

PROCESSO - A. I. Nº 233048.0042/05-7
RECORRENTE - CARANGUEIJO DE SERGIPE - BAR E RESTAURANTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0033-02/06
ORIGEM - INFAZ BONOCO
INTERNET - 18/05/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0181-12/06

EMENTA: ICMS. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO. DECLARAÇÃO EM VALOR INFERIOR ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. A declaração de vendas efetuadas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Infração comprovada. Mantida a Decisão da JJF. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª JJF que julgou o Auto de Infração em epígrafe Procedente pertinente ao Acórdão nº 0033-02/06, que passo a relatá-lo: *“O lançamento de ofício foi efetuado por ter o contribuinte recolhido a menos o ICMS referente à comercialização de refeições, apurado de acordo com o Regime de Apuração em Função da Receita Bruta, sendo cobrado o imposto no valor de R\$7.786,24 e aplicada a multa de 60%.”*

O Sr. relator proferiu seu voto e acredita pela forma didática como foi exposto merece ser aqui transcrito: *“O autuado no arrazoado defensivo, fls. 11 a 16, demonstra claramente sua percepção quanto à consentaneidade da presente acusação fiscal que enquadrou corretamente o fato concreto apurado pela fiscalização – valor das vendas com cartão de crédito ou de débito, constantes nas “leituras Z” em montante inferior ao valor fornecido pelas administradoras de cartão de crédito e de débito – e a presunção de omissão de saídas tributadas, estabelecida pelo § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Insurge-se apenas quanto ao fato de seu estabelecimento atuar no ramo de Bar e Restaurante e que, segundo ele, este importante aspecto não fora considerado pela fiscalização. Ressaltando que as operações por ele realizadas, em sua grande maioria, são constituídas, tanto de entradas, como de saídas, de mercadorias com o regime de tributação alcançado pela Substituição Tributária (bebidas alcoólicas, refrigerante, cigarros, etc.), ou isentas (frutas, verduras, caranguejo etc.), e por isto, foram tributadas novamente. Com o intuito de corroborar com seu argumento cita alguns julgados do CONSEF aduzindo similitude entre a matéria julgada e o presente Auto de Infração. Verifico que o Auto de Infração nº 206825.0012/03-0, um dos autos apontados, julgado pela 2ª JJF N.º 0373-02/04, que resultou no Acórdão nº JJF apesar de versar sobre a mesma matéria tem a peculiaridade do contribuinte autuado, além de operar com vendas de mercadorias, também presta serviços, cujas notas fiscais próprias emitidas pelos serviços prestados, tributados pelo ISS, foram devidamente identificadas e o total destas operações acrescidas às “leituras Z”, distinto, portanto do presente caso. Já com relação ao Acórdão nº JJF N.º 0491-04/04, também citado pelo autuado em seu arrimo na defesa, constato tratar-se da mesma matéria, porém o contribuinte autuado comercializa exclusivamente com*

mercadorias, em sua totalidade, enquadradas no regime de Substituição Tributária, diferente, portanto, do caso, ora em lide. Reclama o autuado não ter sido considerado pela fiscalização a sua contabilidade e que fora privilegiada informações fornecidas por terceiros. Apresenta demonstrativo, fl. 27, baseado em sua escrituração contábil, evidenciando que do total de suas vendas realizadas no período fiscalizado, R\$ 401.496,40, R\$ 193.679,73 deste montante representam mercadorias sob o regime de Substituição Tributária. Significando que cerca de 48% de sua movimentação é de mercadoria com a fase de tributação já encerrada. No que concerne à aludida proporcionalidade das saídas apontada pelo autuado, entendo que não pode ser considerada, tendo em vista que a presunção legal prevista no inciso IV ao § 3º do art. 2º do RICMS/97-BA é bem clara. Estatui que, havendo divergência entre os valores lançados no ECF em comparação com os informados pelas administradoras de cartão de crédito e de débito, esta decorre de vendas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos respectivos documentos fiscais e o conseqüente pagamento do imposto. Deixo de atender ao pedido de revisão fiscal requerido pelo autuado, por já constarem dos autos as informações relativas à natureza da atividade comercial por ele exercida, bem como, da proporção entre o total de suas saídas e as saídas de mercadorias com a fase de tributação encerrada. Entendo, portanto, que somente nos casos em que restem comprovadas, serem as saídas constituídas exclusivamente, ou de forma preponderante (acima de 90%) por mercadorias isentas e/ou não tributadas é que estará afastada a mencionada presunção de vendas de mercadorias tributáveis. Aliás, este tem sido o entendimento assente manifestado em reiteradas decisões emanadas da Segunda Instância do CONSEF a exemplo dos Acórdãos nº 0139-02/02 (Câmara Superior); nº 2170-12/01 (2ªCJF); e nº 0279-11/03 (1ªCJF). Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do autuado, da infração que lhe fora imputada. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

O contribuinte apresenta as suas razões através de advogado legalmente habilitado e inaugura estes argumentos afirmando o seu desacordo com a Decisão “*especificamente quanto ao frágil “critério” desenvolvido. Reafirma o que já colocou quando da impugnação no sentido de que a ação fiscal desprezou o ramo de atividade de seu estabelecimento, ou seja, Bar e Restaurante, onde a grande maioria das aquisições de mercadorias é tributada antecipadamente ou isenta. Acrescentando que desse modo, a autuação está novamente tributando as mercadorias substituídas, além de cobrar ICMS de mercadorias isentas*”. Cita e comenta novamente o Acórdão JF nº 0491-04/04, donde conclui que a 2ª JF teria entendido através do acórdão citado que “*apenas nos casos em que restem comprovadas serem as saídas exclusivamente, ou de forma preponderante (acima de 90%), compostas por mercadorias isentas e/ou não tributadas é que estará afastada a presunção prevista no Inciso VI, § 3º, art. 2º, do RICMS. O referido, à evidência, fragiliza completamente a segurança que deve revestir todo lançamento, ainda mais quando o contribuinte comprova – como no presente caso – que grande parte das mercadorias objeto da autuação já estavam com o pagamento do ICMS quitado*”. Reitera o contribuinte a sua tese já aduzida quando da impugnação no sentido de que “*de acordo com o próprio RICMS/97-BA em seu art. 356, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações subseqüentes*” e dizendo mais uma vez que o roteiro de fiscalização aplicado não é apropriado ao ramo de atividade desenvolvido pelo autuado. Concluiu o seu Recurso Voluntário perguntando: “*Será que o critério subjetivo utilizado (quando de forma exclusiva ou mais do que 90%) tem respaldo no RICMS? Não existiria outro roteiro de fiscalização que pudesse ser realizado para escoimar o lançamento de imprecisões, evitando a cobrança em duplicidade de imposto?*” Pedu, por fim, o Acolhimento do Recurso Voluntário declarando a Nulidade ou improcedência do lançamento.

A Sra. procuradora após breve relatório conclui: “*da análise dos autos, observo que o contribuinte não comprova a alegação de que comercializa na sua maioria com mercadorias isentas ou não tributadas. O percentual de mercadorias tributadas comercializadas pelo contribuinte tem sido a baliza utilizada pelo CONSEF nos julgamentos de autos de infração dessa*

natureza. Os Acórdãos nºs CS 0139-02/02, CJF 2170-12/01 e 0279-11/03 são exemplos da linha trilhada pelo CONSEF para considerar inaplicável o presente roteiro de fiscalização quando o percentual de mercadorias tributáveis não passa de 10%. Como não há provas nos autos desse percentual, entendo cabível o roteiro de fiscalização adotado e opino pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário”.

VOTO

Entendo que a tributação da atividade econômica de fornecimento de refeições tem uma certa complexidade. Pela prática diária observamos que é muito clara a presença de uma prestação de serviço que prepondera em relação a digamos: venda de mercadoria. Ora se há maior relevância a prestação de serviço este fato tributável estaria atingido pelo ISS e não pelo ICMS. Parece-nos, porém, que o legislador constituinte e mesmo o infraconstitucional não deram a este fato sócio-econômico a importância que deveria ter. Se de um lado restringiu, pelo menos assim entende a jurisprudência brasileira, os serviços tributáveis àqueles previstos em lei complementar, hoje a LC 116, por outro lado elevou, digamos assim, o fornecimento de alimentação, bebidas, etc. à categoria de “mercadorias”. Quando imaginamos que os serviços tributados pelo ICMS seriam apenas os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, eis que surge o art. 155, §2º, Inc. IX, “b” criando uma espécie de incidência constitucional “quando mercadorias e serviços” forem fornecidos com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.” Nos parece que a Súmula nº 163 do STJ caminhou na direção de uma exegese quase gramatical e disse “o fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação”. A Lei Complementar nº 87/96 refere-se a esta hipótese como de incidência do ICMS e a nossa legislação, como não poderia ser de outra forma a acompanha. O tema “serviço” nos parece colocado de tal forma que os Estados, embora não de modo uniforme, passaram a estabelecer, como foi o caso da Bahia, regimes especiais de tributação para esta importante atividade econômica e cuja alíquota aplicável- de 3 a 5% - é semelhante a aplicada a maioria dos serviços tributados pelo ISSQN. O nosso RICMS no seu art. 504 prevê esta hipótese e deixa claro o seu caráter optativo bem como as condições em que ele deve ser concedido. A simples leitura da mencionada norma não nos deixa dúvida quanto a tributação dos aludidos fornecimentos, bem como a impossibilidade do uso do crédito. Trata-se, portanto, na hipótese deste PAF, de uma saída tributável e que não pode ser relacionada com proporções ou desproporções deste ou daquele tipo de mercadoria adquirida pelo contribuinte e integrante do processo produtivo de tais alimentos, bebidas etc.

Não procede a alegação de que a ação fiscal tenha desprezado o fato de que neste ramo de atividade - Bar e Restaurante - a maioria das aquisições de mercadorias é tributada antecipadamente ou isenta. Não se trata de tributar novamente o que já foi tributado nem muito menos cobrar ICMS de mercadorias isentas. O fornecimento de refeição é tributado. Os seus, digamos, componentes efetivamente, são em sua maioria tributados por antecipação ou isentos, mas a tributação final não corresponde à alíquota normal, e sim, a uma especial que reflete de alguma forma o valor agregado pelo contribuinte.

A Decisão recorrida desenvolveu um raciocínio lógico e um critério seguro. A autuação como já afirmamos não está novamente tributando as mercadorias substituídas e sim tributando de forma especial o valor agregado. A referência ao art. 396 do RICMS/97-BA é impertinente. E às perguntas respondemos:

- 1ª) O critério subjetivo utilizado tem respaldo como citamos no art. 504 do RICMS.
- 2ª) O roteiro de fiscalização utilizado está de acordo com o estabelecido pela legislação e dá ao lançamento precisão e não cobra o imposto em duplicidade.

Pelo exposto somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pela conseqüente manutenção da Decisão da JJF que julgou o lançamento PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 233048.0042/05-7, lavrado contra CARANGUEIJO DO SERGIPE - BAR E RESTAURANTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$7.786,24, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS