

A. I. N ° - 203459.0002/07-0  
AUTUADO - SOHO RESTAURANTE LTDA.  
AUTUANTE - RICARDO FRANÇA PESSOA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 03. 04. 2008

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0093-01/08

**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. Indeferido o pedido de realização de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/06/2007, imputa 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 a gosto 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, na qual afirma que o lançamento de ofício de que se cuida não possui a necessária segurança jurídica e em razão disso não pode ser homologado pelo CONSEF. Diz que a autuação exige ICMS por “presunção de omissão de receita”, receita esta decorrente de vendas “tributáveis” não oferecidas à tributação pelo sujeito passivo. Acrescenta que o autuante fez um comparativo entre os registros de vendas no equipamento emissor de cupom fiscal (Reduções Z) e as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, sendo a diferença apurada considerada base de cálculo sobre a qual foi aplicada a alíquota de 17%.

Prosseguindo, sustenta que a “presunção” espelhada no Auto de Infração não possui fundamentação fática e legal, reproduzindo o § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, para argumentar 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. Diz que a lei atribui esse condão às “declarações de vendas”, que no presente caso, 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.

Afirma que, no caso em discussão, as “reduções Z”, isoladamente, não servem como exclusivas “declarações de vendas”, pois os sistemas disponíveis em 2006, na Bahia e no Brasil, não

possibilitavam o registro de meios diversos de pagamentos (cartões, cheque e dinheiro), em uma única venda, revelando, por si só, que não há segurança na mensuração da base de cálculo.

Alega que no seu ramo de atividade é muito comum a divisão de contas, onde uma mesma venda se transforma em pagamento por várias modalidades concomitantemente, sendo impossível o registro de modalidades distintas, normalmente é utilizado o meio de maior expressão na conta paga. Questiona: Como então se assegurar que determinadas vendas em cartões mesmo não registradas no ECF, foram tributadas? Responde, dizendo que a “presunção” não pode ser aplicada no presente caso, na medida em que as declarações de vendas são efetivadas por outro meio.

Assevera que as vendas totais do estabelecimento autuado são informadas mensalmente ao Fisco através das Declarações Mensais de Apuração – DMA’s, onde são incluídas todas as modalidades de pagamento, como cartões de crédito/débito, cheques, dinheiro e vales refeições, sendo registradas em cada período de apuração vendas totais superiores aos valores informados pelas administradoras. Sustenta não haver base, por ausência de previsão legal específica, para se pretender comparar somente as vendas registradas no ECF com as informações das administradoras, pois os registros no ECF apenas, não representam o conjunto das declarações de vendas do estabelecimento, sendo ineficaz a presunção apontada e, consequentemente, improcedente a autuação.

Acrescenta que tributou todas as suas operações que configuraram fato gerador do imposto, na exata medida em que estava obrigado, ou seja, na condição de contribuinte optante pelo regime de apuração com base na receita bruta, consoante o artigo 504 e seus incisos, do RICMS/BA, que transcreve.

Argumenta que, mesmo admitindo-se a existência de amparo legal para aplicação da presunção, a apuração deveria seguir os preceitos legais que determinam a fórmula de apuração da base de cálculo e a alíquota a incidir, estando a autuação viciada por eleger base de cálculo e alíquota ilegais. Diz trabalhar com mercadorias sob o regime de substituição tributária e 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.

Reportando-se a alíquota aplicável, sustenta ser esta de 4% sobre a base de cálculo apurada no levantamento, com as deduções devidas, citando e reproduzindo, em parte, os Acórdãos JJF Nº 0226-03-05, CJF Nº 0384-11/05, CJF Nº 0111-11/05, CJF Nº 0069-12/06, CJF Nº 0066-11/03, CJF Nº 0434-12/02, que segundo diz, refletem o pensamento do CONSEF. Acrescenta que os Acórdãos JJF Nº 0141-03/06 e CJF Nº 0066-11/03, dizem respeito à autuações contra estabelecimentos que exercem o mesmo ramo de atividade, ou seja, fornecimento de refeições, havendo o CONSEF em ambas as situações decidido pela aplicação correspondente à opção.

Pede que, caso não seja acatada a sua tese de falta de amparo legal para a presunção, a realização de revisão por fiscal estranho ao feito, no intuito de auferir os totais das vendas, os percentuais e mercadorias isentas e substituídas, assim como a inclusão de receitas não tributadas pelo ICMS insertas nas DMA’s.

Finaliza requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 67/68, afirmando que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com as normas aplicáveis, não tendo o autuado apresentado provas capazes de elidir a ação fiscal.

Mantém integralmente a autuação.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência (fls. 71/72) à INFRAZ de origem, a fim de que fosse fornecido ao autuado, mediante recibo, os Relatórios de Informações TEF – Operações contendo todas as suas operações individualizadas informadas pelas instituições financeiras e/ou administradoras de cartão

de crédito referentes aos meses de janeiro a abril, junho a agosto e dezembro de 2006, bem como fosse reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

Foi solicitado ainda, que o autuante informasse o percentual da 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, ou seja, exercício de 2006, e aplicasse o percentual encontrado ao valor da base de cálculo da infração, elaborando novo demonstrativo de débito.

O autuante, cumprindo a diligência (fls. 77/78), anexou aos autos 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.

O autuado ao se manifestar sobre o resultado da diligência, reitera em todos os seus termos a defesa inicial, e impugna os demonstrativos de fls. 79 e 80, que segundo diz, apontam total superior ao montante registrado no Auto de Infração, equívoco decorrente da inclusão do mês de setembro de 2006, período não consignado no Auto de Infração.

Prosseguindo, diz que a autuação não contempla o sistema de tributação utilizado pelo autuado, que é sobre a receita bruta, quando se leva em consideração além de outros aspectos, os pagamentos antecipados, as mercadorias isentas, conforme o artigo 504 e seus incisos, do RICMS/BA.

Sustenta que, mesmo que existisse amparo legal para a presunção de omissão de receita, a apuração haveria que seguir os preceitos legais que preconizam a fórmula de apuração da base de cálculo e a alíquota a incidir. Alega que a alíquota a prevalecer, no caso, é de 4% sobre a base de cálculo apurada, conforme o RICMS/BA e pensamento do 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.

Finaliza pedindo pela improcedência do Auto de Infração ou, pela procedência em parte, para aplicação integral do regime de receita bruta.

Às fls. 95/96, o autuante contesta as razões defensivas, afirmando que o autuado não apresenta nenhum dos elementos que diz existentes em sua contabilidade e escrita fiscal, para comprovar as suas alegações.

Discorda do autuado quanto a alegação de que o imposto devido, tem que ser apurado com base na receita bruta e alíquota de 4%, pois, segundo diz, as decisões trazidas pelo autuado dizem respeito a arbitramento da base de cálculo, erros de lançamento e não de cartão de crédito nos moldes do Auto de Infração em lide.

Conclui ratificando integralmente a autuação.

## VOTO

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
TOTAL	235.182,00		9.407,28

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 203459.0002/07-0, lavrado contra **SOHO RESTAURANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.407,28**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR