

**PROCESSO** - A. I. Nº 281318.0014/19-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4º JJF nº 0196-04/23-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/04/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0125-12/24-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, conforme com a condição de identificação das autorizações realizadas com a emissão de documentos fiscais associados, na mesma data, em valores exatamente iguais. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/BA, em relação à decisão recorrida que julgou Procedente em Parte 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. Alega que autuação vem 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. 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.

Faz um comparativo, entre os valores das vendas do estabelecimento pois são superiores aos valores informados pela administradora do cartão de crédito, nesse passo, deveria fazer, a fiscalização, apuração do ICMS devido com base nos registros contábeis e fiscais, conforme: **“a) DMA período janeiro de 2015 a dezembro 2016. (Doc. 01); b) 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; c) Demonstrativo das vendas no período, devidamente reconhecida pelo contador e sócio-gerente; (Doc. 03)”**.

Apresenta quadros comparativos das referidas alegações postas que perfizeram um total de R\$ 3.157.744,92 representando somente 10.56% do faturamento Global da empresa. Afirma que existe Parecer nº 04112/2013, onde consta o procedimento a ser adotado quando das Vendas através de

cartões de créditos para entrega futura, conforme a redação do art. 337 do RIMCS/BA.

Destacou que esta acusação fiscal não é inédita, pois já foi objeto de Auto de Infração, lavrado contra a mesma defendente, de 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. Aponta outro equívoco promovido pelo fiscal, relacionado ao cálculo das proporcionalidades de suas vendas tributadas e não tributadas.

O auditor ao prestar a **Informação Fiscal**, fls.183 a 184. Finaliza mantendo integralmente a autuação. Esta JJF na sessão suplementar realizada em 30/09/2020 decidiu pela conversão 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.

O autuante em **atendimento a diligência**, apresenta Parecer à fl. 191 a 192, reiterando os seus argumentos expostos na Informação Fiscal, no entanto, reduziu a exigência de R\$ 789.670,19 para R\$ 456.005,55 aplicando a proporcionalidade das omissões de saídas. O sujeito passivo se **pronuncia** às fls. 200 a 203 reiterando os seus argumentos defensivos. Solicita a improcedência do Auto de Infração. Na sessão suplementar realizada em 31/03/2022, os membros dessa JJF decidiram pela **conversão do processo em diligência** para que Auditor lotado na ASTEC tomasse as providências de verificação das informações.

Na **conclusão da diligência**, 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, trouxe três cenários de condições para que a JJF faça a devida análise referente as reduções sugeridas pelo diligente: “*cenário I: R\$ 179.313,51; cenário II: R\$ 88.709,34; cenário III: R\$ 31.777,78*”.

Após ciência do autuante, o defendente se **manifesta** às fls.258 a 261. Reportou que diante das três possibilidades de valores para calcular o montante do tributo devido, apresentada pelo diligente no seu PARECER ASTEC nº 50/2022, alude que há uma dúvida quanto ao valor da base de cálculo para calcular o montante do tributo a ser lançado, tornando nulo o lançamento, com fundamento no art. 142 do CTN.

A 4ª JJF dirimiu lide, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, conforme abaixo:

#### **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 nº 57/06 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 datas coincidiram com os documentos fiscais indicados pela defesa;
- ii) **Valores Diferentes Próximos.** Neste grupo foram considerados as Autorizações cujas datas coincidiram com as datas 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.

Observe 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 JF 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 - Oper. sem Emissão de Doc. Fiscal	Proporcion. - % 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
<b>Soma</b>	<b>8.306.388,10</b>	<b>7.710.290,40</b>	<b>596.097,70</b>		<b>182.635,88</b>		<b>31.777,79</b>

A JJF recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido ter atingido a exoneração regulamentar.

É o relatório.

## VOTO

O apelo de Ofício interposto pela JJF que reduziu expressamente o valor histórico de R\$ 789.670,19 para R\$ 37.777,79 devido a exigência de “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”, no qual se deu demanda para revisão do feito conforme dos ditames regulamentares do

RPAF/99.

A Junta julgadora manteve parcialmente a exigência do crédito tributário, após converter os autos em diligências, por duas vezes, a **primeira** para o autuante, tendo em sua informação fiscal manutenção parcialmente da autuação em valores inferiores ao cobrado na inicial devido à aplicação da proporcionalidade sobre as omissões, a **segunda** para a ASTEC, que revisou os autos e as informações prestadas, além das provas colhidas por parte da defesa, onde teve o resultado proposto em três cenários diferentes para que o relator de piso decidisse qual seria o mais pertinente com a legislação.

A alegação defensiva e do ora recorrido focou em sua impugnação a respeito de presunção prevista no artigo 4º, § 4º, VI da Lei nº 7.014/96, sustentando que tal ocorrência jamais poderia ter sido caracterizada, pois não foram auditados todos os documentos disponibilizados pela empresa, dando exemplo para as vendas realizadas pelo estabelecimento, destacando que há valores superiores aos valores informados pela administradora de cartão de crédito/débito, no qual afastaria a presunção legal. Apontou também em relação ao procedimento adotado pelo fiscal autuante para concluir ou chegar à exigência do crédito tributário, defendendo que o mesmo somente considerou valores que coincidiram com as operações no dia da autorização, não sendo observado as operações de “Vendas para Entrega Futura”, onde, inicialmente, só emite um documento não fiscal e momento posterior o cupom para a entrega das mercadorias, sendo anexado provas comprobatórias elencando tal situação.

Após essa dissertativa defensiva, onde se opõem aos argumentos da autuação, a JJF fez por bem converter os autos em duas diligências no sentido de verificar as informações alegadas pelo contribuinte. Na primeira diligência, como já dito no parágrafo anterior, o autuante reduziu a exigência, que aplicou a proporcionalidade de acordo com a Instrução Normativa nº 57/2006 (percentuais estes apurados sobre as omissões), sendo o valor de R\$ 789.670,19 reduzido para R\$ 456.005,55 (fls.193/195), no entanto, conforme o julgamento de piso o fiscal não atendeu integralmente o pedido de diligência solicitada. Por esse motivo, o colegiado de piso novamente remete os autos à ASTEC, convertendo para revisão no sentido do diligente completar o que fora solicitado na primeira. O pedido teve como foco examinar as provas acostadas pelo sujeito passivo (fl. 178), cotejando os cupons fiscais emitidos com as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito/débito, constante do relatório TEF Diário com os documentos fiscais das vendas para entrega futura.

O diligente da ASTEC com sua devida competência emitiu Parecer nº 51/2022 – fls. 221/238, onde trouxe considerações cronológicas dos autos, explicações sobre os insumos, a metodologia adotada tanto na diligência como na autuação, o resultado das verificações (identificação das autorizações em duplicidade para os exercícios de 2015 e 2016), pontuou também sobre os valores: **a) iguais, diferentes próximos, b) diferentes não próximos, diferentes maiores que o valor da autorização e c) diferentes não próximos tendo autorização maior que o valor diferente.** Finalizando, após a devida análise, o diligente constatou três cenários, explicando como chegou aos valores destacados.

Para o devido conhecimento dos motivos das sugestões postas pelo diligente, reproduzo cada um dos cenários, conforme a JJF fez no seu voto de primeiro grau:

**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.

Dando conhecimento as motivações das reduções tiveram os seguintes valores:

- 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 sujeito passivo também alegou nulidade da autuação 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 CTN. No entanto, o relator de piso rebateu este fato dizendo que das três possibilidades, caberia decisão do mesmo, baseada ao convencimento e da legislação pertinente.

Explicou que sobre a forma em que o contribuinte atua em seu objeto comercial, em relação prática venda para entrega futura, devidamente legal, tem essa peculiaridade de negócio, sendo que o colegiado de piso considerou que apenas os valores acobertados com documentos fiscais que coincidem com as datas e valores informados nos Relatórios TEF, além dos valores próximos acima de 10% dos que coincidem aos valores autorizados pelas administradoras financeiras, escolhendo a terceira opção apresentada pelo diligente, sendo acompanhado pelos pares, pois entenderam que essa modalidade atende as peculiaridades das vendas para entrega futura, onde 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.

Após fazer a descrição dos fatos dos autos, verifico que as informações detalhadas do diligente são devidamente colhidas através da análise completa das provas acostadas, onde não encontrei, nenhum óbice de reforma, tendo o recorrido tão somente alegado a nulidade devido aos três cenários apontados pelo fiscal, por falta de clareza para constar o valor da infração, além de fatos que não comportam a legislação pertinente, de acordo com o art. 18 do RPAF. Vejo também que na diligência está explicando sobre a coleta dos dados para se apurar o referido imposto, com a devida redução.

Na minha análise, não concordo com a decisão de piso sobre o cenário optativo escolhido, que neste caso, acolheu a redução do Auto de Infração de R\$ 789.670,19 para R\$ 31.777,78 (Cenário III), pois englobou as exclusões feitas pela identificação das *“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”*, para cada operação, observando que os valores das autorizações foram iguais, inferiores e superiores à 10% aos valores dos documentos fiscais emitidos, além da identificação de duplicidade de lançamentos nos exercícios de 2015 e 2016, sendo as mesmas excluídas do lançamento tributário, conforme demonstra nas fls. 225-26.

Observo que o levantamento fiscal se fundamenta em informações oficiais destas instituições financeiras, fornecidas à SEFAZ por força de norma legal, em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do recorrido, cuja prova simplesmente poderia ter sido apurada através da juntada aos autos, cujo ônus da prova de fato modificativo ou extintivo da obrigação tributária cabe a quem alega, o que foi feito pelo contribuinte desde sua defesa – doc. 03 e 04 e CD-ROM.

O contribuinte teve o ônus da prova para destituir a presunção legal, pelo menos parcial, prevista no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que estabelece “salvo prova em contrário”, cabendo-lhe comprovar, através de correspondentes documentos fiscais emitidos, valores oferecidos à tributação a título de vendas com cartão de crédito/débito.

Nas decisões colhidas deste Conselho de Fazenda é aceitável o confronto das informações postadas pelas administradoras financeiras com o relatório diário TEF, onde coincide os valores e código de autorização, mesmo que sejam em datas diferentes.

Destaco que ao comparar valores de mesma grandeza, ou seja, vendas declaradas com modalidade de pagamento através de cartão de crédito/débito sendo confrontadas com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito o que não foi feito pela JJF (conforme o Cenário III - *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*)), a lógica e pertinência seria comparação

de todas as modalidades de pagamento de vendas comprovadas exclusiva de pagamento em cartões de crédito/débito, sendo ela de pagamento de vendas futuras ou não, cuja modalidade obrigatoriamente deverá constar do documento fiscal, conforme o § 4º do art. 107-D e § 8º do art. 202, ambos do RICMS/BA, e destacado na diligência proferida na Primeira Instância, mas para o cenário I (*identificadas as autorizações com a indicação pela autuada da emissão de documentos fiscais associados, na mesma data, em valores exatamente iguais*), essa seria a opção mais correta a ser aplicada, onde corresponde ao valor de R\$ 179.313,51.

Para não se afastar da devida análise da autuação onde exige o lançamento tributário, a presunção é apenas a atribuição da condição de mercadorias tributáveis às receitas omissas já que existiu dúvidas da omissão de venda com documentos fiscais quando a receita informada pela instituição financeira for maior do que a declarada na documentação fiscal pelo contribuinte, sob a mesma modalidade, salvo prova em contrário de ônus do próprio contribuinte, a exemplo da existência de operações comerciais de mercadorias não tributadas (Instrução Normativa nº 56/07).

Considerando que o contribuinte, através do ônus da prova, comprovou parcialmente suas alegações defensivas com juntada de documentos probatórios, sendo acolhidas parcialmente, na decisão de piso, com a devida instrumentalização para se verificar os verdadeiros fatos postos, tanto pela defesa, como pelo autuante, ou mesmo pela opção dada da diligência solicitada (mesmo que tenha três opções para a devida análise), além da empresa autuada/recorrido ter acolhido o valor julgado, com a devida ciência, em 30/10/2023, pois o mesmo não trouxe fatos voluntários para serem abordados nesta segunda esfera administrativa.

Entendo que o cenário escolhido pelo colegiado de piso não foi o correto, pois ao meu ver, o mais preciso e coerente, como dito acima, é mesmo o cenário em que são identificadas todas as autorizações através de documentos fiscais associados, na mesma data, em valores exatamente iguais, podendo até aceitar os valores iguais mas em datas diferentes, no entanto, com o mesmo número de autorização. Exemplo: um cliente faz uma compra de um material para se entregar posteriormente, no qual o mesmo faz um pagamento simbólico no débito (tem um código autorizado no cartão) e depois efetua o pagamento do restante da mercadoria no crédito (tendo outro código de autorizado no cartão) para a devida autorização. Assim, reformo o julgamento de piso, remanescendo o valor julgado de R\$ 31.777,79 (Cenário III) para o valor de R\$ 179.313,51 (Cenário I), conforme o demonstrativo abaixo:

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
<b>Soma</b>	<b>8.306.388,10</b>	<b>4.781.075,78</b>	<b>3.525.312,32</b>		<b>1.028.692,67</b>		<b>179.313,51</b>

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281318.0014/19-0**, lavrado contra **MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 179.313,51**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS