

A. I. N º - 232879.0005/08-5  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA BAIANA DE ÓCULOS LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS RODRIGUES DE SOUZA  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 23. 07. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0226-01/09**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO. DECLARAÇÃO EM VALOR INFERIOR ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. A declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. No entanto, neste caso, impõe a nulidade do lançamento por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser de vendas de produtos de ótica, cujas mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/06/2008, imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS decorrente de falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro, março, maio a dezembro de 2006, janeiro a junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.463,77, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 21 a 24, afirmando que no procedimento fiscal o autuante não observou se as mercadorias comercializadas pela empresa estão sujeitas à tributação normal nas saídas ou se fora objeto de substituição ou antecipação tributária já que a exigência diz respeito à presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Aduz que existe vasta jurisprudência administrativa no sentido de que se o contribuinte comercializa exclusivamente mercadorias sujeitas à substituição e/ou antecipação tributária, sobretudo aquelas relacionadas no anexo 88 do Regulamento do ICMS-RICMS/BA, a autuação é cabível apenas nos casos de eventuais omissões de entradas e não de saídas.

Afirma que comercializa tão-somente produtos de ótica elencados no item 33 do anexo 88 do RICMS/BA, cujo sistema de pagamento do imposto encerra a sua fase de tributação, fato que poderia ser comprovado pelo autuante com a simples análise do livro Registro de Inventário do período fiscalizado, ou mesmo na fita-detalhe emitida através de seus equipamentos emissores de cupom fiscal-ECF, ou em suas notas fiscais, quer de entradas como de saídas.

Prosseguindo, admite ter ocorrido por simples descuido a falta de emissão de alguns cupons fiscais, em decorrência de que o ICMS devido já fora integralmente e antecipadamente pago.

Apresenta questionamentos ao tempo em que responde, dizendo que a resposta unânime seria por declarar a inexistência de qualquer valor devido a título de imposto.

Diz que mesmo havendo omissão de entradas concomitantemente com omissão de saídas, o imposto somente seria devido se as eventuais omissões de entradas fossem superiores às omissões de saídas. Acrescenta que, no seu caso, registra todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias e recolhe nos prazos regulamentares o imposto devido, inexistindo possibilidade de omissão.

Continuando, diz que para demonstração da clareza da improcedência da ação fiscal está apresentando cópia do livro Registro de Inventário de estoques existentes em 31/12/2006 e 31/12/2007; espelhos de consultas das notas fiscais de vendas em que fica evidenciado tanto os valores totais que compõem as operações, assim como os itens de mercadorias nelas constantes; cópias das notas fiscais de entradas do período autuado.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 229, afirmando que o autuado confessa que não emitiu o documento fiscal próprio, sob o argumento de que o imposto fora recolhido por antecipação.

Esclarece que realizou atividades próprias de Auditoria Sumária, não tendo efetuado levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, sendo o resultado dessa Auditoria, omissão de saídas.

Finaliza mantendo a autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à INFRAZ/FEIRA DE SANTANA, a fim de que o senhor Inspetor Fazendário designasse o autuante ou outro Auditor Fiscal, a fim de que apurasse a proporcionalidade na forma da Instrução Normativa n. 56/2007, inclusive, elaborando novo demonstrativo de débito, se fosse o caso.

O autuante cumprindo a diligência (fl. 237), esclareceu que todas as aquisições efetuadas pelo autuado ocorreram com o ICMS retido, quando realizadas neste Estado e quando adquiridas noutras unidades da Federação com a antecipação total na entrada das mercadorias no estabelecimento.

Diz ainda que no livro Registro de Inventário do contribuinte constam apenas registros de mercadorias cuja tributação é antecipada, sendo o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS na saída zero. Acrescenta que sendo zero o percentual acima referido, inexiste débito.

Conclui apresentando uma reflexão sobre a confissão do contribuinte de que não emitiu o documento fiscal exigido – nota fiscal e/ou cupom fiscal – dizendo que se vendeu sem emissão de nota fiscal as mercadorias adquiridas sem nota fiscal, não se sabe se estas estavam sujeitas à antecipação e se foi recolhido o ICMS, ou se tributadas normalmente.

## VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidade, decorrente de falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento mediante cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

A declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme previsão contida no artigo 4º, §4º da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido:

*“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”.*

Por incidir a norma tributária do ICMS sobre a saída de mercadorias tributáveis, conforme se verifica da leitura do dispositivo legal acima transcrito, este CONSEF pacificou o entendimento de que é razoável levar-se em consideração na apuração do imposto devido apenas tais mercadorias, excluindo-se os valores relativos às operações isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária. Ou seja, a exigência fiscal recai proporcionalmente apenas sobre a saída de mercadorias tributáveis normalmente.

Coadunando com essa linha de pensamento do CONSEF, a Superintendência de Administração Tributária-SAT, expediu a Instrução Normativa n.56/2007 cujo teor segue transcrito abaixo, a título ilustrativo:

*“O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte,*

#### *INSTRUÇÃO*

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.*

*3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do auto de infração.*

*4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do auto de infração.”*

No presente caso, na diligência solicitada por esta 1ª JJF, o próprio autuante confirmou as alegações defensivas de que exerce o ramo de atividade de ótica, cujas mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária, esclarecendo, inclusive, que todas as aquisições efetuadas pelo autuado ocorreram com o ICMS retido ou com a antecipação total na entrada das mercadorias no estabelecimento, sendo o percentual de receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS na saída zero.

Ora, sendo as operações de saídas tributáveis “zero”, não há como prosperar a autuação, pelas razões acima esposadas. É certo que se a Fiscalização aplicasse, por exemplo, o roteiro de Auditoria de Estoques, identificaria, nas omissões de saídas, as espécies de mercadorias comercializadas sem emissão de documento fiscal. Contudo, ao adotar outro roteiro de fiscalização, partindo das informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, não há alteração da realidade ou o perfil comercial da empresa, não sendo possível desconsiderar que o autuado comercializa mercadorias não mais sujeitas à tributação do ICMS nas operações de saídas.

Diante do exposto, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser ótica, cujas mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária, não sendo aplicável a presunção de omissão de saídas decorrentes de omissão de entradas.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de efetuar novo procedimento fiscal, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 232879.0005/08-5, lavrado contra **DISTRIBUIDORA BAIANA DE ÓCULOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR