

A. I. Nº. - 269141.0021/08-6  
AUTUADO - ARTESANATO DE FOGOS BOA VISTA LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTONIO MACHADO DE ABREU  
ORIGEM - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS  
INTERNET - 12. 06. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0150-01/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADA DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Redução do débito, através da correção do cálculo do crédito presumido de 8%. Infração parcialmente caracterizada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária. Infração comprovada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. A adequação do cálculo do crédito presumido de 8% reduz o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Ajustes no cálculo do crédito presumido de 8% reduzem o montante do débito. Infração mantida parcialmente. 4. 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. Rejeitadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 16/06/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$55.235,52, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da verificação de entradas de mercadorias não registradas, no mês de janeiro de 2003, com exigência do imposto no valor de R\$4.106,48, acrescido da multa de 70%. Consta que o contribuinte não registrou no livro Caixa as entradas referentes às Notas Fiscais de nº.s 20.170, 2.518, 286.329, 29.214 e 14.867;

02 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, na condição de microempresa, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de agosto a outubro de 2004, maio de 2005, setembro de 2006, abril e junho de 2007, exigindo imposto no valor de R\$7.703,33, acrescido da multa de 50%;

03 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS correspondente à antecipação parcial, na condição de empresa optante do Simples Nacional, em relação à aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para fins de comercialização, nos meses de dezembro de 2007 e fevereiro de 2008, exigindo imposto no valor de R\$1.670,45, acrescido da multa de 50%. Consta que a apuração se encontra delineada no Demonstrativo do Cálculo da Antecipação Parcial (fls. 52 a 56) e cópias das notas fiscais constantes dos autos;

04 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, nos exercícios de 2004 e de 2005, com exigência do imposto no valor de R\$31.307,49, acrescido da multa de 70%;

05 – deixou de recolher o ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, em exercício aberto, no período de 01/01/2008 a 07/04/2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$1.498,16, acrescido da multa de 70%;

06 – deixou de recolher o ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento efetuado através de cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses de maio e junho de 2006 e junho de 2007, sendo exigido o pagamento do imposto no valor de R\$9.428,55, acrescido da multa de 70%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 106 a 121, quando impugnou todas as imputações que lhe foram atribuídas.

Infração 01 – argumenta que ocorreu um equívoco por parte do autuante no que se refere à afirmação de que teria havido falta de registro das Notas Fiscais de nº.s 20170, 2518, 286329, 29214 e 14867 no livro Caixa. Salienta que, em primeiro lugar, as notas fiscais de entradas devem ser registradas no livro Registro de Entradas, conforme determina o transrito art. 322 do RICMS/BA.

Observa que, em segundo lugar, no período da ocorrência (05/01/2003), as microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo SimBahia (que vigorou entre 01/01/1999 e 30/06/2007, conforme determinam os artigos 383-A a 408-T do RICMS/BA), estavam dispensadas da escrituração do livro Registro de Entradas, conforme preconiza o art. 408-C, inciso IV, alínea “a”.

Afiança que esta infração é natimorta, porque fere o disposto no art. 39, incisos III e V e suas alíneas do RPAF/99, que transcreveu e que versam sobre a necessidade de o Auto de Infração conter a descrição dos fatos considerados infrações, de forma clara, precisa e sucinta, além de indicar os dispositivos da legislação tributária, em que se fundamenta a exigência fiscal, e tidos como infringidos, devendo ser tipificada a infração com a multa correspondente.

Realça que a imputação não pode prosperar, já que a sua descrição remete a uma omissão de registro de notas fiscais no livro Caixa, enquanto que os dispositivos indicados se referem à falta de registro no livro de Entradas. Assim, há uma imprecisão na narrativa dos fatos e nos dispositivos infringidos, pois o livro Caixa serve para registrar a movimentação financeira (art. 408-C do RICMS/BA), enquanto o livro Registro de Entradas se presta ao registro das notas fiscais de entrada (art. 322 do RICMS/BA).

Desta forma, entende que não infringiu os artigos 2º, § 3º, inciso IV; 50; 60, inciso I; 124, inciso I; 214; 322 e 936 do RICMS/BA, uma vez que a presunção de omissão de saída se baseou na falta de escrituração de notas fiscais no livro Caixa. E também, pela falta de escrituração do livro Registro de Entradas, conforme enquadramento do dispositivo infringido (art. 322 do RICMS/BA). Ressalta que está desobrigado de escriturar o livro Registro de Entradas, por ser microempresa, optante do SimBahia.

Requer a improcedência dessa infração, por não ter infringido os dispositivos apontados na autuação e por não estar obrigado a escriturar o livro de Registro de Entradas.

Infração 02 – argui que, o autuante novamente se equivocou, pois o impugnante exerce a atividade de fabricação de artigos pirotécnicos (código de atividade econômica nº. 2092402), conforme Cartão do CNPJ (fl. 127). Afiança que por se tratar de estabelecimento industrial não cabe a cobrança da antecipação parcial, conforme estabelece o art. 352-A do RICMS/97, pois somente é exigido esse pagamento quando as mercadorias se destinam à comercialização. E no seu caso as mercadorias possuem o fim de industrialização.

Argumenta que não existe infração ao art. 352-A e não existe qualquer sanção a ele pertinente, o que torna a imputação repleta de vícios insanáveis, impondo-se a sua descaracterização. Requer a sua impugnação imediata, não havendo aplicabilidade de sanções.

Infração 03 – pelo mesmo motivo apontado no item anterior, esta imposição também não deve prosperar.

Infração 04 – enfatiza que esta exigência encontra-se prejudicada, pois não houve infração aos artigos 323 e 331 do RICMS/BA, tendo em vista que com fundamento no art. 408-C, inciso VI, alínea “a” do RICMS as microempresas e as empresas de pequeno porte estão dispensadas da escrituração dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS.

Entende que a pena não pode ser aplicada, conforme prevêem os art. 39, incisos III e V com suas alíneas do RPAF, já que não houve infração aos artigos 323 e 331 do RICMS/BA, por força do art. 408-C, do mesmo RICMS, não se podendo falar na aplicabilidade de qualquer sanção. E se os

artigos 323 e 331 não foram infringidos, deve ser verificada a existência de vícios insanáveis quanto a essa infração. Desta forma, requer a sua impugnação imediata.

Infração 05 – ressalta que esta cobrança também se encontra prejudicada, por conter vícios de forma insanáveis. Représa os mesmos argumentos já trazidos em relação ao item anterior da autuação. Traz, ainda, à colação o disposto no art. 388 do RICMS/97, que estabelece que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional devem cumprir as obrigações acessórias estabelecidas na Resolução do CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional) nº. 10/2007 e no RICMS/BA.

Em seguida, transcreve o art. 3º da mencionada Resolução, que versa sobre as obrigações acessórias atinentes à escrituração fiscal e contábil dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Realça que não tendo existido infração aos arts. 323 e 331 do RICMS, por força no descrito no art. 388 do RICMS, combinado com o art. 3º da Resolução de nº. 10 do CGSN, não há qualquer aplicabilidade de sanção, pois macula o art. 39, incisos III e V e alíneas do RPAF/BA. Conclui que inexiste qualquer sanção a eles pertinentes, o que comprova a existência de vícios insanáveis nessa infração, pugnando pela sua impugnação imediata.

Infração 06 – alega que de acordo com o transcrito art. 2º, inciso I do RICMS/BA, ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, entretanto o autuante considerou como omissão de saída de mercadoria tributada os valores apresentados por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, quando, na verdade, o fato gerador do ICMS é a saída da mercadoria do estabelecimento.

Salienta que não foi observado que os créditos e os débitos informados pelas administradoras de cartões são apenas uma das formas de pagamento adotadas pelo cliente. Portanto, tais valores não podem ser considerados fatos geradores do ICMS por falta de previsão legal, ferindo o princípio da legalidade.

Na seqüência, transcreve o teor da Súmula 237 do STJ – Superior Tribunal de Justiça e as ementas concernentes aos julgados emanados do STJ relativas aos processos de nº.s 785.723/MA, 486.014/RS, 300.722/SP e 421781/SP, que se referem à não inclusão de encargos decorrentes do financiamento no âmbito de incidência do ICMS, nos casos de operações realizadas com cartão de crédito.

Ressalta que de acordo com o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre qualquer espécie de circulação. Assim, circulação é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, com base em um título jurídico; que resulta em mudança de patrimônio.

Utiliza-se das palavras de José Eduardo Soares de Melo, para quem “*Uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente é a circulação dela resultante*” Daí, frisa que existem diversas modalidades de pagamento: à vista, a prazo, através de duplicatas, cheque pré-datado, cartão de crédito ou débito, etc

Argúi que o inciso VI do § 3º do art. 2º do RICMS, utilizado pelo autuante, presume a ocorrência de operações sem o pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito. No entanto, na Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, não foi informada nenhuma venda na coluna “venda com NFVC”.

Alega que tendo em vista que se trata de uma indústria, realmente não houve vendas a consumidor, razão pela qual, não foram emitidas notas fiscais de venda a consumidor, tendo emitido notas fiscais tipo 01, conforme determina a legislação do ICMS e do IPI.

Argumenta que inexistiu a suposta omissão de saída de mercadoria tributada, pois o fato gerador

do ICMS é a transferência de mercadoria e não a modalidade de pagamento, entre elas o pagamento mediante cartão de crédito, que pode ser utilizado tanto para pagamento de compras com a entrega imediata da mercadoria, como para pagamento antecipado com a entrega futura.

Reprisa que não pode ser utilizado o meio de pagamento como fato gerador do ICMS, pois para sua materialização depende da circulação da mercadoria, sendo o meio de pagamento apenas uma operação financeira. O que gera o ICMS é a transferência da mercadoria, não sendo a operação financeira utilizada fato imponível ensejador do lançamento.

Realça que considerar os valores creditados pelas administradoras de cartão como base de cálculo do ICMS fere o princípio da reserva legal tributária ou legalidade estrita (art. 150, inciso I, da CF/88 c/c art. 97, inciso I do CTN). Frisa que a lei que institui um tributo deve, sob pena de invalidade, determinar todos os aspectos, dentre os quais, a hipótese de incidência tributária.

Observa que quando a CF/88 veda a exigência tributária sem previsão legislativa, proíbe a utilização de artifícios e presunções que venham a alargar o campo da hipótese de incidência prevista na lei. A esse respeito, transcreve palavras proferidas por Roque Antonio Carrazza sobre a impossibilidade de o agente fiscal ampliar os tipos tributários.

Afirma que como não se está diante de uma presunção legal, para que ocorra a procedência da autuação se faz necessária a comprovação da prática da infração para elidir a presunção, que admite prova em contrário, de inocência do impugnante, sendo esse ônus do Estado. Complementa que não se pode exigir do autuado a produção de provas referentes a fatos negativos (inocorrência da hipótese de incidência tributária). Alega que o STJ já se manifestou neste sentido, conforme ementa que transcreveu, atinente ao processo nº. 8.539/MG.

Com base nessas explanações, requer a impugnação da infração 06.

Assegura ter demonstrado a insubsistência e improcedência, item por item, do Auto de Infração, uma vez que foram imputadas infrações não infringidas pelo autuado, tornando improcedente a autuação. Deste modo, solicita que seja acolhida a impugnação, para que seja cancelado o débito fiscal reclamado.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 131/132, quando apresentou argumentos a respeito de todos os itens da autuação.

Infração 01 – afirma que apesar de o impugnante ter alegado que as notas fiscais devem ser lançadas no livro Registro de Entradas e que sendo, à época da ação fiscal, optante do Simbahia, se encontrava desobrigado de escriturá-lo, mais adiante admite a obrigatoriedade do uso do livro Caixa. Como este não foi corretamente escriturado, já que não foram consignadas as Notas Fiscais de nº.s 20.170, 2.518, 286.329, 29.214 e 14.867, ocorreu clara infração ao disposto no art. 2º, § 2º do RICMS/97. Assim, opina pela manutenção do valor apurado nessa infração.

Infrações 02 e 03 – a despeito de o autuado entender que não deve recolher o ICMS relativo à antecipação parcial por exercer atividade industrial, o que define essa obrigatoriedade não é a atividade desempenhada pelo contribuinte e sim a finalidade da aquisição, que se refere à comercialização das mercadorias. Realça que as mercadorias em questão não se tratam de matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários ou materiais de acondicionamento utilizados em seu processo industrial, a exemplo de clorato de potássio, perclorato de potássio, enxofre, alumínio, óxido de ferro ou sulfeto.

De forma contrária, se referem a produtos acabados, destinados à comercialização, isto é, a fogos de artifício, mais precisamente a girândolas, foguetes, baterias, cakes, estrelinhas, vulcões, asas voadoras, etc. Por essa razão, recomenda a manutenção dos valores apurados nessas infrações.

Infrações 04 e 05 – salienta que o impugnante discorre a respeito de diversos dispositivos da legislação constantes no enquadramento das infrações, porém não apresenta provas para elidir as imputações. Opina pela manutenção dos valores apurados nas duas infrações.

Infração 06 – realça que as administradoras de cartões de crédito e/ou de débito informaram as vendas efetuadas pelo contribuinte, operação a operação. Apesar de possuir talões de notas fiscais de venda a consumidor e de nota fiscal microempresa, o impugnante não comprovou a emissão de documentos fiscais correspondentes às vendas realizadas. Propõe a manutenção dos valores apurados nessa infração.

Com base no exposto, sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Observo que o sujeito passivo suscitou a nulidade do lançamento, sob a alegação de ofensa ao disposto no art. 39, incisos III e V e suas alíneas do RPAF/99, sob o entendimento de que o Auto de Infração não continha a descrição dos fatos geradores de forma clara e precisa, além de salientar que alguns dos dispositivos da legislação tributária indicados na autuação não tinham sido infringidos. Complementou que por essa razão a autuação estaria repleta de vícios insanáveis.

Afasto estas argüições defensivas, tendo em vista que as imputações se encontram descritas de forma clara e que nos demonstrativos correspondentes foram delineados os fatos e os montantes do imposto devido, descabendo a afirmação de que teriam ocorrido vícios formais no lançamento, de modo que o ato administrativo é plenamente válido. Ressalto, ademais, que todos os fatos foram descritos de forma precisa, bem como foram disponibilizadas ao deficiente as cópias reprográficas dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

No que concerne à alegação de que alguns dos dispositivos apontados no Auto de Infração não se adequariam às imputações correspondentes, percebo que na realidade o autuante, ao citar os dispositivos do RICMS/97 correspondentes a cada uma das imputações, o fez de forma bastante ampla, entretanto este fato não pode ser utilizado para se alegar a nulidade do ato, tendo em vista que em todos os itens da autuação foram apontados dispositivos regulamentares adequados a cada situação. Acrescento que, conforme indicarei quando tratar a respeito do mérito, em todos os casos a fiscalização indicou os dispositivos regulamentares que embasam a autuação, de modo que a citação complementar de alguns dispositivos não prejudica o resultado do lançamento.

Ademais, vejo que os fatos narrados em relação às infrações atribuídas ao sujeito passivo encontram-se definidos de forma bastante elucidativa e, por este motivo, trago à colação o disposto no art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99, que não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação: “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento 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 nº. 7.014/96, que fundamenta esse imposto; aponta o enquadramento das infrações imputadas ao autuado; descreve devidamente as infrações nos campos próprios, assim como apresenta os percentuais das multas sugeridas.

Quanto à afirmação do autuado de que na infração 06 teria ocorrido ofensa ao princípio da reserva legal tributária ou legalidade estrita, saliento que essa exigência tem previsão objetiva no art. 4º, § 4º da Lei Estadual nº. 7.014/96, tendo, portanto, fundamentação legal, de modo que inexiste a sugerida ampliação do campo da incidência já previamente estabelecida em Lei.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que,

o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Adentrando no mérito, observo que o Auto de Infração em lide imputa ao sujeito passivo o cometimento de seis infrações. Como houve impugnação a respeito de todos os itens, passarei a abordar sobre cada um deles.

No que se refere à infração 01, que versa sobre a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através da constatação de entradas de mercadorias não registradas no livro Caixa, o autuado argumentou que não poderia ter sido acusado de falta de lançamento das notas fiscais de aquisição no livro Registro de Entradas, tendo em vista que se encontrava dispensado dessa obrigação, por se encontrar cadastrado como microempresa.

Observo, no entanto, que em conformidade com o próprio dispositivo utilizado pelo defendant, isto é, o art. 408-C, inciso VI, alínea “a” do RICMS/97, vigente à época de ocorrência do fato, o mesmo se encontrava obrigado a utilizar o livro Caixa, no qual devem ser consignadas todas as receitas e despesas incorridas pelos contribuintes enquadrados como microempresas, cuja receita bruta ajustada fosse superior a R\$30.000,00, o que vem a ser o caso do autuado.

Verifico que foi apontado como infringido o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, que dispõe que a falta de contabilização de entradas de mercadorias pelo sujeito passivo indica que foram efetuados pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ressalto que esse dispositivo regulamentar repete o teor do art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, que versa sobre o ICMS no Estado da Bahia.

Observo que o autuante, considerando o fato de o autuado estar enquadrado no regime SimBahia (microempresa), calculou o imposto pelos mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do artigo 408-S, do RICM/97, com a aplicação da alíquota de 17%, conforme alteração introduzida pelo Decreto 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/00, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº 8.413/02.

Averigüei, entretanto, que o autuante incorreu no seguinte equívoco: aplicou o mencionado crédito sobre o montante do imposto, quando o mesmo deve incidir sobre a base de cálculo. Deste modo, resta comprovada a ocorrência do ilícito fiscal, porém com a redução do valor a ser exigido para o montante de R\$2.363,06.

No caso das infrações 02 e 03, que se referem à falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, o autuado alegou que exerce a atividade de fabricação de artigos pirotécnicos, motivo pelo qual estaria desobrigado de pagar o imposto objeto destas exigências, sob o entendimento que as mercadorias se destinavam à industrialização.

Vejo que aqui há um patente equívoco por parte do contribuinte, pois de acordo com o art. 352-A do RICMS/97, indicado pelo autuante, é devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime de substituição tributária.

Assim, a obrigação de pagar o imposto aqui discutido se refere às aquisições de mercadorias para fins de comercialização, fato notoriamente demonstrado nas notas fiscais que alicerçaram os demonstrativos acostados às fls. 20, 26, 32, 34 e 38. Uma verificação desses documentos fiscais mostra que se referem a produtos prontos para a utilização pelo consumidor, não se constituindo, dessa maneira, em nenhuma matéria-prima a ser empregada pelo contribuinte. Como as mercadorias em questão se referem a girândolas, foguetes, baterias, cakes, estrelinhas, vulcões,

asas voadoras, etc., resta caracterizado que se tratam, efetivamente, de produtos acabados, destinados à revenda. Assim, mantenho as infrações 02 e 03 de forma integral.

As infrações 04 e 05 decorreram de apuração realizada através de levantamento quantitativo de estoques, que resultou na constatação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias. Como na infração 04 prevaleceram as omissões de saídas, sobre estas deve ser exigido o ICMS, por corresponder à diferença de maior expressão monetária. Já na infração 05, como ocorreu o oposto, aplica-se a presunção legal de que os pagamentos das entradas omitidas ocorreria com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Ao se insurgir contra estas duas imposições, o autuado se limitou a argumentar que tendo em vista a sua condição de microempresa, se encontrava dispensado da escrituração dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS.

Ressalto que essa justificativa não basta para elidir as irregularidades que lhe foram atribuídas através destes dois itens, pois, conforme já explanei acima, o contribuinte se encontrava obrigado a escriturar o seu livro Caixa. Por outro lado, o fato de se encontrar cadastrado como microempresa não o exonera da obrigação de arquivar as notas fiscais de aquisição nem de emitir os documentos fiscais atinentes às operações de vendas realizadas.

Noto que os demonstrativos correspondentes ao levantamento quantitativo se encontram perfeitamente de acordo com os ditames contidos no RICMS/97, notadamente nos artigos 60, inciso II, alínea "b"; 201 e 936 do RICMS/97, bem como na Portaria nº. 445/98, todos citados no campo próprio do Auto de Infração.

Constatou, no entanto, que mais uma vez o autuante se equivocou ao proceder à concessão do crédito presumido de 8%. Isto porque na planilha de fl. 40 foi aplicado o referido percentual sobre o imposto calculado e não sobre a base de cálculo. Esta constatação me conduz a rever a apuração correspondente, de forma que estas duas imputações ficam mantidas de forma parcial, passando o débito referente à infração 04 para o importe de R\$18.015,83, sendo R\$8.306,71 referente ao exercício de 2004 e R\$9.709,12 concernente ao exercício de 2005. Já o débito relativo à infração 05 passa para o montante de R\$862,12.

Por fim, a infração 06 decorreu da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas cujos pagamentos foram efetuados através de cartões de crédito ou de débito, em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras desses cartões.

O autuado argumentou que os valores apresentados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões não representam fato gerador do ICMS, por não se referirem à saída de mercadoria, sendo apenas uma das formas de pagamento adotadas, constituindo-se apenas em uma operação financeira. Utiliza-se de Súmula do STJ e de julgados que se referem à não inclusão no campo de incidência do ICMS, de encargos relativos a financiamento nos casos de operações realizadas com cartão de crédito. Trata sobre circulação de mercadorias, no sentido de negócio jurídico mercantil. Aduz, ainda, que se trata de uma indústria, não promovendo vendas a consumidor, não tendo emitido notas fiscais de venda a consumidor, porém notas fiscais tipo 01.

Realço que os valores considerados pela fiscalização, que correspondem às informações repassadas pelas instituições financeiras se tratam de valores concernentes à efetiva operação comercial, não havendo qualquer pertinência a afirmação de que não se constituem em fatos geradores do ICMS. Como essas importâncias se referem a operações de vendas efetivadas pelo contribuinte, representam o real movimento de saídas de mercadorias ocorrido no período compreendido pela autuação. Nesse contexto, a doutrina trazida à lide pelo impugnante, apenas corrobora este entendimento.

Faz-se necessário esclarecer que as importâncias em referência apenas não integrariam a base de cálculo do ICMS se a transação fosse realizada com o financiamento do negócio por uma instituição financeira. Nesse caso, o tributo incidente sobre a parcela do financiamento seria de competência federal (IOF – imposto sobre operações financeiras), porém não é este o caso em discussão.

Ressalto que de forma diversa daquela aventada pela defesa, para a omissão aqui em discussão há previsão legal quanto ao seu enquadramento, como, aliás, foi indicado pela fiscalização. Trata-se da disposição que apresento abaixo e que se refere ao artigo 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96 que corresponde, no caso do RICMS/BA, ao art. 2º, § 3º, inciso VI, apontado no Auto de Infração. Assim, atendendo à determinação desse dispositivo legal, a fiscalização confrontou os dados relativos às vendas efetuadas através de notas fiscais com os valores informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras. Tendo sido verificada a existência de divergências entre os referidos dados, foi exigido o imposto concernente à diferença apurada.

*“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.”*

Nos termos do artigo 824-B, *caput*, do RICMS/97, 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.

Através da análise dos elementos constantes dos autos, constato que tendo em vista que no período fiscalizado o contribuinte não comprovou que houvesse emitido cupons fiscais ou notas fiscais de venda a consumidor, o autuante, de forma acertada, exigindo o tributo em relação aos montantes dos valores informados pelas administradoras de cartões e instituições financeiras. Apesar de ter argumentado que emitiu tão somente notas fiscais modelo 1, o autuado não colacionou aos autos nenhuma prova nesse sentido.

Observo que tendo em vista que no presente caso estamos diante de uma presunção legal relativa, prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, de forma diversa daquela aventada pelo impugnante, cabe ao contribuinte o ônus da prova, mediante a apresentação dos elementos necessários à desconstituição dos fatos presumidos, o que efetivamente não ocorreu.

Noto que tendo em vista que o contribuinte estava cadastrado no Regime do SimBahia, na apuração do imposto (fls. 83 e 86) foram seguidos os mesmos critérios estabelecidos para os contribuintes inscritos no regime normal, conforme previsão do artigo 408-S do RICMS/97, conforme alteração introduzida pelo Decreto nº. 7.886/00, com efeitos a partir de 30/12/2000, com a concessão do crédito presumido calculado à alíquota 8% sobre a receita omitida, nos termos do § 1º do mesmo artigo, alterado pelo Decreto nº. 8.413/02.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizadas parcialmente as infrações 01, 04 e 05 e mantidas integralmente as infrações 02, 03 e 06.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 269141.0021/08-6, lavrado contra **ARTESANATO DE FOGOS BOA VISTA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.564,40**, acrescido das multas de 70% sobre R\$30.669,56 e de 50% sobre R\$8.894,84, previstas no art. 42, incisos III e I, alínea “b”, item 1 da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR