

**A. I. N.º** - 210404.0004/09-0  
**AUTUADO** - CAVALCANTI E AGUIAR LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARIA DIAS FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 19. 10. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0287-01/10

**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. A comprovação de que parte das ocorrências objeto do lançamento se encontrava contemplada em autuação e em denúncia espontânea anteriores, reduziu o montante do débito. Rejeitadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de exclusão ou redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 17/09/2009, 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 março e junho a agosto de 2006, janeiro, fevereiro e novembro de 2007, exigindo imposto no valor de R\$34.526,31, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 2.012 a 2.029 (vol. 8), salientando que o processo administrativo se mostra em quase todos os aspectos materialmente viciado, tornando-se obrigatória a sua revisão, em razão das inúmeras ilegalidades que apresenta.

Esclarece, inicialmente, que se encontra dentre as empresas que possuem tradição no setor em que atua, sempre cumprindo corretamente suas obrigações fiscais, sobretudo no tocante às obrigações tributárias concernentes ao imposto de competência estadual - o ICMS.

Aduz que a fiscalização constituiu crédito tributário relativo a diferenças apuradas por omissão de saída de mercadoria tributada, em relação a uma diferença apurada por meio de informações fornecidas por administradoras de cartão de crédito e débito, tendo a fiscalização abrangido o período de 02/08/2005 a 31/12/2007.

Realça que o procedimento se encontra eivado de erros materiais que comprometem a autuação, pois em quase sua totalidade encontram-se períodos e bases de cálculo, já consignados em outra autuação e em denúncia espontânea, conforme passou a detalhar:

01) em 25/09/2006, foi lavrado o Auto de Infração nº 232857.0904/06-4 (Doc. 02 – fls. 2.037 a 2.048), compreendendo o período de 01/01/2006 a 31/07/2006, quando foram apuradas diferenças a recolher nos meses de janeiro, fevereiro, março, junho e julho de 2006, conforme demonstrou, valores esses que foram acatados e pagos no período de 29/09/06 a 20/04/07.

02) no ano subsequente, através da Denúncia Espontânea de Débito (Doc. 03 – fls. 2.049 a 2.068) confessou dívida relativa ao período de

janeiro e fevereiro de 2007, conforme demonstrativo que reproduziu, tendo pago esse débito em seis parcelas, no período de 25/05/2007 a 15/09/2007.

Salienta que, de acordo com os demonstrativos transcritos, o autuante se equivocou ao contemplar lançamentos já consignados nos citados instrumentos, cujos valores foram superiores àqueles exigidos. Indica, em planilha, que os valores concernentes aos meses de janeiro a março, junho e julho de 2006 já haviam sido exigidos através do Auto de Infração nº 232857.0904/06-4, em montantes superiores. Fato que se repetiu em relação aos meses de agosto de 2006, janeiro e fevereiro de 2007, quando os valores apurados na Denúncia Espontânea nº 6000001442077 foram superiores. Assim, apenas o mês de novembro de 2007 não fora objeto de pagamento.

Assevera que esse fato demonstra que não foi resguardado o princípio do *non bis in idem*, uma vez que cada fato gerador deve fazer nascer apenas uma obrigação tributária, de forma que a atividade estatal esteja sujeita a apenas uma incidência tributária para cada fato gerador. E foi isso que ocorreu, pois o Auto de Infração, referente a penalidade semelhante à daquele anterior, acolhido e quitado, lançou tributos originados pelo mesmo fato gerador.

Observa que as descrições dos fatos constantes dos dois autos de infração são semelhantes, conforme transcreveu. Conclui que devem ser excluídos deste lançamento as exigências relativas a janeiro, fevereiro, março, junho, julho e agosto de 2006, janeiro e fevereiro de 2007.

Destaca que outra ilegalidade diz respeito ao fato de o autuante ter utilizado os extratos fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito e débito, para determinar o valor da base de cálculo para o lançamento do tributo. Ressalta que tais documentos, por si só, não são suficientes para garantir, com segurança, uma correta autuação, pois essas informações normalmente apresentam erroneamente o valor total da venda e os recebimentos das parcelas resultantes dessa mesma venda, caracterizando informações em duplicidade.

Afirma que esse fato foi identificado no “Relatório Diário de Operações TEF”, que serviu de base para apuração da omissão apontada, conforme amostra relativa ao mês de novembro de 2007 (Doc. 04 – fls. 2.069 a 2.071), que dá uma noção da relevância identificada na duplicação.

Insurge-se, também, contra o procedimento adotado pelo autuante, de somente utilizar o citado relatório para apurar o quanto lhe é favorável, pois nos meses em que os valores das vendas declarados pelo impugnante são superiores aos informados pelas administradoras, esses créditos não são compensados pelos supostos débitos lançados pelo fisco.

Aduz que o próprio CTN – Código Tributário Nacional, através do art. 195, parágrafo único, não restringe a utilização de outros documentos não fiscais, incluindo no seu rol a necessidade da existência dos papéis com efeito fiscal, conforme transcreveu.

Argumenta que os extratos fornecidos pelas operadoras de cartões até poderiam ser utilizados como uma ferramenta para complementar as apurações realizadas em documentos fiscais, fortalecendo a tese do autuante, entretanto nunca do modo como se observou neste caso, em que os extratos foram utilizados exclusivamente para certificar a infração supostamente ocorrida.

Entende restar patente a ilegalidade da autuação, por conta do injusto prejuízo aplicado ao autuado, que foi penalizado por fato-tipo que não praticou, tendo se originado de incorreções da fiscalização ao apurar os valores da base de cálculo do tributo.

Conclui que somente documentos fiscais e/ou obrigatórios podem fazer prova de ato irregular cometido pelo contribuinte, ainda que acompanhados de outras provas, uma vez que aquelas são autenticadas, adquirindo fé pública perante o fisco. Assim, com base e seria possível concluir, de modo efetivo, qual o valor real da base de c

Requer que o Auto de Infração seja considerado nulo, em razão das ile

Frisa que a multa pode ser considerada como um meio para garantir o ingresso de recursos aos cofres públicos, ao exercer uma espécie de desencorajamento, visando evitar o descumprimento de obrigações tributárias. Salienta que a multa deve ser aplicada nos limites do adequado e do proporcional, para que não afete a capacidade de sobrevivência do sujeito passivo, evitando a supressão de seus bens, permitindo a sua subsistência e garantindo a eficácia de princípios constitucionais, como o da livre iniciativa.

Realça que a atitude de assegurar a arrecadação à custa do sacrifício ilimitado ou incondicional de garantias fundamentais, não encontra amparo na concepção de proporcionalidade em sentido estrito, e, em última análise, nos artigos 145, § 1º e 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, que consagra o princípio do não-confisco. Pugna, desse modo, pelo cancelamento ou redução da multa acessória aplicada, nos termos do artigo 158 do RPAF/BA, por não ter havido prejuízo para o Estado da Bahia, uma vez que o imposto fora recolhido nas operações normais do autuado.

Solicita a realização de revisão fiscal pelo autuante, objetivando a busca da verdade material.

Assevera que a autuação fere de morte princípios constitucionais albergados no RPAF/99, em conformidade com o disposto em seu art. 2º, por meio do qual o legislador previu a aplicação de outros princípios do direito ao processo administrativo fiscal estadual, incluindo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, como também o princípio do não-confisco.

Aduz que a exação fiscal é exorbitante, por não observar elementares conceitos atinentes àqueles princípios, que determinam condutas obrigatórias e impedem comportamentos incompatíveis, servindo para orientar a correta interpretação das normas isoladas, indicando qual deve ser adotada diante do caso concreto. Lembra que o princípio da proporcionalidade visa coibir excessos, compatibilizando os meios e os fins da atuação administrativa, evitando-se exigências além do estritamente necessário ao atendimento do interesse público.

Alega estar patente a irregularidade da multa de 70%, por não ser proporcional ou razoável, impondo sanção pecuniária relativa a um sistema de tributação que não acarreta prejuízo ao erário. Realça que a administração deve adequar os meios para atingir os fins, sob pena de injustiça fiscal. Lembra que Helenilson Cunha Pontes diz que o meio adotado e o fim perseguido devem representar uma relação proporcional.

Realça que o princípio do não-confisco é dirigido às quatro esferas federativas, sendo um contrapeso ao poder de tributar e em uma barreira que os detentores do poder não podem dispor livremente. É uma norma que visa garantir aos contribuintes limites para a ação estatal, e como o tributo utilizado com efeito de confisco é inconstitucional, a lei instituidora deve ser extirpada do ordenamento jurídico. Traz lição de Hugo de Brito Machado sobre o tema, bem como trecho do voto proferido pelo Ministro Carlos Mário Velloso no julgamento da ADI nº. 2010-2.

Frisa que o confisco se caracteriza, sobretudo, quando, em razão da exigência fiscal, o contribuinte se priva de bens ou utilidades que vinha se utilizando. A esse respeito, transcreve o art. 7º do anteprojeto de alteração do CTN, de autoria do jurista Geraldo Ataliba.

Salienta que o Poder Judiciário tem reduzido as multas absurdamente elevadas, sendo facultado ao julgador reduzir a multa excessiva aplicada pelo fisco. Utiliza-se de decisões emanadas do STF – Supremo Tribunal Federal, nos quais foi reconhecida a auto-aplicabilidade do princípio da vedação do confisco, no caso de aplicação de multa moratória fiscal. Apresenta, ainda, as lições do tributarista Rui Barbosa Nogueira, extraídas da obra “Curso de Direito Tributário”.

Requer que sejam acatados os seguintes pedidos:

a) improcedência do Auto de Infração, em razão da documentação inconsistente utilizada e devido às incorreções existentes nos valores de base de cálculo apurados operadoras de cartões de crédito e de débito, que viciam a autuação;

b) reconhecimento da inexistência das multas sugeridas e do seu caráter

c) diligência fiscal para considerar todos os elementos quantitativos e qualitativos que resultaram na autuação e a apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive testemunhais e a juntada de novos documentos.

O autuante prestou Informação Fiscal às fls. 2.074/2.075, salientando que após examinar a documentação acostada pelo impugnante, bem como as informações contidas nos sistemas da Administração Tributária, verificou que, de fato, o contribuinte já houvera sido autuado pelo mesmo motivo (Auto de Infração nº. 232857.0904/06-4), em relação ao mesmo período a que se refere a presente ação fiscal. Desse modo, realmente não deve subsistir a cobrança relativa aos meses de janeiro, fevereiro, março, junho e julho de 2006.

Concorda, igualmente, com a alegação de que houve cobrança em duplicidade nos meses de agosto e fevereiro de 2007, pois efetivamente o montante exigido em função das diferenças apuradas nesse período já tinha sido incluído em Denúncia Espontânea. Por essa razão, tais valores devem ser excluídos do presente Auto de Infração.

Não acata, entretanto, a argumentação de que seria indevido o montante exigido em decorrência de diferenças apuradas no mês de novembro de 2007, desde quando o contribuinte põe sob suspeita a idoneidade das informações prestadas pelas administradoras de cartões de débito/crédito. Assevera que o fisco pode estabelecer o confronto entre os valores de vendas consignados em documentos fiscais e os dados informados pelas administradoras de cartões.

Quanto à alegada exorbitância da multa sugerida, entende ser dispensável qualquer manifestação de sua parte, uma vez que a multa foi aplicada em perfeita consonância com os ditames legais.

Assim, reconhece que o contribuinte tem razão no que se refere à exclusão dos valores relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março, junho e julho de 2006, e aos meses de agosto e fevereiro de 2007. Por outro lado, considera absolutamente pertinente a cobrança do imposto concernente à diferença apurada no mês de novembro de 2007. Desse modo, mantém a exigência relativa a essa ocorrência, no valor de R\$6.245,15.

Sugere a manutenção parcial do Auto de Infração, prosseguindo-se com a adoção dos procedimentos necessários à pronta recuperação da receita, acrescida das cominações legais.

Considerando que o contribuinte se insurgiu contra a exigência relativa ao mês de novembro de 2007, alegando que o Relatório Diário de Operações TEF apresenta informações em duplicidade, argumentação não contestada pelo autuante; considerando que ao prestar informação fiscal o autuante manteve integralmente o valor relativo àquela ocorrência e tendo em vista que não foi dada ciência ao sujeito passivo desse elemento do processo, que contém fatos novos: a 1ª JJF diligenciou o processo à INFAZ Feira de Santana (fl. 2.080), para que o autuante apresentasse nova informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas da informação fiscal e do pedido de diligência, sendo concedido o prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento a esse pedido, às fls. 2.083 a 2.085 o autuante apresentou uma síntese das alegações defensivas e da respectiva avaliação feita pelo autuante, e sugere a manutenção parcial do Auto de Infração, quanto ao valor correspondente ao mês de novembro de 2007.

De acordo com documentos anexados às fls. 2.086/2.087, o contribuinte foi cientificado a respeito da diligência realizada, porém não se manifestou a respeito.

Considerando que a diligência anterior não foi realizada de forma integral, desde quando o autuante não averiguou os argumentos defensivos correspondentes à existência de duplicidade de lançamentos quanto à exigência relativa ao mês de novembro de 2007 e trazidas pelo sujeito passivo às fls. 2.069 a 2.071 sugerem que por

converteu o processo em diligência à INFAZ Feira de Santana (fl. 2.091), para que o autuante adotasse as seguintes providências:

- 1) intimasse o autuado a apontar todas as situações nas quais ocorreram lançamentos em duplicidade, fornecendo os documentos fiscais relativos às respectivas operações comerciais;
- 2) à vista das provas oferecidas pelo contribuinte, caso a intimação fosse atendida, revisasse o lançamento referente àquele mês, excluindo os valores atinentes às prestações e mantendo as importâncias relativas aos valores totais das vendas realizadas;
- 3) elaborasse, se fosse o caso, planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito e de débito para o mês em referência.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado, cópias reprográficas dos elementos juntados pelo diligente e do pedido de diligência, quando deveria ser-lhe informado quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse.

Em atendimento ao pedido de diligência, o autuante informou à fl. 2.108, que intimou o contribuinte a apontar todas as situações nas quais alegara que existiam lançamentos em duplicidade no mês de novembro de 2007, tendo o autuado respondido à fl. 2.096, que reconhecia como devida a exigência tributária em questão, a qual já fora objeto de parcelamento, juntando cópia do comprovante de recolhimento e outros documentos relativos ao processo de parcelamento (fls. 2.098 a 2.103).

Assim, como o próprio contribuinte reconheceu a pertinência do montante lançado na autuação, sugere a manutenção parcial do Auto de Infração, em conformidade com o demonstrativo de débito constante à fl. 2.085.

Às fls. 2.110 a 2.114 constam extratos do SIGAT/SEFAZ, relativos ao parcelamento parcial do débito.

## **VOTO**

Inicialmente afasto a nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que os procedimentos adotados pela fiscalização seriam imprecisos e que conteriam vícios. Isto, porque através de uma análise dos elementos juntados ao processo, constato que o autuante efetuou um levantamento das vendas realizadas através de cartões de crédito e de débito, cotejando os valores totais informados pelas administradoras desses cartões e instituições financeiras com aqueles constantes das reduções Z, o que me convenceu 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, sob a afirmação que os extratos fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito e débito não bastariam para determinar a base de cálculo do tributo, e que tais documentos, por si só, não seriam suficientes para garantir que os valores apurados estariam corretos. De acordo com as planilhas de fls. 12 e 26 verifico que a diferença apurada pelo fisco resultou do comparativo entre os valores acima referidos, correspondendo, efetivamente, à movimentação contábil do autuado concernente às operações de vendas na modalidade de cartões de crédito e de débito.

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.

Ademais, conforme ressaltarei quando tratar a respeito do mérito, a apuração dos valores concernentes ao débito do ICMS, consoante realizado pela fiscalização, de forma diversa daquela aventada pela defesa, tem previsão na legislação tributária pertencer à Bahia, que, para o caso em questão, prevê a utilização da figura da premissa de sua alegação quanto à ilegalidade da prática adotada pelo autuante.



No mais, constato que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99 (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, à ampla defesa do contribuinte e ao contraditório, considerando, ademais, que a autuação se encontra devidamente fundamentada em demonstrativos e documentos fiscais.

No que se refere à afirmação do autuado de que a multa é exorbitante, sob o entendimento de que tem caráter confiscatório, o que afrontaria as garantias constitucionais, esclareço que a multa se refere a infração atinente a obrigação principal, enquanto que o percentual sugerido pelo autuante tem previsão legal, encontrando-se delineado na Lei nº 7.014/96. Ademais, não vislumbro qualquer violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco, não existindo, tampouco, enriquecimento ilícito por parte do erário estadual.

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 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, vigente à época dos fatos, 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.”*

Observo, no entanto, que tendo o impugnante trazido ao processo a comprovação de que os valores correspondentes aos meses de janeiro a março e junho de 2006, já se encontravam pagos, por meio do Auto de Infração nº 232857.0904/06-4 (fls. 2.037 a 2.048), enquanto que os débitos relativos aos meses de agosto de 2006, janeiro e fevereiro de 2007, tinham sido incluídos na Denúncia Espontânea de Débito Tributário nº 6000001442077 (fls. 2.049 a 2.068), refez o levantamento, de modo que a exigência se resumiu ao montante lançado para o mês de novembro de 2007, que se refere ao valor de R\$6.245,15.

Devo registrar que tendo em vista que o autuado alegara que existia duplicidade de lançamentos quanto à exigência referente ao mês de novembro de 2007, anexando documentos que sugeriam a possibilidade de assistir-lhe razão, esta 1ª JF diligenciou o processo à Denúncia Espontânea de Débito Tributário nº 6000001442077 para que o contribuinte fosse intimado a apresentar uma demonstração devidamente acompanhada das provas documentais correspondentes.

autuante efetuasse a devida revisão. Ocorre que, após intimado para tanto, o impugnante não atendeu ao pedido em questão, optando por promover o parcelamento integral do tributo correspondente àquela ocorrência, o que caracteriza a procedência da exigência fiscal em questão.

Pelo exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210404.0004/09-0**, lavrado contra **CAVALCANTI E AGUIAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.245,15**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR