

PROCESSO - A. I. Nº 203459.0002/07-0  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SOHO RESTAURANTE LTDA.  
RECORRIDOS - SOHO RESTAURANTE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0093-01/08  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 04/12/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0355-12/08

**EMENTA:** ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Realizado ajuste no cálculo do imposto devido, adotando-se a proporcionalidade em razão do contribuinte comercializar mercadorias isentas e com ICMS já recolhido pelo regime de substituição tributária, bem como aplicada a alíquota de 4% por ser o contribuinte optante pelo regime simplificado de apuração em função da receita bruta, previsto no artigo 504 do RICMS/BA. Reduzido o montante do débito originalmente exigido. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração através do qual foi imputado ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, nos meses de janeiro a abril, junho agosto e dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 43.566,44, acrescido da multa de 70%.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou defesa às fls. 21 a 28 e a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide exarando o voto abaixo transcreto.

*O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento através de cartão de crédito/débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*

*De início, indefiro o pedido de realização de nova diligência por fiscal estranho ao feito, pois, considero presentes nos autos os elementos para formação do meu convencimento sobre a Decisão da lide.*

*O levantamento realizado pelo autuante, comparou os valores fornecidos pela instituição financeira ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo*

contribuinte como vendas realizadas como cartão de crédito/débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão contida no artigo 4º, §4º da Lei 7.014/96, in verbis:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Da análise das peças processuais, verifico que a autuação aponta na “PLANILHA COMPARATIVA DE VENDAS POR MEIO DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO” à fl. 06 dos autos, na coluna “Diferença encontrada (base de cálculo)” o valor total de R\$ 285.271,25, sobre o qual foi aplicada a alíquota de 17%, resultando no ICMS devido no valor de R\$ 48.496,11.

Vejo que o sujeito passivo alega não ter a presunção indicada no Auto de Infração, fundamentação fática e legal, por entender que a lei não autoriza que as diferenças entre as “reduções Z” e as informações das administradoras sejam utilizadas para lastrear a presunção de omissão de receita, mas as “declarações de vendas”, que no caso em tela, não pode ser simplesmente tido, única e exclusivamente, como sendo as reduções “Z”, mas, os elementos de informações existentes na contabilidade na escrita fiscal e nos documentos fiscais.

Conforme dito acima, a presunção de que cuida o presente Auto de Infração diz respeito à declaração de vendas informadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito, em confronto com as vendas realizadas pelo contribuinte através de cartão de crédito/débito constante na redução “Z”, valendo dizer que, é irrelevante se o total das vendas declaradas pelo contribuinte é superior às vendas informadas pelas administradoras. É provável que os valores totais das vendas, sejam sempre superiores aos valores das vendas realizadas através de cartão de crédito/débito, haja vista a existência de outras formas de pagamento, a exemplo de dinheiro, cheque, etc.

No presente caso, a planilha comparativa de vendas por meio de cartão de crédito/débito, aponta na coluna “VENDA COM CARTÃO CONSTANTE DA REDUÇÃO Z”, no período fiscalizado – exercício de 2006 – o valor total de R\$ 5.140.191,44, enquanto na coluna “VENDA COM CARTÃO INFORMADO PELAS ADMINISTRADORAS” consta o valor total de R\$ 5.398.206,58, portanto, valor superior às vendas realizadas com cartão constante na redução “Z”.

Registro que o autuado solicitou a realização de diligência, sob a alegação de trabalhar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e saídas isentas, que deveriam ser retiradas, proporcionalmente, da base de cálculo, bem como outras receitas não vinculadas a operações definidas como fato gerador do ICMS, constantes nas DMA's.

A 1ª JJF, considerando as alegações defensivas e o entendimento já pacificado no CONSEF de observância da proporcionalidade nas presunções, converteu o processo em diligência, a fim de que o autuante observasse a proporcionalidade entre a receita oriunda de operações de circulação de mercadorias tributáveis normalmente pelo ICMS na saída, em relação à receita total do estabelecimento autuado, no período fiscalizado, e aplicasse o percentual encontrado ao valor da base de cálculo da infração, elaborando novo demonstrativo de débito .

*Atendendo a diligência, o autuante apresentou demonstrativo com cálculos dos percentuais das mercadorias por tipo de operação, tributadas, isentas e outras, bem como novo demonstrativo de débito com aplicação sobre a base de cálculo, dos percentuais encontrados para as saídas tributadas normalmente, e aplicação da alíquota de 17%.*

*Constato que o novo demonstrativo elaborado pelo autuante, apresenta valor superior ao originalmente exigido no Auto de Infração, isto é, foi exigido inicialmente o ICMS no valor de R\$ 43.566,44 enquanto no citado demonstrativo o valor indicado é de R\$ 44.521,66, em decorrência da inserção do mês de setembro de 2006, que apesar de constar na “PLANILHA COMPARATIVA DE VENDAS POR MEIO DE CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO” à fl. 06 dos autos, não foi consignado no Auto de Infração.*

*Evidentemente que a exigência do ICMS referente ao mês de setembro de 2006, não pode ser exigida no presente Auto de Infração, em respeito aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, cabendo, se for o caso, a lavratura de outro Auto de Infração para formalização da exigência.*

*Verifico assistir razão ao autuado, quando alega que a apuração deve ser feita com base no Regime de Apuração em função da receita bruta, por ser optante pelo referido regime, conforme diversas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0066-11/03, CJF Nº 0111-11/05, CJF Nº 0069-12/06, CJF Nº 0434-12/02.*

*A título de ilustração, reproduzo abaixo parte do voto do ilustre Relator, Dr. Tolstoi Seara Nolasco, no Acórdão CJF Nº. 0434-12/02:*

*“Todavia, na instrução deste processo, a partir das informações coletadas junto ao sujeito passivo no procedimento de revisão determinado por este colegiado, a Assessoria Técnica do CONSEF-ASTEC evidenciou que o autuado não operava tão-somente com mercadorias tributadas, pois na sua atividade comercial vendia também mercadorias isentas e com ICMS recolhido antecipadamente pelo regime da substituição tributária. Em razão dessa circunstância, foi aplicada a proporcionalidade, para excluir da base de cálculo do imposto as operações não tributadas pelo ICMS ou já tributadas, sendo reduzido o valor da autuação de R\$27.313,93 para R\$18.222,31. Acolho esta revisão, mas, devo ressalvar, também, que o contribuinte é optante pelo regime de tributação simplificado, previsto no art. 504 do RICMS/97, aplicável às atividades de restaurantes, bares, padarias, confeitorias e demais atividades listadas na norma regulamentar. Nesse regime, o ICMS é recolhido mensalmente sobre a receita bruta, com a exclusão das devoluções, das receitas não operacionais e das operações isentas, não tributadas e com ICMS já recolhido antecipadamente pelo regime de substituição tributária. Em face do acima exposto, deve a citada sistemática de tributação ser aplicada às diferenças apuradas no Auto de Infração em exame, calculando-se o imposto à alíquota de 5%, passando o débito a ter a seguinte configuração:”*

*No caso em exame, cabe a aplicação da alíquota de 4%, haja vista que a exigência fiscal diz respeito ao exercício de 2006, período já alcançado pela alteração procedida na legislação do ICMS.*

*Vale registrar que, foram excluídas da exigência as parcelas de receitas relativas às mercadorias isentas, sujeitas à substituição tributária e não tributadas, significando dizer que, o imposto está sendo exigido com relação às receitas omitidas tributáveis normalmente.*

*Diante do exposto, a base de cálculo da diferença entre a receita tributada normalmente informada pelas administradoras de cartão de crédito/débito e a receita constante na redução ‘Z’, passa para R\$ 235.182,00 sobre a qual, aplicada a alíquota de 4%, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 9.407,28, ficando o demonstrativo de débito com a seguinte conformação:*

Data de Ocorrência	Base de Cálculo	Alíquota %	ICMS julgado
--------------------	-----------------	------------	--------------

31/01/2006	72.500,10	4%	2.900,00
28/02/2006	15.187,50	4%	607,50
31/03/2006	23.902,57	4%	956,10
30/04/2006	23.814,15	4%	952,57
30/06/2006	18.359,00	4%	734,36
31/07/2006	44.015,29	4%	1.760,61
31/08/2006	10.818,20	4%	432,73
31/12/2006	26.585,20	4%	1.063,41
<b>TOTAL</b>	<b>235.182,00</b>		<b>9.407,28</b>

*Voto pela procedência em parte do Auto de Infração.*

Em decorrência das reduções efetuadas no valor originalmente lançado no Auto de Infração, por conta da aplicação da proporcionalidade e da apuração do imposto pelo regime simplificado do ICMS atinente à atividade de restaurantes e similares, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da sua Decisão, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99.

Em relação à parcela remanescente do Auto de Infração o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, trazendo como argumento basicamente as mesmas razões apresentadas na impugnação. Afirma que as disposições contidas no § 4º, art. 4º, da Lei nº 7.014/96, não autorizam que as diferenças entre as “reduções Z” e as informações das administradoras sejam utilizadas para lastrear a presunção de omissão de receita. A lei atribui esse condão ao que chama de “declarações de vendas”, elemento que, pelo menos no presente caso, não pode ser simplesmente tido, única e exclusivamente, como sendo as “reduções Z”, desprezando-se outros elementos de informações, em especial àqueles informados na contabilidade e na escrita e documentos fiscais. Argumentou que no caso em tela as “reduções Z”, sozinhas, não servem como exclusivas “declarações de vendas”. Em primeiro plano, deve ser observado que os sistemas disponíveis em 2006, na Bahia e no Brasil, não possibilitavam o registro de meios diversos de pagamento (cartões, cheque e dinheiro), em uma única venda, o que, por si só, revela que não há segurança na mensuração da base de cálculo.

Aduziu ainda que no ramo de atividade da Autuada (RESTAURANTE) é muito comum a divisão de contas, as quais refletem vendas, pelo número de pessoa que compõem uma mesma “mesa”, ou seja, pelo número de destinatários da mesma operação. Assim, uma mesma venda, materializada na consumação de uma “mesa”, rotineiramente, se transforma em pagamento por várias modalidades, de forma concomitante. Na hora de se registrar a venda no equipamento emissor de cupom fiscal, sendo impossível o registro de modalidades distintas, normalmente se utiliza o meio de maior expressão na conta paga. Questiona: como então assegurar que determinadas vendas em cartões, mesmo não registradas no ECF, foram tributadas? A resposta conduz a assertiva de que a “presunção” não se aplica ao caso sob demanda, na medida em que as “declarações de vendas” são efetivadas por outro meio.

Sustentou que as vendas totais do estabelecimento autuado, incluindo todas as modalidades de pagamento (cartões de crédito e de débito, cheques, dinheiro e vales refeições), são informadas ao Fisco, mensalmente, através das Declarações Mensais de Apuração – DMA’s, consoante cópias anexas ao PAF, nas quais foram registradas, em cada período de apuração, vendas totais superiores aos valores informados pelas administradoras, englobando, como já dito, todas as modalidades de pagamentos. Reiterou que não há lastro, portanto, em razão da ausência de previsão legal específica, para se pretender comparar somente as vendas registradas na ECF com as informações das administradoras, posto que os registros no ECF, sozinhos, não findam o conjunto das declarações de vendas do estabelecimento, existindo outros elementos de mensuração, os quais foram informados à fiscalização nos prazos regulamentares. Por essa motivação, de cunho estritamente legal, disse ser ineficaz a “presunção” apontada e, por via conexa, é improcedente a autuação.

Declarou que não só os registros em ECF podem ser considerados como vendas através de cartões, na medida em que o autuado encontra-se adstrita a regime específico de tributação, reconhecido pela Junta, e apura o imposto devido sobre base de cálculo diversa (constante da suas DMA’s). As receitas totais já foram tributadas, fato que caracteriza a presente autuação como

“bis in idem”. Discorreu que a Junta promoveu o necessário ajuste da alíquota, esquecendo-se que não existe base legal a ser tributada, na medida em que, diante do regime adotado pela empresa qualquer divergência de lançamento no ECF é sanado, automaticamente, quando da formalização do total das receitas nas DMA’s (sobre as quais incide o imposto pelo regime adotado). Os valores supostamente sonegados, assim, em verdade se encontram englobados nas DMA’s. Somente não prevaleceria esta hipótese se o Fisco comprovasse taxativamente a evasão de receitas. Em se tratando de presunção tal prova não teria sido produzida.

Ressaltou que a Decisão recorrida não contemplou de forma satisfatória que o sistema de tributação utilizado pelo autuado é sobre a receita bruta, quando se leva em consideração, além de outros aspectos, a base de cálculo informada nas DMA’s, e que, em percentuais, vão muito além das vendas em espécie, por cheques, etc, que são sempre superiores ao ECF. Afirmou ser impossível se concluir que o SALDO entre os valores declarados e tributados e as informações das administradoras, refletem somente vendas em espécie ou cheques, dizendo que essa afirmativa instaura uma “presunção” sobre “outra”.

Ao concluir, o autuado pediu pelo Provimento do presente Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado Improcedente.

A Procuradoria Estadual, às fls. 121 a 123 dos autos exarou Parecer. Inicialmente afirmou que o recorrente, ao longo do processo, levantou pontos relevantes e produziu provas necessárias a lastrear suas argumentações. Essas razões foram devidamente apreciadas pelo julgador de 1º grau, que converteu o processo em diligência, acolhendo parte dos argumentos defensivos que conduziram à redução considerável do valor do débito. Em seguida, ao discorrer sobre as razões recursais, declarou proceder a justificativa do julgador “*a quo*” quando este afirmou ser irrelevante se o total das vendas declaradas é superior às vendas informadas pelas administradoras de cartões, haja vista a existência de outras formas de pagamento, a exemplo de cheques, dinheiro etc. Aduziu que a interpretação do § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, autoriza concluir que as diferenças entre as reduções Z e as informações prestadas pelas administradoras sejam utilizadas para lastrear a presunção de omissão de saídas. Declarou que as questões ventiladas no Recurso Voluntário não se mostram capazes se ensejar a alteração da exigência fiscal e que a autuada não comprovou a emissão de documentos fiscais correspondentes às vendas realizadas através de cartão de crédito/débito, nem suscitou qualquer matéria de fato ou de direito capaz de elidir o acerto da ação fiscal. Ao final, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Na atividade comercial varejista, salvo as exceções expressas, o uso do ECF é obrigatório, conforme estabelece o art. 824-B, do RICMS/Ba. Prescreve também a legislação que a forma de pagamento deve ser discriminada no cupom fiscal, por ocasião do registro da operação ou da prestação, no equipamento fiscal, de acordo com o que se extrai da leitura do art. 238, § 7º, do RICMS, a partir da alteração ocorrida no ano de 2003.

Face às disposições normativas acima transcritas, ainda que o cliente do contribuinte opte em pagar a conta de consumo ou efetuar a aquisição de mercadoria se valendo de formas distintas de pagamento, a exemplo de dinheiro e cartão de crédito, deve o empresário, por conta da legislação tributária do ICMS indicar, no ECF, as parcelas correspondentes a cada uma das modalidades de pagamento. Por conta desses comandos normativos, a comparação que a fiscalização deve fazer nas ações fiscais envolvendo ECF é entre os valores acumulados no equipamento e as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito. No caso vertente, os valores acumulados no ECF do recorrente, constantes das reduções Z, foram em montante inferior aos informados pelas instituições financeiras, resultando na exigência fiscal estampada no Auto de Infração. A alegação de que as diferenças apuradas envolvem outras modalidades de pagamento, a exemplo de dinheiro, cheques ou tíquetes refeições, não pode ser acolhida,

considerando que caberia ao autuado demonstrar, em relação a cada operação, essa relação de pertinência.

Ademais, o uso do regime simplificado não afasta a aplicação das normas atinentes o uso do ECF, não se podendo acolher o argumento de que as vendas totais do estabelecimento, informadas nas declarações mensais do ICMS, também denominadas de DMA's, superam o montante das informações de vendas prestadas pelas administradoras de cartão de débito e crédito.

Contrariamente ao que afirma o contribuinte, o regime simplificado de apuração do ICMS aplicável aos restaurantes e estabelecimentos similares, através do qual o imposto é apurado através de alíquota reduzida, sobre a receita bruta do contribuinte, não afasta a incidência das normas de controle e apuração atinentes ao ECF, razão pela qual a presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, aplica-se, sem qualquer ressalva, ao caso em exame.

As alegações recursais de impossibilidade de aplicação da presunção legal às empresas que operam no regime simplificado do ICMS, sob o argumento de que o imposto é recolhido pela totalidade das receitas auferidas, também não se sustenta, visto que, a interpretação sistemática e lógica da legislação do tributo nos conduz à conclusão que as operações informadas pelas administradoras de cartão de crédito e débito devem ser confrontadas com os registros do contribuinte atinentes a esta modalidade de pagamento, não se podendo fazer a compensação de pagamentos efetuados em outras modalidades, a exemplo de dinheiro, cheques, tíquetes refeições etc. Conforme já mencionado acima, caberia ao sujeito passivo fazer as vinculações documentais, a fim de demonstrar que registrou em seu ECF, operações quitadas pelos clientes através cartões de crédito ou débito, com outras modalidades de pagamento.

Pelas razões acima expostas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, considerando especialmente que caberia ao sujeito passivo fazer a prova das vinculações alegadas na peça recursal entre os valores acumulados no seu ECF e as diversas modalidades de pagamento que segundo afirma, foram em sua maioria registradas como vendas através de cartão de crédito.

Quanto ao Recurso de Ofício, as reduções efetuadas pelas Junta de Julgamento Fiscal se pautaram na aplicação da proporcionalidade, para a exclusão da base de cálculo do ICMS das operações com mercadorias isentas, não tributadas ou já recolhido pelo regime da substituição tributária, além da adequação do imposto apurado ao regime simplificado, aplicável às atividades de restaurantes e similares (art. 504, do RICMS). Corretas as reduções efetuadas, devendo ser mantida a Decisão de 1º grau, razão pela qual também NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDEnte EM PARTE o Auto de Infração nº 203459.0002/07-0, lavrado contra SOHO RESTAURANTE LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$9.407,28, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS