18,00	1.884,56
Ago/16	600.551,25	553.168,14	47.383,11	38,63	18.304,10	18,00	3.294,74
Set/16	379.200,38	369.387,60	9.812,78	37,05	3.635,63	18,00	654,41
Out/16	507.191,09	473.135,16	34.055,93	36,60	12.464,47	18,00	2.243,60
Nov/16	350.260,59	338.762,93	11.497,66	34,53	3.970,14	18,00	714,63
Dez/16	158.211,83	154.966,44	3.245,39	30,09	976,54	18,00	175,78
Soma	8.306.388,10	7.710.290,40	596.097,70		182.635,88		31.777,79

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281318.0014/19-0**, lavrado contra **MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 31.777,79**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR