

PROCESSO - A. I. Nº 298618.0062/10-2
RECORRENTE - F. M. P. OLIVEIRA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JF nº 0152-04/11
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 14/09/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0246-12/12

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A acusação se refere a imposto lançado e não recolhido, entretanto, o que se verificou foi recomposição da conta-corrente com aplicação da proporcionalidade. Decretada, de ofício, a nulidade desta infração. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELAS OPERADORAS DE CARTÕES E OS LANÇADOS NAS LEITURAS REDUÇÕES Z DO CONTRIBUINTE. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e / ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Ficou provado que os valores de vendas através de cartões, relacionadas nessa infração e informadas pela empresa, são menores do que os respectivos pagamentos, tendo em vista as informações fornecidas pelas administradoras. Parcialmente acolhida a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$209.811,15, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, incisos. III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 28/12/2010 decorre de duas infrações, ambas motivadoras do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, como segue:

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios. Valor lançado de R\$ 181.636,54 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões, em valores inferiores aos fornecidos por administradoras ou instituições financeiras. Valor lançado de R\$ 28.174,61 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Na descrição dos fatos o autuante faz as seguintes considerações:

“(…) Refeito o conta corrente da empresa com base nas notas fiscais de entrada e os resumos dos ECF ambos fornecidos pelo contribuinte já que o mesmo, conforme declaração no auto não possui livros fiscais de entrada, saída e apuração de ICMS. No valor total dos créditos consta o ICMS destacado nos documentos fiscais acrescidos das antecipações parciais pagas. Foram tomadas como deduções as vendas proporcionais em relação aos produtos da substituição tributária para a apuração do imposto a recolher conforme demonstrativo do C.Corrente e levantamentos de_ entradas e saídas e proporcionalidade anexados ao auto.

No TEF os valores de vendas através de crédito e débito foram confrontados pelas informações apresentadas

pelas administradoras de cartão de crédito e instituições financeiras sendo inclusive aplicada a proporcionalidade.

Durante todo o exercício de 2009 a DME apresentada sem valores com base de cálculo motivo da não apuração do conta corrente.”

Da apreciação dos argumentos defensivos alegados pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JJF, em Decisão unânime, decidiu pela procedência da autuação, com os argumentos que transcrevo abaixo:

“VOTO

(...)

A acusação da infração 01 é de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios. O auditor fiscal, o que pode Parecer contraditório, afirmou que foi refeita a conta corrente, com base nas notas fiscais de entrada e nos resumos dos equipamentos emissores de cupons fiscais (ECF), já que o sujeito passivo não possui Livros Fiscais de Entradas, Saídas e de Apuração do ICMS. (fl. 16).

Entendo que isso constitui erro formal irrelevante, pois não possui nenhuma repercussão em relação à segurança e ao conteúdo do ato, muito menos às garantias à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal, o que afirmo com espeque no art. 19 do RPAF/99.

Todavia, deve ser re-enquadrada a penalidade prevista no art. 42, I, “a” da Lei nº 7.014/96, que na redação vigente até 30/03/2010 estabelecia o percentual de 50% nos casos de falta de recolhimento nos prazos regulamentares, quando as respectivas operações estivessem escrituradas em livro (s) próprio (s).

Uma vez que não ocorreu a devida escrituração no (s) livro (s), que sequer existia (m), a multa deve ser deslocada (re-enquadrada) para o art. 42, III, cuja redação à época dos fatos era a seguinte: “70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”.

Desse modo, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte e re-enquadrada a multa da infração 01 para o art. 42, III, Lei nº 7.014/96.

As multas aplicadas neste Auto de Infração encontram-se previstas nos incisos e alíneas do art. 42 da Lei 7.014/96 acima citados (as), e não cabe a esta instância apreciar pedido de cancelamento ou redução de penalidade por descumprimento de obrigações principais (arts. 158/159, RPAF/99), muito menos de inconstitucionalidade de dispositivos de lei estadual (art. 167, I, RPAF/99).

No mérito da primeira infração, conforme o que já foi exposto no julgamento da preliminar, verifico que não houve qualquer limitação a direito de crédito, pois todos eles estão contemplados nos valores lançados a este título às fls. 43 a 55.

A presunção da infração 02 encontra amparo no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, com dispositivo correspondente no art. 2º, § 3º, RICMS/97.

Não existe cabimento nas considerações defensivas relativas ao SIMBAHIA, inclusive no inexistente desenquadramento e nos supostos recolhimentos com base no mesmo, pois o Regime saiu do ordenamento jurídico tributário deste Estado no início do 2º semestre de 2007, e o Auto de Infração refere-se ao ano de 2009. As sociedades que se mantiveram na qualidade de microempresa e não migraram para o Simples Nacional apuram o ICMS de acordo com o regime normal de débito e crédito.

A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e / ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Ficou provado que os valores de vendas através de cartões, relacionadas nessa infração e informadas pela empresa, são menores do que os respectivos pagamentos, tendo em vista as informações fornecidas pelas administradoras.

Em se tratando de uma presunção legal, o ônus da prova resta invertido, cabendo ao acusado trazer à lide elementos materiais de prova que demonstrem irrefutavelmente o impedimento, a modificação ou a extinção do direito do fisco de lançar o tributo pertinente. A única forma de fazê-lo é juntar documentos fiscais, emitidos por si, que guardem relação de data e valor com as operações apontadas no Relatório Diário de Operações TEF.

A ilegalidade argüida pelo autuado, através da qual o Estado teria tributado operação financeira, não se verifica, pois não ficou demonstrado, em nenhum momento, que os tais “encargos financeiros” referem-se efetivamente a uma operação de tal natureza, que não poderia representar a quantificação compreendida na

operação mercantil, ou seja, não poderia integrar a base de cálculo do ICMS. Não cabe cogitar nulidade ou improcedência por tais razões.

Infrações caracterizadas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 1.363 a 1.377, o contribuinte vem aos autos para dizer que a Decisão recorrida merece reforma.

Aduz, de início, que há ausência de indicação dos critérios de proporcionalidade na apuração de deduções, créditos e imposto a recolher, em relação aos produtos de substituição tributária, o que inquina de nulidade o Auto de Infração pela inviabilidade de impugnação do valor apurado. Entende que o autuante faz menção genérica ao critério da proporcionalidade, sem indicar especificamente o critério aplicado ao caso, bem como não faz as demonstrações dos cálculos realizados e que culminaram no *quantum* exigido. Por este mesmo motivo aduz que a Decisão recorrida também é nula e carente de fundamentação, o que atenta contra o seu direito à ampla defesa.

Insiste que, quanto à proporcionalidade, há insuficiência do quanto registrado pela autoridade autuadora que se limita a mencionar a dita proporcionalidade sem demonstrá-la. Entende subjetiva a fiscalização que não amiudou as infrações cometidas, restando insuficiente à consideração de que não apresentou a totalidade da documentação exigida e as demais falhas constatadas pela autuação. Entende que não há certeza quanto à autuação e que o fiscal partiu de presunções sem substância, restando abalada, em essência, a certeza ou materialidade do crédito apurado. Cita jurisprudência do TRF 2ª Região.

Referindo-se à violação ao princípio da não-cumulatividade, diz que a CF/88 consagrou o dito princípio em seu art. 155, § 2º, I. Cita doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para dizer da eficácia e da imediata aplicabilidade da norma constitucional.

Assevera que apesar de o autuante ter considerado créditos referentes ao recolhimento de ICMS nas entradas de mercadorias, por ocasião da antecipação decorrente da substituição tributária, deixou de demonstrar a alíquota incidente na origem e o critério adotado na proporcionalidade (87,71%) adotada para fins de apuração do imposto a recolher. Diz que o próprio acórdão recorrido reconheceu o erro, entretanto o considerou, equivocadamente, formal e irrelevante.

Contrariando o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, entende que a correta indicação das alíquotas aplicadas é de fundamental importância na definição do valor do tributo devido, e que tal imprecisão do Auto de Infração também atenta contra a possibilidade do exercício do seu direito de defesa. Reitera seu entendimento de que a autuação é obscura e subjetiva, o que *“conduz a autuação à violação do princípio da não-cumulatividade, em virtude da ausência de motivação suficiente”*

Discorre derredor do Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia, e diz que está devidamente enquadrada no SIMBAHIA como empresa de pequeno porte, atendendo o quanto disposto art. 384-A, II, do RICMS.

Dá como certo que a Decisão recorrida desconsiderou o seu enquadramento no SimBahia, bem como foram desconsideradas as receitas contidas e informadas nas suas DME's, com impostos devidamente recolhidos, inclusive com base nas receitas obtidas através de cartões de crédito. Nesse sentido, diz que a infração 2 é insubsistente, haja vista que *“todas as saídas de mercadorias pagas com cartão de crédito foram devidamente lançadas nas respectivas DME's e tributadas de acordo o regime SIMBAHIA”*. Garante que *“não houve omissão e o tributo foi recolhido sobre todas as operações”*.

Chama a atenção para o fato de que não há no Auto de Infração qualquer menção a eventuais comprovações de que foram prestadas declarações inexatas ou falsas, havendo dolo, fraude ou simulação, que pudesse acarretar a sua exclusão do SimBahia, o que torna improcedente a consideração de que a recorrente estava enquadrada no regime Normal de apuração.

Aduz que não há previsão legal da obrigatoriedade de apuração e de declaração de saídas referentes a compras com cartão de crédito apartadas da DME exigida pelo SimBahia. Pondera dizendo que se não é obrigado a “... *discriminar as receitas e saídas de mercadoria relativas a compras com cartão de crédito, há que se convir que o procedimento de inclusão das referidas operações na DME, com a tributação simplificada, é perfeitamente cabível e permitido, não havendo razão para se presumir que tenha havido a alegada omissão de saída de mercadorias*”.

Pelo exposto e pelo fato de a tributação referente ao período de 2009 ter sido efetivada regularmente sobre todas as operações referentes a vendas com cartão de crédito e receitas junto às empresas administradoras de cartão de crédito VISANET, AMEX, REDECARD e HIPERCARD, devidamente incluídas nas respectivas DME's, entende que é nula a infração.

Aduz a nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo. Entende que a falta de indicação do critério adotado no arbitramento da base de cálculo gera discrepância entre arbitramento e realidade fática.

Assevera que o lançamento impugnado considerou como base de cálculo do tributo os encargos financeiros nas vendas a prazo (correção monetária), os quais não integram a base de cálculo do tributo, conforme o art. 39 do Regulamento do ICMS. Também por isso, entende que é nulo o Auto de Infração porque não traz elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração cometida.

Ressalta que “*a presunção de que ocorreu saída de mercadorias, em virtude de informações de administradoras de cartão de crédito, não autoriza a consideração de base de cálculo arbitrada sem a mínima razoabilidade, em valores exorbitantes*”. Dá como certo que o Auto de Infração também é nulo porque não indica que a suposta omissão de saída de mercadorias foi constatada por presunção.

Diz que o Fisco Estadual cometeu erro crasso quando levantou a base de cálculo do tributo através de declaração de Administradora de Cartões de Crédito, cujo conteúdo não corresponde à realidade, mormente porque foram consideradas operações de crédito como fato gerador e encargos como base de cálculo, tudo a afrontar o quanto determina o art. 142 do CTN.

Cita o artigo 5º, XXXV e LV da Constituição Federal para dizer do seu conteúdo, além de transcreve o art. 145 do CTN para dizer que “*o Estado, no seu ato de autuar, considerou a autuação como uma presunção, confundindo o Auto de Infração com ato determinador de um direito definitivo*”. Aduz violação ao art. 97 e ss do CTN.

Diz que os dias fixados como data da ocorrência do fato gerador e a data do vencimento não guardam consonância com a realidade fática, e caracterizam a ausência de informações no Auto de Infração quanto à forma de apuração do fato gerador, da base de cálculo e do arbitramento da alíquota.

Por fim, insurge-se contra a multa aplicada, aduzindo caráter confiscatório e abusivo, o que viola preceitos constitucionais.

Entende que é nulo o Auto de Infração em apreço, pela mais flagrante inadequação ao ordenamento jurídico vigente, e principalmente com os princípios constitucionais da legalidade e legitimidade.

Atacando a própria Decisão de primo grau, fala da proibição de *reforma tio in pejus*. Entende que de maneira ilegal, os julgadores de primeira instância reformaram o Auto de Infração em seu prejuízo quando majorou a multa de 50% para 70%. Cita e transcreve jurisprudência.

Requer, subsidiariamente, que seja reformado o acórdão para retornar a multa incidente sobre a infração 01 ao *status quo ante*.

Pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto para tornar nulo o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, à fl. 1.382, exara Parecer firmado pela i. Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, citando que o recorrente repete suas razões de Defesa, que foram objetivamente e corretamente afastadas no julgamento de primeiro grau, entendendo que não assiste razão ao recorrente.

Assevera que os argumentos relativos à base de cálculo não procedem porque não foi feito pelo fisco qualquer arbitramento, mas sim a presunção legal prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96.

Quanto à proporcionalidade aplicada, diz que está lastreada na escrita fiscal do recorrente, e que foram utilizados os percentuais de saídas sem tributação, não tendo o Recorrente se manifestado objetivamente sobre tais valores, consignados às fls. 43/54.

Referentemente ao enquadramento do recorrente ao SimBahia, diz que a tese recursal não procede, pois desde 2009, não tendo o recorrente migrado para o Simples Nacional, o ICMS passou a ser apurado pelo regime normal.

Por derradeiro, afirma que a base de cálculo utilizada na apuração do imposto é a divergência de valores declarados pelo contribuinte e informados pelas Adm de Cartões de Crédito, como valores das operações de vendas de mercadorias, e que por esse motivo, não há que se falar em exigência de ICMS sobre “*encargos financeiros*”.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JFJ deste CONSEF, acórdão JFJ 0152-04/11, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte deixado de recolher o imposto nos prazos regulamentares, referente à operações escrituradas nos livros próprios, e de ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões, em valores inferiores aos fornecidos por administradoras ou instituições financeiras.

A discussão proposta pelo recorrente não ataca o mérito das autuações, restringindo-se à arguição de nulidades do lançamento e da Decisão recorrida.

As nulidades suscitadas pelo recorrente dizem respeito ao não explicitado critério utilizado para o cálculo da proporcionalidade, ao desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, à desconsideração de que o recorrente estava inscrita no SimBahia, à falta de justificativa do arbitramento da base de cálculo, além da nulidade da Decisão de piso em razão da majoração do percentual da multa aplicada à infração 1, sob a alegação da impossibilidade do *reformatio in pejus*. Por fim, com respeito à multa pelo descumprimento de obrigação principal, aduz que tem caráter confiscatório.

Referentemente à infração 2, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, onde estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração, vejo que os argumentos recursais falecem de razões plausíveis. Constato que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento das condutas do sujeito passivo aos fatos típicos, especificado na legislação, bem como não se verifica qualquer incorreção na determinação da base de cálculo do imposto que se exige, vez que da análise dos papéis de trabalho do fiscal autuante, se pode verificar o quanto se pretende exigir do sujeito passivo.

Há que se ressaltar que o procedimento para a lavratura do Auto de Infração em apreço derivou de documentos e dos papéis de trabalho do autuante, todos trazidos aos autos, sobretudo as planilhas de fls. 43 a 54. Registro também que nas referidas planilhas são identificadas as operações alcançadas e não alcançadas pelo ICMS, restando consignado o cálculo da proporcionalidade derivada desses mesmos números.

Com respeito à nulidade do Auto de Infração em razão da desconsideração da inscrição do recorrente no SimBahia, como muito bem assinalado pelos julgadores de piso, não há como prosperar a tese recursal, haja vista que o referido Regime Simplificado deixou de fazer parte do ordenamento jurídico tributário do Estado da Bahia em meados do ano de 2007. A considerar que o Auto de Infração foi lavrado em 2010, apontando ocorrências entre janeiro e dezembro de 2009, e considerando que conforme consta do seu cadastro junto à SEFAZ/BA o recorrente esteve cadastrada no SIMPLES NACIONAL entre 01/07/2007 e 31/12/2008, correta é a aplicação das regras do regime normal de apuração do ICMS.

Com respeito ao suposto arbitramento da base de cálculo do imposto exigido, vejo que o recorrente equivocou-se. Em verdade a conduta do fiscal autuante, mantida pela Junta de Julgamento Fiscal, está fundada no art. 4º, §4º, da Lei 7.014/96 que diz textualmente:

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.

Com relação à infração 1, observo que a acusação fiscal é de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios, ou seja, ICMS lançado e não recolhido. Acontece, porém, que ao roteiro utilizado pelo Fiscal autuante foi o de recomposição da conta-corrente do recorrente, ou seja, a acusação fiscal não se coaduna com o roteiro de fiscalização, muito menos com a descrição do fato gerador do imposto que se pretende exigir. Em verdade, a forma através da qual o autuante elaborou o demonstrativo fiscal exigiria uma acusação fiscal diferente daquela informado no Auto de Infração, o que por si só já inquinaria de nulidade a infração em comento.

Ainda a respeito da infração em discussão, apesar de se referir a falta de recolhimento do imposto escriturado, vê-se que o Fiscal aplicou a proporcionalidade, entretanto, considerando que foi feita à recomposição da conta corrente do recorrente, aplicar a proporcionalidade não faz qualquer sentido, pois, é inaplicável ao roteiro de fiscalização adotado. Não bastasse, não se pode assegurar que as operações que deram azo à autuação sejam, todas operações sujeitas à tributação, o que em última análise torna o lançamento inseguro.

Isto posto, com fundamento no art. 18, IV, do RPAF/BA, decreto, de ofício, a nulidade da infração 1 pela mais completa falta de segurança na imputação feita ao Sujeito Passivo.

Quanto à alegação de que a multa tem caráter confiscatório, em que pese entender excessivamente alta, há que se lembrar que as multas cominadas com as imputações têm previsão em Lei estadual, o que lhe dá total caráter de legalidade. De outra banda, com respeito à apreciação de inconstitucionalidade da lei, registro que não compete aos julgadores deste Conselho decidir sobre matérias de tal natureza.

Por tudo isso, presentes os requisitos à lavratura do Auto de Infração que deu origem a este PAF, com fundamento na Lei do ICMS do Estado da Bahia – Lei nº 7.014/96, no RICMS/BA e no RPAF/99, afasto as preliminares atinentes à nulidade da infração 2 e acolho a preliminar de nulidade da infração 1 com os fundamentos acima expostos.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, decreto NULA a infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar **NULA** a infração 1, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298618.0062/10-2**, lavrado contra **F.M.P. OLIVEIRA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.174,61**, 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 agosto de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS