

A. I. Nº - 232953.0076/07-0  
AUTUADO - BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ BENTO CORREIA DE ALMEIDA  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 14.08.08

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0222-04/08**

**EMENTA: ICMS.** VENDAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. DIFERENÇA ENTRE AS OPERAÇÕES DECLARADAS NO ECF DO CONTRIBUINTE PARA OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado alega que parcela dos valores reclamados se refere a prestação de serviço executado pelo contribuinte, pagos com cartões de crédito ou de débito e não considerados pela fiscalização. Diligência da ASTEC comprova a parcela que efetivamente corresponde a serviços prestados que não se sujeitam a incidência do ICMS, reduzindo o valor autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/03/2007, atribui ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos respectivos cartões, no período de janeiro/novembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 17.653,90, acrescido da multa de 70%.

O sujeito passivo, através de seu advogado, regulamente constituído, apresentou impugnação à fl. 17 e depois de descrever o teor da infração fiscal consubstanciada no auto de infração, observa que o autuante levou em consideração em seu levantamento somente as vendas de mercadorias através da ECF em comparação com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito. Quando a empresa opera somente com vendas, essa comparação há de dar certo. A autuada não se encaixa nesse perfil porque tem tributação mista, tanto opera com mercadorias, operação tributada por ICMS, como presta serviços fotográficos, conforme consta em seu contrato social e sobre a qual incide ISS e não ICMS, sendo comum o pagamento da venda de mercadorias e da prestação do serviço pelos clientes com a utilização dos seus cartões de créditos. As administradoras, ao passar as informações para o fisco não especifica a que se refere.

Diz que no período fiscalizado, a autuada faturou em serviços R\$ 214.674,71, grande parte desse serviço foi pago com cartões de crédito/débito. Justamente por isso a totalidade mês a mês dos valores informados pelas administradoras são superiores aos totais de vendas da autuada. Tendo em vista que no período destacado a autuada realizou vendas que importaram em R\$ 608.604,53, enquanto as administradoras informaram vendas com cartão R\$ 625.980,72. Para reforçar sua tese faz juntar cópia do contrato social (fls. 26/30), documentos que comprovam sua receita bruta acumulada (fls. 38/51), receitas originadas da prestação de serviços com incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal relativa ao período de apuração (fls. 52/65), cópia do balanço patrimonial, encerrado em 31.12.2006 (fls. 72/76), além de algumas cópias de notas fiscais de prestação de serviços acompanhadas dos respectivos boletos de pagamento com cartão de crédito/débito para cada um dos serviços prestados (fls. 68/71).

Finaliza, impugnando o auto de infração, sob o argumento de que o método de comparação utilizado pela autoridade fiscal não pode ser aplicado à autuada que tem tributação mista. Pede que seja considerado nulo o lançamento de ofício, ao tempo em que solicita seja juntada pelo auditor os extratos das administradoras de cartões.

O autuante, em sua informação fiscal, fl. 79, repete trechos da impugnação da autuada para afirmar que não acata as razões defensivas uma vez que a mesma não juntou os comprovantes dos cartões de crédito/débito, considerando que o auto deva ser julgado procedente.

Considerando que o contribuinte apresenta apenas uma amostra de documentos fiscais que comprovam também apenas uma parcela da prestação de serviços, cujos pagamentos foram feitos mediante cartões de crédito e que os demais documentos apresentados não têm a força para ilidir a presunção legal de omissão de receitas, que dá suporte a presente exigência tributária, esta 4º JJF, em pauta suplementar, em 06.09.07, resolve converter o presente processo em diligência a ASTEC para:

1 – Intimar o autuado para apresentar demonstrativos no qual relacione por data, as notas fiscais das prestações de serviços realizados e os respectivos boletos de recebimento.

2 – Caso o contribuinte apresente o relatório indicado no item 1, confrontar as operações de prestação de serviços com o relatório TEF, enviado pelas administradoras dos cartões, fazendo a exclusão dos valores comprovados como recebimentos provenientes das prestações de serviços. Anexar ao PAF alguns desses novos comprovantes e elaborar, caso haja, demonstrativo do débito remanescente. (fls. 82/83).

Intimado formalmente para apresentação da documentação necessária ao cumprimento da diligência, o autuado reclama da exigüidade do prazo para relacionar todos os boletos de cartões e respectivas notas fiscais, o período da autuação, janeiro/novembro – 2006, em petição protocolada sob nº 013881/2008-0, de 29.01.08 (fls. 978/979), cujo pedido foi acatado.

Concluída a diligência (31.03.08), o auditor encarregado apresenta demonstrativo de débito, após a exclusão dos valores relativos à prestação de serviços, conforme os documentos trazidos pelo autuado, reduzindo o auto de R\$ 17.653,90 para R\$ 13.649,09 (fls. 84/86). Elaborou demonstrativo mês a mês incluindo os valores de prestação de serviços e que foram pagos através de cartões (fl. 87), anexando aos autos os comprovantes, igualmente discriminados mês a mês (fls. 88/977).

Intimado do resultado da diligência, inconformado, o autuado protocola petição (075783/2007-0, de 14.05.2008) argumentando o que segue (fls. 988/993):

Diz que recebeu intimação apresentando a redução do valor do auto de infração para R\$ 13.649,09; insiste acerca da atividade mista da autuada; que realiza venda de mercadorias e também presta serviços fotográficos; e de praxe, seus clientes pagam tais serviços com cartões de crédito, não podendo, assim, ter perfeito encontro de contas entre as informações de redução Z e as informações das administradoras dos cartões. Repete que faturou, no período de apuração R\$ 214.674,71 em serviços, parcela deste valor foi pago com cartões de crédito e de débito e, que, tendo faturado com mercadorias R\$ 608.604,53 e as operadoras de cartões informou R\$ 625.980,72, incontrovertido o fato que a diferença se refere aos serviços pagos com cartões.

Relata ainda que existem inúmeras operações de vendas em que uma parte é paga com cartão, outra com dinheiro, impossibilitando o “casamento” da nota fiscal com o boleto de cartão, como pediu o fiscal. Diante disso, pede seja anulado o lançamento de ofício, não se entendendo pela nulidade, requer a dilação do prazo para a juntada de mais boletos de cartões casados com notas fiscais correspondentes.

Nesse sentido corrobora o princípio da razoabilidade, extraído do art. 935, § 1º, II, Decreto 6.284/97 que informa “os pedidos de esclarecimento ou informação dirigido às pessoas ou entidades de que trata este artigo deverão ser formulados por escrito, fixando prazo razoável para seu cumprimento”. Em apreço a ampla defesa e ao contraditório na seara administrativa requer

dilação do prazo para apresentação de informações e esclarecimentos a partir do presente protocolo, juntando no presente momento os boletos de cartões correspondentes às notas fiscais relativos ao mês de janeiro de 2006 (fls. 994/1036).

Faz juntada de novos documentos, conforme acima e dentro do prazo solicitado, protocolado sob nº 087752/2008-3, de 06.06.2008, apensando aos autos, desta feita, demonstrativos de boletos e respectivas notas fiscais de prestação de serviços relativas aos meses de março/setembro – 2006.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 17.653,90, acrescido de multa de 70%, referente à diferença apurada no período de janeiro/novembro de 2006, entre os valores totais de vendas com cartão de crédito e de débito constantes na redução “Z” e os fornecidos por instituição financeira ou administradora de cartão de crédito, ocasionando a presunção de omissão de saída de mercadoria tributada, nos termos da Lei nº 7.014/96.

Antes, cabe tecer breves considerações acerca dos princípios da razoabilidade, ampla defesa e do contraditório, inerentes ao Direito Administrativo e Tributário, trazidos pelo sujeito passivo em sua peça impugnativa, em homenagem ao art. 155 do Regulamento Administrativo do Processo Fiscal (RPAF) que manda resolver todas as questões suscitadas no processo. Assim, com relação à razoabilidade, o mesmo informa que a atuação da administração pública deve ocorrer da melhor maneira de concretizar a utilidade pública postulada pela norma. Segundo aponta o próprio autuado e extraído do art. 935, § 1º, II, Decreto 6.284/97, solicita prazo razoável a fim de prestar as informações desejadas. Em apreço, inclusive, a ampla defesa e ao contraditório, o prazo solicitado lhe foi oferecido, podendo o contribuinte manifestar-se da maneira que julgou mais acertada, conformando o devido processo legal tributário.

Ainda sobre a entrega do relatório vindo da administradora, conforme solicitado na impugnação, verifico que a entrega do arquivo TEF (transferência eletrônica de fundos) foi feita regularmente pelo auditor fiscal, conforme recibo encartado os autos (fl. 14).

Superadas as questões de início, no mérito, o levantamento realizado pelo Auditor Fiscal compara os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartões com as saídas declaradas pelo contribuinte relativas a suas vendas, 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 nº 7.014/96, *in verbis*:

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

*§ 4º. O fato de a escrituração indicar ... 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”.*

Assim, segundo o dispositivo legal acima transcrito, na realização do roteiro de fiscalização o auditor deve confrontar as vendas efetuadas pelo autuado em que o pagamento tenha sido efetuado por meio de cartão de crédito e/ou débito, com os valores informados pelas administradoras de cartões. Cabendo ao sujeito passivo fazer provas em contrário com força suficiente para ilidir a pretensão fiscal.

Em sua impugnação, de fls. 17 a 23, o sujeito passivo, através de advogado, regulamente constituído, alega que o autuante levou em consideração em seu levantamento somente as vendas de mercadorias através da ECF, comparando-as com informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito. O autuado, no entanto, tem tributação mista, tanto opera com mercadorias, operação tributada por ICMS, como presta serviços fotográficos, sobre o qual incide ISS e não ICMS. Sendo comum o pagamento da venda de mercadorias e da prestação do serviço pelos

clientes com a utilização dos seus cartões de créditos. As administradoras, ao passar as informações para o fisco não especifica a natureza da operação a que se referem os diversos pagamentos. Questiona ainda o autuado que faturou, no período fiscalizado, R\$ 214.674,71 em serviços e que, grande parcela desse serviço foi pago com cartões de crédito/débito. Isto justifica o fato de os valores informados pelas administradoras serem superiores aos totais de vendas. No período da lide, o autuado vendeu R\$ 608.604,53, enquanto as administradoras informaram vendas com cartão R\$ 625.980,72. O autuante disse apenas não acatar as razões defensivas, tendo em vista que a mesma não se fez acompanhar das respectivas provas.

Na realidade, o autuado juntou ao processo algumas cópias de notas fiscais de prestação de serviços acompanhadas dos respectivos boletos de pagamento com cartão de crédito/débito para cada um dos serviços prestados (fls. 68/71), provando efetivamente de que aquelas prestações de serviços foram pagas através de cartões de crédito e, portanto, autorizada, sua exclusão dos valores exigidos no auto de infração.

No entanto, para que o sujeito passivo tivesse a oportunidade de trazer ao processo todas as provas de que dispunha, à semelhança do que foi feito por amostragem e com o condão de ilidir a presunção legal que lhe foi imposta, foi o presente processo convertido em diligência para a ASTEC por solicitação da 4º JJF (fl. 82).

Concluída a diligência e de acordo com os documentos trazidos aos autos, a exigência tributária foi reduzida de R\$ 17.653,90 para R\$ 13.49,09 (fls. 84/86). Nos novos demonstrativos apresentados, cada nota fiscal de prestação de serviço identificada estava relacionada a boleto que comprovasse pagamento através de cartões (fl. 87) e cujos comprovantes estão anexados às fls. 88/977.

Intimado do resultado da diligência o autuado reitera que vende mercadorias, presta serviços fotográficos, cujos pagamentos são feitos através de cartão, independente da natureza da operação. Reitera a impossibilidade de “casar” todas as operações, ainda porque existem operações de vendas em que parte é paga com cartão e outra com dinheiro. Assim, faz juntada de novos documentos, notas fiscais e boletos de cartões no período fiscalizado. Inicialmente, documentos de janeiro/06, seguidos de outros documentos, protocolados sob nº 087752/2008-3, de 06.06.2008 (fls. 1043/1228), apensando aos autos. Desta feita, trouxe aos autos a nota fiscal de prestação de serviços, não considerada no levantamento da ASTEC, acompanhada de diversos boletos de cartões de crédito/débito que, somados, situavam-se a valor aproximado do valor do serviço prestado.

Procedendo a cuidadosa análise de toda documentação juntada ao processo, à reclamatória do autuado, considerando inclusive a existência de efetiva receita de prestação de serviços demonstrada, face à exigência tributária contida nos autos e, sobretudo, após diligência feita por órgão técnico da SEFAZ, chego a seguinte conclusão:

Estamos diante da hipótese de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, que autoriza a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Tal possibilidade presuntiva foi incluída na legislação tributária do Estado através da Lei nº 8.542, de 27/12/2002, publicado no DOE de 28 e 29/12/2002, alterando o art. 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96. No Regulamento do ICMS esta disposição legal foi acrescentada pelo Decreto nº 8.413, de 30/12/2002, publicado no DOE de 31/12/2002 (art.2º, § 3º, VI).

Competia em tal situação ao sujeito passivo o dever de mostrar que não houve o fato infringente com provas robustas e em contrário a afirmação fiscal. Tal providência consistia em o autuado apresentar comprovantes da emissão de documentos fiscais relativo às vendas efetuadas por meio de cartões de débito ou de crédito, juntamente com os respectivos boletos, a exemplo do procedimento adotado pela diligência da ASTEC, antes comentada.

A forma encontrada pelo autuante para justificar que parcela dos valores apontados no relatório TEF das administradoras de cartões não se refere às vendas de mercadorias, estas alcançadas pelo

ICMS, mas a prestação de serviços, no âmbito do imposto municipal, cujas planilhas foram acostadas aos autos, fls. 994 a 1228, não logrou êxito porque não atende, nem sustenta as argumentações defensivas, em consequência, não ilide a presunção legal das omissões.

Eis que a diligência fiscal (fls. 88 a 976) juntou para cada nota dos serviços prestados pelo autuado um boleto de cartão com coincidência de valor e data, ainda que sem a identificação perfeita do pagamento do serviço e o respectivo tomador desse serviço, por exemplo: boleto em nome de José Maria e nota fiscal de Prestação de Serviço em nome de José Maria, na mesma data e valor, tais comprovantes foram acatados pelo juízo de verossimilhança. No entanto, o mesmo não poderia ocorrer diante dos documentos apresentados pelo autuado porque, nestes, não existe correlação de serviço prestado e seu pagamento através de boleto dos cartões, mas a junção de diversos boletos de cartões que somados sejam iguais ou aproximados ao valor de um serviço prestado.

Impossível acatar provas nesse sentido, porquanto não ostentam força necessária para fazer com que a lei não incida sobre aquele determinado caso concreto, desqualificando a presunção relativa em questão. Senão vejamos: ao tentar provar o autuado que os vários boletos de cartões correspondiam a uma determinada nota fiscal de prestação de serviço, consegue uma impossibilidade jurídica. A prestação de serviços é o contrato em que uma das partes (prestador) se obriga para com a outra (tomador) a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração e tem como característica além da intangibilidade (intocável), a bilateralidade, porque gera obrigações para ambos os contratantes. Portanto, a relação jurídica que se estabelece na prestação de serviço é entre 2 pólos. Um é prestador e o outro, o tomador.

Nos demonstrativos construídos pelo autuado, vários boletos emitidos no mesmo dia foram somados na tentativa de provar que se referiam a uma determinada nota fiscal de prestação de serviço. Fora a impossibilidade relatada em função da natureza jurídica da prestação de serviço, os documentos juntados fazem provas exatamente em contrário da idéia defensiva. O somatório dos boletos não fecha com o exato valor dos documentos fiscais, porque foram colhidos de forma aleatória com o intuito de simular uma correspondência com a respectiva nota fiscal independente dos boletos serem originados da prestação de serviços ou da venda de mercadoria. Discriminamos, a título de exemplo, algumas ocorrências nesse sentido:

1 - Documentos de fl. 1096, valor nota fiscal 26914, R\$ 240,00 - boletos R\$ 239,20. Além do somatório divergente, foram utilizados 15 (quinze) boletos, alguns identificados com os nomes dos titulares, comprovando que não se trata do pagamento da prestação do serviço discriminado na nota fiscal; 2 - documentos de fl. 1097, valor nota fiscal 26890, R\$ 107,80 - boletos R\$ 107,90, o mesmo comentário anterior, para 8 boletos; 3 - documentos de fl. 1100, valor nota fiscal 26939, R\$ 144,00 - boletos R\$ 143,90. Aqui, além da soma dos boletos ser divergente do valor da nota fiscal, percebe-se a utilização de 9 (nove) boletos de cartões de titulares diversos para pagamento de um serviço relativo a revelação de 8 filmes. Há a impropriedade da existência de mais boletos que a descrição do número de serviço de revelação. Na prática, é como se alguém precisasse pagar com dois cartões diferentes por uma única revelação; 4 - documentos de fl. 1100 v, valor nota fiscal 26938, R\$ 104,00 - boletos R\$ 64,00. Nesse caso, a justificativa do autuado foi no sentido de que parte da nota seria paga no cartão e a outra em dinheiro. Também, isto não se confirma porque o boleto respectivo de R\$ 64,00 foi dividido em duas parcelas iguais, o que ultrapassa o valor da nota; 5 - documentos de fl. 1064, valor nota fiscal 26541, R\$ 90,40 - boletos R\$ 90,60. Igualmente, nesse caso, além da divergência na soma entre nota fiscal e os boletos, irrazoável imaginar a necessidade de 6 boletos de cartões para pagar a revelação de 113 fotos 10 x 15. Além da bilateralidade, outra característica da prestação de serviço, a inseparabilidade (o trabalho é produzido e utilizado ao mesmo tempo), estaria sendo desprezada, se acatada a tese da deficiente de que os vários boletos de cartões assinados por pessoas diversas, durante as várias horas do dia pudessem corresponder a uma única nota fiscal que deve retratar uma única prestação de serviço.

Em conclusão, reitero que a nota fiscal de serviços deve ser emitida pelos prestadores de serviços sempre que ocorrer o fato gerador do imposto, registrando a ocorrência de uma operação de prestação de serviços e emitida para cada cliente a respectiva nota fiscal de serviços, com todos os dados e requisitos previstos na lei tributária. Portanto, inaceitáveis os demonstrativos apresentados pelo autuado na tentativa de provar que parcelas dos serviços prestados foram pagas com os boletos de cartões anexados a tais demonstrativos.

Diante do exposto, fica o valor do presente auto de infração reduzido de R\$ 17.653,90 para R\$ 13.649,09, considerando as exclusões de valores relativos à prestação de serviços, contidos nos demonstrativos elaborados após diligência ASTEC.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2329530076/07-0, lavrado contra **BAHIA FOTO E GRÁFICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 13.649,10**, 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, 29 de julho de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR