

A. I. Nº - 299762.0031/12-4  
AUTUADO - CENTER GRILL RESTAURANTE LTDA.  
AUTUANTE - JONALDO FALCÃO CARDOSO GOMES  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET 25.06.2013

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0121-04/13

**EMENTA:** ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AQUELE FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. 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. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2012, exige ICMS no valor de R\$38.717,01, através da seguinte infração: *“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, ou seja, vendas em cartão de débitos e/ou créditos não declaradas”* – Multa de 70%.

O autuado apresenta a peça defensiva de fls. 60 a 108, inicialmente, esclarece que exerce a atividade de fornecimento de alimentos e venda de bebidas em restaurante, sendo optante, à época dos fatos geradores citados na autuação, do regime de apuração do ICMS em função da receita bruta, estabelecido no artigo 504 do antigo RICMS/BA, conforme redação em vigor no período autuado, que previa o pagamento do imposto mediante a aplicação da alíquota de 4% sobre a sua receita bruta, sem direito a crédito.

Assevera que o Auto de Infração em lide está eivado de vícios.

Destaca que a autuação se baseou, exclusivamente, nas informações fornecidas por empresas administradoras de cartões de crédito e/ou débito, e que foram obtidas sem ordem ou autorização judicial, de forma totalmente espúria e contrária aos mais rigorosos princípios constitucionais e à legislação vigente, que asseguram o sigilo de dados bancários e financeiros.

Ressalta que, uma vez optante pelo regime diferenciado de tributação em função de sua receita bruta submetia-se a sistemática distinta de tributação, traduzida na aplicação de alíquota de 4% sobre suas vendas sem direito a crédito, em substituição à alíquota padrão de 17% (art. 50 do Decreto nº 6284/97 - RICMS/97, em vigor no período autuado), incidente sobre a venda de alimentos ao consumidor final, com direito a crédito na entrada de insumos e matéria-prima. Em razão disso, à Requerente deveriam ter sido aplicadas as regras do regime diferenciado de tributação a que se sujeitava, e não as regras do regime normal de apuração.

Volta a destacar, ainda, que a utilização de cartões de crédito e débito pelos clientes compreende não só o pagamento das bebidas e refeições fornecidas, mas também outros valores, que não guardam consonância com a receita própria do restaurante. No caso em questão os valores apurados pelo Auditor Fiscal como base de cálculo do ICMS são referentes às gorjetas, espontaneamente pagas pelos clientes, ou seja, valores que se destinam aos funcionários da Requerente, e não a esta própria. Repise-se: as divergências apuradas no Auto de Infração dizem respeito às gorjetas pagas por meio de cartão de crédito e de débito e que, por serem de titularidade dos empregados da Requerente, não se sujeitam à incidência do ICMS.

Por todos esses motivos expostos afirma ser nulo o referido Auto de Infração, devendo este ser julgado totalmente improcedente.

Afirma que os créditos financeiros provenientes de recebimentos via cartões de crédito e débito nada mais são do que recursos financeiros. Afasta qualquer dúvida a esse respeito a Súmula nº 283 do Superior Tribunal de Justiça, pela qual se reconheceu a condição de instituições financeiras às administradoras de cartões de crédito. Portanto, não resta dúvida de que os recursos provenientes de transações realizadas mediante cartões de crédito e débito, estão inseridos na cláusula constitucional de proteção à intimidade e privacidade dos cidadãos.

Destaca que quanto ao afastamento do sigilo de dados bancários e financeiros, sem ordem judicial, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento histórico do Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, de Relatoria do Ministro Marco Aurélio, consolidou a posição de que a quebra de sigilo bancário instituída pela Lei Complementar nº 105/2001 é inconstitucional (DJe-086, divulgação 09/05/11, publicação 10/05/11; Ement. Vol. 02518-01, PP. 00218).

Frisa que o Supremo Tribunal Federal, portanto, determinou que o afastamento do sigilo bancário, pela autoridade fiscal administrativa, somente se pode dar mediante prévia autorização judicial, conforme votos proferidos pelos Ministros Marco Aurélio (Relator) e Celso de Mello.

Aduz que o levantamento do sigilo bancário do contribuinte somente pode ocorrer após a verificação de indícios de irregularidade, com a instauração do devido processo legal (processo administrativo/procedimento fiscal) e não pode ser empregado, como vem fazendo a Fiscalização, para verificar, de forma invertida, a existência de supostas irregularidades e, depois, instaurar o procedimento fiscal.

Neste caso em tela, fica evidente a inversão da ordem lógica do levantamento fiscal. Verifica-se que o procedimento para a constatação de eventual infração à legislação tributária pela Requerente foi iniciado com base nas informações financeiras obtidas previamente pela autoridade fiscal, que seriam confrontadas com outras informações (reduções Z) para, só então, concluir-se pela necessidade, ou não, de lavratura de auto de infração, com apuração de imposto devido e eventual multa!

Da mesma forma, o E. Tribunal Regional Federal da Terceira Região também já começou a aplicar o posicionamento definitivo do STF acerca da inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário sem ordem judicial.

Assim, o auto de infração em debate é nulo de pleno direito, uma vez que decorrente de ação fiscal totalmente ilegal, razão pela qual deve ser extirpado do mundo jurídico, anulando-se seus efeitos.

Quanto às gorjetas, assevera que os valores apurados pela Fiscalização dizem respeito tão-somente a valores estranhos ao fato gerador do ICMS e que não perfizeram a receita bruta da empresa no período autuado, de modo que jamais poderiam ter sido considerados como parte da base de cálculo do imposto.

Assim, considerando que todos estes valores (gorjetas) constituem a remuneração dos empregados da Requerente, como se comprova dos holerites anexos (**doc. 08**), não há que se falar em incidência de ICMS. As gorjetas encontram disciplina legal na Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, mais especificamente em seu artigo 457.

Dada a sua natureza jurídica, as gorjetas integram a remuneração do empregado para fins de incidência de verbas trabalhistas, como as férias e o 13º salário (Enunciado 354, do TST), além das contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS (IN 25/01, art. 12, XIII). Além disso, as gorjetas constituem base de incidência das contribuições previdenciárias, consoante disposição contida no artigo 22, da Lei nº 8.212/91:

Conclui, portanto, que os valores registrados pelas administradoras de cartões de crédito e débito não representam, necessariamente, o valor da operação realizada entre a Requerente e seus consumidores, podendo incluir outras quantias, devidas a terceiros, e cujo pagamento foi integrado apenas para facilitar a vida do consumidor final. E foi exatamente o que ocorreu no

caso em concreto, vez que todos os valores apurados como divergência pelo Auditor Fiscal se referem às gorjetas espontaneamente deixadas pelos clientes aos empregados da Requerente.

Alega quanto ao incorreto enquadramento referente ao regime normal de apuração, pois que entende o autuado serem suficientes para a anulação do Auto de Infração em comento, o Auditor Fiscal ainda autuou enquadrando-o no regime normal de apuração, aplicando, desse modo, a alíquota de 17% sobre os valores apurados como base de cálculo do ICMS. No entanto, como já salientado, a Requerente era optante do regime diferenciado de tributação do ICMS estabelecido no artigo 504 do RICMS/97 no período autuado. Isso implica que, em substituição ao regime normal de apuração do ICMS previsto no art. 50 do Decreto nº 6284/97 (RICMS/97), a Requerente apurava o imposto devido mensalmente mediante a aplicação do percentual de 4% (quatro por cento) sobre a sua receita bruta, sendo-lhe vedado o aproveitamento de créditos escriturais de ICMS sobre quaisquer aquisições de mercadorias.

Ademais, a utilização de alíquota de 17% no lugar da alíquota aplicável à Requerente de 4%, tendo em vista a opção pelo regime diferenciado, acaba adquirindo caráter punitivo, papel este já exercido pela multa no Auto de Infração.

Desse modo, a utilização de referida alíquota pela Fiscalização macula todo o procedimento fiscal e, por consequência, o lançamento tributário efetuado, que passa a ser ilícito e, portanto, inexistente.

Alega violação aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada e da capacidade contributiva do autuado, discorrendo que bastam para a anulação do auto de infração em debate, além do que o procedimento fiscal em questão ofendeu os mais mequinhos princípios e regras nos quais se deve pautar a Administração Pública, traduzindo-se em verdadeiro abuso de poder.

Além disso, ao tributar as divergências verificadas a 17% e não a 4%, a D. Fiscalização afronta também a capacidade contributiva, pois a Requerente organiza seus negócios mercantis considerando a carga tributária a que está sujeita segundo a legislação, e não uma que é praticamente 5 vezes superior.

Frisa que esses são limites incontornáveis a que a fiscalização deve respeitar no desempenho do procedimento administrativo de lançamento tributário, sob pena de caracterização de confisco. Dessa forma, incumbe à autoridade administrativa, quando da constituição do crédito tributário por meio do lançamento, reunir elementos que demonstrem todos os aspectos da regra-matriz de incidência tributária, isto é, a ocorrência do fato gerador previsto em lei, a quantificação da base de cálculo, a definição da alíquota aplicável, a identificação do contribuinte, etc.

Neste caso presente, deveria a autoridade fiscal ter identificado a natureza das operações mercantis realizadas pela Requerente, consignando-a no Auto de Infração para que a validade do lançamento tributário pudesse ser controlada sob o crivo do contraditório e da ampla defesa, pois ao contrário disso, a autoridade lançadora valeu-se do acesso aos dados fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito/débito e, sem maiores considerações, autuou a Requerente aplicando a alíquota de 17%, sendo que os valores apurados como receitas auferidas pela Requerente através dos cartões de crédito/débito sequer se referiam ao fornecimento de refeições e venda de bebidas no restaurante, mas sim ao ingresso de valores a título de gorjetas. Cita jurisprudência a respeito do atendimento ao princípio da verdade material pela Administração tributária (TRF-4ª Região, 1ª Turma, AC 200671000333585, Rel. JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 20/07/2011; TRF-4ª Região, 1ª Turma, APELREEX 200470000157450, Rel. JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 26/08/2008; TRF-4ª Região, 1ª Turma, AC 200271060004000, Rel. JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 24/11/2009).

Conclui que está plenamente demonstrado a Nulidade ou a Improcedência do Auto de Infração. Requer-se por fim, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, principalmente a prova documental e a prova testemunhal.

Nas fls. 229 a 230, consta a informação fiscal, na qual o agente fazendário, de início, cita o art. 136, IV do CTN (Responsabilidade por infrações) e que o procedimento foi realizado através do

levantamento diário do faturamento de vendas (receita bruta), cujos pagamentos foram feitas através de créditos e débitos apuradas através da Redução Z.

Informa que as somas obtidas dos valores diários dos procedimentos acima foram confrontadas com os valores fornecidos legalmente pela instituição financeira e administradora de cartão de crédito ou débito. Verifica-se a omissão de saídas, quando os valores fornecidos pela administradora são superiores à soma das vendas realizadas através de emissão de cupom fiscal - Redução Z.

Afirma que a diferença obtida representa a base de cálculo, ou seja, a receita bruta, não declaradas e, que essas vendas não declaradas foi aplicado a alíquota 4%. Portanto, em nenhum momento foi aplicado alíquota de 17%.

Disse que a empresa foi intimada a apresentar "*demonstrativo de entradas (compras) COM VALORES MENSAIS COM DISCRIMINAÇÃO DE MERCADORIAS TRIBUTADAS, (VALOR TOTAL E BASE DE CÁLCULO) ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS*"; porém não apresentou esse demonstrativo requerido.

Pontua que na base de cálculo no caso de fornecimento de alimentação e bebidas para a aplicação da alíquota do ICMS incluiu, além das mercadorias fornecidas, todo o serviço incluindo, as gorjetas, conforme dispositivo do RICMS/97 – art. 59, inciso I e que não constitui ilegalidade as informações prestadas pelas operadoras, pois o art. 824-W foi acrescentado pela Alteração nº 73 (Decreto nº 9760, de 18/01/06, DOE de 19/01/06), obrigando as operadoras a enviar as informações para a Receita Estadual.

Finaliza mantendo a autuação.

## VOTO

Inicialmente constato que o presente Auto de Infração foi lavrado com estrita obediência ao art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Nos termos do art. 167, I, III, do RPAF (Decreto nº 7.629/99), não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, tampouco a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Outrossim, os princípios do contraditório e da ampla defesa foram observados desde a inicial, quando o contribuinte foi intimado a fornecer os livros e documentos fiscais, para a realização da ação fiscal, consoante Intimações de fls. 05 e 06, recebeu o Relatório Diário de Operações TEF, e foi cientificado de todos os atos processuais, para que pudesse se manifestar e participar efetivamente do processo administrativo fiscal já instaurado.

Desse modo, não acolho as arguições de nulidade do processo, haja vista que nenhum prejuízo sofreu o defendente até o presente momento, razões não existem portanto para a aplicação do art. 18 do RPAF/99, o que me permite adentrar na apreciação do mérito desta lide.

No mérito, o auto de infração decorreu da 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. Foram apuradas as ocorrências dos exercícios de 2009 e de 2010.

Trata-se de presunção legal “iuris tantum”, e desse modo admite prova em contrário que deve ser feita por meio da apresentação dos cupons fiscais e/ou notas fiscais, nos quais fique demonstrado a perfeita adequação entre os valores de vendas constantes nos documentos fiscais, e os valores informados no Relatório Diário de Operações – TEF, esse fornecido pelas administradoras de cartões, o qual discrimina, diariamente, as operações realizadas por meio de cartão de crédito/débito.

Na presente lide, o defendente postula a improcedência da acusação sob o manto de que teriam ocorridos equívocos no levantamento elaborado pelo autuante, tais como a inclusão de gorjetas recebidas pelos garçons, na base de cálculo do ICMS exigido, e que efetuando o recolhimento do ICMS com base na receita bruta no percentual de 4%, teria sido aplicada a alíquota incorreta de 17%.

Consoante o art. 504 do RICMS/BA, os restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, dentre outros, poderão optar pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta, sendo que os contribuintes quando optarem pelo regime de apuração serão inscritos no cadastro estadual na condição de contribuintes normais. O cálculo do imposto a ser pago mensalmente será feito com base na aplicação de 4% sobre o valor da receita bruta do período.

Quanto à base de cálculo, o autuante aplicou corretamente o disposto no art. 23-A da Lei nº 7.014/96, em que nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é o valor apurado na hipótese de valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras, administradoras de cartões de crédito ou débito e “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante, o que está explanado no demonstrativos anexos ao PAF.

Ademais, constato que o Relatório Diário de Operações TEF encontra-se nas fls. 07 a 28, e os valores da Redução Z estão discriminados nas planilhas de fls. 29 a 52 do PAF. Desse modo, as planilhas de fls. 07 a 28 trazem a comparação entre os valores das operadoras e os valores da Redução Z, identificando a diferença, que resulta na base de cálculo, sendo que foi aplicado o percentual de 4%, do que resulta o ICMS devido. Portanto não tem razão o defendente quando alega que o percentual da alíquota aplicada foi da ordem de 17%, mas apenas foram transportados os valores do ICMS devidos, para o demonstrativo de débito e ali encontra-se a alíquota de 17%, apenas para fins de encontrar-se a base de cálculo do imposto. Desse modo os valores de ICMS exigidos correspondem, efetivamente, aos discriminados nos demonstrativos que fazem parte integrante do Auto de Infração.

No que concerne à alegação de que teriam sido incluídas as gorjetas na base de cálculo do ICMS, o art. 59, I do RICMS/BA, reza que a base de cálculo do ICMS nos fornecimentos de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, é o valor total da operação, compreendendo as mercadorias e os serviços prestados. Logo, inclui-se na base de cálculo do imposto, de modo legal.

Quanto às informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, estas deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do ICMS através de seus sistemas de crédito, débito ou similares, conforme o art. 35 –A da Lei nº 7.014/96, acrescentado pela Lei nº 9.837, de 19/12/05, efeitos a a partir de 01/01/06, como segue:

**Art. 35-A.** *As administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.*

**Parágrafo único.** *O regulamento disporá sobre prazo e forma de apresentação das informações.*

**Art. 35-B.** *As administradoras de “shopping center”, de centro comercial ou de empreendimento semelhante deverão apresentar ao Fisco as informações que disponham relativas às despesas e às operações realizadas por contribuintes do ICMS localizados em seu empreendimento.*

Logo não constitui ilegalidade as informações prestadas pelas administradoras, posto que a esse procedimento são obrigadas, mediante a Lei nº 7.014/96.

Efetivamente o sujeito passivo necessitaria impugnar o lançamento, mediante a produção de elementos probantes que demonstrassem a verdade material, o que seria feito por meio de uma conciliação das informações contidas no TEF – Relatório Diário de Operações com as notas ou cupons fiscais emitidos para cada operação autorizada pelas operadoras dos cartões de crédito/débito, apontadas individualmente no referido relatório, o que não foi feito no presente caso.

Fica mantida a infração.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299762.0031/12-4**, lavrado contra **CENTER GRILL RESTAURANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$38.717,01**, acrescido das multas de 70% sobre R\$18.150,07 e 100% sobre R\$20.566,94, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR