

**PROCESSO** - A. I. Nº 118973.0319/06-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SALVADOR COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA. (MINILAB)  
**RECORRIDOS** - SALVADOR COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA. (MINILAB) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0320-03/08  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 26/05/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0106-11/09

**EMENTA:** ICMS. 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. Refeitos os cálculos, mediante diligência fiscal, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Em sede recursal, o sujeito passivo não apresenta razões e nem documento novos capazes de alterar a Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, apresentado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0320-03/08 - lavrado para imputar ao sujeito passivo omissão de saídas de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento 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, no período de janeiro a setembro de 2006, no valor de R\$98.727,78, acrescido da multa de 70%.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade suscitada, ao argumento de que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada; foram acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal, sendo fornecidas ao autuado as cópias do levantamento fiscal e do CD contendo os dados do Relatório Operações TEF, conforme intimação à fl. 18 dos autos; estando, assim, o PAF revestido das formalidades legais, não se encontrando no presente processo os motivos elencados na legislação, insertos nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a JJF proferiu Decisão pela Procedência em Parte da autuação, aos seguintes fundamentos, resumidamente;

- I. que no caso em exame foi apurada diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito e o valor informado pelas administradoras, tal fato constituindo presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96;
- II. que diante da alegação da defesa de que é também contribuinte do ISS, tendo além das receitas de vendas de mercadorias, receita de prestação de serviços de revelação de filmes,

- ampliações, etc., que seriam em valores superiores ao autuado, e cujos serviços também foram pagos por seus clientes utilizando cartão de crédito/débito, em duas oportunidades foi realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC, tendo sido o autuado intimado a comprovar tais alegações defensivas, tendo o mesmo apresentado arrazoado acompanhado de demonstrativo e cópias de documentos fiscais e boletos de cartões de crédito/débito;
- III. que na última diligência fiscal realizada, conforme PARECER ASTEC Nº 123/2008, o diligente informou que as Notas Fiscais de Prestação de Serviço e os respectivos boletos apresentados e que estavam em poder do autuado foram confrontados em valores e datas, sendo apuradas coincidências entre os valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviço e os boletos correspondentes aos pagamentos com cartão de débito/crédito, no valor total de R\$299.081,32, e que ainda foi efetuado o cálculo da proporcionalidade das mercadorias tributadas, de acordo com as informações constantes do livro RAICMS e demonstrativo de fl. 910, sendo excluídos os valores indevidos, comprovados e documentados, e ainda aplicada a proporcionalidade, remanescedo um débito de R\$43.187,41, de acordo com o novo demonstrativo de débito à fl. 903;
- IV. que o diligente ainda informou que segundo o autuado do total não acatado na diligência, R\$86.836,53 representam o pagamento com vários boletos para uma só Nota Fiscal de Prestação de Serviço, a exemplo das fls. 929 e 943/945, e o valor de R\$19.576,50 corresponde ao pagamento de Notas Fiscais de Prestação de Serviço, parte em cartão e parte em dinheiro, conforme demonstrativos de cópias dos documentos às fls. 912 a 1415 dos autos;
- V. que, no entanto, conforme diligência, é preponderante a receita proveniente de vendas de mercadorias, encontrando-se neste rol de mercadorias aquelas tributáveis e sujeitas ao regime da substituição tributária, o que motivou a apuração da proporcionalidade à fl. 910, conforme determinação da Instrução Normativa 56/2007;
- VI. que em relação à forma de pagamento das vendas de mercadorias e de prestações de serviços, não há como comparar as diversas modalidades: em espécie, em cheque, em ticket, etc., com a modalidade de pagamento em cartão de crédito ou de débito, de acordo com os dados fornecidos pelas instituições administradoras de cartões, uma vez que os valores de vendas relativos às operações efetuadas com cartão de crédito ou de débito são confrontados com os valores de igual espécie informados pelas administradoras, ou seja, cada pagamento deve corresponder a um documento fiscal;
- VII. que, assim, quanto ao argumento de que, para uma nota fiscal existem diversos boletos relativos aos pagamentos efetuados com cartão de débito/crédito, não foi comprovada a vinculação dos valores declarados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito com os respectivos documentos fiscais - Cupom Fiscal ou Nota Fiscal de Venda ao Consumidor;
- VIII. que, ainda, em relação à alegação de que houve pagamentos efetuados por clientes, sendo parte em dinheiro e parte em cartão de crédito, o contribuinte não conseguiu tal comprovação, havendo apenas a coincidência entre a soma das colunas “pagtº cartão” e “pagtº espécie” das planilhas apresentadas em relação aos totais constantes nas Notas Fiscais elencadas nessas planilhas, a exemplo das fls. 1172 e 1174 (Notas Fiscais nºs 97351, 97354 e 97363);
- IX. que, no entanto, o autuado só comprovou as alegações defensivas quanto às coincidências entre os valores das Notas Fiscais de Prestação de Serviço e os boletos correspondentes aos pagamentos com cartão de débito/crédito, totalizando R\$299.081,32, conforme apurado pelo diligente no Parecer ASTEC Nº 123/2008 e,
- X. que, em conclusão, o sujeito passivo não demonstrou a total improcedência da presunção legal, ou seja, a vinculação de documentos fiscais, comprovando que todas as operações relacionadas no “Relatório Diário Operações TEF” foram oferecidas à tributação, apesar de ter sido oportunizado ao sujeito passivo o direito à ampla defesa e ao contraditório, e realizada diligência fiscal por preposto da ASTEC.

Irresignado, o sujeito passivo, através de procurador regularmente constituído, interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 1.445 a 1.465 - onde pede a reforma da Decisão recorrida apresentando os seguintes argumentos:

- I. que o próprio fiscal autuante reconheceu o erro de fato cometido ao desconsiderar a sua atividade de prestação de serviços, solicitando expressamente a decretação da improcedência da autuação, e que a JJF ao desconsiderar tal pedido determinando a realização de diligências e exigindo a produção de provas materialmente impossíveis por parte do contribuinte usurpou a competência do Auditor Fiscal, contrariando o disposto nos artigos 142 e 149 do CTN;
- II. que tal erro de fato cometido pelo autuante no momento da lavratura do Auto de Infração produz o efeito jurídico de anular o lançamento original como efetivamente concluiu o autuante, requerendo expressamente a decretação de sua improcedência, cabendo a JJF homologar a revisão do lançamento manifestada pelo próprio autuante, de conteúdo declaratório negativo da existência de ilícito tributário;
- III. que existem elementos de prova, mencionados nas manifestações de defesa, examinados pelo próprio autuante, e também outras provas - planilhas, demonstrativos e cópias de documentos - entregues ao fiscal responsável pelas diligências, que tornam insubstancial a presunção de omissão de saídas, e que deixaram de ser considerados pela JJF;
- IV. que tais elementos comprovam que os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito, englobando tanto vendas de mercadorias como prestação de serviços, sem distingui-las de per si, submete o procedimento de auditoria fiscal, sob pena de atentar contra o princípio da primazia da realidade, ao dever de confrontar estes mesmos valores, apenas com os números estampados nos livros fiscais de ICMS e ISS, além da Declaração Anual de Ajuste de Imposto de Renda, que somados revelam que todas as aludidas receitas superam o montante de operações com mercadorias e prestações de serviços, constantes nos relatórios fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito, e que sem qualquer possibilidade de separação de cada uma dessas receitas que serviram de base para o levantamento fiscal que deu origem ao Auto de Infração;
- V. que segundo a melhor aplicação do princípio do devido processo legal e igualdade das partes no processo, a obrigação do contribuinte é de apenas oferecer as suas provas obedecendo ao mesmo nível de qualidade e detalhamento das oferecidas pelo Fisco no momento da acusação fiscal; assim não poderá ser feita exigência ao contribuinte de especificar toda a prestação de serviço para afastar a cobrança de ICMS escorada na posição de que todo montante informado pelas administradoras de cartão de crédito seria receita de venda de mercadoria;
- VI. que as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito são imprestáveis para dar lastro a esta presunção, uma vez que não distinguem os valores que poderiam dar azo a ilação de omissão de receitas tributáveis pelo ICMS, diante da sua atividade empresarial mista, ou seja, prestar serviços e comercializar produtos fotográficos, e que, ainda, os elementos de prova que anexou aos autos – declaração de imposto de renda de 2007 e seus livros fiscais - são suficientes para elidir a suposição de omissão de receitas, pois comprovam o aferimento de receitas não tributáveis pelo ICMS;
- VII. que foi emitida uma única nota fiscal a qual continha diversos pagamentos realizados por meio de cartão de crédito ou débito, não havendo, assim, a correspondência entre nota fiscal de prestação de serviço emitida a um único boleto do cartão de crédito;
- VIII. que em algumas situações o valor pago por meio do cartão referia-se a compra de mercadoria e a prestação de um serviço, de sorte que o valor constante neste boleto guarda correspondência com uma nota fiscal de prestação de serviços somada a um cupom fiscal, situações desconsideradas pela JJF, já que o Relator sequer se referiu em seu voto, o que evidencia erro de fato e de direito;

- IX. que em outra situação, o cliente realiza o pagamento por determinado serviço em apartado, isto é, parte deste é feito por meio do cartão de crédito e parte deste é feito em dinheiro, fazendo com que seja emitida uma nota fiscal de prestação de serviço a qual não guarda correspondência com a informação prestada pela operadora de cartão de crédito, situação também desconsiderada pela JJF e pela diligência realizada;
- X. que, ainda, há situação em que o boleto da operadora de crédito corresponde a uma nota fiscal de prestação de serviço, elidindo de forma definitiva suposição de que os valores recebidos pela prestação de serviços poderiam ser objeto de cobrança do ICMS; o que também foi desconsiderado pela JJF, além do que seria possível justificar outras prestações de serviço além daquelas acatadas, se a fiscalização tivesse fornecido a relação individualizada por boleto de cartão de crédito/débito daquela quantia que representava prestação de serviço e do valor correspondente a venda de mercadorias;
- XI. que, assim, explanadas tais situações, a exigência de demonstração de que cada valor informado pelas operadoras refere-se à prestação de serviços constitui verdadeira prova impossível de ser produzida pelo contribuinte, em razão das peculiaridades inerentes às suas atividades mistas; cabendo ao Fisco fazer prova do fato que supostamente constituiria o direito de realizar o lançamento, não sendo suficientes os relatórios recebidos pelas administradoras de cartão, sem detalhar de forma clara e precisa as operações com mercadorias e com prestações de serviços, conforme ementas de decisões de Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda que transcreve como precedentes;
- XII. que, em conclusão, se prevalecer a exação estaria sendo tributado pelo ICMS e pelo ISS, sobre a mesma base de cálculo, o que demonstra a sua irrazoabilidade.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo às fls. 1.472 a 1.475 - se manifesta pelo Improvimento do Recurso Voluntário, consignando inicialmente que o fato do autuante ter formulado pedido expresso de decretação de improcedência do lançamento não representa o veredito final da 1<sup>a</sup> Instância, aduzindo que o autuante pugnou com singeleza pela improcedência sem, contudo, cumprir a diligência que lhe foi solicitada, cumprida posteriormente por fiscal estranho ao feito em duas oportunidades.

No mérito, ressaltou que a exigência fiscal tem lastro no §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, sendo presunção relativa, cabendo ao sujeito passivo elidi-la, o que não foi feito pelo mesmo, que além disso não apresenta em seu Recurso novas provas documentais capazes de justificar a omissão de saída apurada.

## VOTO

Inicialmente, é necessário consignar que o Recurso de Ofício cinge-se à desoneração realizada pela JJF ao acatar as duas diligências realizadas pela ASTEC/CONSEF que reduziram o “quantum” originariamente lançado, ao acolherem algumas alegações trazidas pelo sujeito passivo, devidamente acompanhadas de provas documentais.

O Auto de Infração foi lavrado para imputar ao sujeito passivo omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento 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 janeiro a setembro de 2006, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 06 e 07 dos autos.

No que toca ao Recurso de Ofício, entendemos não merecer reparos a Decisão recorrida. Os valores excluídos pela JJF têm base nas notas fiscais de prestação de serviço acostadas aos autos pelo sujeito passivo que, ao serem confrontadas com os respectivos boletos apresentados, coincidiram em valores e datas, no valor total de R\$299.081,32, como também em decorrência da aplicação da proporcionalidade das mercadorias tributadas, o que encontra amparo na Instrução Normativa nº 56/2007, cálculos efetuados de acordo com as informações constantes do livro RAICMS e demonstrativo de fls. 910, elaborado pelo próprio contribuinte, o que redundou em

diminuição do valor da omissão detectada inicialmente, conforme novo demonstrativo de débito de fls. 903, que apurou débito de ICMS a ser exigido no valor total de R\$43.187,41.

No que toca ao Recurso Voluntário, inicialmente é necessário consignar que não merece a mínima guarida a alegação do recorrente de que a JJF deveria ter “homologado” a manifestação do autuante que “*declarou a improcedência da ação fiscal*”. Ora, os dispositivos do Código Tributário Nacional, citados como base para tal alegação – in casu os artigos. 146 e 149, inciso VII - em nada socorrem esta tese inusitada. O primeiro determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário, e que esta é uma atividade vinculada e obrigatória e, o segundo, dispõe sobre as hipóteses em que o lançamento pode ser revisto, sendo que o inciso citado se reporta à hipótese em que deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

É cediço que após o lançamento ter sido regularmente notificado ao sujeito passivo, o mesmo somente pode ser alterado pela impugnação do sujeito passivo, através de Recurso de Ofício ou por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, citado, como expressa o art. 145 do mesmo diploma normativo citado, mas tal não cabe, obviamente, ao autuante, ao qual coube, por determinação legal, constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício.

Cabe, por sua vez, por determinação da legislação processual administrativa baiana, ao órgão julgador administrativo representado pelo Conselho Estadual de Fazenda, apreciar e proferir julgamento dos lançamentos de ofício impugnados pelo sujeito passivo, e não à autoridade fiscal que efetuou o referido lançamento. Até porque este não é parte do processo administrativo fiscal.

O ato de lançamento é um ato administrativo de natureza declaratória, cuja prática declara a existência de relação jurídica entre o Estado e o particular, tendo presunção de validade e certeza. Isto significa que até prova em contrário, entende-se que o lançamento de ofício foi efetuado de acordo com a lei e o que nele consta pode ser exigido pela administração pública. Óbvio, ainda, que tal presunção de validade e certeza do lançamento tributário pode ser afastada, inclusive por impugnação do sujeito passivo, cabendo ao órgão julgador apreciar o lançamento e proferir Decisão sobre ele, confirmando-o, alterando-o ou afastando-o, analisando as provas e elementos constantes dos autos, diante da legislação aplicável à matéria nele tratada.

Ademais, não podemos deixar de ressaltar que a informação fiscal do autuante foi feita de forma imprecisa, sem qualquer demonstração específica e pontual da análise que diz ter efetuado nos documentos que o sujeito passivo acostou na sua impugnação. Para que a imputação fosse elidida integralmente caberia ao contribuinte demonstrar a vinculação do valor e da data da prestação de serviço que diz realizar, consignados nos documentos fiscais, com os valores informados pela administradora de cartão de crédito/débito, não tendo o autuante feito tal cotejo. Aliás, o contribuinte logrou comprovar apenas em parte esta vinculação, e ainda assim, após duas diligências feitas pela ASTEC.

No mérito, portanto, melhor sorte não socorre ao recorrente. E de fato, a infração que lhe é imputada, encontra amparo no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo transscrito, e traz a presunção legal de que a constatação de diferença entre o valor das vendas efetuadas com pagamentos por meio de cartão de crédito/débito e o valor informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito, constitui presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

“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”.* Grifos nossos.

Esta presunção tem natureza relativa, ou seja, admite prova em contrário, cabendo por determinação legal ao sujeito passivo o ônus desta prova, como se vê da leitura do referido dispositivo acima transcrito. É em verdade contra este fato que se insurge o recorrente. Os

documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo que comprovaram não ter havido omissão de receitas no montante originariamente lançado, foram acatados através das diligências realizadas por solicitação da Primeira Instância, deferindo pedidos do contribuinte neste sentido. Para o valor da omissão que remanesceu não logrou o contribuinte comprovar que a mesma não ocorreu, pois os documentos que acostou como hábeis a afastar “*in totum*” a infração que lhe foi imputada não atingiram o seu desiderato.

Também é necessário registrar que na última diligência realizada pela ASTEC todos os documentos a que o contribuinte se reporta na sua peça recursal foram examinados, mas efetivamente não foram acatados como hábeis a elidir a exigência fiscal, o que foi ratificado pela JJF, ao contrário do que afirma o recorrente. O fato de que os mesmos evidenciam que o montante das receitas operacionais do contribuinte – contendo as vendas de mercadorias e as prestações de serviços realizadas – é superior ao valor informado pelas administradoras, em nada afasta a presunção legal. Repetimos, como bem colocado pela Primeira Instância, que caberia ao contribuinte, por ônus legal, demonstrar a vinculação dos documentos fiscais, comprovando que todas as operações indicadas no Relatório Diário Operações TEF foram oferecidas à tributação, ou que de fato os valores nele indicados se referiam à prestações de serviço não tributadas pelo ICMS. O ônus da prova é do sujeito passivo, repetimos, e não do Fisco, como quer o recorrente, à revelia da clareza da norma legal em apreço.

Do exposto, como não restou comprovado que para uma única nota fiscal existem diversos boletos relativos aos pagamentos efetuados com cartão de débito/ crédito, já que não há vinculação dos valores declarados pelas instituições financeiras e administradoras com os respectivos documentos fiscais; como não restou comprovado que em algumas situações o valor pago por meio do cartão de crédito referia-se a compra de mercadoria e a prestação de serviços, já que também não há vinculação de valores com os documentos fiscais; como não restou comprovado que houve pagamentos efetuados por clientes, sendo parte em dinheiro e parte em cartão de crédito, já que a análise das planilhas apresentada pelo contribuinte – fls. 1.171 a 1.174, apenas há coincidência entre a soma das colunas “pagamento em cartão” e “pagamento em espécie” das referidas planilhas em relação aos totais constantes nos documentos fiscais nela indicados; não há como dar guarida à solicitação recursal de alteração do Julgado de Primeira Instância.

Assim, como não trouxe o recorrente nenhum fato novo ou argumento, ou ainda prova documental que já não tenha sido objeto de análise no julgamento realizado pela JJF, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 118973.0319/06-0, lavrado contra SALVADOR COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA. (MINILAB), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$43.187,40, 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, 05 de maio de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS