

A. I. Nº - 203459.0001/15-4
AUTUADO - M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/04/2016

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0065-03/16

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença apurada entre o valor das vendas registradas em cartão de crédito e o valor informado pela administradora do cartão indica que o sujeito passivo efetuou vendas sem emissão do documento fiscal correspondente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS OBJETO DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL, CRÉDITO FISCAL UTILIZADO ANTES DE SEU RECOLHIMENTO. A utilização do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios, no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito, de acordo com o valor efetivamente recolhido, inexistindo previsão regulamentar para antecipação de crédito fiscal. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2015, refere-se à exigência de R\$37.408,22 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 05.08.01: Omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de fevereiro, abril, maio, julho a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$6.416,74. Multa de 100%.

Infração 02 – 01.01.04: Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento, com repercussão, nos meses de maio, junho e outubro de 2013. Valor do débito: R\$8.761,13. Multa de 60%.

Infração 03 – 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2013). Valor do débito: R\$22.230,35. Multa de 100%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 76 a 91. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que o Auto de Infração em tela não pode prevalecer, eis que, além

de conter os vícios, a acusação fiscal por ele veiculada, analisada pelo seu mérito, se mostra totalmente improcedente.

Diz que o presente auto de infração tem origem no levantamento quantitativo de estoques por exercício fechado – anos de 2012 e 2013 – realizado pela Fiscalização, de onde se extraíram as omissões de saída em comparação com as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito ou débito, utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS, e falta de recolhimento relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais, conforme demonstrativos anexados ao presente Auto de Infração.

Chama a atenção que, conforme admitido pela própria fiscalização, a conclusão quanto às supostas omissões se deu a partir de presunção. Alega que autuação fiscal baseada em presunção não possui os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação concretos.

Diz que isso fica evidente, quando os cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal neste auto de infração, não fazem sentido ou não demonstram o mínimo de raciocínio lógico. Afirma que as planilhas anexadas ao auto de infração, são totalmente incompreensíveis, e não chegam nem perto de sinalizar como o Auditor Fiscal chegou ao valor do crédito tributário devido.

Salienta que, sem uma descrição minuciosa - relatório fiscal da autuação – dos cálculos que a Autoridade Fazendária fez nestes autos, o direito de contraditório e ampla defesa do defendente fica totalmente mitigado.

Também alega que é impossível o defendente admitir ou conformar-se com a interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos, principalmente por sua postura negocial e contributiva. Entende que o exercício do poder de tributar deve se pautar pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinala pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal, que, como dito em linhas pretéritas, não foi feita pelo Auditor Fiscal.

Ressalta que as "suposições" apontadas pela Fiscalização, além de estarem totalmente equivocadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas que refletissem a realidade das movimentações do defendente em seu estoque, o que, conforme entende não ter ocorrido.

Sobre esse questionamento, reporta-se o defendente a um trecho da lavra de Ricardo Mariz de Oliveira, analisando a pertinência do crédito tributário apurado mediante conclusões perfunctórias e sem embasamento fático, que diz:

Afirma que as presunções não constituem prova segura e como tal não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito tributário pretendido pela Fiscalização. Ainda sobre o tema, reproduz ensinamento de Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza.

Acrescenta que não só a Doutrina, mas também reiteradas decisões administrativas e judiciais, declaram ser inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em conjecturas e suposições, sem amparo em fatos e documentos da escrita fiscal. A título exemplificativo, reproduz o entendimento emanado do C. Superior Tribunal de Justiça:

Conclui a preliminar afirmando restar claro que o presente Auto de Infração foi lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, e não possui a necessária consistência para amparar a autuação e as penalidades aplicadas, encontrando-se fundado em presunções e meros indícios que ofendem livre exercício do direito de defesa e do contraditório do autuado.

No mérito, quanto à infração 03, alega que a exigência fiscal é resultado de supostas diferenças nos estoques de diversos produtos movimentados pelo estabelecimento autuado nos exercícios de 2012 e 2013, em decorrência de levantamentos específicos compreendendo os produtos objeto dessa autuação, os quais estão exteriorizados nos relatórios que a instruem.

Ainda no sentido das imperfeições do lançamento, registra que inexistem neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização na realização desses levantamentos e elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem.

Afirma que a única suposição possível nesse contexto é de que a Fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pelo defendente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e livros Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados.

Diz que a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados à Fiscalização requer certas cautelas. Em outras palavras, esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais.

Nessa linha de raciocínio, reproduz ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, e diz que pretende ver esclarecido é a impossibilidade da base probatória utilizada no presente Auto de Infração ser calcada em arquivos como os fornecidos à Fiscalização. Isto porque, entende que a prova integral em situações de levantamento de estoques e consequente verificação de omissões de saída, caso do presente Auto de Infração, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos digitais ou físicos de escrita fiscal constituem meros indícios, e não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário. Nesse sentido, novamente destaca a lição de Paulo de Barros Carvalho.

Diante de todos os ângulos abordados, entende restar claro que, para proceder à autuação, o Fisco deve se valer de consistentes informações e parâmetros. Isso significa dizer que a metodologia para a análise de dados deve se revestir de rigor técnico, sob pena de incorrer em absoluta arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização.

Também entende que houve ilegal valorização das diferenças de estoque. Ressalta que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem.

Afirma que os valores denominados pela Fiscalização como "Preço Médio", indicados nos relatórios, são utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido pelo defendente, mediante a multiplicação pelas alegadas diferenças de estoque, e posterior aplicação da respectiva alíquota sobre o resultado obtido. Contudo, os critérios e a metodologia de apuração do "Preço Médio" não são indicados em qualquer documento que instruiu essa autuação, não tendo sido possível ao defendente sequer presumir a forma pela qual foram apurados.

Diz que disso resulta a inegável iliquidez e incerteza do crédito tributário, na medida em que, como se disse, nenhuma informação foi prestada pela Fiscalização acerca dos critérios adotados na apuração dos montantes denominados "Preço Médio" constantes dos respectivos relatórios e, por consequência, na apuração das respectivas bases de cálculo. Tais omissões configuram, ainda, nítida restrição ao direito de defesa do defendente, uma vez que, se este desconhece os critérios e metodologias adotados pela Fiscalização ao apurar os montantes e valorar as supostas diferenças de estoque que afirma existirem, indaga como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo Texto Constitucional, e que permeiam nosso ordenamento jurídico.

Acrescenta que, se não bastasse o fato de não identificar - até porque não foram fornecidos - qualquer indício acerca dos critérios e metodologias empregados na determinação desse "Preço

Médio", na grande maioria dos casos ele supera, e muito, a média do valor unitário real. Diz que a falta de informações acerca dos critérios e metodologias usadas na apuração dos valores utilizados para a determinação da base de cálculo do ICMS tido como devido, que se estende por todo este Auto de Infração, representa um vício de nulidade inerente ao trabalho fiscal, na medida em que priva o autuado de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi imposta já que, a rigor, não há meios de se aferir a base de cálculo utilizada para determinação da exigência fiscal.

Nesse contexto, afirma que deve o Auto de Infração, desde já, ser retificado para que se determine a adoção, pela Fiscalização, dos valores unitários efetivamente utilizados pela Defendente em seus livros Inventário, em substituição aos constantes na peça acusatória, que carecem de qualquer embasamento legal, impossibilitando que ela quantifique a exigência tributária que lhe foi imputada.

Ressalta que se deve ter em mente, ainda, que a omissão de uma informação indispensável à quantificação de uma exigência tributária não é compatível com os princípios que devem orientar a conduta da administração pública, enunciados no artigo 37, da Constituição Federal, e reproduzido no artigo 8º, da Lei Complementar nº 939/2003, que transcreveu.

Afirma que a lavratura de um Auto de Infração possui a natureza de um lançamento tributário de ofício e adere integralmente aos princípios constitucionais reproduzidos no dispositivo legal transcrito. Diz ser requisito para sua validade que a constituição de crédito tributário observe as leis plenamente revestidas de eficácia e validade e traga explícitos todos os elementos que motivaram a sua prática, sendo defeso à fiscalização ocultar qualquer aspecto inerente à sua conduta.

Reproduz o art. 142, do Código Tributário Nacional, acrescentando que o Auto de Infração corresponde ao ato inaugural de um processo administrativo, e este deve consignar com clareza os elementos que embasam a pretensão fiscal, assegurando, como já se mencionou, o direito do contribuinte à ampla defesa e contraditório

Frisa que Autos de Infração devem conter indicação de todos os fundamentos que suportem supostas irregularidades no cumprimento de obrigações tributárias, bem como os elementos necessários a composição de base de cálculo do débito exigido que, segundo se deduz dos relatórios elaborados pela Fiscalização é o produto da multiplicação (i) das diferenças de estoque apontadas para cada produto pelo, (ii) seus respectivos valores unitários. Na medida em que esses dois fatores são essenciais à constituição do crédito, as autoridades fiscais estão obrigadas especificar como esses valores foram determinados.

Diante da ausência de um demonstrativo indispensável à mensuração da base de cálculo do débito consubstanciado no presente Auto de Infração, o defendente indaga como é possível saber se o valor unitário utilizado pela fiscalização corresponde realmente ao custo/valor médio de saída de cada produto em relação ao qual foi apurada uma suposta diferença de estoque.

Se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, não há condições para se apurar se o trabalho fiscal está em harmonia com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos.

Acrescenta que um Auto de Infração deve ser claro o suficiente para possibilitar ao contribuinte, no mínimo, identificar a infração que lhe foi imputada, recompor o cálculo do montante que lhe é exigido e, então, ponderar sobre sua procedência. Trata-se de um direito fundamental do contribuinte, decorrente dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa aos quais o processo administrativo se sujeita, bem como das diretrizes legais a respeito do lançamento tributário. Na medida em que tais requisitos não são atendidos, impossibilitando a Defendente de verificar se os valores apurados em levantamento fiscal têm base no custo efetivo

de suas mercadorias, deverá o ato ser de pronto anulado, por prejudicar direitos fundamentais do contribuinte.

Conclui que não há dúvidas de que os procedimentos adotados por ocasião da lavratura do Auto de Infração em combate comprometem a validade deste lançamento, especialmente no tocante à infração 03, devendo a exigência nela veiculada ser imediatamente cancelada.

Quanto à infração 02, afirma que sempre agiu corretamente com todas as suas obrigações principais de recolhimento tributário, bem como com suas obrigações acessórias dentro dos seus respectivos prazos, assim sendo inaceitável as arguições desta autuação.

Diz que o direito ao aproveitamento do crédito é decorrente do sistema da não-cumulatividade que tem sua garantia expressa na Constituição Federal do Brasil. Os requisitos para utilização desses créditos são com relação à idoneidade dos documentos apresentados e a observação das normas referentes à escrituração de notas fiscais ou qualquer outro documento nos livros adequados obedecendo aos prazos e condições estabelecidos na lei.

Afirma que se orgulha de ser uma empresa que sempre, ao valer-se de qualquer tipo de benefício fiscal ou sistemas garantidos pela legislação, ter cumprido todos os requisitos necessários para sua utilização.

Lembra que o crédito decorre da obrigação principal, ou seja, da obrigação tributária. O lançamento é o ato que constitui o crédito, no qual, o artigo 142, do CTN, o define como o procedimento administrativo com a função de: (i) Verificar a ocorrência do fato gerador; (ii) Determinar a matéria tributável; (iii) Calcular o montante do tributo devido; (iv) Identificar o sujeito passivo; e (v) Propor a aplicação da penalidade cabível, quando for o caso.

Lembra que a obrigação nasce no momento em que há a entrada da mercadoria no estabelecimento, ou da utilização de serviços pelo mesmo estabelecimento, constituindo-se o crédito com o lançamento (procedimento administrativo), assim formalizando-se com o registro do documento fiscal correspondente à mercadoria no Livro de Registro de Entrada. Dessa forma, se sugere que no momento da entrada da mercadoria ou da utilização de serviços seja anotada no verso do documento fiscal a data da operação para que se tenha um controle total, controle esse, efetuado rotineiramente pela Defendente.

Informa que ao adquirir qualquer mercadoria ou serviço, há o recolhimento dos impostos devidos, e o com o lançamento, realizado pela própria autoridade administrativa, surge o direito à utilização do crédito fiscal. Sendo assim, não há o que se falar em utilização de crédito fiscal antes de seu pagamento, onde, já debatido acima, não existe clareza nas informações que embasam a pretensão fiscal neste Auto de Infração, ficando cristalino que o que nele exposto deve ser imediatamente cancelado.

Afirma que além dos argumentos acima aventados, no caso da infração 01, é fácil perceber que seu frágil alicerce reside nas informações repassadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito acerca das operações comerciais realizadas pelo defendente.

Observa que a Fiscalização apurou supostas diferenças obtidas pelo confronto dos dados fornecidos pelas administradoras de cartões e a escrituração fiscal do defendente. Contudo, a apuração de tais valores se deu em descompasso com a legislação. Diz que o Fisco Estadual obteve informações das administradoras de cartões de crédito e de débito antes de seu fornecimento pelo próprio defendente, o que macula todo o trabalho fiscal, tendo em vista que tal procedimento afronta a legislação e as normas instituídas pela própria Administração Tributária. Comenta que as operadoras de cartões de crédito são equiparadas às instituições financeiras para efeitos da Lei Complementar nº 105/2001. Entende que nesse sentido, a Fiscalização deixou de observar normas previstas nessa lei federal.

Também cita o Decreto Federal nº 3.724/01, dizendo que, ao regulamentar o artigo 6º, da LC 105/01, prevê como indispensável para a solicitação das informações financeiras a prévia

intimação do contribuinte para que o faça *voluntariamente* e, apenas na sua negativa, legítima a requisição à instituição financeira:

Alega que a faculdade de requisitar informações foi outorgada à União. Entende que, o agente fiscal tributário do Estado, para confrontar os dados fornecidos pelas administradoras de cartões com as informações prestadas pelos contribuintes, deve, necessariamente, observar o artigo 6º, da LC nº 105/01, que somente permite o cruzamento de dados se houver procedimento instaurado ou em curso e desde que tais exames sejam indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

A partir da interpretação sistemática dos referidos dispositivos, alega que a Fiscalização pode solicitar informações das empresas administradoras de cartões de crédito e de débito desde que: (i) exista procedimento fiscalizatório prévio; (ii) seja intimado o contribuinte para que apresente as informações; (iii) haja a negativa por parte do contribuinte em informar (ou justo motivo do Fisco em duvidar); (iv) seja indispensável para a fiscalização; e (v) o faça mediante prévia notificação escrita.

Entende que, no caso em análise, o levantamento fiscal foi realizado com dados previamente fornecidos pelas Administradoras de Cartões, antes, portanto, de qualquer processo administrativo instaurado ou processo fiscal em andamento e antes de serem fornecidas as informações pelo defendente, não havendo, ainda, qualquer prova de eventual solicitação por escrito feito pelo Fisco às Administradoras de Cartões, invertendo-se a ordem de procedimentos. Diz que, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal: “(...) *aos litigantes, em processo administrativo ou judicial, aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos inerentes*”.

Acrescenta que nesse mesmo sentido, o artigo 5º, inciso XII, da Carta Magna, também prescreve que é inviolável o sigilo das pessoas, salvo quando a quebra é determinada pelo Poder Judiciário ou pelas Comissões Parlamentares de Inquérito. Diz que esse procedimento vem sendo combatido por representar verdadeira quebra do sigilo bancário dos contribuintes, sendo, portanto, de patente inconstitucionalidade. Diz que o Supremo Tribunal Federal declarou que o Fisco não pode acessar informações financeiras dos contribuintes sem que haja autorização judicial para tanto. A Corte Suprema entendeu que o Fisco não tem poder de decretar, por autoridade própria, a quebra do sigilo bancário do contribuinte sem interferência do Judiciário.

Ressalta que no presente processo administrativo, o Fisco somente procurou conhecer as informações do impugnante quando já estava de posse dos dados fornecidos pelas administradoras de cartões, em total afronta ao artigo 6º, da LC nº 105/01 e ao princípio do devido processo legal e sigilo de dados previstos na Constituição Federal (artigo 5º, incisos LV e XII). Caso tivesse analisado a documentação fiscal do defendente e não tivesse se pautado exclusivamente nas informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, o Auditor Fiscal teria constatado que não há, em hipótese alguma, omissão de receita no vertente caso. Por essas razões, afirma que merece ser cancelada a exigência descrita no item 01 do presente Auto de Infração.

Informa que em apertada síntese, as questões discutidas neste item dizem respeito a imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para (a) apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque e; (b) mensurar/valorar tais diferenças.

A esse propósito, assegura que indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do presente Auto de Infração e demonstrou, com exemplos contundentes, que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Na maioria dos tópicos de defesa, a linha de argumentação desenvolvida pelo defendente está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, pois lhe é

praticamente inviável apontar, no prazo legalmente previsto para a apresentação de defesa, um levantamento equivalente que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal.

Para que se tenha a exata dimensão de quanto o levantamento fiscal diverge da realidade dos fatos, entende que se faz necessário realizar perícia contábil com os objetivos de comprovar se existem, efetivamente, as mencionadas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso de produtos no estabelecimento autuado, tomando por base não somente os arquivos digitais, mas também das Notas Fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque e os registros contábeis, como o razão de estoque.

Registra que pode essa Junta de Julgamento Fiscal determinar a realização de perícia, nos termos dos artigos 137 e 145, do Decreto 7.629/99, que reproduziu. Diz que a necessidade da realização de perícia se mostra flagrante em razão dos diversos equívocos e inconsistências as quais acabou de demonstrar. Requer seja determinada a perícia, pelas razões acima expostas, requerendo, igualmente, sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico.

Quanto à multa, diz que a Fiscalização determinou a aplicação de multa no valor de 60% (sessenta por cento) para as supostas Infrações descritas no item 02, e de 100% (cem por cento) para aquelas descritas nas Infrações 01 e 03, com base no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Assegura que não houve qualquer irregularidade na utilização do crédito de ICMS descrito na Infração 02, ou mesmo no registro das operações de entrada e saída no seu estoque, conforme exposto na infração 01, ou ainda supostas diferenças entre as informações de saídas de mercadorias contidas nos registros fiscais da empresa e àquelas fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito e débito. Entende que, diante da comprovação da regularidade das operações que realizou nos anos de 2012 e 2013, merece ser cancelado integralmente o presente Auto de Infração, e, ato contínuo, merecem ser canceladas as multas impostas.

Caso essa Junta de Julgamento Fiscal entenda pela manutenção das referidas infrações, o que admite apenas *ad argumentandum tantum*, alega que merecem, sem sombra de dúvida, serem reduzidas as multas aplicadas, por possuírem caráter evidentemente confiscatório, conforme passa a expor a Defendente a seguir.

Diz que em razão das infrações apontadas a Fiscalização aplicou multas em valores exorbitantes, conforme se pode verificar no Termo de Encerramento deste Auto de infração. Entende que cobrar multas em valor correspondentes a sessenta e cem por cento do valor do imposto supostamente devido é um verdadeiro atentado ao princípio do não confisco.

A fim de proteger o contribuinte de investidas exageradas do Fisco, destaca que a própria Constituição Federal, principalmente por intermédio do artigo 150, inciso IV, assevera ser vedada a utilização de tributo com efeito de confisco. Ressalta que a atividade tributária não poderá ultrapassar as fronteiras do confisco, inclusive a aplicação de multas. Em outras palavras, a aplicação de multa não poderá ser excessiva a ponto de, a uma só vez ou paulatinamente, destruir a propriedade do contribuinte. Neste sentido, reproduz ensinamentos de Antonio Roberto Sampaio Dória, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Salienta que a doutrina se mostra preocupada em desenvolver critérios que permitam identificar o caráter confiscatório nas multas fiscais, mas também é motivo de preocupação a imposição de multas que, embora não cheguem a ultrapassar o limite do confisco, são de qualquer forma excessivas. Sob este ponto de vista, ressalta que é sempre causa de invalidação da penalidade a desproporção entre o dano causado pela conduta do agente e a penalidade a ele imposta, quer porque a multa pode esbarrar em confisco, quer porque pode simplesmente ser excessiva para aquele caso em particular, como se pode verificar nos julgados do Supremo Tribunal Federal,

que reproduziu.

Sobre esse aspecto, repisa que se deve ter em mente que o parâmetro do crivo dos limites das multas fiscais diz respeito à observância da razoabilidade e da proporcionalidade da exação. Com isso, não pode haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, determinando que o modo de combater e punir os ilícitos fiscais deve ser disposto com penalidades que guardem adequação dos meios e dos fins, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade e a proporcionalidade (CF, artigo 5º, inciso LIV). Afirma que punir o contribuinte quando não houve nenhum prejuízo ao erário ou em montante superior ao próprio imposto exigido, descaracteriza a sistemática das multas, tornando-as ilegais e inconstitucionais.

Conclui que deve ser cancelada a multa aplicada por meio da autuação em combate, sob pena da mesma se apresentar excessiva, confiscatória, ou, quando menos, desproporcional.

Por fim, assegura que está demonstrada a total falta de fundamento das acusações fiscais, e requer que o Auto de Infração ora combatido seja declarado nulo, mediante o acolhimento das diversas preliminares arguidas.

Caso se entenda que o presente Auto de Infração se reveste dos requisitos de validade de um lançamento de ofício (o que admite apenas para efeito de argumentação), requer que as razões de mérito sejam integralmente acolhidas, determinando-se, assim, o cancelamento do débito das infrações 01, 02 e 03, para o fim de nada ser exigido a título de imposto, multa e acréscimos legais.

Caso ainda, essa Junta de Julgamento Fiscal entenda pela manutenção das referidas infrações, o que admite apenas *ad argumentandum tantum*, alega que merecem ser reduzidas as multas aplicadas (60% - Infração 03 e 100% - Infrações 01 e 02), por possuírem caráter evidentemente confiscatório.

O defendente ainda protesta pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas, assim como pela realização de perícia contábil, nos termos do artigo 145, do Decreto nº 7.629/1999. Por fim, protesta pela realização de sustentação oral de suas razões quando do julgamento da defesa.

O autuante presta informação fiscal à fl. 120 dos autos, dizendo que a autuação é resultado de ação fiscal contábil, tendo sido constatadas diversas irregularidades. Diz que o autuado ingressou com defesa, que nada traz de concreto, apresenta apenas questionamentos legais o que do ponto de vista do Auditor, cuja atividade é plenamente vinculada, não cabe contestar, e hipóteses de possíveis erros sem demonstrar, comprovar, e nem ao menos indicar qualquer ocorrência dos mesmos.

Sendo assim, considera a defesa vazia de fatos e argumentos concretos capazes de elidir qualquer aspecto do trabalho fiscal realizado. Mantém a autuação fiscal na íntegra.

VOTO

Quanto às preliminares de nulidade argüidas pela defesa, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza das infrações, sendo que, eventuais incorreções alegadas pela defesa não implicam nulidade haja vista que, pela descrição dos fatos e enquadramento legal, ficaram evidentes as irregularidades apuradas.

O defendente alegou que, conforme admitido pela própria fiscalização, a autuação fiscal foi baseada em presunção e não possui os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação concretos.

Disse que isso ficou evidente, quando os cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal não fazem sentido ou não demonstram o mínimo de raciocínio lógico. Afirmou que as planilhas anexadas

ao auto de infração, são totalmente incompreensíveis, e não chegam nem perto de sinalizar como o Auditor Fiscal chegou ao valor do crédito tributário devido.

Salientou que, sem uma descrição minuciosa dos cálculos que a Autoridade Fazendária fez nestes autos, o direito de contraditório e ampla defesa do defendente fica totalmente mitigado. Além de estarem totalmente equivocadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas que refletissem a realidade das movimentações do defendente em seu estoque, o que, conforme entende não ter ocorrido.

Observo que somente na infração 01 é que se aplicou a presunção legal de omissão de saídas, considerando a previsão constante na Lei 7.014/96, em razão de ter sido apurado o imposto por meio de levantamento de venda com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96:

“Art. 4º

§ 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”.

Tratando-se de exigência de imposto por presunção legal, pode ser totalmente elidida pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99.

Considerando que o comprovante do cartão de crédito/débito deve estar vinculado ao documento fiscal emitido pelo contribuinte, trata-se de exigência de vinculação do documento fiscal ao meio de pagamento da operação ou prestação, sendo realizado o confronto entre as vendas efetuadas pelo contribuinte, de acordo com os documentos fiscais emitidos, e os correspondentes valores dos cartões de crédito/débito, fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Nas infrações 02 e 03 não foi exigido o imposto por presunção, haja vista que foi efetuado levantamento fiscal com base em documentos fiscais e escrituração do próprio autuado, e o levantamento fiscal constitui prova material da irregularidade apurada.

O defendente afirmou restar claro que o presente Auto de Infração foi lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, e não possui a necessária consistência para amparar a autuação e as penalidades aplicadas, encontrando-se fundado em presunções e meros indícios que ofendem livre exercício do direito de defesa e do contraditório do autuado.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e das multas aplicadas, relativamente às irregularidades apuradas; não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto à alegação de que falta fundamentação do Auto de Infração, observo que a fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Quanto ao direito, foram indicados no Auto de Infração os dispositivos da Lei 7.014/96 e do RICMS/BA, e isto não significa que o referido Regulamento que instituiu a obrigação tributária. Quanto aos fatos, estes foram descritos de forma compreensível, foram elaborados demonstrativos, constando nos autos recibo assinado por

representante do autuado, comprovando que foram fornecidas as cópias dos mencionados demonstrativos.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi identificada a existência dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração se refere à omissão de saída de mercadoria tributada, apurada por meio de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de fevereiro, abril, maio, julho a dezembro de 2012.

Foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito e o valor informado pelas administradoras, e tal fato constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96. Neste caso, a exigência de imposto por presunção legal, poderia ser totalmente elidida pelo sujeito passivo, cabendo ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99.

O defendente alegou que o Fisco Estadual obteve informações das administradoras de cartões de crédito e de débito antes de seu fornecimento pelo próprio defendente, o que macula todo o trabalho fiscal, entendendo que tal procedimento afronta a legislação e as normas instituídas pela própria Administração Tributária. Comenta que as operadoras de cartões de crédito são equiparadas às instituições financeiras para efeitos da Lei Complementar nº 105/2001, e afirma que a Fiscalização deixou de observar normas previstas em Lei.

Apresentou o entendimento de que o levantamento fiscal foi realizado com dados previamente fornecidos pelas Administradoras de Cartões, antes de qualquer processo administrativo instaurado ou processo fiscal em andamento e antes de serem fornecidas as informações pelo defendente, não havendo, ainda, qualquer prova de eventual solicitação por escrito feito pelo Fisco às Administradoras de Cartões, invertendo-se a ordem de procedimentos. Disse que esse procedimento vem sendo combatido por representar verdadeira quebra do sigilo bancário dos contribuintes, sendo de patente inconstitucionalidade.

Observo que o art. 35-A da Lei 7.014/96 estabelece 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. Neste caso, não se trata de quebra do sigilo bancário como alegou o defendente, considerando a previsão legal para a SEFAZ/BA receber os dados relativos às operações realizadas com pagamento em cartão de crédito ou de débito.

Sobre a alegação de inconstitucionalidade do mencionado dispositivo da Lei 7.014/96, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Considerando que o comprovante do cartão de crédito/débito deve estar vinculado ao documento fiscal emitido pelo contribuinte, trata-se de confronto entre as vendas efetuadas pelo contribuinte, de acordo com os documentos fiscais emitidos, e os correspondentes valores dos

cartões de crédito/débito, fornecidos por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Se fosse comprovado que houve operações com cartão registradas como se fossem em dinheiro ou outro tipo de pagamento, os boletos e respectivos documentos fiscais, se apresentados, seriam objeto de exclusão no levantamento fiscal. Entretanto, tal comprovação não foi alegada nem acostada aos autos e não consta que foi apresentada quando da realização da ação fiscal.

Considerando que as administradoras de cartão de crédito ou de débito, em razão da previsão legal, deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do ICMS através de seus sistemas de crédito, débito ou similares, não há necessidade de decisão judicial para obter os dados constantes dos arquivos das administradoras de cartão de crédito, que enviam os dados à SEFAZ, e os mencionados relatórios enviados pelas administradoras de cartões de débito ou de crédito foram utilizados para o levantamento fiscal. Se não fosse para análise pelo Fisco não haveria motivos para constar na legislação a obrigatoriedade de as administradoras enviar para a SEFAZ os valores correspondentes a cada operação realizada.

Concluo que ficou configurada a infração apurada, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 68 dos autos, em que foi calculado o débito no valor total de R\$6.416,74.

Infração 02: Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento, com repercussão, nos meses de maio, junho e outubro de 2013.

O defendente alegou que sempre agiu corretamente com todas as suas obrigações principais de recolhimento tributário, bem como com suas obrigações acessórias dentro dos seus respectivos prazos, assim sendo inaceitável as arguições desta autuação. Disse que o direito ao aproveitamento do crédito é decorrente do sistema da não-cumulatividade que tem sua garantia expressa na Constituição Federal do Brasil.

Informa que ao adquirir qualquer mercadoria ou serviço, há o recolhimento dos impostos devidos, e o com o lançamento, realizado pela própria autoridade administrativa, surge o direito à utilização do crédito fiscal. Sendo assim, não há o que se falar em utilização de crédito fiscal antes de seu pagamento, onde, já debatido acima, não existe clareza nas informações que embasam a pretensão fiscal neste Auto de Infração, ficando cristalino que o que nele exposto deve ser imediatamente cancelado.

De acordo com o levantamento fiscal à fl. 61, foram apurados os valores creditados no livro RAICMS (fls. 63, 64 e 65 dos autos), relativamente ao ICMS recolhido a título de antecipação parcial, confrontando-se com o recolhimento efetivo no respectivo mês, constante na Relação de DAEs às fls. 66/67. Ou seja, foi apurado crédito fiscal utilizado a mais em relação aos pagamentos realizados.

A utilização do crédito fiscal efetuada nos livros fiscais próprios deve observar o período em que se verificar a entrada da mercadoria ou o direito, de acordo com o valor efetivamente recolhido, inexistindo previsão regulamentar para antecipação de crédito fiscal. O levantamento fiscal foi efetuado observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, respeitando-se o princípio da não-cumulatividade, e o Contribuinte deve escriturar o crédito fiscal conforme estabelece a legislação tributária, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012. Mantida a exigência fiscal.

Infração 03: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2013).

O defendente alegou que a exigência fiscal é resultado de supostas diferenças nos estoques de diversos produtos movimentados pelo estabelecimento autuado, em decorrência de levantamentos específicos compreendendo os produtos objeto dessa autuação, os quais estão exteriorizados nos relatórios que a instruem.

Também alegou que inexistente neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização na realização desses levantamentos e elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem.

Afirma que a única suposição possível nesse contexto é de que a Fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pelo defendente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e livros Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados.

Diz que a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados à Fiscalização requer certas cautelas. Em outras palavras, esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período. No presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista.

O inventário deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício,

Quanto aos arquivos magnéticos, eles devem refletir o que consta nos livros e documentos fiscais do autuado. Existindo divergências entre os dados constantes nos livros e documentos e os arquivos magnéticos, deve prevalecer o que está nos livros e documentos, devendo ser retificado o arquivo magnético. Entretanto, no caso em exame, não ficou comprovado nos autos que o defendente tenha enviado qualquer alteração parcial ou total das informações enviadas por meio dos mencionados arquivos magnéticos.

Em relação à metodologia aplicada na apuração do imposto, no levantamento quantitativo, além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Para que seja apurado se houve diferenças quantitativas no estoque não se leva em consideração os valores monetários, importando apenas as quantidades de mercadorias. Portanto, não há necessidade de se proceder ao exame dos lançamentos contábeis, no desenvolvimento de levantamento quantitativo de estoques, haja vista que se trata de um roteiro tipicamente de natureza fiscal.

Quanto à apuração da base de cálculo do imposto exigido, também questionada pelo defendente, essa apuração é realizada na forma prevista no art. 23-B Lei 7.014/96 (dispositivo utilizado para os casos de apuração de omissão de saídas por meio de levantamento quantitativo de estoque),

encontrando-se nos autos o Demonstrativo de Cálculo do Preço Médio das Saídas, conforme estabelecido no mencionado art. 23-B.

Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, considerando que a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (conforme art. 4º, da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias).

Por fim, o defendente alegou que devem ser canceladas as multas aplicadas, afirmando que são excessivas, confiscatórias, ou, quando menos, desproporcionais.

Sobre essa alegação, saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 203459.0001/15-4**, lavrado contra **M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$37.408,22**, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.761,13 e 100% sobre R\$28.647,09, previstas no art. 42, inciso II, alínea “F” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA