

A. I. N.º - 210404.0008/09-6
AUTUADO - IPANEMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ MARIA DIAS FILHO
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 23. 03. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0055-01/10

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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2009, foi atribuída ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, em decorrência da 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 àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses de janeiro a junho de 2009, exigindo imposto no valor de R\$53.156,66, acrescido da multa de 70%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 71 a 78, salientando que o procedimento administrativo foi realizado de forma equivocada, resultando na nulidade do Auto de Infração, o que torna o crédito tributário insubsistente, conforme passará a demonstrar.

Realça que ao realizar o levantamento, o autuante considerou apenas os dados relativos às receitas obtidas por meio de operações realizadas através de cartão de crédito, sem considerar as despesas realizadas dentro do mesmo período, falha que descaracteriza o procedimento, pois a contabilidade básica, ou mesmo a lógica, impõe que para serem comparados, os dados contábeis devem ter a mesma natureza. Como despesas e receitas são dois lados da mesma moeda, são passíveis de confronto. Salienta que, para tanto, deveria ter sido realizado o confronto das receitas de cartão de crédito com as informações constantes do livro Registro de Saídas.

No seu entendimento, o procedimento adotado mistura coisas de natureza jurídica e contábil absolutamente diversas, sendo importante tratar acerca das distinções existentes entre levantamento financeiro e levantamento quantitativo específico.

Lembra que por meio do levantamento financeiro a fiscalização analisa a realidade econômico-financeira das receitas auferidas e das despesas realizadas em determinado período pelo contribuinte. Assim, partindo de dados relativos à realidade financeira do contribuinte (despesas e receitas), o fisco pode concluir no sentido da ocorrência de um hipotético estouro de caixa, o que, de forma indiciária, pode indicar a ocorrência de saída de mercadorias sem nota fiscal.

Tecnicamente, o estouro de caixa significa a identificação de despesa não autorizada, resultando da análise de informações de natureza financeira, podendo ser constatado através de levantamento financeiro.

irregularidades relacionados à venda de mercadoria sem nota fiscal, porém nunca servindo como prova de tal ilícito.

Em suma, o estouro de caixa pode até ser um indício de que o contribuinte deu saída de mercadorias sem a respectiva nota fiscal, pois teria havido uma entrada de mercadoria, que representaria uma despesa, sem que tivesse havido a respectiva saída, que significaria uma receita a fazer frente àquela despesa. Entretanto, o desencontro de informações entre despesas e receitas não pode gerar a simples conclusão de que houve venda de mercadoria sem emissão de nota fiscal, pois pode decorrer de outros fatores, a exemplo da venda de mercadoria por preço equivalente ao da compra, por questões de diversas naturezas.

Menciona que a diferença apurada pode, inclusive, caracterizar alguma espécie de irregularidade que demande a análise da Receita Federal, a quem pertence a competência para a instituição e fiscalização de tributos cujos fatos geradores estejam relacionados à renda e ao patrimônio. Com isso, em respeito aos princípios federativo e da legalidade, e, especialmente, em razão da competência tributária constitucionalmente estabelecida, não pode o Estado da Bahia, ainda que indiretamente, alargar a sua competência, avançando sobre a competência da União.

No caso concreto, a Fazenda Pública Estadual, na fiscalização e arrecadação do ICMS, pode e deve ter acesso aos livros fiscais (Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração de ICMS e Registro de Inventário) e documentos fiscais (notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, guias de recolhimento de ICMS e DIC – Declaração de Informações do Contribuinte), mas somente a estes, uma vez que guardam relação com o cumprimento de obrigação acessória diretamente relacionada ao fato gerador do tributo de sua competência.

Afirma que outros elementos, tais como os livros Caixa, Diário ou Razão, recibos de pagamento e extratos de movimentação bancária, além das informações fornecidas por operadoras de cartão de crédito, estão fora do campo de exigibilidade, pois a competência tributária que a Carta Magna reservou aos estados não lhes dá o direito de exigir e mesmo fiscalizar fatos geradores relacionados à renda e/ou ao patrimônio, resultando na impossibilidade de se chegar, como no presente caso, a qualquer conclusão com base nesses documentos, pois não são sequer exigíveis.

Nesse sentido, trás à colação o ensinamento concernente a esse tema, extraído da obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, de autoria de Roque Antônio Carrazza. Frisa que os livros e documentos fiscais, cuja apresentação se constitui em uma obrigação tributária acessória de competência do Estado da Bahia foram desprezados na análise realizada pelo fisco, à exceção do livro Registro de Saídas, e, mesmo assim, seu conteúdo foi utilizado de forma equivocada.

Entende que tendo em vista que nos livros fiscais são escrituradas todas as informações relativas às compras, vendas, estoque e cálculo das mercadorias que foram objeto de operações comerciais realizadas pelo autuado, não podem ser desprezados pelo fisco, quando alega a venda de mercadoria sem nota fiscal. Conclui que o levantamento financeiro pode até ser indiciário, não servindo, porém, como prova cabal da alegação.

Já o levantamento quantitativo específico é um procedimento previsto na legislação, baseado nos dados e elementos constantes dos livros fiscais e na contagem do estoque, os quais podem revelar a realidade quanto às quantidades de mercadorias que deram entrada, saída e que constam do inventário. Somente através dele seria possível a demonstração daquilo que se pretende.

Lança a seguinte indagação: “Se o que está a se analisar é se ocorreu ou não a venda de mercadoria sem emissão da respectiva nota fiscal, não seria lógico que o Fisco estivesse a analisar as quantidades de mercadorias registradas nos livros fiscais (entradas, saídas e inventário), cuja escrituração e apresentação configuram obrigação tributária acessória relacionada ao ICMS, cuja competência pertence ao Estado da Bahia?”. Em sua opinião a respos

No caso de não ser verdade, indaga: “*Quais as espécies e quantidades de mercadorias foram vendidas sem nota fiscal?*”. Entende que as informações constantes dos autos são incapazes de responder esse questionamento.

Assevera que o autuante realizou uma verdadeira confusão contábil, misturando elementos do levantamento financeiro com outros do levantamento quantitativo, não efetuando um levantamento financeiro propriamente dito, por não ter considerado as despesas do período, o que torna impossível a verificação de um estouro de caixa, indiciário de uma suposta venda de mercadorias sem nota fiscal. Também não realizou o levantamento quantitativo específico, pois analisou, isoladamente, o livro Registro de Saídas, o que, por si só, impossibilita qualquer conclusão atinente à venda de mercadoria sem nota fiscal.

Alega que não sendo exigível pelo fisco estadual a apresentação de livros e documentos fiscais relacionados à vida econômico-financeira do autuado, não se apresenta admissível qualquer conclusão decorrente da aplicação do arbitramento previsto no art. 148 do CTN [Código Tributário Nacional], resultante da não apresentação daqueles elementos. Como esse procedimento somente é juridicamente possível nos casos relacionados aos documentos fiscais vinculados aos fatos geradores de competência estadual, o arbitramento realizado é ilegal.

Aduz que apesar de o arbitramento ser um procedimento administrativo previsto para apuração do débito a ser recolhido, essa técnica é excepcional, somente podendo ser aplicada quando preenchidos os requisitos previstos na legislação que a autoriza. Observa que, nesse caso, o fisco deverá realizar o arbitramento, resultando no lançamento do crédito pretendido e o início do processo administrativo fiscal, dentro do qual o contribuinte poderá apresentar sua impugnação.

Realça que no processo administrativo fiscal, que é um corolário dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, é facultado ao impugnante demonstrar as razões de sua não apresentação, ou mesmo, caso tenha sido apresentada, que a documentação fiscal é regular, idônea e, portanto, que os dados constantes da mesma merecem fé. Frisa que o arbitramento impõe que a documentação fiscal tenha sido solicitada e não apresentada ou que, tendo sido apresentada, seja considerada inidônea, fato este perfeitamente demonstrado.

Em seguida, indaga: “*O arbitramento fiscal realizado no processo administrativo vinculado ao Auto de Infração foi efetivado em razão da não apresentação das notas fiscais, ou porque, tendo sido apresentadas, foram consideradas inidôneas?*”. Enfatiza que em nenhum momento foi acusado, e por essa razão jamais se defendeu, de ter deixado de apresentar documentos fiscais solicitados, ou mesmo de que aqueles apresentados fossem inidôneos. Entende ter demonstrado que o arbitramento aplicado é ilegal, por não observar o contido no art. 148 do CTN.

Não concorda com a justificativa de que o arbitramento foi aplicado com base em regras contidas em normas de outro nível hierárquico, pois apesar da instituição do tributo ser realizada através de lei ordinária, não pode esta atropelar os contornos estabelecidos pelo CTN, que é uma Lei Complementar. Em relação a esse ponto, como entende ser relevante fixar o papel da Lei Complementar em nosso ordenamento jurídico, apresenta os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, por meio da obra “Manual de Direito Tributário”.

Complementa que se a apresentação da documentação fiscal não for exigível, não se poderá considerar como não apresentada, ou mesmo ser realizada a análise quanto à sua validade, para fins de aplicação do arbitramento.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 81 e 82, ressaltando que a autuação decorreu da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante confronto dos valores de venda contidos em documentos fiscais com os fornecidos por administradoras de cartões (

Frisa que para afastar qualquer dúvida quanto à fidedignidade do levantamento, confrontou também o valor das vendas consignadas no livro Registro de Saídas com as informações prestadas pelas administradoras dos citados cartões, anexando ao processo o relatório diário das operações realizadas com cartões, bem como cópias do mencionado livro (fls. 06 a 20). Em síntese, as diferenças apuradas resultam do confronto das vendas declaradas pelo contribuinte com as vendas informadas em relatórios de transferência eletrônica de fundos fornecidos por administradoras de cartões, estando os cálculos apontados em planilha comparativa (fl. 21).

Realça que o pleito defensivo atinente à improcedência do Auto de Infração se fundamenta em argumentos que conflitam com a realidade, na medida em que a utilização de expressões como “*levantamento financeiro baseado apenas em receitas*”, “*cobrança baseada em estouro de caixa*” e “*arbitramento*”, resultam na impressão de que o impugnante está se reportando a outra autuação. Isto porque em nenhum instante o fisco recorreu a tais procedimentos para identificar o montante que deixou de ser recolhido, desde quando se valeu do confronto entre os valores de venda fornecidos por administradoras de cartões com os valores declarados pelo próprio contribuinte, contidos no livro Registro de Saídas. Portanto é totalmente descabida a alegação de que o lançamento é insubsistente por falta de provas ou por ferir a legislação vigente.

Assevera ser tão grande a distância entre os fatos em que se baseia a autuação e as alegações do contribuinte, que o seu esforço parece assumir caráter meramente protelatório. Em nenhum momento, o autuado apresenta elementos capazes de descaracterizar a procedência da ação fiscal. Pelo contrário, limita-se a evocar dispositivos do CTN e da Constituição Federal para insinuar que a exigência tributária é de caráter arbitrário e, portanto, insubsistente no plano legal.

Sugere a manutenção integral do Auto de Infração e que se prossiga na adoção dos procedimentos necessários à pronta recuperação da receita omitida, bem como das cominações legais.

VOTO

Inicialmente afasto 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 daquela aventada pela defesa, tem previsão na legislação tributária pertinente e em vigor no Estado da Bahia, que para o caso em questão prevê a utilização da figura da pre a sua alegação quanto à ilegalidade da prática 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 1ª a qual deverão ser consignados o número sequencial atribuído ao equipamento emissor de nota fiscal e o número do cupom fiscal. Observo que tendo em vista que no

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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210404.0008/09-6**, lavrado contra **IPANEMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.156,66**, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de procedimento fiscal complementar, para apurar se existem parcelas do imposto reclamadas a menos no presente Auto de Infração, em conformidade com a disposição contida no art. 156 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR