

A. I. Nº - 206956.0006/13-4
AUTUADO - FIAMMA ENERGIA VEICULAR LTDA. - EPP
AUTUANTE - PAULO APARECIDO ROLO
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 03.07.2014

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0127-04/14

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àqueles informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 02 de dezembro de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 173.004,10, bem como multa no percentual de 70%, pela constatação da seguinte infração, verificada no período de janeiro a dezembro de 2008.

Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Consta na acusação fiscal, que *"o contribuinte foi intimado em 24/07/2013, 31/10/2013 e 26/11/2013 para apresentar o registro de utilização de documentos fiscais e termos de ocorrência e o registro de saída de mercadorias referente ao exercício de 2008, e, não atendeu à intimação, sob alegação de não haver encontrado os referidos livros. O autuante verificou que não consta AIDF em nome do contribuinte, até o final do ano de 2008, e também não consta ECF em uso, sendo que a primeira Autorização para Impressão de Documentos Fiscais AIDF foi em 22/06/2010 e o primeiro ECF teve o seu pedido de uso em 23/04/2010 e não constam notas fiscais de aquisição de mercadorias no sistema CFAMT e NF-e. Verificamos que consta no Relatório de Informações TEF - Anual vendas realizadas em cartão de débito/crédito em todos os meses do exercício de 2008 e não há registro de aquisições de mercadorias no referido exercício"*.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 42 a 61, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento.

Aduz não haver registro, nos documentos fornecidos ao contribuinte, quando foi efetuada a primeira intimação com determinação para apresentação de documentos fiscais solicitados pelo preposto fiscal.

Argumenta que o procedimento adotado pelo Auditor Fiscal consubstancia-se num procedimento de auditoria por circularização que prevê a obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão/entidade Fazendária, de fatos ligados às operações do contribuinte, isto é, o preposto fiscal encontrou divergências nos valores informados pelas supostas operadoras de cartão de crédito/débito com os valores informados pelo contribuinte.

Em outras palavras, a auditoria por circularização pressupõe a obtenção de informações prestadas e validadas por terceiros independentes, que não tenham interesse nas operações fiscalizadas pela Administração Fazendária. O elemento essencial à lisura das informações prestadas e validade do procedimento de auditoria, nos moldes acima, é a validação dos dados pelas entidades informantes, o que não é possível identificar nos papéis de trabalho de documentos que acompanharam o Auto de Infração.

Assim, consoante se extrai dos documentos anexos, infere que o autuante, como não teve acesso aos documentos que comprovassem com fidedignidade os fatos geradores, privilegiando informações produzidas em suas próprias repartições como se, na verdade, partissem as mesmas das operadoras de Cartão de Crédito/Débito.

Alega que o autuante, em seu trabalho de auditoria, considerou os valores referentes que seriam importados das Reduções Z, e Notas Fiscais como zerados, e confrontou com informações colhidas dos Relatórios TEF para fazer a referida apuração tributária, isto é, utilizou as informações obtidas supostamente com terceiros para identificar o valor devido, se valendo de informações produzidas e mantidas no banco de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sem que haja, nos autos do procedimento fiscal, qualquer documento que comprove a origem e a qualidade do material coletado, conforme já citado anteriormente.

No exercício dos seus direitos fundamentais, a autuada questiona todo o lançamento fiscal, alegando, inicialmente, cerceamento de defesa e descumprimento do devido processo legal, diante do disposto no RPAF/99, artigos 41, 44, 46 e 108, transcritos.

Afirma que o não cumprimento dos dispositivos acima indicados representa claro descumprimento da legalidade, da garantia da ampla defesa e do devido processo legal, princípios que regem todo o procedimento Administrativo Fiscal, nos termos do artigo 29 do RPAF/99, igualmente transcrito. Com efeito, referidos vícios no procedimento declaratório fiscal autorizam que o Auto de Infração seja decretado nulo de pleno direito, nos termos do inciso II do artigo 18 do RPAF/99.

A ausência de documentos essenciais à lavratura do Auto de Infração também cerceia o direito de defesa do contribuinte, o que violaria preceito Constitucional. Tal expediente exige a determinação da entrega de todos os documentos faltantes, de modo a lhe permitir o exercício pleno do seu direito a defesa.

Desta forma, em cumprimento ao devido processo legal, ao princípio da ampla defesa e do contraditório, requer que seja decretada a nulidade do presente Auto de Infração, por descumprimento do quanto previsto na legislação supramencionada.

Ademais, se não bastassem os vícios já apontados, assevera ter o preposto fiscal deixado de cumprir o regramento referente à cientificação do contribuinte do Auto de Infração, pelo que, ficou constatada a ausência da correta intimação do contribuinte ou dos seus responsáveis tributários da lavratura do Auto de Infração, representando, também, hipótese flagrante de cerceamento de defesa e descumprimento do devido Processo Legal.

Diz não ter conhecimento da presença do fiscal autuante no recinto de seu estabelecimento para apresentar-lhe qualquer Auto de Infração para ciência. Ademais, no dia-a-dia de suas atividades, sempre há um responsável com poderes para representar a empresa em atos dessa natureza.

Indica que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente por insubsistência da autuação fiscal, isto porque o preposto fiscal desconsiderou o fato de que a impugnante atua no seguimento de comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, conforme Convênio ICMS 110/2007, e regramento do "RICMS/1996", especialmente o previsto no artigo 512-A, e as mercadorias comercializadas pelo Impugnante já sofrem na origem a retenção e antecipação do ICMS devido, acrescidos do respectivo MVA, portanto, não seria o responsável pelo recolhimento do ICMS já destinado ao Estado tributante.

Exigir do contribuinte novamente imposto já recolhido pela mesma operação e mercadoria é hipótese de *bis in idem*, em que o mesmo fato economicamente apto a desencadear a relação jurídico-tributária está submetido ao campo de incidência do ICMS por duas vezes. Referida hipótese, além de configurar em enriquecimento ilícito do Estado, o que revela a agressão à legalidade tributária, é rechaçada pela ordem Constitucional vigente.

Assim, tendo em vista que as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, requer que o presente Auto de Infração seja julgado improcedente.

Não obstante, numa remota hipótese de não ser este o entendimento, requer que o Auto de Infração seja levado à diligência para que seja feita a proporcionalidade na mensuração da Base de Cálculo, tendo em vista que a totalidade ou grande maioria das mercadorias estão sujeitas ao regime de antecipação tributária, de modo que, antes mesmo de ser comercializada pela Impugnante, já sofreu a tributação na origem.

Registra que a matéria em questão guarda inteira relação com a teoria das provas, estudo direcionado pelas premissas básicas da ciência processualista, sendo que faz uma digressão acerca de tal teoria, para concluir que no caso em apreço, o que se encontra patente é o mais absurdo complexo de erros que circundam todo o procedimento de Fiscalização.

Um absurdo que se depara é com relação ao documento utilizado pela Administração Fazendária na feitura do Auto de Infração, o que é inadmissível na teoria das provas. Os Relatórios TEF não contêm subscrição da fonte das informações, o que vicia a autenticidade dos documentos, contrariando pressupostos de existência e validade da prova documental utilizada como elemento essencial ao lançamento de ofício.

Outra questão a ser invocada, diz respeito a utilização de prova meramente indiciária, o que é inadmitido no direito brasileiro. Segundo orientação da Teoria das Provas, o emprego de provas indiciárias só poderá ser admitido em ocasiões excepcionais: quando a lei permitir o uso de presunções.

No caso em questão, é cediço que a Administração Fazendária privilegiou presunções legais em detrimento de uma fiscalização mais consistente. Outra questão, diz respeito a ilegal quebra do sigilo fiscal do contribuinte, que ocorreu ao arrepio da Lei Complementar 105/2001.

Pondera que o ponto central da impugnação diz respeito à prova utilizada pela Administração no Ato de Lançamento fiscal para justificar a feitura do Auto de Infração, o qual não se justifica por si só, pois, caso o Preposto Fiscal tivesse observado o procedimento processual contido na legislação vigente, intimando corretamente o Contribuinte do Auto de Infração e cumprido o regramento do RPAF, este teria condições de demonstrar todas as suas operações de forma detalhada, o que seria suficiente tornar improcedente o presente Auto de Infração.

Contudo, a questão central não é essa, pois ainda que o Preposto Fiscal tivesse dispensado todos os esforços possíveis à intimação do Contribuinte, e o mesmo ainda permanecesse inerte, ainda assim teria persistido no erro, uma vez que a fonte de informações utilizadas como fundamento da autuação, teve como fonte supostos dados coletados de terceiros.

Fala acerca da metodologia encontrada pelo Estado da Bahia para efetuar o lançamento fiscal que tem como base procedimento de auditoria chamado de circularização, aduzindo que o referido procedimento somente tem validade para comprovação de autoria quando o gestor/dirigente, ligado ao assunto a comprovar, tenha tido participação no processo, porém ficando a remessa e obtenção das respostas dos pedidos circularizados sob o controle do Auditor.

Prende-se ao fato de o Auditor não ter poderes para assinar ou solicitar o pedido de confirmação pelo órgão/entidade. A segunda, para evitar-se que haja influência ou modificação, por parte do auditado, dos dados ou respostas dos itens objeto do processo da circularização, isto é, todo o procedimento de circularização prevê independência de quem presta a informação para quem

requer a informação. Sem essa independência e imparcialidade, todo o procedimento é nulo, perdendo todo o seu significado.

Transcreve entendimento doutrinário a respeito, assegurando que a circularização é normalmente utilizada pelos auditores para confirmar informações constantes das demonstrações contábeis, e que a colheita de informações de terceiro pressupõe independência e legitimidade das informações prestadas, seja mediante validação, assinatura, e comprovação da procedência do documento. É isso que prevê o Convênio ECF 01/01, que autoriza a utilização de informações fornecidas por operadoras de cartão de crédito/débito.

Ocorre que o mesmo prevê que as informações serão fornecidas exclusivamente pelas instituições de cartão de crédito/débito, com validação destas; e não como pretende o Estado da Bahia, utilizando dados imprecisos e de origem duvidosa para lastrear um Auto de Infração.

O que se vê, através da análise pormenorizada dos documentos que apensa, é que a prova documental utilizada pelo Preposto Fiscal na feitura do Auto de Infração carece de subscrição, o que vicia a sua autenticidade.

Menciona o fato de que os documentos deverão estar subscritos como requisito à sua autenticidade, a rigor do que dispõe o Código de Processo Civil com relação a prova Documental, nos artigos 371 e 388, transcritos, para garantir que da exegese dos dispositivos supra, que a subscrição é requisito essencial à autenticidade do documento, sendo que o documento que lastreia o Auto de Infração não contém qualquer prova de sua autenticidade, o que torna insubsistente todo o lançamento fiscal operado.

Fala acerca do fato de o próprio Convênio e Regulamento prevêem o fornecimento de informações por terceiro, e a lógica é que essas informações deverão estar validadas e confirmadas pela própria instituição informante com a presença da subscrição de quem fornece o documento e os dados nele constantes, senão não se justificaria a circularização.

Registra que o signatário é o responsável pelas informações fornecidas, e a sua ausência é prejudicial até para a formação do convencimento fático, e a própria integralidade e veracidade dos dados dependem da validade dos dados pela própria instituição financeira e da pessoa responsável pelas informações. Sem a referida validação é impossível certificar se os dados informados estão representando a realidade comercial da sociedade Autuada.

Não bastassem os vícios já apontados, estes relativos à autenticidade dos Relatórios TEF que de per si já seriam suficientes para tornar o Auto de Infração insubsistente, surgem, na presente lide, outras questões que devem ser analisadas, como a proibição de se utilizar prova indiciária para fins de evidenciar a verdade nos autos. Não se admite, no direito brasileiro, o uso de prova indiciária, ou que esteja exclusivamente com suporte em presunção incapaz de demonstrar com exatidão os elementos circunstanciais do fato econômico suscetível à incidência tributária. Essa questão tem evidente importância principalmente no bojo do Processo Administrativo Fiscal, procedimento parametrizado pelo princípio da verdade material.

Entende ter o ente acusador, a despeito do que prevê o artigo 333 combinado com o inciso II do seu parágrafo único do CPC, transferido o ônus da prova ao contribuinte, incumbindo a este o dever de afastar a presunção de ocorrência do Fato Gerador. Prova maior disso, conforme se extrai dos autos, é da utilização de planilhas e relatórios que indicam apenas a movimentação de supostas receitas, sem apontar, com exatidão, a ocorrência dos fatos geradores.

Sem a condição essencial à identificação do fato gerador ou qualquer um dos seus elementos, entende ser impossível nascer a obrigação tributária, e, constituir o crédito tributário, lógica, entretanto, não utilizada pelo autuante que, na ânsia pela arrecadação, tem cometido diversos abusos contra o contribuinte, sendo inadmissível, no sistema tributário nacional, a exigência fiscal com lógica num relatório fiscal montado pelo próprio auditor Autuante como ponto de partida de um raciocínio presuntivo.

Registra, também, que o Auto de Infração inverte as funções que deveriam ser do Estado e não do contribuinte. O ente tributante tenta, ao utilizar presunções incabíveis, inverter o ônus da prova, o que contraria a inteligência da Teoria das Provas, porquanto é dever do autor, no caso, o Estado, interessado em proceder ao lançamento de ofício, comprovar as irregularidades apontadas, e proceder a constituição do crédito tributário.

A prova indiciária como suporte ao Lançamento Fiscal deve ser rechaçada pelo órgão julgador, vez que apenas o indício da ocorrência do fato não é suficiente para confirmar a existência do Fato Gerador, diante do fato de que as presunções partem do exame de que o conhecimento de certos fatos pode ser induzido da verificação de outro fato, ao qual, normalmente, o primeiro está associado.

No caso em tela, o ente tributante vale-se de presunção legal, partindo de um fato conhecido (supostas movimentações financeiras em cartão de crédito/débito) que podem induzir a várias outras conseqüências, e não exatamente a um fato determinado e inexoravelmente previsível, quando da ocorrência do indício.

O que se extrai do lançamento, é que o fato indiciário não possui um grau de segurança e certeza que dê credibilidade e sustentação à presunção utilizada.

Anota que o débito fiscal lançado com suporte em informações apócrifas, sem qualquer comprovação da procedência, não pode passar incólume ao controle de qualidade do Poder Judiciário, vez que constituir crédito tributário sem o mínimo de clareza e determinação da origem e qualidade das informações para fins de identificação do valor devido não resiste ao teste da Constitucionalidade.

Registra, também, que os fatos tributários devem ser comprovados através de linguagem própria, permitida em direito, e admitidas como examináveis no ato de quantificação e qualificação do crédito fiscal. É dever do Fisco informar a origem das informações e comprovar a sua veracidade, sendo que o roteiro de fiscalização não tem o condão de alcançar a verdade material e identificar a existência dos fatos geradores.

Ora, o preposto fiscal diz que há diferenças entre o que foi informado pelo Contribuinte e o que as operadoras de cartão de crédito/débito informaram: diferença com relação ao quê? Com base em quais dados o Preposto Fiscal identificou supostas diferenças?

Em verdade, por mais absurdo que pareça, mas os poucos documentos que o contribuinte teve acesso dão margem a esta conclusão inexorável; o fiscal tomou como base, para efeito de cálculo da diferença de receitas, informações "não prestadas" pelo contribuinte, ou seja, o preposto fiscal zerou a base que seria informada pelo contribuinte para apontar como valor total da divergência todo o montante informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito, sem qualquer juízo de proporcionalidade e abatimento de tributos já recolhidos em substituição tributária.

Defende restar evidente que o roteiro de fiscalização utilizado não é o mais adequado à identificação da base de cálculo, já que existem outras formas menos onerosas ao contribuinte, conforme determina o parágrafo 2º do artigo 25 do RPAF/99, para que a base de cálculo fosse identificada.

Aduz que diante da impossibilidade de identificar a base de cálculo pelos motivos apontados pelo fiscal autuante, este poderia ter tomado como base outras informações aptas a comprovar a movimentação financeira do contribuinte, hipótese menos onerosa ao mesmo, e mais coerente com os documentos, e esta hipótese somente seria possível se os relatórios gozassem verdadeiramente de autenticidade e conseqüente subscrição da sua fonte, o que entende não ser o caso.

Aponta que o Fisco privilegiou presunções legais em detrimento de outros meios eficientes à apuração do Fato Gerador, colacionando decisões administrativas do TIT, invocando, igualmente, o teor do artigo 142 do CTN, de cuja exegese destaca os elementos essenciais, em relação aos quais tece comentários, para assegurar que o lançamento operado deixou de atender requisitos à

sua formação, o que, logo de início, se verificou com vício na constituição do procedimento pela intimação do sujeito passivo que se revelou plenamente defeituosa.

Aborda quebra ilegal do sigilo bancário, vez que ao seu entender, extratos e relatórios de movimentação de venda a débito/crédito não tem o condão de apontar com exatidão a existência de operações com circulação de mercadoria, e os dados apresentados pelo preposto fiscal não fazem qualquer prova cabal da existência ou não de operações mercantis sujeitas à incidência do ICMS, isto é, não é meio idôneo para se apurar o movimento real tributável do estabelecimento; tudo está baseado em presunções e ficções, ainda mais se tratando de documentação apócrifa.

Diz não haver nos autos prova da idoneidade dos relatórios TEF apresentados parcialmente pelo autuante, contudo, mesmo levando em consideração que os relatórios são supostamente fieis às informações financeiras da empresa, a utilização dos referidos relatórios, ao arrepio da Lei Complementar 105/2001, esbarraria na questão concernente à proteção do sigilo financeiro do contribuinte.

Ao não se atender tal normativo, ficou comprometida a lisura do ato de fiscalização, já que houve quebra do sigilo financeiro do contribuinte sem que fossem atendidas as formalidades legais, o que leva a concluir a quebra do sigilo financeiro/bancário de forma desmotivada, maculando a utilização de prova ilícita que não poderá servir de parâmetro na apuração do imposto supostamente inadimplido; e ainda, a indevida utilização de dados coletados de provas emprestadas por empresas administradoras de cartões de crédito e débito para apuração do imposto, baseando-se em presunções e indícios, sem a apresentação de quaisquer provas das operações sujeitas à incidência do ICMS, portanto, não há prova cabal da ocorrência das vendas omitidas.

Assevera que o Fisco Estadual tenta inverter o ônus da prova, transferindo ao contribuinte o dever de provar a não ocorrência das omissões, quando, na verdade, tal dever compete ao Fisco e não ao contribuinte.

Além disso, o Fisco deixou de desconsiderar inúmeras situações que poderiam ter sido avaliadas na apuração do débito fiscal, a exemplo de reduções de base de cálculo, não incidência, substituição tributária, isenções etc. Não poderia ficar sem o registro o fato de que nem todas as operações com os cartões de crédito/débito são operações mercantis, podem existir operações que não estão sujeitas à incidência do ICMS.

Conseqüentemente, os vícios na formação do Procedimento Administrativo, na verificação do fato gerador, e na determinação da matéria tributária maculam o lançamento fiscal, restando evidente a sua nulidade, a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso X do CTN revela-se irremediável, ao seu entender.

Finaliza, requerendo que a impugnação seja integralmente acatada, julgando-se o Auto de Infração vergastado totalmente improcedente, nos termos dos fundamentos apresentados.

Informação fiscal prestada às fls. 74 e 75 pelo autuante argumenta que quanto ao alegado cerceamento de defesa e descumprimento do devido processo legal, as intimações constam nas páginas 6, 7 e 8 datadas de 26/11/2013, 31/10/2013 e 24/07/2013, respectivamente, tendo esta última já extrapolado o período regulamentar de 90 dias.

Com referência aos documentos essenciais à lavratura do Auto de Infração, indica constarem nas páginas 9 e 10 deste PAF e as demais informações na página 01 do lançamento.

Quanto às mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e a não utilização de critérios da proporcionalidade, argumenta que no exercício de 2008 o autuado efetuou vendas em cartão de crédito/débito no valor de R\$1.017.671,09, conforme Relatório de Informações TEF – Anual, constante na página 10 do PAF, porém, não emitiu nenhum documento fiscal de venda e também não apresentou nenhum documento fiscal de aquisição de mercadorias, portanto, não tem o que falar em proporcionalidade. Neste caso aplica-se a regra geral de 17%.

Em relação à apuração por meio de TEF, com prova documental sem subscrição comprovada, vez que ausente a autenticidade dos mesmos, diz que o documento utilizado pela Secretaria da Fazenda para elaboração do Auto de Infração é o Relatório de Informações TEF – Anual (página 10) e o Relatório Diário Operações TEF (páginas 29 a 32), sendo que neste último as informações vêm individualizadas e são fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, portanto, está clara a sua autenticidade.

No tocante à alegação de que as informações não dão certeza dos fatos geradores, além da existência de meio menos oneroso ao contribuinte, aduz que a prova da ocorrência do fato gerador, neste caso específico, são as vendas e a conseqüente informação do relatório TEF o que está caracterizado.

Quanto à quebra ilegal do sigilo bancário, argumenta tratar-se de informação protegida por sigilo fiscal e quem teve acesso a essas informações foram o autuante e o próprio contribuinte.

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

Distribuído para instrução, o feito foi convertido por esta Junta de Julgamento Fiscal em diligência, com o fito de que fosse intimada a empresa autuada a apresentar todos os dados que possibilitassem o cálculo da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/07, e após tal apresentação, fosse apurado o índice de proporcionalidade, reabrindo-se o prazo de trinta dias para defesa (fl. 79).

Consta à fl. 81 dos autos a determinação do Sr. Supervisor para que o autuante atendesse a diligência solicitada, bem como informação do diligente (fl. 82), no sentido de que o contribuinte foi intimado em 24/04/2014 para apresentar documentação (fl. 83), porém não compareceu no dia aprazado. Na oportunidade, indica estar anexando ao feito as DMAs referentes ao exercício de 2008.

Diante do afastamento do relator originalmente sorteado, o feito foi redistribuído.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização: Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Cumpré, antes, apreciar as questões argüidas pelo sujeito passivo a título de preliminares.

Quanto ao argumento de existência de violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, previstos no capítulo dos direitos e garantias constitucionais (artigo 5º, inciso LV, da CF/88), observo que inexistente no procedimento fiscal qualquer elemento que autorize a nulidade do presente Auto de Infração ou inobservância aos fundamentos de validade do mesmo, porque lavrado de acordo com o disposto no artigo 39, do RPAF/99. Ademais, o autuado pode exercer com liberdade o direito a ampla defesa e o contraditório, fazendo serem conhecidas todas as suas alegações. Constatado, portanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário.

O processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “*O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo*”.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominada pela defendente, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que *"aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"*.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *"defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação"*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade da autuada produzi-la. Logo, não pode a mesma argüir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

"[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva".

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à defendente, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Também não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº. 7.014/97. De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente, inclusive no momento em que a Junta

de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência no processo. E há de se perquirir: com que objetivo? A resposta é óbvia: na busca da verdade material.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação defensiva do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

No tocante a eventual quebra de sigilo bancário, observo que o mesmo encontra-se previsto no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal. Ao seu turno, o Convênio ECF 01/01 estabeleceu que as informações sobre o faturamento de estabelecimentos usuários de ECF seriam prestadas por administradoras de cartões de crédito, ao passo que a Lei 7.014/96 que trata do ICMS no Estado da Bahia determina em seu artigo 35-A, que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares (Lei nº 9.837, de 19.12.05). Não existe, portanto, qualquer manifestação contra sigilo bancário, na presente ação fiscal, tendo o procedimento sido praticado ao amparo e com respaldo legal.

Da mesma forma, não há qualquer pertinência em se invocar violação do contido na Lei Complementar 105/2001, a qual trata, especificamente, acerca do sigilo bancário, até pelo fato de que tal questão aguarda definição do STF, descabendo a este Órgão Julgador Administrativo deixar de aplicar uma lei em vigor em razão de suposta inconstitucionalidade que nem mesmo foi reconhecida pela Suprema Corte.

Ademais, não custa lembrar o disposto no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Quanto ao argumento de eventual irregularidade no roteiro de auditoria, lembro que as informações obtidas perante as Administradoras de Cartões também são fornecidas por estas ao contribuinte, assim, caberia a ele comprovar que as vendas ali informadas e não constantes na sua escrituração fiscal e diante da ausência de redução "Z", a qual inexistente, bem como as notas fiscais de saídas de mercadorias, à vista das informações do autuante no corpo da descrição dos fatos foram oferecidas à tributação, o que não o fez ao longo do processo.

A este respeito, o sujeito passivo fez uma série de referência à realização de circularização. Inicialmente, vale mencionar tal conceito de circularização, que é o "procedimento realizado junto de fontes independentes e externas à empresa que está a ser auditada (como, por exemplo, clientes, fornecedores, bancos, etc.), no sentido de obter informações de forma isenta. (Do inglês circularization), conforme definição disponível em <http://www.infopedia.pt/lingua-portuguesa/circulariza%C3%A7%C3%A3o;jsessionid=+Pv9y2rPcsNz9cULMi9g1g>

Também denominada confirmação externa, é uma prova de auditoria obtida como resposta direta que o revisor/auditor recolhe de uma terceira entidade (a entidade que confirma os dados), sob forma de papel, sob forma eletrônica ou por qualquer outro meio.

A obtenção de confirmações externas é um procedimento geralmente usado no âmbito de uma revisão/auditoria às demonstrações financeiras. Poderá ser bastante útil para obter prova de auditoria relativa a asserções das demonstrações financeiras em áreas tais como contas a receber ou a pagar, bancos, depósitos de clientes e outros passivos, investimentos, garantias, passivos contingentes, transações significativas fora do normal desenvolvimento do negócio e transações com partes relacionadas. Embora a solicitação de confirmações externas seja usualmente feita em relação a saldos pendentes, pode igualmente ser utilizada para recolher informação relativa aos termos de uma dada transação ou para confirmar a ausência de certas condições paralelas ou "*side arrangements*".

Deste modo, não há qualquer ilegalidade, ou irregularidade no exercício de tal prática, motivo pelo qual rechaço a argumentação posta relativamente a tal tema.

Quanto aos argumentos postos, relacionados com a regularidade das intimações realizadas, verifico que constam às fls. 06 a 08 as intimações emitidas pelo autuante, para a apresentação de livros e documentos fiscais, as quais, segundo o mesmo, não foram atendidas. Observo que, em função da anotação constante à fl. 02, de que o gerente do estabelecimento autuado, de prenome Cláudio, tinha se recusado a assinar pela mesma, sob o argumento de que não possuía poderes para tal, o que desmente a assertiva defensiva de que havia no estabelecimento pessoa devidamente autorizada para tal, a qual, diga-se de passagem, não se apresentou ao Fisco, o que motivou a que a Inspeção emitisse Intimação para ciência do lançamento, dirigida ao estabelecimento comercial da empresa, constante à fl. 39, a qual, aliás, foi assinada por Jacira S. Oliveira, a mesma pessoa que assinou as demais ao longo do processo, desmentindo, também a alegação de que desconhecia a presença do autuante em seu estabelecimento, o que desmonta a tese defensiva a respeito, sendo, pois, calcadas na regularidade e legalidade, não se podendo falar em ilegitimidade processual que conduzisse a eventual nulidade, o que, reitero, não ocorreu, motivo pelo qual não dou guarida a tal argumentação posta na peça defensiva.

Assim, não acolho as arguições preliminares postas.

Analisando o mérito, a pretensão do impugnante não possui respaldo jurídico, diante do fato de que a autuação ora apreciada objetiva a cobrança de ICMS por presunção de omissão de saídas de mercadorias, por ter sido apurada diferença entre os valores registrados na redução “Z” do ECF do contribuinte como operações efetivadas mediante pagamento com cartões de crédito e de débito e as informações fornecidas pelas instituições financeiras que administram tal meio de pagamento.

Tal presunção encontra lastro legal no artigo 4º, parágrafo 4º, da Lei 7.014/96, que prevê, de forma muito clara e objetiva que a existência de diferenças entre os valores informados pelas administradoras e os registros informados pelo contribuinte permite a cobrança do tributo por presunção, cabendo ao contribuinte a prova de que não houve falta de recolhimento do ICMS.

Observe-se que em relação à figura da presunção, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação, necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde, ressalte-se, que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade de que o sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

Conforme já visto anteriormente, a legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que 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, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. (grifei)

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza na apuração da base de cálculo do ICMS constante na acusação fiscal, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, disponibilizadas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial e financeira.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Quanto à assertiva de que "*podem existir operações que não estão sujeitas à incidência do ICMS*", em nome do princípio da verdade material, e em respeito à teoria das provas tão invocada pela defesa, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, para fins de apuração de proporcionalidade, o que, em sendo verdadeira a afirmativa do contribuinte, retiraria tais operações do montante lançado. Todavia, de acordo com informação acostada pelo diligente, a autuada não atendeu à intimação realizada, o que prejudica a análise não somente deste, quanto dos demais argumentos invocados e não provados ao longo do curso do mesmo.

Na hipótese dos autos, a defendente não se desincumbiu do ônus de demonstrar a regularidade das operações realizadas, deixando de trazer aos autos a documentação que revele que as operações informadas pelas administradoras foram, de fato, oferecidas à tributação.

Em reforço a tal fato, impende ressaltar observação realizada pelo autuante no corpo do lançamento, a qual o sujeito passivo não fez qualquer menção: "*O autuante verificou que não consta AIDF em nome do contribuinte, até o final do ano de 2008, e também não consta ECF em uso, sendo que a primeira Autorização para Impressão de Documentos Fiscais AIDF foi em 22/06/2010 e o primeiro ECF teve o seu pedido de uso em 23/04/2010 e não constam notas fiscais de aquisição de mercadorias no sistema CFAMT e NF-e. Verificamos que consta no Relatório de Informações TEF - Anual vendas realizadas em cartão de débito/crédito em todos os meses do exercício de 2008 e não há registro de aquisições de mercadorias no referido exercício*".

Não há pois, que se falar em *bis in idem*, diante do fato de que o sujeito passivo teve a oportunidade de demonstrar que as alegações de que haviam mercadorias com fase de tributação

já encerrada, eram verdadeiras, pelo fato da diligência determinada pelo julgador não ter sido atendida, oportunidade na qual, caso fosse verdadeira tal assertiva, a verdade viria à tona. Logo, não tendo trazido as provas a que estava obrigado a produzir, caíram por terra tais argumentos.

Por outro lado, os relatórios TEF que serviram de base para o lançamento nada mais são, como a empresa autuada deve saber, do que a compilação de informações prestadas pelas diversas administradoras de cartões, por força do Convênio ECF 01/01, devidamente identificadas, indicando o dia e valor da operação realizada, além do tipo de operação (débito ou crédito), bem como a bandeira utilizada. Logo, contrariamente ao afirmado na peça defensiva, não foram elaboradas pelo autuante, nem por ele assinadas, sendo um instrumento institucional, e apenas são o resultado das diversas informações recebidas de tais administradoras pela Secretaria da Fazenda, o que invalida tal argumento defensivo, pela inexistência de qualquer erro de natureza processual.

Por tais razões, julgo o lançamento PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **206956.0006/13-4** lavrado contra **FIAMMA ENERGIA VEICULAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 173.004,10**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR