

**PROCESSO** - A. I. Nº 207185.0009/14-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF Nº 0095-02/17  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0337-11/18

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE PRESTAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Legalmente presume-se ocorrida prestação tributável sem pagamento do imposto quando os valores, sob a mesma modalidade de pagamento, oferecidos à tributação, forem inferiores aos informados pelas administradoras de cartões, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que ocorreu em parte, quanto a aplicação proporcional às saídas tributadas, prevista na IN nº 56/07. Quanto ao valor remanescente, o cotejo entre as receitas informadas pelas administradoras de cartões e os valores registrados nos livros Diário/Razão, não é suficiente para aplicar a presunção legal, se não cotejado conjuntamente com a escrita fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0095-02/17, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, relativo à infração 1, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, também inerente à infração 1, respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito no valor de R\$259.270,71, sob as acusações de:

- 1. Omissão de saídas de mercadorias ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Omissão de registros nos livros Diário e Razão, de operações pagas com cartões de débito/crédito nos exercícios de 2012 e 2013, no valor de ICMS exigido no total de R\$223.492,08, acrescido de multa de 100%.*
- 2. Forneceu informações através de arquivos magnéticos, requeridos mediante intimação, com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, ficando a multa apurada de R\$ 35.778,63, equivalente a 5% sobre o valor das operações ou prestações divergentes, limitada a 1% do valor das operações de saída ou serviços do estabelecimento em cada período.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$152.902,74, após rejeitar as preliminares de nulidade, manter na íntegra a infração 2 e, em relação à infração 1, tecer as seguintes considerações de mérito:

[...]

*Embora o contribuinte tenha razão quanto ao fato de não emitir ECF, o que em regra não permite fazer*

*comparações por meio de batimento eletrônico, com as vendas efetuadas com cartões de crédito, é certo que as receitas devem ser registradas em seus livros fiscais-contábeis e é isto que descreve a infração. O autuante não encontrou os registros correspondentes às vendas totalizadas no relatório TEF na escrita contábil.*

*Assim, dado o fato de inicialmente o autuante não ter feito a informação fiscal nos termos previsto pelo RPAF e a ausência de comprovação de entrega do Relatório TEF, o processo foi convertido em diligência à fl. 94, para que fosse feita além da informação fiscal ausente no primeiro momento, reabriu-se prazo de defesa de 60 dias para que o contribuinte trouxesse comprovação de erro no levantamento, mediante demonstrativo do movimento de 1 dia do Relatório TEF, apresentando-se os bilhetes emitidos e o correspondente registro destas vendas, inclusive as que fossem isentas e não tributadas.*

*Tanto o autuante como o impugnante se pronunciaram no processo, conforme fls. 102 e 253 e feita a análise dos fatos apresentados por este Julgador, não houve a apresentação da necessária prova pedida ao impugnante já que às fls. 106/107, este apresenta relatórios de emissão de bilhetes que correspondem ao mesmo valor do relatório TEF para o dia 07/05, seguido do movimento diário e do caixa à fl. 114, onde se verifica o lançamento de R\$2.902,06, o mesmo indicado no relatório TEF e além disso, às fls. 166/76, apresenta bilhetes emitidos na data de 07/05. Contudo, são quase todos ilegíveis, exceto alguns recibos de venda sem valor fiscal, como o da fl. 175, de R\$602,93, e conteúdo tal valor não aparece no Relatório TEF deste dia. Aliás, os recibos emitidos de próprio punho já produz prova contra o impugnante, pois é certo que a apuração do imposto não passa por recibos emitidos sem qualquer valor fiscal.*

*O autuante também ponderou que o impugnante não logrou apresentar correlação das operações entre os documentos elencados e os dados das operações TEF nem prova do registro das operações no RAZÃO e no DIÁRIO e que não atendeu ao pedido da demonstração das operações tributadas e não tributadas.*

*Assim, o processo foi convertido novamente em diligência à fl. 260, para que o contribuinte apresentasse cópias legíveis de todos os bilhetes emitidos em 07/05/2012, em valor correspondente aos dos relatórios TEF para esta data, inclusive discriminando todos os valores do relatório TEF com o correspondente número do bilhete, em planilha Excel, deixando-se em branco os eventuais valores não comprovados.*

*Que o impugnante aproveitasse a oportunidade para por todos os meios de prova, demonstrar que a base de cálculo mensal do ICMS teve a inclusão das parcelas oriundas das vendas por cartão de crédito/débito além de apresentar demonstrativo mensal do índice de proporcionalidade entre operações tributadas e isentas ou não tributadas, acompanhando de documentação que permita a sua comprovação.*

*[...]*

*Evidentemente o contribuinte não possui ECF, mas é certo que as operações efetuadas por cartões de débito e crédito devem ser registradas na sua escrita contábil e isto não foi observado pelo autuado. Foi oferecida a oportunidade de defesa, mediante a apresentação da movimentação de um dia do RELATÓRIO TEF à livre escolha do impugnante, que não logrou, conforme demonstrado no pedido da segunda diligência, apresentar consistência dos valores apurados no RELATÓRIO TEF, com o consignado na venda de serviços tributáveis ou não. Bastaria a apresentação detalhada de um único dia dos valores lançados no relatório TEF com os correspondentes recibos fiscais.*

*O fato de haver declarado uma receita no livro Diário não o isenta de apresentar os comprovantes das operações correspondentes mediante a emissão de documento fiscal, pois estes é que servem de base para a apuração do imposto a pagar, seja ICMS, seja ISS, ou não pagar, se for operação isenta. Ao se furtrar a apresentar os documentos fiscais correspondentes à receita informada pelas administradoras, o impugnante assume que não tem esses meios de prova, que diga-se de passagem, foi pedido em pequena amostragem. Tivesse apresentado um único dia inteiramente correto, colocaria em dúvida todo o lançamento. Na segunda diligência trouxe aleatoriamente bilhetes emitidos em datas diversas, não permitindo uma análise condensada dos fatos, furtando-se ao que foi pedido na diligência.*

*Quanto à ementa apresentada de julgamento do Conselho, em observando o conteúdo do processo, embora guarde alguma semelhança, não pode ser usado como paradigma. Isto porque a infração naquele auto, foi feita sob acusação de “omissão de saídas de mercadorias tributadas decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios em valores inferiores aos devidos, apurada através do confronto das vendas cujos pagamentos foram feitos através de cartões de crédito/débito e as informados por instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito através TEF-Anual, sem emissão dos respectivos cupons e/ou notas fiscais, de acordo com a intimação expedida, relatório, demonstrativos e planilhas.*

*Neste caso, tratava-se de empresa do SIMPLES NACIONAL, dispensada da escrituração do livro razão e diário, e não havia nenhuma possibilidade de se checar os lançamentos feitos a débito e a crédito, já que não usava equipamento ECF. No caso em lide, embora a empresa esteja desobrigada também do uso de ECF, o roteiro utilizado não foi obviamente de batimento das operações TEF com ECF, mas daquelas operações e seus devidos registros na escrita nos livros diário e razão. Assim, embora o batimento das operações com o equipamento ECF seja impossível, dada a inexistência, o autuante utilizou-se de outro meio, no caso, a análise dos registros na escrita fiscal-contábil, situação impossível na empresa cujo julgamento foi citado na defesa.*

*Em absoluto, não está o autuante lançando imposto sobre venda de mercadorias, mas sobre serviços, visto que o impugnante opera com transporte intermunicipal tributado pelo ICMS. Todas as suas vendas de serviço, sejam isentas, sejam tributadas pelo ICMS ou ISS devem ter a correspondente emissão do documento correspondente, de forma que se reflita na sua escrituração fiscal contábil. Dada toda a possibilidade de ampla defesa, o impugnante não foi capaz de trazer aos autos a comprovação inequívoca de seus lançamentos de vendas por cartão de débito e crédito de um único dia e assim, acolho o demonstrativo que reduziu a infração para R\$117.124,11 às fls. 360/361, por conta da proporcionalidade entre operações isentas e tributadas. Infração 1 procedente em parte.*

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 402 a 418 dos autos, o recorrente salienta que foi demonstrado à exaustão os equívocos do autuante e ainda assim a JJF manteve a exigência tributária acatando apenas o pedido de aplicação da proporcionalidade entre serviços tributados e não tributados, em razão da acusação de que não houve registro de documentos fiscais nos livros próprios, referente a receitas oriundas de vendas de passagens com meio de pagamento através de cartão de crédito e débito e que tais receitas não estariam registradas em conta específica na escrita contábil.

O apelante aduz que o livro próprio ao registro das operações é o Registro de Saídas. Logo, para que se afirme que documentos fiscais não foram registrados neste livro seria necessário a apresentação de demonstrativo indicando o número e a data da emissão do documento fiscal não escriturado, tal demonstrativo não consta do processo.

Diz ser importante destacar que o autuante reconhece que os documentos fiscais foram emitidos, porém não se pode entender é como ele concluiu que os documentos não foram lançados em livro próprio já que não se dignou a manusear nenhum dos documentos fiscais (bilhetes de passagens) que lhes foram disponibilizados para que realizasse a auditoria.

Assevera que todos os documentos fiscais são regularmente lançados e oferecidos a tributação e que não se pode inverter o ônus da prova, pois não é a empresa que tem que provar o lançamento dos documentos fiscais em livro próprio. Se o Estado pretende exigir tributo é dele o ônus da prova de que documentos fiscais regularmente emitidos não foram devidamente escriturados. Assim, indaga: onde estão os demonstrativos que relacionam os bilhetes de passagens que não foram lançados na escrita fiscal?

O recorrente reproduz trecho da acusação fiscal: “*Omissão de registros nos livros Diário e Razão, de operações pagas com cartão de crédito e débito os exercícios de 2012 e 2013*”, e a partir daí questiona: como se chegou à conclusão de que as operações não foram registradas na escrita contábil? Pelo simples fato de que não existe conta específica na contabilidade da empresa? Tal ocorrência, por si só pode configurar o fato gerador do tributo? Foram confrontados os documentos fiscais - que ele mesmo atesta terem sido emitidos -, com o registro de saídas e este com a escrita contábil? Onde estão os demonstrativos que indicam divergência entre a escrita fiscal e contábil?

Em seguida, o sujeito passivo concluiu que a ausência de conta específica pode se configurar, no máximo, como descumprimento de obrigação acessória; não existem demonstrativos indicando divergências entre escrita fiscal e contábil.

Sustenta que o método utilizado pelo auditor não se aplicaria a empresa, já que não utiliza ECF, uma vez tal procedimento de auditoria é direcionado exclusivamente a empresas usuárias de ECF, que registram em campo próprio o meio de pagamento e totalizam as vendas diárias viabilizando o confronto com os valores informados pelas administradoras.

Defende que ao não utilizar ECF não está obrigado a indicar a forma de pagamento da operação no documento fiscal que emite e, portanto, fica prejudicado o confronto dos documentos fiscais com os valores informados pelas administradoras. Entretanto, embora não esteja obrigado legalmente, tal informação está disponível nos bilhetes de passagens.

Destaca que o procedimento de auditoria é inadequado para a empresa porque:

1º) não está legalmente obrigada a prestar tal informação em seu bilhete de passagem;

2º) ainda que o preposto do Fisco pretendesse aplicar tal roteiro teria que, obrigatoriamente, examinar todos os bilhetes de passagens, separar aqueles que indicavam vendas através de cartão, fazer o somatório diário e confrontar com o relatório TEF.

Concluiu que só assim o Fisco poderia afirmar, com segurança, que o contribuinte deixou de emitir documento fiscal ou de registrá-lo em suas escritas fiscal e contábil, pois querer confrontar relatório TEF com escrita contábil e, principalmente, quando não existe conta específica para tal lançamento é, no mínimo, um exagero.

Reitera o que respaldaria a autuação seria, unicamente, a comprovação de que os bilhetes referentes a vendas com cartões não foram emitidos, ou ainda, se emitidos não foram lançados na escrita fiscal e submetidos a tributação. Reafirma que o roteiro de auditoria é inaplicável à empresa, não poderia ser utilizado pelo auditor e tal fato, por si só, é suficiente à declaração de improcedência da autuação.

Diz que por quatro vezes pediu a realização de diligência para confrontar os valores constantes nos documentos fiscais com aqueles fornecidos pelas administradoras. Contudo, ao invés de determinar diligência por preposto do Fisco, a JJF exigiu da empresa que apresentasse demonstrativo referente a um dia da movimentação, o que foi prontamente atendido, juntando-se demonstrativo inerente ao dia 07/05/2012 onde os valores do relatório TEF e a soma dos bilhetes guardam perfeita correspondência, assim como cada bilhete guarda perfeita correspondência com o registro no TEF.

Anexa à peça recursal cópias de quinze bilhetes de passagens onde perfeitamente se identifica o meio de pagamento, a natureza da operação, o número do cartão, o número da autorização e demais informações necessárias à emissão do bilhete.

Por fim, o recorrente sustenta ser evidente a impossibilidade de se manter a autuação, uma vez que o auditor tributou a totalidade das operações realizadas através de cartão de crédito e débito e foi claramente demonstrado, por amostragem, como determinou o relator da JJF, que os bilhetes de passagens foram regularmente emitidos e deles consta a indicação do meio de pagamento com perfeita correspondência de valores e, se persistirem dúvidas, que se determine a diligência requerida (por quatro vezes) para que fiscal estranho ao feito examine todos os bilhetes de passagens e o seu registro nas escritas fiscal e contábil.

O conselheiro Ildemar José Landin se declarou impedido no julgamento devido ter sido relator do PAF na Primeira Instância.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido na infração 1, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à mesma exação.

Quanto ao Recurso de Ofício verifico que a desoneração parcial da infração 1 de R\$223.492,08 para R\$117.124,11, conforme demonstrativo às fls. 360 e 361 dos autos, decorreu do fato da aplicação da proporcionalidade do valor original exigido às saídas tributadas, em razão da Instrução Normativa 56/2007 estipular que, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deve-se considerar a procedência parcial da presunção legal de operações de saídas, quando o contribuinte realizar operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, proporcionalmente.

Diante destas considerações, entendo correta a Decisão Não dou Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário interposto, o apelante reproduz trecho da acusação fiscal: *“Omissão de registros nos livros Diário e Razão, de operações pagas com cartão de crédito e débito os exercícios de 2012 e 2013”* e, a partir daí, diz que não existem demonstrativos indicando divergências entre escrita fiscal e contábil, muito menos a comprovação de que os bilhetes com as vendas através de cartões de crédito/débito não foram emitidos ou, ainda, se emitidos não foram

lançados na escrita fiscal e submetidos a tributação.

Afirma que o roteiro de auditoria é inaplicável à empresa, uma vez tal procedimento é direcionado aos usuários de ECF, que registram em campo próprio o meio de pagamento e totalizam as vendas diárias viabilizando o confronto com os valores informados pelas administradoras. Assim, ao não utilizar ECF não está obrigado a indicar a forma de pagamento da operação no documento fiscal que emite e, portanto, fica prejudicado o confronto dos documentos fiscais com os valores informados pelas administradoras, em que pese tal informação está disponível nos bilhetes de passagens.

Por fim, sustenta que o Fisco para aplicar tal roteiro teria que, obrigatoriamente, examinar todos os bilhetes de passagens, separar aqueles que indicavam vendas através de cartão, fazer o somatório diário e confrontar com o relatório TEF, pois, só assim poderia afirmar, com segurança, que o contribuinte deixou de emitir documento fiscal ou de registrá-lo em suas escritas fiscal e contábil.

Da análise das peças processuais vislumbro inexistir a presunção legal de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que, à época dos fatos geradores, estabelecia: “*sempre que se verificar valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por administradoras de cartões de crédito ou débito*”, conforme texto a seguir:

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

*[...]*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*[...]*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*

Tal conclusão decorre do fato de que, como alega o recorrente, a acusação fiscal não comprovou o requisito básico para aplicação da presunção legal, que é a existência de valores declarados pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito.

No caso de contribuinte usuário de ECF, o próprio equipamento já dispõe a informação em sua memória dos valores das operações ou prestações efetuadas com pagamento sob a modalidade de cartão de crédito/débito, cujo dispositivo permite o cotejamento com as receitas informadas pelas administradoras, chegando-se a conclusão da existência de valores oferecidos a menos à tributação.

No caso concreto, conforme demonstrativo às fls. 11/12 dos autos, a acusação fiscal se fundamentou, unicamente, no cotejo entre as receitas informadas pelas administradoras de cartões e os valores registrados nos livros “Diário/Razão”, sob a conclusão de “*s/registro*”, exigindo-se o imposto incidente sobre o total das receitas, olvidando dos valores oferecidos à tributação na escrita fiscal.

Concordo, plenamente, com o sujeito passivo de que, pelo fato de não se tratar de um contribuinte usuário de ECF, para o Fisco aplicar tal roteiro teria, inicialmente, de comparar todos os bilhetes de passagens que indicavam vendas através de cartão (assim como disponibiliza o ECF) para, em seguida, confrontar com o relatório TEF, de modo a “*verificar valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados*”, conforme disposição legal.

O fato de não haver registros contábeis, específicos ou não, de tais receitas, em nada depõe contra o contribuinte, no caso em análise, se não houver a necessária comprovação de que os bilhetes das prestações de serviços realizadas, pagos através de cartões de crédito/débito, não foram emitidos ou, se emitidos, não foram lançados na escrita fiscal e submetidos a tributação, de modo a concretizar a presunção legal.

Ademais, conforme demonstrado às fls. 419 a 431 dos autos, corroborando com tal conclusão, existem diversos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte os quais correspondem às receitas

informadas pelas administradoras, o que já destitui a acusação fiscal, no modo que ocorreu.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$35.778,63, sendo: Insubsistente a infração 1 e Subsistente a infração 2.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207185.0009/14-6**, lavrado contra **ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$35.778,63**, prevista no art. 42, XIII-A, “i” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05, devendo homologar o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS