

A. I. N° - 206907.0051/07-9
AUTUADO - OSMAR NASCIMENTO DE SOUZA
AUTUANTE - JOAQUIM DIAS DE CASTRO
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 05. 06. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JFF N° 0194-01/08

EMENTA. ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. 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 tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/05/2007, atribui ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento através de cartão de crédito ou de débito em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses de janeiro a junho de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 23.468,33, acrescido da multa de 70%. Consta que estão anexadas as cópias reprográficas do livro Registro de Saídas do período fiscalizado e a Planilha Comparativa de Vendas por meio de Cartão de Crédito/Débito.

O sujeito passivo, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 18 a 28, ressaltando que o dever de pagar um tributo nasce quando um acontecimento realiza a hipótese figurada na norma formulada a partir da Constituição Federal, conforme prescrito em seu art. 155, inciso II, tornando-se necessário, portanto, identificar a figura do tipo tributável.

Para que ocorra o dever jurídico de pagar o tributo, têm que estar presentes os elementos que o tipificam: o pessoal, o material, o espacial e o temporal. Tanto é verdade que o CTN – Código Tributário Nacional –, através do art. 142, determina que a administração examine à luz da lei do tempo de ocorrência do fato, todos os elementos que o tipificam.

Acrescenta que o procedimento administrativo está subordinado aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, caso em que este último configura o conteúdo material da norma legal. Cita Alberto Xavier, para lembrar que a administração fiscal deve fixar as circunstâncias de fato de que depende o tributo, com base numa formulação legal.

Observa que o Estado somente pode exigir que o sujeito passivo cumpra uma prestação pecuniária se, realmente, forem realizadas operações de circulação de mercadorias, de acordo com a previsão contida na Lei Complementar n°. 87/96. Acrescenta que o sujeito passivo é definido como alguém que transaciona com coisas móveis, obtendo lucro nessas operações. Citando Aliomar Baleeiro, alega que a lei define as situações ou hipóteses que sujeitam alguém à obrigação de pagar tributos.

Tratando do mérito, registra que por se tratar de uma pequena empresa (fl. 30) foram fornecidas ao contador, de forma equivocada, as vendas parcialmente efetuadas, isto é, apenas as vendas realizadas por um dos funcionários do estabelecimento e não as vendas consolidadas. Acrescenta

que esse engano somente ocorreu por falta de conferência por parte do titular da empresa, que não atestou se as vendas totais dos respectivos meses foram as efetivamente informadas ao seu contador.

Alega que esse equívoco, que ocorreu de boa-fé, foi corrigido mediante DME – Declaração de Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, na qual foram informadas as vendas efetivamente realizadas no exercício de 2006, no total de R\$ 664.073,22. Esclarece que foi esse procedimento que motivou a suposta omissão de saídas.

Transcreve as ementas relativas aos processos de nºs TFR REO 940/76/SC e AC 93.01.24840-9/MG, afirmando que a jurisprudência dos Tribunais Superiores dispõe que ocorrido erro de fato cabe à própria administração revisar o lançamento. Assevera que tanto é assim, que a Súmula 473 do STF – Superior Tribunal Federal orienta que a anulação dos atos ilegalmente praticados deve ser realizada pela própria administração.

Afirma restar comprovada a razoável justificativa e o equívoco de boa-fé cometido pelo autuado. Lembra que através do art. 37, *caput*, a CF/88 dispõe que a administração pública deve obediência, entre outros, ao princípio da moralidade, por ser este um pressuposto integrante dos atos por ela praticados, uma vez que suas ações devem se basear na confiança, na boa-fé, na honradez, na probidade e na transparência, respeitando as expectativas dos administrados.

O autuado prossegue, dizendo ser impossível zelar pela moralidade administrativa, sem a correta utilização dos instrumentos pertinentes, dentre os quais destaca o processo administrativo, pela amplitude de investigação que permite, chegando ao mérito da decisão. Assevera que o processo administrativo deve se submeter aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Estes, assim como o princípio da legalidade constituem-se nos princípios basilares do ato administrativo, pois este só é legítimo se for razoável e se for proporcional.

Ressalta que o princípio da proporcionalidade está voltado para a busca incessante do interesse social corroborado no interesse público; já o princípio da razoabilidade obriga o operador jurídico a buscar o justo equilíbrio entre os interesses conflitantes.

Anexa cópias reprográficas da DME (fl. 32), do relatório de vendas mensais do exercício de 2006 (fls. 31 e 33) e do Registro de Empregados (fls. 34 a 37), com o finalidade de demonstrar a improcedência do Auto de Infração.

Requer o deferimento de todos os meios de prova admitidos em direito, em conformidade com o art. 5º, incisos XXXIII e LV da CF/88, indicando de logo a juntada posterior de documentos, inclusive em contraprova, oitiva de testemunhas, para que, ao fim, a autuação seja julgada totalmente improcedente.

O autuante, através de informação fiscal prestada às fls. 39/40, esclarece que tendo intimado o contribuinte a apresentar o Demonstrativo das Operações 2006/2007, recebeu o demonstrativo através de fax (fl. 41) e o livro Registro de Saídas, cujas cópias se encontram às fls. 06 a 12 dos autos. Afirma que na elaboração de seu trabalho levou em consideração os dados repassadas pelo contribuinte, assim como as informações constantes do INC-Fiscal/Sistema de Informações do Contribuinte da SEFAZ.

Alega que a DME apresentada pela defesa, datada de 13/06/2007, é posterior à ação fiscal, portanto sem valor processual, tendo em vista que de acordo com o art. 28, § 1º do RPAF/99, a espontaneidade fica suspensa, tornando essa prova inválida no presente processo. Acrescenta que o contribuinte deveria trazer aos autos a documentação apresentada na época em que foi fiscalizado.

Anexa ao processo o Relatório Diário TEF por Operação (fls. 42 a 288), observando ser necessário reabrir o prazo de defesa ao contribuinte.

Sugere a procedência do Auto de Infração.

Consta às fls. 290/291 Termo de Intimação e AR – Aviso de Recebimento, através dos quais o autuado tomou ciência da informação fiscal e dos documentos a ela anexados, ao tempo em que lhe foi concedido o prazo de 30 (trinta) dias.

Considerando que consta no Termo de Intimação (fl. 290), recebido pelo contribuinte em 11/07/2007, que estaria sendo concedido um prazo de 30 (trinta) dias para que o mesmo se pronunciasse, porém de acordo com a fl. 292 foi dado encaminhamento ao processo em 24/07/2007, portanto antes de decorrido aquele prazo e tendo em vista que não foram acostadas ao PAF as reduções Z relativas ao período objeto da autuação, esta 1ª JF, em pauta suplementar (fl. 294), deliberou pelo envio do processo à INFAZ Feira de Santana, para que o autuante anexasse o levantamento relativo às saídas efetuadas pelo contribuinte através de cartões de crédito/débito, bem como através de notas fiscais, elaborando, se fosse o caso, nova planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito e novo demonstrativo de débito.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas do termo de diligência e dos elementos anexados pelo diligente, sendo informado ao contribuinte quanto à reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante, para que elaborasse nova informação fiscal.

Em atendimento à diligência, o autuante informou às fls. 298 a 300 que não anexara as reduções Z porque as mesmas não existem, desde quando o contribuinte não é usuário de equipamento ECF. Acrescenta ter intimado o contribuinte em 13/09/2007 (fl. 296), para que apresentasse as notas fiscais objetivando anexar suas cópias ao processo. Entretanto a intimação não foi atendida.

Acostou nova planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito (fl. 297), contendo observação retificadora, esclarecendo que isto foi feito de forma manual em virtude dos formulários da SEFAZ serem bloqueados para edição.

Ressalta que a autuação se fundamentou no livro Registro de Saídas, cujas folhas se encontram às fls. 06 a 12 dos autos. Lembrou que a Repartição Fazendária deveria reabrir o prazo de defesa, para que o contribuinte pudesse, inclusive, apresentar as cópias das notas fiscais do período objeto da ação fiscal.

Tendo sido intimado (fl. 301/302) para tomar ciência da diligência e da informação fiscal, quando foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, o sujeito passivo se manifestou às fls. 305 a 313, reprisando os argumentos já oferecidos na peça de defesa e reiterando todos os seus termos.

O autuante retornou ao processo à fl. 314, afirmando que tendo prestado a informação fiscal de fls. 298 a 300, nada mais tinha a acrescentar.

Considerando que no atendimento à diligência anterior, o autuante afirmou que não anexara as reduções Z porque as mesmas não existem, uma vez que o contribuinte não é usuário de equipamento ECF e que a autuação se fundamentara no livro Registro de Saídas; considerando que o crédito tributário é indisponível e que o procedimento adotado pela fiscalização pode ser prejudicial ao sujeito ativo, desde quando a aceitação de todas as operações de saída consignadas no referido livro não oferece a segurança de que os valores deduzidos pelo autuante se referiram efetivamente a vendas realizadas através de cartão de crédito/débito: a 1ª JF, em pauta suplementar (fl. 316), deliberou pelo envio do processo à INFAZ Feira de Santana, para que o autuante adotasse as seguintes providências:

- 1 - deduzisse do Relatório TEF por Operações apenas as notas fiscais que coincidissem em valores e datas com os boletos correspondentes às respectivas vendas realizadas através de cartão de crédito/débito;
- 2 – com base nos novos dados, elaborasse Planilha Comparativa de Vendas por meio de Cartão de Crédito/Débito, assim como novo Demonstrativo de Débito, concernentes a todo o período objeto da fiscalização.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado cópia reprográfica do termo de diligência e dos elementos anexados pelo diligente, informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse nos autos.

Ao se manifestar sobre o pedido de diligência (fl. 321), o autuante argúi que durante a fiscalização tudo fora feito em prol da eficiência, da eficácia e da economicidade. Observa ter o processo retornado novamente, nessa oportunidade para efetuar a correspondência entre as notas fiscais e os boletos relativos às vendas realizadas através de cartões de crédito/débito, entretanto tais operações se encontram relacionadas às fls. 42 a 247 [Relatório Diário de Operações TEF], totalizando 7.387 operações.

Salienta ter apresentado intimação em 05/03/2008, solicitando as notas fiscais de saídas de mercadorias, porém o contribuinte se pronunciou à fl. 320, argumentando que os documentos fiscais haviam sido furtados, razão pela qual deixara de entregar a documentação requerida, anexando, para comprovar suas alegações, uma Certidão da Polícia Civil de Conceição de Feira à fl. 319 dos autos.

Conclui, frisando que, desse modo, ficou impossibilitado de atender ao solicitado.

VOTO

Através do Auto de Infração em lide foi exigido ICMS por omissão de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e instituições financeiras.

Observo, inicialmente, que o autuado suscitou a nulidade da autuação, alegando ter ocorrido afronta ao princípio da legalidade. Não acato tal alegação, tendo em vista que a infração imputada tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado, o que lhe dá fundamentação legal. Vejo que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, que trata sobre esse imposto no Estado da Bahia.

Não noto, de igual modo, a existência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, uma vez que no procedimento fiscal foi adotada a conduta mais compatível, de modo a estabelecer correspondência entre os meios utilizados e os fins propostos, visando alcançar as finalidades concernentes à atuação do Estado, inexistindo, no presente caso, excessos por parte da administração pública.

Ademais não foram violadas as regras contidas nos artigos 39 e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em levantamentos e demonstrativos, em conformidade com a documentação fiscal do contribuinte e com os dados fornecidos pelas administradoras dos cartões de crédito/débito, tendo sido determinado, com segurança, a infração e o infrator. Acrescento que foram garantidas ao sujeito passivo todas as formas de defesa, tendo o processo seguido o rito legalmente previsto. Saliento, inclusive, que em atendimento a diligências determinadas pela 1ª JF, inicialmente foi reaberto o prazo de defesa do contribuinte em 30 (trinta) dias, considerando que a entrega dos relatórios TEF por operação se dera após a apresentação da peça defensiva inicial, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena. Posteriormente o impugnante foi intimado a apresentar as notas fiscais concernentes às vendas realizadas, para que fosse verificada a correlação entre as saídas amparadas por tais documentos e aquelas correspondentes às operações informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Esclareço que a despeito de terem sido entregues ao impugnante os relatórios TEF por operação, assim como a planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito, na qual o autuante esclarece que foram deduzidos dos montantes informados pelas administradoras de cartões, os valores relativos às operações informadas no livro Registro de Saídas, assim como tendo sido intimado a apresentar as notas fiscais e outros elementos probatórios referentes ao lançamento efetivado, o contribuinte não ofereceu nenhum subsídio que amparasse as alegações defensivas.

Quanto à DME apresentada à fl. 32, não pode ser aceita como meio de prova, tendo em vista que a mesma é retificadora e foi transmitida em 13/06/2007, portanto após iniciada a ação fiscal. Vejo que até mesmo as notas fiscais solicitadas não foram entregues à fiscalização, sob a justificativa de que as mesmas possivelmente teriam sido objeto de roubo ocorrido no estabelecimento do impugnante.

Assim, afasto as alegações defensivas sobre suposta ocorrência de irregularidades no levantamento conduzido pela fiscalização, realçando que a planilha elaborada pelo autuante apresenta de forma elucidativa os procedimentos adotados pela fiscalização.

Vale aqui registrar que de acordo com o art. 123 do RPAF/99, caberia ao sujeito passivo trazer as provas materiais, inclusive acompanhadas por documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às alegações apresentadas em sua impugnação, providência que não adotou.

Acrescento que a imputação está devidamente prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, com alteração dada pela Lei nº 8.542/02, conforme transcrevo em seguida:

“Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos 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.”

Assim, para o atendimento do que determina o dispositivo legal acima transcrito, na realização do roteiro de fiscalização foram confrontadas as vendas efetuadas pelo contribuinte, cujos dados haviam sido lançados no livro Registro de Saídas com os valores informados pelas administradoras de cartões. Tendo sido verificada a existência de divergências entre as informações repassadas pelas administradoras de cartões e os dados apurados na escrita fiscal do contribuinte, foi exigido pela fiscalização o imposto concernente à diferença apurada.

Nos termos dos artigos 824-B, *caput* do RICMS/97, que transcrevo abaixo, os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias ou prestarem serviços a não contribuintes do ICMS devem utilizar equipamento emissor de cupom fiscal para documentar tais operações ou prestações. Esta é a situação do autuado, ou seja, usuário obrigatório de ECF.

“Art. 824-B. Os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações.”

O mesmo RICMS/BA estabelece no artigo 238, nos seus incisos, alíneas e parágrafos, os procedimentos que devem ser observados pelo contribuinte usuário de ECF, inclusive, quando emite Nota Fiscal de Venda a Consumidor, série D-1 e Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, por solicitação dos clientes. Da leitura do inciso II e § 1º do artigo 238, verifica-se que no caso de emissão de nota fiscal de venda a consumidor ou nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do cliente, o contribuinte usuário de ECF, obrigatoriamente deverá juntar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – à via fixa da nota fiscal emitida, na qual deverão ser consignados o número seqüencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal.

No que se refere à discordância do autuante, quanto à conversão do processo em diligência, para que fossem apuradas, dentre as operações lançadas no livro Registro de Saídas, quais, de fato, tinham correlação com as operações concernentes àquelas informadas pelas administradoras de

cartões de crédito/débito, asseguro que tal providência objetivava assegurar que fossem excluídos dos valores disponibilizados nos Relatórios TEF por Operação tão somente aqueles que efetivamente correspondessem em valores e datas com os documentos fiscais correspondentes. Assim, considerando que o crédito tributário é indisponível e tendo em vista que inexistem nos autos os elementos necessários à convicção de que realmente todas as operações excluídas da cobrança se referiam aos informes prestados pelas referidas administradoras e instituições financeiras, com base no disposto no art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que analise se existe possibilidade de apurar se remanescem valores a serem exigidos.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206907.0051/07-9**, lavrado contra **OSMAR NASCIMENTO DE SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.468,33**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, representando-se à autoridade competente para que determine a realização de uma apuração visando verificar se existem valores remanescentes a serem exigidos, a teor do art. 156 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR