

**PROCESSO** - A. I. Nº 298965.0041/06-2  
**RECORRENTE** - HOLÍSTICA INFORMÁTICA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0161-04/07  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 07/04/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0059-12/11

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Foram excluídos, após diligência fiscal, os valores correspondentes às operações não alcançadas pela incidência do ICMS. Reduzido o débito. Infração parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. Não acolhida a preliminar de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela total procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$9.004,15, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 28/09/06, decorre de apenas uma infração que exige ICMS em razão da “*Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Deixou de emitir os cupons fiscais referente às vendas com cartões de crédito/débito, identificadas pelo confronto das informações prestadas pelas administradoras e as informações constantes nas reduções Z, conforme demonstrativo anexo, deixando de recolher o ICMS.*”

Da apreciação dos argumentos defensivos trazidos pelo autuado, além das contrarrazões do fiscal autuante, a 4ª JJF, em Decisão unânime, decidiu pela Procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

*“No momento em que atendeu a determinação de diligência, o autuado solicitou a realização de diligência ou revisão fiscal para comprovar suas alegações. Considerando que na diligência determinada pelo CONSEF foi facultado ao impugnante apresentar provas de suas alegações, indefiro o pedido de diligência tendo em vista que as provas requisitadas referem-se a documentos de sua propriedade e caberia a ele apresentá-las, porém foram juntados diversos documentos os quais serão apreciados no mérito da questão.*

*Indefiro, também, o pedido de diligência formulado verbalmente pelo patrono da autuado no momento da assentada do julgamento, tendo em vista que na diligência determinada pela 3ª JJF, conforme documento à fl. 479, foi descrito que o autuado deveria juntar os documentos fiscais correspondentes a cada operação individualizada constante do Relatório Diário de Operações – TEF, para comprovar que foram emitidos notas ou cupons fiscais daquelas operações, quer seja de fatos geradores do ISS ou do ICMS. Entretanto, o contribuinte juntou diversos documentos sem discriminá-los a cada operação constante do mencionado Relatório. Assim sendo, a diligência ora requerida seria inócuia, tendo em vista que conduz a formação de provas que deveria ter sido produzida pelo impugnante. Quanto aos documentos juntados pelo*

contribuinte no momento em que atendeu a diligência, conforme anteriormente dito, serão apreciados no mérito da lide.

No mérito, o Auto de Infração acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas 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.

Na defesa apresentada o autuado alegou que exercia atividade mista de comercialização de mercadorias e prestação de serviços (acesso à internet e comunicação multi mídia) e que a omissão apurada referia-se às atividades de prestação de serviços, que é preponderante em relação à comercialização de mercadorias. No momento em que foi entregue cópia do Relatório Diário de Operações, o impugnante juntou diversos documentos e alegou a impossibilidade de demonstrar a regularidade de emissão de documentos fiscais por operação, devido a intempestividade da emissão do documento e do volume.

O art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, determina que:

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.

Conforme prescrito na Lei ocorre o fato gerador do ICMS a título de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Portanto, é legal a exigência fiscal.

Quanto à alegação defensiva de que as operações omitidas se referem às operações de prestação de serviços e não de vendas de mercadorias, observo que em se tratando da exigência do imposto a título de presunção, é facultado ao contribuinte provar a sua improcedência. Em busca da verdade material, a 3ª JJF determinou a realização de diligência, na qual foi entregue ao autuado o Relatório Diário de Operações fornecido pelas empresas administradoras de cartão de crédito. Neste relatório, constam as operações diárias, por empresa administradora de cartão de crédito, o que possibilitou ao autuado, confrontar as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito por operação individualizada com os respectivos documentos fiscais (nota ou cupom fiscal) e juntar ao processo os documentos correspondentes a cada operação. Entretanto juntou apenas um grande volume de documentos, prometendo juntar outras provas, o que não ocorreu até o presente momento.

Pelo confronto dos documentos juntados em atendimento à diligência com o Relatório Diário por Operações verifico que:

- a) o valor do cupom e nota fiscal juntado à fl. 605, relativo a venda no valor de R\$51,50 realizada no dia 04/01/06, não corresponde ao valores dos recebimentos por meio de cartão de crédito na mesma data, conforme documento à fl. 21 e da mesma forma, o documento à fl. 606 com o documento à fl. 21;
- b) a nota fiscal de prestação de serviço de nº 4141 com valor de R\$39.945,00 juntada à fl. 652, não corresponde aos valores de recebimentos por meio de cartão de crédito da mesma data, conforme documento juntado à fl. 22.

Portanto, os documentos juntados com a defesa inicial e no momento da manifestação acerca da diligência determinada pelo CONSEF, não comprovam a regularidade na emissão de documentos fiscais das operações de omissão de saída de mercadorias de que está sendo acusado e a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto, nos termos do art. 143 do RPAF/99.

Também não pode ser acolhido o argumento de que para regularizar a contabilização das receitas, emite nota fiscal englobando diversas operações de vendas e prestação de serviços. Em primeiro lugar, em razão de que a legislação tributária determina a separação das receitas de prestação de serviços e de vendas de mercadorias, haja vista que sobre as primeiras incide ICMS e nas segundas, ISS. Como se trata de imposto exigido a título de presunção, caberia ao contribuinte fazer prova de suas alegações, e mesmo que tenha sido intimado por meio de diligência para comprovar a regularidade das operações, juntou apenas documentos de forma genérica sem demonstrar a correção dos procedimentos.

Quanto à alegação de que as receitas provenientes de cartão de créditos/débitos se tratam de prestação de serviços os serviços de acesso à internet e não de venda de mercadorias, a simples juntada de notas fiscais de prestação de serviços não fazem prova do que foi alegado. Neste caso, conforme apreciado anteriormente, o impugnante deveria juntar ao processo a cópia de cada nota fiscal de prestação de serviço correspondente a

*cada operação indicada no Relatório Diário de Operações fornecido pelas empresas administradoras de cartão de crédito, o que não foi feito.*

*Da mesma forma, o fato do faturamento de vendas não ultrapassar 4% do faturamento mensal e a DMA demonstrar montante pouco significativo de movimentação de entrada e saída de mercadorias tributadas, não elide as omissões de saídas de que está sendo acusado, tendo em vista o imposto ora exigido decorre de presunção de omissão de saídas de mercadorias que não foram declaradas.*

*Pelo exposto, está caracterizada a infração apontada, não acato as alegações defensivas e concluo que é legal a exigência do crédito fiscal reclamado (art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96), uma vez que não foram apresentadas provas da improcedência da presunção legal.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 1136 a 1144, o contribuinte vem aos autos, inicialmente, aduzindo que a Decisão recorrida deve ser reformada e ratifica o conteúdo da sua peça defensiva.

Em sede de preliminar, suscita a nulidade da Decisão recorrida. Entende que houve supressão de instância, vez que “*a JJF não apreciou todas as provas documentais exibidas na defesa, concentrando sua posição, tão somente, nos DMA's e nas notas de prestação de serviços.*”, o que a seu ver implica em cerceamento do seu direito de defesa. Insiste que a JJF não analisou documentos que comprovariam que no período fiscalizado “*uma insignificante quantidade de mercadorias para revenda foi adquirida*”.

Combatte a Decisão recorrida apontando equívocos do julgador de primeiro grau, aduzindo que, contrariamente ao que informa o relator da Decisão recorrida, o contribuinte englobava, numa mesma nota fiscal de Serviços, serviços diversos, nunca receitas provenientes de venda e serviços, o que pode ser verificado em seus registros contábeis, segundo ele, recorrentes, não apreciados.

No mérito, inicia a discussão dizendo que se encontra cadastrada na SEFAZ/Bahia e na Prefeitura Municipal de Irecê, com inscrição municipal sob nº 54.0678. Registra que exerce a atividade de “*Comércio varejista de máquinas, equipamentos e suprimentos da área de informática; Prestação de serviços de acesso à internet e serviços de comunicação multimídia SCM*”, sendo os últimos, grifados, serviços não alcançados pela incidência do ICMS. Cita Decisão do STJ em Recurso Especial nº 628046.

Segue dizendo que frente à farta documentação jungida aos autos, aqueles valores verificados na autuação que não teriam sido objeto de “*emissão de cupons fiscais*”, são, verdadeiramente, concernentes aos serviços de “*provedor de acesso à Internet*”, não alcançados pelo ICMS. Destaca, para corroborar sua tese, que o contribuinte, no exercício da sua atividade, tem 96% da sua receita derivada da prestação de serviço de acesso à internet, e apenas 4% derivado da venda de mercadorias.

Frisa que possui cerca de 3.000 clientes, para os quais presta serviço de acesso à Internet, e que o pagamento por tais serviços, em sua maioria, é feito por meio de boletos bancários ou depósito em conta corrente, e por esta razão, muitos clientes sequer solicitam a nota fiscal da prestação do serviço. Nesse sentido, para que não haja omissão de receita, alega o recorrente que agrupa as receitas e emite notas para fins de registro das receitas, como a expressão “*clientes diversos*”.

Concorda que sejam verdadeiras as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/debito, contudo, insiste que a maior parte da sua receita não exige a emissão de notas fiscais de venda, simplesmente porque são provenientes dos serviços de acesso à internet.

Insiste que uma criteriosa diligência seria capaz de demonstrar de maneira cabal a veracidade do que afirma, tanto no que diz respeito à sua atividade preponderante quanto aos percentuais de receita provenientes de vendas de mercadorias e prestação de serviços não alcançados pela exigência do ICMS.

Repisa argumentos trazidos em sede de preliminar, aduzindo que a JJF não apreciou, em sua inteireza, os documentos juntados pelo recorrente, especialmente o LRI que no período registra estoques insignificantes; e as DMA'S, que trazem as receitas e despesas, e que elencam as vias de obtenção dos recursos (serviços e vendas), lançamentos também separados pela contabilidade do recorrente.

Assevera que à luz do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, os registros de "*reduções Z*", por si sós, não podem ser considerados como "*declaração de vendas*", sobretudo quando tais registros são interpretados, exclusivamente, como excludentes de tributação. Entende que inexiste previsão legal para que os registros feitos em "*redução Z*" fossem considerados como declarações de vendas, em substituição a todos os outros elementos fiscais. Nesse sentido, alega que o autuado trouxe aos autos farta documentação para provar o que alega desde a sua defesa, derredor da preponderância da origem das suas receitas.

Diz que a PGE/PROFIS, em casos análogos, vem exercendo o controle da legalidade com o fim de estabelecer os percentuais de faturamento derivados de vendas de mercadorias e serviços, com o fim claro de que seja estabelecido o verdadeiro percentual de mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS.

Pro fim, reitera o pedido de produção de prova mediante revisão fiscal "*in loco*". Pugna pela posterior juntada de documentos. Pede o Provimento do Recurso Voluntário interposto para que seja anulada a Decisão recorrida, ou, ultrapassada a questão prejudicial, de que seja o Auto de Infração julgado Nulo ou Improcedente.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra do Dr. João Sampaio Rego Neto, fls. 1161/1162, diz, inicialmente, que a questão que se discute está respaldada no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Informa que a presunção de que trata o presente Auto de Infração diz respeito a declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por administradoras de cartões de crédito, o que, em primeira análise, autoriza a presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Nesse diapasão, entende que os documentos apresentados pelo recorrente não se mostraram suficientes para elidir a presunção legal, ou seja, entende o ilustre procurador que o recorrente, em seu Recurso Voluntário, não trouxe novos elementos ao PAF, ainda que tenha contestado as alegações do autuante e as conclusões da JJF. Entretanto, da análise das razões recursais e da própria discussão de mérito, entende o ilustre procurador que "*trata-se de pura análise e comprovação circunstancial das alegações de fato apresentadas pelo recorrente*". Por esse motivo, opina pela conversão do PAF em diligência à ASTEC para, "*in loco*", checar os procedimentos operacionais do recorrente; apurar a possibilidade de se aferir o preciso percentual de pagamentos de serviços por cartão de crédito; e se pronuncie sobre as alegações contidas no Recurso Voluntário.

A 2ª CJF resolve por converter o PAF em diligência à ASTEC/CONSEF, com as seguintes determinações:

1. Intimar o contribuinte para apresentar o seu livro de Registro de Apuração do ISS, bem como, o livro de Apuração do ICMS (ou DMA's) do período autuado (janeiro a julho de 2006);
2. Apurar, através dos referidos livros fiscais, qual o percentual de venda de mercadorias nos meses autuados;
3. Conhecendo estes percentuais, os aplicar sobre os valores apresentados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou débito, objetivando se conhecer quais os valores que se originaram de vendas de mercadorias e aqueles de prestação de serviço;
4. Elaborar novo demonstrativo de débito para os valores referentes às vendas de mercadorias.

Da diligência requerida e realizada por fiscal estranho ao feito, fls. 1168/1172, se verifica que foi elaborado novo demonstrativo que leva em conta a aplicação dos percentuais encontrados sobre as vendas de mercadorias, sobre os valores apresentados pelas administradoras de cartões de crédito/debito, tudo com vistas a se determinar e distinguir as receitas derivadas de vendas de mercadorias e as de prestação de serviços.

Conclui o Auditor que “*Efetuadas as devidas verificações conforme relatado acima, foi elaborado novo demonstrativo, conforme fl. 1.172, sendo que o valor do débito que era R\$9.004,15 após a realização da diligência reduziu para R\$631,41 conforme demonstrativo de débito a seguir*”.

Em nova manifestação da PGE/PROFIS, fl. 1.234, o ilustre procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, entende que à luz do Parecer técnico da ASTEC nº 111/2010, restou comprovado que a maioria das operações realizadas pelo recorrente era, de fato, de prestação de serviços, não passíveis da exigência do ICMS. Opina pelo conhecimento e Provimento Parcial do Recurso Voluntário. Opinativo ratificado pela Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, procuradora assistente em exercício, fl. 1.235.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Passo a tratar, inicialmente, das nulidades suscitadas, que em última análise, segundo o recorrente, advém da supressão de instância vez que “*a JJF não apreciou todas as provas documentais exibidas na defesa, concentrando sua posição, tão somente, nos DMA'S e nas notas de prestação de serviços*”, o que a seu ver, implica em cerceamento do seu direito de defesa.

De início, registro que os argumentos trazidos em sede de Recurso, à exceção do veemente combate à Decisão recorrida, são os mesmos trazidos na peça defensiva, e foram devidamente tratados pela 4ª JJF que, por seu turno, entendeu suficientes os elementos presentes aos autos para convencimento e consequente julgamento, conforme preceituam os art. 2º, §1º e art. 153 do RPAF/99. Ademais, a negativa de diligência é prerrogativa do órgão julgador pelos mesmos fundamentos. Assim, afasto a preliminar suscitada.

No mérito, o recorrente insiste na sua tese de que a maioria das suas vendas, realizadas através de crédito/débito derivam da prestação de serviços de provedor de internet. Para tanto, demonstra que exerce a atividade de Comércio varejista de máquinas, equipamentos e suprimentos da área de informática e prestação de serviços de acesso à internet e serviços de comunicação multimídia - SCM, e que este último, não sujeito à incidência do ICMS, representa 96% do seu faturamento. Repisa seu pedido de diligência para que, “*in loco*”, se verifique e se ateste a veracidade dos fatos e alegações trazidas pelo contribuinte.

Em que pese a JJF haver negado a diligência, esta 2ª CJF acatou a sugestão do ilustre Procurador da PGE/PROFIS, Dr. João Sampaio Rego Neto, no sentido de que fosse apurado, através dos competentes livros fiscais, qual o percentual de venda de mercadorias nos meses autuados, elaborando-se, então novo demonstrativo com o correto valor a ser exigido pelo fisco estadual.

Concluída a diligência realizada pela ASTEC/CONSEF que determinou e distinguiu as receitas derivadas de vendas de mercadorias e as de prestação de serviços, verificou-se que, de fato, o contribuinte se fazia acompanhar de justa razão, haja vista que a autuação pretendia exigir ICMS pela presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, com base em informações de operadoras de cartões de crédito/debito, quando, em verdade, restou demonstrado que o contribuinte, no exercício da sua atividade comercial e, no caso em comento, tem, em sua maior parte, atividade de prestação de serviço de internet, não alcançada pelo ICMS.

Resta demonstrado, portanto, à luz do Parecer ASTEC/CONSEF nº 111/2010, com o qual concordo inteiramente, que a exigência fiscal é em sua maior parte descabida. Assim sendo, e ante tudo o quanto exposto, conheço do Recurso Voluntário interposto e voto pelo seu PROVIMENTO PARCIAL, modificando a Decisão recorrida para exigir do Contribuinte ICMS no valor de R\$631,41, de acordo com o demonstrativo de débito elaborado pela ASTEC, abaixo indicado:

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

Data da Ocorrência	Data do Vencimento	I C M S
31/01/2006	09/02/2006	91,69
28/02/2006	09/03/2006	60,03
31/03/2006	09/04/2006	225,80
30/04/2006	09/05/2006	146,57
31/05/2006	09/06/2006	38,79
30/06/2006	09/07/2006	38,38
31/07/2006	09/08/2006	30,15
<b>TOTAL</b>		<b>631,41</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298965.0041/06-2, lavrado contra **HOLÍSTICA INFORMÁTICA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$631,41**, 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, 23 de março de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS