

PROCESSO - A. I. Nº 232953.0085/07-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FOTOSYSTEM COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA.
RECORRIDOS - FOTOSYSTEM COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0139-02/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 14/10/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0320-12/11

EMENTA: ICMS. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àqueles informados 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. O contribuinte elide parte da imputação. Não acolhidas as arguições de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b”, item 1, do RPAF/99, interpostos pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal e pelo sujeito passivo, respectivamente, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0139-02/09 - lavrado para imputar o cometimento de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de venda com pagamento de cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito e débito no valor de R\$ 136.238,84.

O autuado apresentou defesa (fls 16 a 20) alegando que o autuante não utilizou como elemento de fiscalização o livro de saída, ou mesmo não comparou as Reduções Z com os registros efetuados no referido livro. Informa que comercializa produtos tributáveis e produtos tributáveis sob o Regime de Substituição Tributária. Assegura que é uma empresa com atividade mista, como consta na sua Razão Social, Fotosystem Comércio e Serviços Fotográficos Ltda., ou seja, que além de vender produtos fotográficos, vende também serviços fotográficos, e que tais serviços são tributados pelo Município através do ISSQN, portanto o somatório de sua receita tem origem nas vendas e nos serviços, o que é impossível separar nos cartões de crédito o que é uma coisa e outra.

Diz que emite documentos distintos quando se efetua uma venda ou faz um serviço. Na primeira situação, emite Cupom Fiscal NFVC ou Nota Fiscal série A (quando for o caso) e na segunda situação, emite Nota fiscal de Serviço, série A ou B (Normal ou Simplificada) e o DMS (Demonstrativo Mensal de Serviços).

Colaciona demonstrativo com o seu real faturamento em 2006, junta as DMS do ano calendário de 2006 e livro Registro de Saídas de Mercadorias.

Por fim, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Após exame das argumentações do autuado e dos documentos apensados, o autuante apresentou informação fiscal, às fls. 340 a 341, refazendo os cálculos do débito apontado, que resultou na redução dos valores apurados para R\$ 2.147,47, conforme planilha de fl. 342 pedindo que o Auto de Infração fosse considerado procedente em parte.

O autuado, às fls. 347 a 348, em nova manifestação ratificou seu pedido anulação ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante, à fl. 352, voltou a se manifestar solicitando que o presente Auto de Infração seja considerado procedente em parte conforme planilha de fl. 342.

A 1ª JJF, às fls. 355-A e 355-B, tornou o processo em diligência para à INFAZ de origem, determinando que o autuante tomasse as seguintes providências, *in verbis*:

- “1 - entregar ao autuado, mediante recibo, o Relatório TEF diário por operações individualizadas;*
- 2 - intimar o autuado para demonstrar qual a correspondente operação do Relatório TEF diário por operações, se refere, respectivamente, a cada nota fiscal de prestação de serviço, por ele relacionada;*
- 3 - excluir das vendas efetuadas, através de cartão de débito ou crédito, informadas pelas administradoras e constantes da planilha, à fl. 8, além dos valores já consignados das reduções Z, na aludida planilha, também, os valores concernentes às notas fiscais de venda de serviços ou mesmo de mercadorias, que coincidam em valor e data com as opressões;*
- 4 - levantar, no exercício fiscalizado, qual a proporção das saídas tributáveis pelo ICMS, em relação às não tributáveis ou já tributadas pelo Regime de Substituição Tributária;*
- 5- apresentar nova "Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito", constante à fl. 8, considerando, como "ICMS DEVIDO", apenas, o valor resultante da aplicação do percentual das saídas tributáveis, apurada no item anterior;*
- 6 - apresentar um novo demonstrativo de débito do Auto de Infração, resultantes dos ajustes efetuados.”*

Conforme informação fiscal de fl. 359, o autuante atendeu todos os pedidos da diligência solicitada, colacionando aos autos o protocolo referente à entrega do relatório diário de operações TEF em CD-ROM (fl. 357) e o termo de intimação para elaboração de demonstrativo indicativo de operação do relatório TEF e cada nota fiscal de prestação de serviço, em **48 horas!** (fl. 358).

No mesmo ato, afirmou que as solicitações não foram atendidas pelo autuado no prazo determinado, e requerendo que o presente Auto de Infração seja considerado totalmente procedente.

A 1ª JJF, tendo em vista o não atendimento da intimação pelo autuado, solicita, à fl. 362, nova diligência, para que: 1) o autuante calculasse a proporcionalidade entre as saídas tributáveis pelo ICMS, em relação às não tributáveis ou já tributadas pelo Regime de Substituição Tributária; 2) elaborasse nova considerando, como "ICMS DEVIDO", apenas, o valor resultante da aplicação do percentual das saídas tributáveis, apurado no item anterior, e; 3) apresentasse um novo demonstrativo de débito do Auto de Infração, resultante dos ajustes efetuados.

Essas solicitações foram atendidas no demonstrativo de débito de fl. 366, que calculou uma soma de R\$85.037,21 pela infração imputada ao sujeito passivo. Nesta mesma oportunidade, pede pela procedência do Auto de Infração e solicita que seja desconsiderado o levantamento efetuado pelo autuante.

A empresa novamente se manifesta, às fls. 375 e 376, repisando os argumentos defensivos colacionando extensa lista de todas as notas fiscais emitidas no período, mas sem fazer a imprescindível indicação de quais notas são efetivamente serviços e quais notas são efetivamente mercadorias dentro do relatório TEF.

Relatou que o autuante instou, posteriormente, a apresentação de uma planilha correspondente à operação do relatório TEF Diário por operações, que se refere respectivamente a cada nota fiscal de prestação de serviço, em um prazo de 48 (Quarenta e Oito) horas. Aduz que naquela oportunidade *“não apresentou a tal planilha, pois não pode existir este controle, já que o cliente que adquire um produto (filme, por exemplo) e ao mesmo tempo faz serviço de revelação de outro*

filme, paga as duas operações de débito ou crédito em uma só operação, todavia, emite a Nota Fiscal de Serviço e a redução Z da operação comercial”.

O autuante apresenta mais uma informação fiscal, à fl. 425, afirmando que em atendimento a diligência, à fl. 362 do presente PAF, solicitada pelo CONSEF, elaborou nova planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, de fl. 366, nos mesmos moldes da constante a fl. 8, mas que foi considerado como ICMS devido, apenas o valor resultante da aplicação do percentual das saídas tributáveis ou já tributadas pelo Regime de Substituição Tributária, sendo que os percentuais foram apurados em conformidade com as cópias do livro registro de saídas, fls. 269 a 338 do PAF.

Em termos, o processo foi instruído e levado a julgamento na 2ª JJF. No mérito, o Acórdão julgou procedente o Auto de Infração, nos seguintes termos, *in verbis*:

“Ficam, de forma preliminar, rejeitadas as nulidades argüidas uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, inclusive os esclarecimentos prestados pelo autuante em suas informações fiscais; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

Cabe lembrar que, no presente caso, estamos diante de uma presunção legal prevista no inciso IV art. 334 do Código de Processo Civil. As presunções podem ser absolutas, que não admitem prova contrária ou as relativas, consideradas verdadeiras até prova em contrário. O fato presumido é tido como verdadeiro até que a ele se opuser a prova em contrário.

Estamos, portanto, na infração sob análise, tratando de uma presunção legal relativa, prevista pelo §4º do art. 4º da Lei 7014/96, “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de 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” (grifo nosso).

Verifico que o autuante, à fl. 08, apresenta originalmente a Planilha comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, não deduzindo as vendas de serviços efetuadas apelo autuado, com tributação de competência municipal, contudo, após a apresentação pelo autuado dos demonstrativos de prestação de serviços, às fls. 16 a 23, e apresentação de cópias de documentos anexados ao PAF, às fls. 25 a 268, o autuante refez a aludida Planilha Comparativa de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito, excluído do total fornecidos pelas Administradoras de cartões os valores constantes na DMS - Declaração Mensal de Serviços da Prefeitura (Recibo de Entrega da Declaração Mensal De Serviços) resultando em diminuição do ICMS devido, de acordo planilha fls. 342 do PAF.

A 1ªJJF solicitou que a fiscalização tomasse as providências contidas nos item 01 e item 02 da diligência, conforme fls. 355A e 358 do PAF, para que o autuante intimasse o impugnante a apresentar as notas de prestação de serviços que coincidisse com data e valor dos cupons fiscais relacionados no TEF, bem como calculasse a proporcionalidade, o que foi prontamente providenciado por parte desta fiscalização, às fls. 357 a 358. Ocorre que o autuado não atendeu a solicitação no que se refere à apresentação das notas com identidade de valor e data com as operações do TEF.

O autuante, atendendo a diligência, elaborou nova informação fiscal, que resultou na planilha de demonstrativo do débito da apuração de cartão de crédito e débito, à fl. 366, concluiu pela exigência de R\$85.037,21, não contemplando as exclusões dos serviços prestados, pois não foi demonstrada a identidade de valor e data das notas de prestação de serviços com os boletos de cartões de créditos, contudo, foi contemplando pelo autuante a proporcionalidade das saídas tributadas e das não tributadas, aplicando o percentual das tributadas, conforme cópia do livro de saída à fl. 296 a 337, observando a proporcionalidade entre os valores contábeis, tributadas isentas/não tributadas e outras, mantendo exclusivamente o percentual das tributadas, facilmente identificada através das cópias dos livros já mencionados, diferente do afirmado pelo autuado.

Ficou demonstrado, com as explicações do autuante, que o levantamento da proporcionalidade foi efetuado com base no exercício de 2006 e não de 2005, restando apenas um erro de digitação do demonstrativo, trazendo a

impressão de que o levantamento da proporcionalidade teria sido feito no exercício de 2005. Cabe consignar que o autuado, apesar de contestar, não prova com outros elementos numéricos que modifiquem os percentuais apurados pelo autuante.

Assim, foi desconsiderado o levantamento efetuado pelo autuante, às fl. 342 do PAF, pois esse contempla a dedução das saídas relativas à prestação de serviços, pois esses não foram comprovadas a identidade de valor e data em relação com as vendas através de cartões de crédito/débito, já que o contribuinte não atendeu a intimação para tanto, à fl. 358.

Considero a infração imputada subsistente, com base no demonstrativo, à fl. 366, que não contempla as deduções de prestação de serviços, contudo foi considerado a proporcionalidade das mercadorias tributadas, conforme cálculo efetuado pelo autuante, bem como não foram identificados os equívocos apontados na planilha, uma vez que os valores nela consignados são os fornecidos pelas administradores de cartões de créditos e débitos, bem com os valores registrados pelo contribuinte relativos à esse meio de pagamento.

Isso posto, voto pela PROCÊDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, restando a redução do seu valor exigido para R\$85.037,21, conforme demonstrativo à fl. 366 dos autos.”

Houve a interposição do Recurso de Ofício pela 2ª JJF, consoante previsão legal.

Inconformado com a deliberação proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos da sua Defesa, anteriormente apresentada, refazendo os pedidos iniciais e reafirmando que vende produtos e presta serviços concomitantemente.

Ao exarar o Parecer de fl. 474, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, sensível à alegação de venda simultânea de serviços e produtos e, reconhecendo que “*a proporcionalidade efetuada nos presente autos não levou em consideração exclusivamente as operações de vendas de mercadorias*”, opina pela realização de diligência para uma melhor análise dos livros fiscais e contábeis do contribuinte, com a finalidade de afastar da autuação os valores referentes à prestação de serviços ou sugerindo a concessão do prazo de 10 dias para o recorrente produzir prova. Tal pedido foi levado à 2ª CJF do CONSEF e convertido em diligência, conforme consta às fls 476 a 477.

Novo Parecer da ASTEC/CONSEF foi trazido aos autos, sob o nº 161/2010 e de lavra da Auditora Fiscal Maria do Socorro Fonseca de Aguiar, às fls 479 a 480. Conforme as orientações perquiridas, a auditoria apurou o débito fiscal ao valor de R\$32.887,87.

Em novo Parecer da PEG/PROFIS, fls 509 a 510, a douta procuradora Maria Helena Cruz Bulcão assevera que “*os argumentos do recorrente são suficientes para modificar parcialmente a Decisão recorrida, pelo que, opinamos pelo Conhecimento e Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto, reduzindo-se o valor do débito nos moldes do Parecer ASTEC nº 161/2010*”.

Por sua vez, em sede de revisão, a procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia acompanhou integralmente os termos do Parecer de fls 509 a 510, concluindo pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado, foi recorrente de omissão de saída de mercadoria tributada 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.

Como não houve arguição específica de nulidade pelo recorrente e por não vislumbrar nenhum vício no presente PAF, passo a análise do mérito.

Aponto que a questão gira em torno da correta apuração e demonstração dos valores recebidos através de cartão de crédito ou de débito que são relativos às operações de prestação de serviço ou venda de mercadoria. Em outras palavras, era necessário comprovar o que realmente era devido a título de ICMS ou de ISS nas operações realizadas por meio de cartão, no período fiscaliza-

do.

Observo que essa foi a preocupação da 2ª JJF no pedido de diligência efetuado as fls. 355 – A e 355 – B, item 2, que abaixo transcrevo:

“2 – intimar o autuado para demonstrar qual a correspondente operação do Relatório TEF diário por operações, se refere, respectivamente, a cada nota fiscal de prestação de serviços, por ele relacionada”.

Pelo manuseio dos autos, não vejo que houve a devida comprovação por parte do autuado do que foi solicitado. Afasto o reconhecimento do levantamento por meio **exclusivo** das DMS acostadas no processo pelo contribuinte (fls 25, 60, 78, 103, 126, 150, 173, 197, 221, 242, 263 e 267) pelo simples fato de que elas não indicam exatamente que os valores utilizados por cartão correspondem verdadeiramente a valores de prestação de serviço.

Assim, não tenho como correto o levantamento de fl. 342 elaborado pelo próprio Auditor Fiscal responsável pelo Auto de Infração (José Bento Correia de Almeida) em 20.09.2007. Oportuno mencionar que, em informação fiscal posterior, o mesmo Auditor solicitou que fosse desconsiderado o referido levantamento de fl. 342 devido à falta de comprovação pelo contribuinte dos valores correspondentes entre as notas fiscais de prestação de serviços e os valores do relatório TEF diário (exatamente o requerido no pedido 2 da diligência de fls 355- A e 355 - B).

Volto a dizer que não é plausível de aceitação a mera afirmação de que os valores apontado na DMS's estão **totalmente** acobertados por operações de prestação de serviço e sujeitos ao ISS, uma vez que, como a própria empresa alega *“o somatório de sua receita tem origem nas vendas e nos serviços, o que é impossível separar nos Cartões de Crédito o que é uma coisa e outra”*. Portanto, é fato que no presente caso não houve controle efetivo dos valores atribuídos às vendas de mercadorias e os valores atribuídos às prestações de serviços. Nesta hipótese, cabe definir um critério para presumir o quanto é devido a título de ISS e quando é devido a título de ICMS.

Foi neste sentido, o posicionamento da PGE/PROFIS na sua manifestação com o pedido de diligência de fl. 474 de lavra da ilustre procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, que assim o fundamenta:

“Observamos que o autuado efetivamente não produziu prova capaz de elidir a presunção legal, mas considerando que trata-se de empresa que vende serviços e não apenas mercadorias e que, a proporcionalidade efetuada nos presentes autos não levou em consideração exclusivamente as operações de vendas de mercadorias, sugerimos a conversão do feito em diligência para que sejam analisados os livros fiscais e contábeis do contribuinte visando excluir da autuação as operações de prestações de serviços OU que seja concedido ao recorrente prazo de 10 dias para a produção de prova” (grifos nosso)

Essa solicitação foi muito bem acatada pelo outrora relator Nelson Antônio Daiha Filho, na Deliberação de fls 476 a 477, no sentido de se encontrar *“os percentuais das receitas decorrentes de serviços prestados pelo autuado”* para logo em seguida *“aplicar os referidos percentuais encontrados mensalmente no Demonstrativo de Débito indicado à fl. 366”*.

O Parecer ASTEC Nº 161/2010, de fls 479 a 480, agora também com base no livro de Registro do ISS e nas Declarações Mensais de Serviços (DMS), apurou, corretamente, os percentuais de vendas de mercadorias e prestações de serviços durante os meses de 2006, aplicou esses percentuais na Base de Cálculo apontado na planilha de fl. 08 do presente PAF e apurou corretamente o valor do ICMS devido.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e, em consonância com os Pareceres da PGE/PROFIS de fls 509/510 e 511, voto pelo conhecimento e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para alterar a Decisão recorrida conforme Parecer ASTEC Nº 161/2010, de fls. 479/480, conforme o demonstrativo abaixo:

D.OCORR.	D.VENCIM.	B.CÁLCULO	ALIQ. %	MULTA %	VLR ICMS DEVIDO (ASTEC)
31/01/2006	09/02/2006	30.835,71	17	70	5.242,07
28/02/2006	09/03/2006	19.729,35	17	70	3.353,99
31/03/2006	09/04/2006	26.428,76	17	70	4.492,89

30/04/2006	09/05/2006	17.192,47	17	70	2.922,72
31/05/2006	09/06/2006	17.022,65	17	70	2.893,85
30/06/2006	09/07/2006	16.739,29	17	70	2.845,68
31/07/2006	09/08/2006	16.592,06	17	70	2.820,65
31/08/2006	09/09/2006	17.625,06	17	70	2.996,26
30/09/2006	09/10/2006	12.730,76	17	70	2.164,23
31/10/2006	09/11/2006	17.695,82	17	70	3.008,29
30/11/2006	09/12/2006	462,47	17	70	78,62
30/12/2006	09/01/2007	403,71	17	70	68,63
TOTAL					32.887,88

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232953.0085/07-9**, lavrado contra **FOTOSYSTEM COMÉRCIO E SERVIÇOS FOTOGRÁFICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.887,88**, 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, 03 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS