

PROCESSO - A. I. Nº 210404.0008/09-6
RECORRENTE - IPANEMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (ESTOFADOS IPANEMA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0055-01/10
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 28/12/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0471-11/10

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 subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto com o escopo de reformar a Decisão de primeiro grau, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado em 28.09.2009, no valor de R\$53.156,66 – principal mais multa -, por imputar ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, em face da omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito e de débito em valores inferiores aos valores fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito, no período de janeiro a junho de 2009, conforme planilhas e documentos de fls. 03/04.

A JF decidiu a lide administrativa nestes termos :

“Inicialmente afastado a nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que os procedimentos adotados pela fiscalização são imprecisos e equivocados. Isto porque uma análise dos elementos juntados aos autos, que se referem precisamente ao livro Registro de Saídas, às DMAs (declarações e apurações mensais do ICMS) e aos Relatórios Diários de Operações TEF, me convencem quanto ao acerto do método de apuração adotado pela fiscalização, que se referiu ao Roteiro de Levantamento de Usuários de ECF (equipamento emissor de cupom fiscal).

Não faz nenhum sentido a alegação defensiva de que o Auto de Infração não tem sustentação, porque o autuante teria considerado apenas os dados relativos às suas receitas, sem considerar as despesas realizadas dentro do mesmo período. De acordo com a planilha de fl. 21 e com os elementos acima referidos, a diferença apurada pelo fisco resultou do comparativo entre os valores repassados à Secretaria da Fazenda pelas administradoras de cartões e instituições financeiras e os montantes declarados pelo contribuinte em seu livro Registro de Saídas, que se referem aos mesmos dados por ele informados nas DMAs.

Não acato, de igual forma, a argumentação que a fiscalização estadual não poderia se utilizar das informações fornecidas por operadoras de cartão de crédito, visando apurar débitos atinentes ao ICMS, desde quando tais dados estão relacionados com as operações de venda de mercadorias, situações nas quais há incidência do tributo de competência estadual. Descabe, assim, a alegação de que teria ocorrido exigência fora do campo da competência tributária do Estado da Bahia.

Ademais, conforme ressaltarei quando tratar a respeito do mérito, a apuração dos valores concernentes ao débito do ICMS, conforme realizado pela fiscalização, de forma diversa da previsão na legislação tributária pertinente e em vigor no Estado da Bahia, a utilização da figura da presunção, não tendo pertinência a sua alegação adotada pelo autuante.

Quanto à afirmação do sujeito passivo de que a autuação não teria sustentação, em decorrência da impossibilidade de verificação de um estouro de caixa ou, ainda, de que não seria admissível a utilização, no caso da lide, do método do arbitramento, ressalto que mais uma vez ocorreu equívoco por parte do contribuinte, pois essas conclusões se mostram sem fundamento, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização não se enquadra nas situações aventadas.

No mais, constato que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, à ampla defesa do contribuinte e ao contraditório, considerando, ademais, que a infração se encontra devidamente fundamentada em demonstrativos e documentos fiscais.

No mérito, observo que foi atribuída ao sujeito passivo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento de vendas realizadas com pagamento através de cartão de crédito e de débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras dos referidos cartões e instituições financeiras.

Saliento que a infração imputada ao sujeito passivo tem previsão objetiva no RICMS/97, estando o fato gerador devidamente apontado, o que lhe dá fundamentação legal, tendo em vista, ademais, que o Auto de Infração contempla as disposições previstas no RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que trata sobre esse imposto no Estado da Bahia.

Constato que tendo em vista o resultado do levantamento realizado, o autuante presumiu ter ocorrido omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, baseado na previsão contida no artigo 4º, § 4º da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo abaixo. Assim, ao atender o que determina o mencionado dispositivo legal, foram confrontados os dados relativos às vendas declaradas pelo contribuinte 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 dos artigos 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. 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.

Conforme se conclui da leitura desses dispositivos, no caso de emissão desses documentos fiscais, 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 sequencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal. Observo que tendo em vista que no presente caso estamos diante de uma presunção legal relativa, prevista no dispositivo acima transcrito, cabe ao contribuinte o ônus da prova, mediante a apresentação dos elementos necessários à desconstituição dos fatos presumidos, o que efetivamente não ocorreu.

Assim, considerando a ausência de elementos de provas hábeis capazes de elidir a acusação fiscal, a autuação é totalmente subsistente.

Tendo em vista, entretanto, que o crédito tributário é indisponível e que no levantamento fiscal foi considerado que todos os valores concernentes às operações de saídas lançadas no livro Registro de Saídas e nas DMAs correspondiam a vendas realizadas por meio de cartões de crédito e de débito, sem que existam nos autos os elementos necessários à convicção de que realmente todas as operações consideradas pela fiscalização se referiam aos informes prestados pelas administradoras e instituições financeiras, com base no disposto no art. 156 do RPAF/99, recomendo à autoridade competente para que verifique a possibilidade de se apurar se existem créditos tributários a serem exigidos.

Pelo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração

O sujeito passivo, irresignado, ingressou com Recurso Voluntário e reproduziu, na íntegra, os mesmos fundamentos consignados enfrentados pela JJF, o fazendo neste sentido:

Inicialmente, reiterou os argumentos acerca da nulidade do auto infracional e que este é insubsistente, eis que o fisco optou por realizar o procedimento fiscal denominado de Levantamento Financeiro, mediante o qual é considerada a realidade econômico-financeira do contribuinte, a partir de dados da receitas e despesas dentro de determinado exercício.

Disse que, da simples leitura dos autos, verifica-se que o autuante apenas considerou tais elementos vinculados a receitas supostamente obtidas por meio de operações com cartão de crédito, desconsiderando as despesas havidas no mesmo lapso temporal, falha esta que, por si só é o bastante para descaracterizar o procedimento eleito, visto que a contabilidade básica impõe que dados para serem comparados devem ter a mesma natureza, e que despesas e receitas são lados da mesma moeda.

Entretanto, que o preposto fiscal, além de ter desconsiderado tais aspectos, o que entendeu ser fundamental, confrontou receitas oriundas desses cartões de crédito, considerando assim esse elemento de forma isolada, com as informações constantes do Livro de Registro de Saídas.

Dito isto, passou a elucidar do que se trata o levantamento financeiro, acrescentando que feito este, pode-se concluir que houve estouro de Caixa, o que de forma indiciária pode indicar a ocorrência de saída de mercadoria sem nota fiscal, e que estouro de Caixa significa a identificação, no sistema de controle contábil, das movimentações financeiras, de despesas superiores às receitas, o que, por só não pode revelar indícios de irregularidade, não serve como prova de tal ilícito.

Mas que, o desencontro de informações entre despesas e receitas não pode ocasionar a simples conclusão de que houve a venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, até porque pode decorrer de fatos outros, como a venda de mercadoria por preço equivalente ao da compra, por questões de natureza comercial, como também por conta de mercadorias encalhadas no estoque, decorrente de crise econômica mundial.

Alegou que tal discrepância entre receita e despesa pode caracterizar espécie de irregularidade que demande a análise da Receita Federal, órgão de fiscalização da União, quem tem a competência para fiscalizar tributos cujos fatos geradores se relacionem com a renda e o patrimônio, e sendo assim, a Fazenda Pública Estadual, pode ter acesso aos livros fiscais – Registros de Entrada de Mercadoria, de Saída de Mercadorias, de Apuração de ICMS e de Inventário, além das notas fiscais de entrada e de saídas, guias de recolhimento de ICMS e DIC, mas, somente estes, pois se relacionam com a obrigação acessória diretamente vinculada ao fato gerador do gravame estadual em comento.

E que outros documentos, como livros Caixa, Diário ou Razão, recibos de pagamento e extratos de movimentação bancária, ou mesmo informações advindas dessas administradoras de cartão de crédito, estão fora do campo de exigibilidade da Fazenda Estadual, pois relacionados a fatos geradores que derivam acréscimo patrimonial dos cidadãos.

Transcreveu nessa linha argumentativa, dissertação do jurista Roque Antônio Carraza a respeito das obrigações acessórias, explicitando o art. 113, § 2º, da CF.

Mencionou que, dentre os livros fiscais para comprovar as obrigações acessórias relativas ao ICMS, o fisco estadual se baseou apenas num único livro, o de saída, e ainda assim, seu conteúdo foi erroneamente compreendido, e que os demais que tratam das operações de mercadorias não poderiam ser desprezados quando se está alegando que houve a venda de mercadoria sem nota fiscal.

Afirmou que o levantamento financeiro pode até ser indiciário, mas o levantamento quantitativo específico é o procedimento administrativo previsto na legislação, que considera os elementos dos demais livros supra aludidos.

Acrescentou que, se o fisco pretendeu analisar se ocorreu ou não a venda de mercadoria sem nota fiscal, seria lógico que examinasse as quantidades de mercadorias

(entradas, saídas e inventário), cuja escrituração e apresentação configuram obrigação tributária acessória relacionada ao ICMS, de competência estadual.

Com isto, disse que o autuante, em verdade, não realizou um levantamento financeiro propriamente dito, pois desconsiderou as despesas do período, a tornar impossível a verificação de um hipotético estouro de caixa, indiciário de suposta venda sem nota fiscal, e que também não procedeu ao levantamento quantitativo específico, já que analisou isoladamente o livro de Registro de Saída que, por si só obsta qualquer conclusão nesse sentido – venda sem nota fiscal-.

E assim indagou quais as espécies e quantidades que foram vendidas sem nota fiscal. E prosseguiu afirmando que o fisco baiano não pode exigir documentos fiscais relacionados à vida econômico-fiscal do autuado, sendo descabida qualquer conclusão decorrente da aplicação de arbitramento, disposto no art. 148, do CTN, o que seria possível nos casos de fatos geradores relacionados com o ICMS, sendo ilegal o arbitramento realizado.

Indagou se o arbitramento fiscal efetivou-se em face da não apresentação das notas fiscais ou porque tendo sido apresentadas, foram consideradas inidôneas, acrescentando que jamais foi acusada disso e que por isso não se defendeu nesse sentido.

Cita digressão do jurista Sacha Calmon sobre as ordens jurídicas parciais subordinadas a ordem jurídica constitucional.

Por derradeiro, nada mais arguindo meritoriamente, alegou que a técnica de arbitramento prevista no art. 148, do CTN, somente pode derivar da não apresentação da documentação fiscal, ou quando apresentada, conclua-se ser inidônea, vindo após pugnar pela improcedência do lançamento fiscal.

A PGE/PROFIS ao ser instada para se pronunciar sobre o apelo do sujeito passivo, emitiu Parecer, às fls. 113/115, da lavra da ilustre Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, aclarando, inicialmente, que a autuação atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, tendo sido respeitados os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Adentrando no mérito, aduziu, em síntese que, à luz do § 4º, da Lei nº 7.014/96, que o fato da escrituração indicar saldo credor de Caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção no passivo das obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações oriundas das administradoras de cartão de crédito/débito, autoriza a presunção de saídas de mercadorias sem pagamento de ICMS, presunção esta que o contribuinte não a elidiu.

Aduziu que foi correto o trabalho realizado pelo autuante baseado em roteiro ordinário de fiscalização e não no método excepcional de arbitramento da base de cálculo, tendo por ele sido feito o confronto dos valores declarados pelo sujeito passivo em seu livro de Registro de Saída com as informações advindas das administradoras de cartão de crédito/débito, e que dúvidas não há quanto à existência de fato imponible, conforme levantamento fiscal residente nos autos.

Acrescentou que o contribuinte na condição de usuário obrigatório do ECF, deve respeitar o comando do art. 238, do RICMS, cumprindo-lhe anexar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – na via fixa da nota fiscal emitida, na qual deve ser consignado o número sequencial atribuído ao equipamento emissor desse cupom fiscal e o número deste, o que não ocorreu, no caso em exame, a configurar a infração descrita na autuação.

VOTO

De início, externo que nada há a ser reformado na Decisão d consoante com os preceitos constitucionais e infraconstitucionais como adjetiva, tendo sido atendidos neste PAF os requisitos que dão

legal, daí não merecer guarida a imprópria alegação de nulidade do auto infracional feita pelo recorrente, estando preenchidas todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99.

Isto porque, como se infere da análise documental, que através do lançamento 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, foi realizado levantamento- fl. 04 pelo o autuante, evidenciando que o fisco comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartões com as saídas declaradas pelo contribuinte relativas a suas vendas, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter sido registradas vendas em valor inferior ao informado.

Observo que o fisco também acostou às fls. 06/20 o relatório diário das operações realizadas com cartão de crédito e ainda as cópias do livro Registro de Saídas, nos quais consta o valor das vendas ali consignadas, tendo procedido ao confronto com os relatórios de transferência de fundos – TEF- oriundos das referidas administradoras, consoante permissivo legal que dá sustentação a tal roteiro fiscalizatório, o qual foi feito legitimamente e não de modo aleatório, e nem adentrando a competência do fisco federal.

Ademais disso, na planilha de fl. 21 constam os elementos acima referidos, quais sejam, da diferença apurada resultante do comparativo entre os valores repassados à Secretaria da Fazenda pelas administradoras de cartões e instituições financeiras e os montantes declarados pelo contribuinte em seu livro Registro de Saídas, que se referem aos mesmos dados por ele informados nas DMAs.

E, como entendeu a JF, de igual modo, rechaço veementemente que a fiscalização estadual não poderia se utilizar das informações fornecidas por operadoras de cartão de crédito, visando apurar débitos atinentes ao ICMS, desde quando tais dados vinculam-se justamente com as operações de venda de mercadorias, nas quais há incidência de ICMS, de competência estadual, sendo aleatória a alegação de que teria ocorrido exigência fora do campo da competência tributária do Estado da Bahia.

No tocante ao mérito, certo é que, a hipótese de declarações 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 foi incluída na legislação tributária do Estado através da Lei nº 8.542, de 27/12/2002, publicado no DOE de 28 e 29/12/2002, alterando o art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. No Regulamento do ICMS esta disposição legal foi acrescentada pelo Decreto nº 8.413, de 30/12/2002, publicado no DOE de 31/12/2002 (art. 2º, § 3º, VI).

Abaixo transcrevo o teor do art. 4º, §4º Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 8.542/02 e efeitos a partir de 28/12/02:

“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”.

Portanto, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independentemente de ter ocorrido através de ECF ou através da emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência;

Ora, é insofismável que, por força desse cotejo entre os valores registrados no equipamento emissor de cupom fiscal com as operações informadas,

cartões de crédito/débito, através desse tipo de auditoria, o autuante constatou os valores diários fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito, e os comparou com aqueles declarados no ECF como cartão de crédito, confirmando a presunção, passando a restar caracterizada a infração narrada no lançamento fiscal e nos demais documentos insertos nos autos.

A par disso, olvidou o recorrente relevante disposição legal, como bem salientado pela d. Procuradoria, eis que, na qualidade de usuário obrigatório do ECF, deveria e deve agir em consonância com a regra do art. 238, do RICMS, que lhe impõe anexar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – na via fixa da nota fiscal emitida, na qual deve ser consignado o número sequencial atribuído ao equipamento emissor desse cupom fiscal e o número deste, o que, omissivamente, deixou de fazê-lo, em transgressão à legislação do ICMS, atraindo, por inércia, a penalidade respectiva.

Observo, ainda, que para confirmar validamente a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o fisco cabia efetuar – como de fato o fez -, o cotejamento entre o que consta nos “Relatório de Informações TEF – Diário” recebidos, com os valores correspondentes às vendas constantes no ECF e/ou nas notas fiscais emitidas, de modo a comprovar que os valores informados pelas operadoras efetivamente foram submetidos à tributação, haja vista que nos citados TEF’s diários estão especificadas as vendas diárias, por operações, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administradora de cartão, separadamente.

Logo, razão nenhuma assiste para o inconformismo do sujeito passivo, que embora tenha tentado, em vão, demonstrar que somente mediante a análise de todos os livros fiscais acima referidos se poderia concluir se houve venda sem emissão de nota fiscal, está clarividente que foi cuidadoso e pertinente o cotejo levado a efeito pelo preposto fiscal, ficando patente a transgressão, pelo contribuinte, do dever estabelecido expressa e inequivocamente pelo dito art. 238, do RICMS, isto por um lado, o instrumental, que veio a trazer a lume a confirmação de que houve tal irregularidade relativa à obrigação acessória, e de outro, o não pagamento do ICMS, a caracterizar que a obrigação principal também foi transgredida, gerando prejuízo ao erário estadual.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo o acórdão resistido em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 210404.0008/09-6, lavrado contra **IPANEMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. (ESTOFADOS IPANEMA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.156,66**, 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, 20 de dezembro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SEI