

A.I. Nº - 206847.0022/04-3
AUTUADO - SAMPAIO & ARAÚJO LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA
ORIGEM - INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 22.12.04

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0495-02/04

EMENTA: ICMS. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A existência de declaração de vendas, pelo contribuinte, em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de que o contribuinte, em momento anterior, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais, ressalvada a prova da improcedência da presunção. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/9/04, diz respeito aos seguintes fatos:

1. lançamento de ICMS referente a omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, sendo lançado imposto no valor de R\$ 27.544,57, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS referente a operação não escriturada nos livros fiscais próprios, decorrente de omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartões de crédito ou débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, sendo lançado imposto no valor de R\$ 8.655,55, com multa de 70%.

O contribuinte apresentou defesa alegando que a sua empresa atua na área de comércio varejista de produtos farmacêuticos e similares, conforme contrato social anexo. Argumenta que, de acordo com o regime de substituição tributária, no que concerne a medicamentos, o imposto é pago por antecipação, de modo que não há como se exigir ICMS sobre as vendas, sob pena de caracterizar “bis in idem”. Assegura que toda a movimentação financeira diária, quer através de cartões de crédito, quer em dinheiro, é escriturada no Registro de Saídas e lançada na máquina autorizada segundo a legislação fiscal para emitir Cupons Fiscais. Sustenta a tese de que, uma vez pago o imposto por antecipação, de acordo com as regras do regime de substituição tributária, encerra-se a tributação das mercadorias. Sendo assim, conclui, a empresa não pode suportar o ônus tributário em discussão, porque já houve a antecipação do imposto. Fundamenta a sua tese no inciso II do art. 353 do RICMS/97. Acentua que, tendo a empresa recebido as mercadorias com o imposto

antecipado, não há mais o que recolher, sob pena de se caracterizar a figura do “bis in idem”. Apega-se ao preceito do art. 356 do RICMS/97, frisando que, por expressa disposição regulamentar, tendo ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, as operações internas com as mesmas mercadorias ficam desoneradas de tributação. Transcreve nesse sentido parte do art. 356, “caput”, do RICMS. Conclui negando que tivesse havido omissão de saídas de mercadorias. Frisa que toda a escrituração do Registro de Saídas foi feita com base nos documentos relativos às operações realizadas, em face das Reduções “Z”, impressas obrigatoriamente no final de cada dia. Assegura que todas as vendas efetuadas, seja por meio de cartão de crédito, seja a vista, estão contidas naquelas informações e estão escrituradas no aludido livro. Ressalta que a Redução “Z”, no campo que informa o total do imposto a ser recolhido, sempre indica o valor “zero”, e não poderia ser diferente, uma vez que, tendo ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, a empresa nada tem a recolher. Aduz que, a título exemplificativo, está colacionando cópias do Registro de Saídas compreendendo os meses de março e abril de 2003, com as respectivas movimentações diárias, ressaltando que as demais movimentações diárias e o supracitado livro estão à disposição da fiscalização. Pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a empresa não provou as vendas consignadas nas Reduções “Z” como forma de pagamento em cartão de crédito ou de débito, e, por essa razão, todos os valores informados pela administradora de cartão de crédito foram tomados como sendo vendas através de “POS” sem a emissão de Cupom Fiscal. Explica que existem ECFs que identificam individualmente nos Cupons Fiscais e nas Reduções “Z” os valores das vendas em dinheiro, em cheque, em cartão, etc., porém, no caso em questão, a empresa não identificou na Redução “Z” as formas de pagamento de suas vendas, e, por essa razão, ficou entendido que nas vendas realizadas com emissão de Cupons Fiscais não há vendas efetuadas com “POS” comprovantes de cartão de crédito. Diz que a escrituração fiscal é feita considerando as vendas líquidas constantes na Redução “Z”, não ficando nela identificadas as vendas em cartões de crédito e de débito. Quanto ao argumento da defesa de que todas as operações têm o imposto pago pelo regime de substituição tributária, o fiscal contrapõe que a empresa não provou as vendas feitas com pagamentos através de cartões de crédito e de débito, de modo que os valores informados pela administradora foram considerados como omissão de saídas, e, no caso de vendas sem a emissão de Cupons Fiscais, presume-se que “as compras anteriores se deram sem as competentes Notas Fiscais” (sic). Conclui que não houve em qualquer momento a alegada substituição tributária das mercadorias “vendidas e recebidas” em cartão de crédito e de débito. Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO VENCIDO

Tanto no item 1º como no item 2º deste Auto de Infração, cuida-se de um só fato: falta de pagamento de ICMS em virtude da realização de saídas de mercadorias sem documentos fiscais.

A defesa sustenta a tese de que, como comercializa no varejo produtos farmacêuticos e similares, conforme contrato social anexo, e tendo em vista que, de acordo com o regime de substituição tributária, as farmácias pagam o ICMS por antecipação, não há como se exigir ICMS sobre as vendas, sob pena de caracterizar “bis in idem”. Fundamenta a sua tese no inciso II do art. 353 do RICMS/97, c/c o art. 356, frisando que, por expressa disposição regulamentar, tendo ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, as operações internas com as mesmas mercadorias ficam desoneradas de tributação.

O § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 estabelece uma presunção: em caso de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem

pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção.

Presunção, do ponto de vista jurídico, é um meio de prova indireta. Consiste numa conclusão ou dedução que se extrai de um fato conhecido para chegar-se a aceitar como verdadeira e provada a existência de outro fato. A presunção pode ser absoluta ou relativa. A presunção absoluta não admite questionamento. Porém a presunção relativa, que é caracterizada por indícios, pode ser elidida por provas ou evidências.

No caso em exame, trata-se de uma presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, põe uma vírgula e diz que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito (para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, pois tal prova é inerente ao princípio do contraditório e da ampla defesa). A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

Se a lei admite que o contribuinte faça a “prova da improcedência da presunção”, cumpre ao intérprete identificar qual o fato-indício (provado) e o fato presumido. Quanto ao fato-indício, ou seja, a existência ou não de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito, trata-se neste caso de aspecto que considero provado, pois, pelo que consta nos autos, realmente há divergência entre o que a empresa declarou ao fisco e o que foi informado pela administradora dos cartões. Passo então ao exame do outro aspecto, o fato presumido, qual seja, a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

A presunção, portanto, é esta, até prova em contrário: realização de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Como se trata de uma presunção relativa, ela esvai-se total ou parcialmente sempre que é feita prova de que as saídas omitidas dizem respeito a operações não tributáveis ou a mercadorias cujo imposto já foi pago. Tomando-se como exemplo uma livraria que apenas venda livros, revistas e jornais, tal presunção não se aplica, pois é elidida pela realidade óbvia, dada a natureza dos negócios do estabelecimento. Neste Conselho, recentemente, têm sido anulados Autos de Infração envolvendo a presunção em comento, lavrados contra postos de gasolina. Nesta Junta, por exemplo, foi julgado nulo, dentre outros, o Auto de Infração nº 088502.0011/03-2, lavrado contra um posto de combustíveis, por se tratar de um contribuinte que só comercializa mercadorias com imposto pago através do regime de substituição tributária. No julgamento daquele Auto, do qual fui o relator, sustentei que, no caso de um posto de combustíveis (“posto de gasolina”), o que se pode presumir é que realmente a empresa deixou de declarar receitas decorrentes de vendas (de combustíveis) anteriormente realizadas e também não declaradas, porém, estando encerrada a fase de tributação das revendas (de combustíveis), nos termos do art. 356 do RICMS/97, não há imposto a ser lançado. No tocante aos postos de combustíveis, as decisões de primeira instância de todas as Juntas têm sido confirmadas pelas Câmaras deste Conselho.

Esse entendimento tanto é válido quando se trata de estabelecimento cujas operações, em sua totalidade, não são tributáveis ou já foram tributadas por antecipação, como também quando se trata de estabelecimento em que apenas parte dos negócios não seja tributável, ou seja, tributável por antecipação, caso em que se deve adotar o critério da proporcionalidade.

Em suma, se a presunção legal é de que, no caso de diferença entre os valores dos Cupons Fiscais emitidos e os valores informados pela administradora de cartões de crédito, se considere a

ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, mas ressalvando a própria lei a possibilidade da prova da improcedência da presunção, entendo que a prova a ser feita é de que não houve operações sem pagamento do imposto. Se a prova é feita, elide-se a presunção, total ou parcialmente.

Meu ponto de vista é absolutamente consentâneo com a lei. A presunção legal é de que as operações são tributáveis, até prova em contrário. Operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária são tributáveis, e tanto o são que são tributadas por antecipação. A lei prevê que tais operações sejam tributadas. Não manda, porém, que sejam tributadas duas vezes.

Está provado que se trata de comerciante varejista de produtos farmacêuticos – farmácia –, de acordo com a cláusula segunda do contrato social anexado aos autos (fls. 58/60).

Os produtos farmacêuticos da linha humana são tributados, na Bahia, pelo regime de substituição tributária, nos termos do art. 353, II, 13.

Quanto aos demais produtos comercializados por farmácias e similares, o § 2º do art. 353 do RICMS/97 prevê, “in verbis”:

§ 2º. As farmácias, drogarias e casas de produtos naturais farão o recolhimento do ICMS por antecipação nas aquisições de quaisquer mercadorias efetuadas neste Estado ou procedentes do exterior [...].”

A fiscalização não apurou falta de registro de entradas ou falta de pagamento do imposto devido por antecipação nas entradas. Neste Auto de Infração, o que está sendo apurado é a omissão de saídas de mercadorias. Ora, se o imposto das mercadorias foi pago na entrada, a omissão de saídas constitui mero descumprimento de obrigação acessória, punível com multa de R\$ 50,00. Isto porque, em face de expressa disposição regulamentar, uma vez pago o imposto por antecipação, fica encerrada a fase de tributação das mesmas mercadorias. Nesse sentido, prescreve o art. 356 do RICMS:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias [...].”

O art. 356 do RICMS reproduz a norma do art. 9º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”

Há uma *aparente antinomia* entre a regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, e a regra do seu art. 9º. Porém a antinomia, que é apenas aparente, resolve-se através de critérios de hermenêutica, tais como o *princípio da especialidade* e o critério da *interpretação sistemática*. Não é admissível que se pretenda interpretar o art. 4º, § 4º, *isoladamente*, fechando os olhos para a regra do art. 9º. As regras especiais derrogam as regras gerais (*princípio da especialidade*).

O lançamento do imposto neste caso foi feito com base numa presunção relativa, prevista na legislação. Os elementos constantes nos autos descaracterizam a presunção. O imposto é indevido. Houve apenas descumprimento de obrigação acessória, fato sujeito à multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Estou sendo coerente com inúmeras decisões das Juntas e Câmaras deste Conselho. Qualquer consulta que se faça às decisões recentes do CONSEF envolvendo postos de combustíveis confirma isso. Minha decisão volta-se para a substância do princípio da igualdade.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, convertendo-se o lançamento em multa por descumprimento de obrigação acessória.

VOTO VENCEDOR

Inicialmente verifico que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99. Os demonstrativos acostados aos autos descrevem de forma satisfatória a situação verificada, e no prazo legal o autuado manifestou-se, demonstrando ter ciência da exigência fiscal.

No mérito, data vênua, discordo do voto do ilustre colega relator, pelas razões que passo a expor.

O presente processo, nas infrações 01 e 02, exige ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao que foi informado por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Deve-se salientar, inicialmente, que, consoante o disposto no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimidos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”

Percebe-se que a presunção acima origina-se de lei, ou seja, o legislador fez o raciocínio e a lei estabeleceu a presunção. Esclarece a melhor doutrina que “neste caso, as presunções legais estabelecem como verdade os fatos presumidos.” (Bonilha, Paulo Celso, Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Dialética, pág. 93)

No presente caso, a presunção legal é condicional, também chamada de relativa, pois a lei estabelece como verdade até prova em contrário.

Dessa forma, a existência de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção legal de que o contribuinte, em momento anterior, promoveu saídas de mercadorias tributáveis sem documentos fiscais, ressalvada a prova da improcedência da presunção.

Assim, resta comprovado o ingresso de recursos, para fazer frente a pagamentos, sem a comprovação de sua origem, e neste momento, a legislação autoriza a presunção de que tais recursos advieram da omissão de saídas tributáveis, saídas de mercadorias anteriormente efetuadas, e não oferecidas à tributação, inclusive, não sendo possível, determinar quais as mercadorias a que se referem as saídas anteriores omitidas.

De fato, esta presunção é “jûris tantum”, ou seja, admite prova contrária, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, e considerando que para o contribuinte elidir a autuação deveria ter comprovado a origem dos recursos.

O argumento do autuado é de que atua no ramo de farmácias e “de acordo com o regime de substituição tributária, no que concerne a medicamentos, o imposto é pago por antecipação, de modo que não há como se exigir ICMS sobre as vendas, sob pena de caracterizar “bis in idem”

Obviamente, a lei presume que as mercadorias omitidas eram tributáveis, pois não haveria interesse, por parte de nenhum contribuinte, de deixar de declarar saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis.

Pelo exposto, entendo que está correta a autuação, haja vista que, consoante o artigo 142, do RPAF/99, “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

E ademais, de acordo com o § 5º do artigo 123 do RPAF/99, “a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.

Do exposto, entendendo que a infração em questão está devidamente caracterizada (art. 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96), voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206847.0022/04-3**, lavrado contra **SAMPAIO & ARAÚJO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 36.200,12**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO VENCEDOR