

PROCESSO - A. I. Nº 206948.0017/04-0  
RECORRENTE - EMERSON R. DA SILVA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0213-03/05  
ORIGEM - INFAC CAMAÇARI  
INTERNET - 25/10/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0352-12/05

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. **a)** DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. 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. Após retificado o levantamento fiscal, reduziu-se o débito inicialmente apontado. Infração parcialmente caracterizada. **b)** EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. MULTA. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1, por outro meio que não o ECF, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal, ou concomitantemente ao ECF. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de nulidade. Vencido o voto do relator quanto às preliminares de nulidade, assim como, quanto ao mérito concernente à infração 1. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº JJF 0213/03-05, que julgou pela Procedência em Parte do Auto em epígrafe.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, no valor de R\$16.646,39, acrescido da multa de 70%, além da multa de R\$2.462,19, imputando-se ao contribuinte o cometimento das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, 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 (janeiro a dezembro de 2003) – R\$16.646,39;
2. Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado – multa de R\$2.462,19.

O recorrente, em sua defesa, impugnou o lançamento fiscal, suscitando, inicialmente, a nulidade do lançamento, em relação à infração 1, uma vez que as planilhas acostadas pelo autuante não contêm uma coluna com as vendas realizadas com notas fiscais e os valores indicados como vendas de cartão “*não condizem com a realidade*” e, sendo assim, o lançamento, a seu ver, não possui elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

Argüiu, ainda, a nulidade da infração 1, por “*inexistir previsão legal para se cobrar o ICMS por diferença do modo de pagamento de cartão de crédito e débito comparativamente com os valores informados por Administradoras de Cartão*” e “*por falta de critério e padronização nas formas de pagamento nos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais – ECF*”. Entendeu que o autuante realizou um arbitramento da base de cálculo do imposto, em desrespeito à legislação, pois não cabia tal procedimento, já que entregou toda a documentação fiscal.

No mérito, quanto à infração 1, alegou que entregou ao autuante todas as fitas detalhe e os boletos emitidos pelo sistema POS (cartões de crédito e débito) do período objeto desta autuação, apesar de não serem documentos fiscais, para que ele pudesse identificar os cupons e notas fiscais correspondentes às vendas por meio de cartão de crédito ou débito, considerando que seu ECF sempre registra as vendas como se fossem a dinheiro, porém que o auditor “*devolveu todo material que lhe foi entregue informando que não iria fazer a confrontação dos BOLETOS Comprovantes de pagamentos feitos por Cartões de Crédito e Débito com as FITAS-DETALHES, alegando ser impraticável desfazer os rolos das citadas FITAS DETALHES e identificar cada cupom fiscal nela consignado correspondente a cada valor dos BOLETOS dos Cartões e das Notas Fiscais de Venda a Consumidor, e que não teria tempo para isto, e de forma simplória lavrou o Auto de Infração*”.

Apresentou, ainda, os seguintes argumentos:

1. existem divergências entre os valores informados pela administradora de cartão de crédito ao seu estabelecimento (R\$79.181,61) e à Secretaria da Fazenda (R\$209.791,64), no exercício de 2003, porém como não mais possui os extratos analíticos e a administradora não os fornece, por se tratar de período anterior a 2004, “*mesmo sem concordar com a autuação face as divergências apontadas, é obrigada a reconhecer as diferenças por ela apurada nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e dezembro, nos valores de R\$154,09, R\$270,27, R\$610,43, R\$433,24 e R\$1.269,87, respectivamente*”;
2. que o autuante não elaborou nenhum levantamento somando diariamente os valores dos totalizadores Redução Z e as notas fiscais série D-1, comparando as vendas aos valores informados pelas administradoras de cartões, como manda o inciso VI, do § 3º, do artigo 2º, do RICMS/97;
3. alguns ECF disponibilizam formas de pagamento variadas: dinheiro, cartão de crédito, cheque, ticket, vasilhame, a prazo etc., sendo opcional o uso dos referidos itens, não havendo, também, padronização nos diversos equipamentos;
4. o ICMS não incide sobre forma de pagamento e sim sobre operações relativas à circulação de mercadorias;
5. todas as suas vendas foram realizadas com a emissão de documentos fiscais e o seu equipamento somente registra o modo “*dinheiro*” como forma de pagamento;
6. conforme demonstrativo anexado, “*a soma dos valores das vendas líquidas constantes das Reduções Z – resumo diário de vendas por cupons fiscais e das Notas Fiscais D-1 de venda a consumidor, são SUPERIORES aos valores informados pelas operadoras de cartões de débito e crédito, não se enquadrando assim, para efeito de autuação, no Art. 2º, parágrafo 3º, nem nos art. 50, inciso I do RICMS/97*”;
7. fica comprovada a improcedência da presunção inserida no inciso VI do § 3º do artigo 2º do RICMS/97, “*haja vista que as vendas realizadas no período de janeiro a junho e novembro de*

2003, como já foi demonstrado, são SUPERIORES aos valores de vendas informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito”;

8. disse que a legislação do ICMS inicialmente só admitia a impressão do comprovante de crédito ou débito nas operações de transferência eletrônica de fundos se fosse utilizado o ECF, proibindo o uso de equipamento do tipo *Point of Sale* (POS) e que havia a obrigatoriedade de identificação, no documento fiscal, do meio de pagamento;
9. argumentou que, a partir do Decreto nº 7.636/99, alterado pelos Decretos nºs 7.674/99, 7.831/00, 7.980/01, 8.038/01, 8.088/01, 8.276/02 e 8.787/03, este último revogado pelo Decreto nº 8.802/04, o Estado da Bahia passou a admitir que, em substituição aos dois procedimentos anteriormente citados, o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) poderia optar por autorizar as administradoras de cartões de crédito/débito a informar à Secretaria da Fazenda o valor de seu faturamento através de cartões de crédito/débito, “*ficando com essa opção livre de transcrever no BOLETO de Cartão de Crédito e Débito o número da Nota Fiscal ou do Cupom Fiscal*”;
10. como seu estabelecimento autorizou as administradoras de crédito/débito a prestar as informações acima aludidas à SEFAZ, o autuante teve à sua disposição todos os elementos necessários à realização de qualquer levantamento fiscal para constatar que não tem fundamento a autuação.

Transcreveu diversas Súmulas e decisões exaradas pelo CONSEF e concluiu afirmando que não deixou de recolher o ICMS, como provam as planilhas e documentos que ora está acostando ao PAF.

Relativamente à infração 2, alegou que, em respeito à legislação, normalmente só emite o cupom fiscal, mas que, em Camaçari, raros são os dias em que não falta energia e, às vezes, três vezes no mesmo dia. Sendo assim, afirmou que, na impossibilidade de emitir os cupons fiscais, registra as operações emitindo notas fiscais de venda a consumidor, as quais são oferecidas à tributação, ou seja, são somadas às vendas líquidas diárias das leituras Z de seu ECF. Observou que as vendas por meio de notas fiscais representam apenas 12% das vendas totais com ECF, prova de que não são regra, mas exceção.

Acrescentou que não registrou as quedas de energia em livro, nem as comunicou à INFRAZ de Camaçari, porque:

- a) está desobrigado do cumprimento de obrigações acessórias por estar enquadrado no SimBahia;
- b) apesar de ter tentado, não conseguiu obter da COELBA declaração escrita sobre as referidas quedas diárias de energia.

Argumentou que a multa de 5% é impertinente, pois a emissão da nota fiscal de venda a consumidor não causou prejuízo aos cofres estaduais e o fez porque estava impedido de utilizar o ECF, em razão de queda e falta de energia elétrica.

Finalmente, pediu a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 101 a 103), quanto à infração 1, esclareceu, inicialmente, que foi realizada auditoria fiscal do tipo “*Sumária – Cartão de Crédito*”, “*cujo objetivo é apurar valores não oferecidos à tributação pelo ICMS, através da diferença entre os valores informados em meios magnéticos pelas administradoras de Cartões de Créditos à Base de Dados da SEFAZ e os valores efetivamente registrados pelo contribuinte em suas vendas no ECF-IF do estabelecimento, valores estes que, se registrados corretamente, ou seja, na forma do § 7º do Art. 238 do RICMS/97-BA, aparecem nas Fitas-Detalhes do ECF-IF por ocasião das Reduções em ‘Z’ diárias*”.

Ressaltou que todo contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal, independentemente de ser ou não inscrito no SimBahia, deve cumprir o que estabelece o § 7º, do artigo 238, do RICMS/97, isto é, deve indicar no cupom fiscal o meio de pagamento adotado na operação ou prestação.

Quanto à peça defensiva, aduziu que somente podem ser aproveitados os elementos documentais, constantes às fls. 90 a 94, em que o autuado comprova que efetuou alguns registros de vendas em cartões de crédito/débito como se fossem vendas a dinheiro, conforme o demonstrativo que elaborou.

Conclui dizendo que, diante das comprovações apresentadas no Anexo V da defesa, o débito deve ser reduzido, de R\$16.646,39 para R\$16.625,42, conforme os novos demonstrativos anexados. Ressaltou, entretanto, que, embora tenham sido juntadas aos autos planilhas relativas ao imposto devido no exercício de 2004 (fls. 26 a 33) e tenham sido fornecidas cópias ao contribuinte, por um lapso, o débito de R\$7.527,86 não foi incluído no Auto de Infração, falha que não foi percebida no processo de saneamento. Pelas razões expostas, pede que seja retificado o valor a ser exigido na infração 1, de R\$16.646,39 para R\$24.135,28.

Relativamente à infração 2, afirmou que o autuado está inscrito como empresa de pequeno porte (SimBahia) e, por ser usuário de ECF-IF, somente pode emitir notas fiscais de venda a consumidor em decorrência de sinistro, por razões técnicas ou quando solicitado pelo adquirente das mercadorias e que, como não ficaram comprovadas as duas primeiras situações elencadas na legislação, nem tampouco existe algum Cupom Fiscal anexado às vias fixas das Notas Fiscais discriminadas no Auto, nos casos em que os adquirentes solicitam Nota Fiscal, concluiu, em princípio, que as 809 (oitocentas e nove) Notas Fiscais D-1 objeto da autuação foram consideradas corretamente.

Acrescentou, em relação às duas primeiras situações, que o contribuinte, até mesmo por precaução, deveria consignar a ocorrência em seu livro Registro de Inventário e o número dos documentos fiscais emitidos sem o uso do ECF-IF.

Quanto às alegações defensivas, disse que não foram devidamente documentadas as quedas de energia, mediante informação por escrito da COELBA, com os dias e intervalos de tempo do ocorrido. Relativamente às oscilações de energia, afirmou que, no seu entendimento, não configuram razões técnicas ou sinistros que poderiam permitir ao contribuinte a emissão de nota fiscal série D-1, uma vez que o ECF funciona como periférico do computador, o qual possui estabilizador de voltagem. Observou que nas intervenções técnicas promovidas no equipamento não consta nenhuma ocorrência de danos no disco rígido do computador (fl. 14). Mantém o montante exigido em sua integralidade.

Considerando que o preposto fiscal juntou novos elementos ao PAF, o autuado foi cientificado (fl. 146) e se manifestou (fls. 148 a 152), reiterando o pedido de nulidade do Auto de Infração pelo fato de o preposto fiscal ter aumentado o débito referente à infração 1, “*numa mera informação fiscal*”, haja vista que não constou originariamente no lançamento. Transcreveu os artigos 38 e 39, do RPAF/99, para fundamentar os seus argumentos. Observou que o autuante deixou de considerar a importância de R\$2.737,90, recolhida no dia 15/12/04 (DAE à fl. 153), uma vez que constatou que “*por erro da administradora de Cartão os valores de suas Vendas totais nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2003, foram inferiores aos informados pela administradora de Cartão*”. Finalmente, pediu a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou nova informação fiscal (fl. 157) aduzindo, quanto à infração 1, que, sem dúvida, o período fiscalizado vai de 01/01/03 a 31/08/04; foram entregues ao autuado os demonstrativos da acusação; houve erro na digitação dos dados referentes ao período de janeiro a agosto de 2004 no sistema de Emissão Automatizada de Auto de Infração (SEAI). Argumentou que, como o sujeito passivo “*deu recibo nos demonstrativos constantes das fls. 16 à 54 retro*

mencionados, que são parte integrante do referido Auto de Infração, não tem cabimento algum a alegação de surpresa de sua existência, como se deles não tivesse recebido cópias” e, como o lançamento fiscal é composto de diversas peças processuais, se, por um equívoco, deixou de ser indicada na peça inicial parte do crédito tributário, não quer dizer que a acusação deixou de existir. Finalizou aduzindo que se o CONSEF entender que os débitos relativos ao período de janeiro a agosto de 2004 não podem ser cobrados nesta ação fiscal, “seguramente serão reclamados oportunamente, através de outro Auto de Infração, tão logo retorne à INFRAZ/CAMAÇARI o resultado do seu julgamento”.

Considerando que somente foram juntadas informações mensais fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito, as quais não permitiam a visualização das operações realizadas por aquele meio de pagamento, a 3<sup>a</sup> JJF decidiu converter o PAF em diligência para que o autuante anexasse ao PAF e fornecesse ao contribuinte, mediante recibo, o demonstrativo diário, e por operação, com os valores de vendas realizadas por meio de cartões de crédito, fornecidos pelas administradoras (fl. 164).

Em cumprimento à diligência solicitada, o autuante anexou aos autos os Relatórios de Informações – TEF Diários, com o detalhamento das operações de vendas realizadas no período de janeiro a dezembro de 2003 (fl. 168 a 475).

O autuado recebeu cópias dos documentos e foi cientificado da reabertura do prazo de defesa (fl. 479), tendo se manifestado (fls. 477 e 478), aduzindo que:

1. os Relatórios de Informações TEF – Diários somente fazem prova a seu favor, uma vez que trazem informações “do banco de dados alimentadas unilateralmente pela Secretaria da Fazenda”;
2. em nenhum momento recebeu da SEFAZ os mesmos extratos que as administradoras de cartões lhe forneceram;
3. não recebeu das administradoras de cartões de crédito e débito os extratos analíticos contendo as mesmas informações e os mesmos valores por elas fornecidos à Secretaria da Fazenda “para que pudesse cotejar com os seus boletos de cartões e ter a certeza da prova material de que os valores que serviram de base de cálculo para a autuação estão corretos”;
4. autorizou as administradoras de cartões a informarem à Secretaria da Fazenda as vendas feitas por meio de cartões e tal autorização “não garante direito ao fisco tomar como base de cálculo definitivamente os valores informados pelas administradoras sem que estas tenham fornecidos à autuada os mesmos extratos fornecidos à Secretaria da Fazenda”.

Por fim, pediu a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em nova informação fiscal (fl. 792), afirmou que nada tem a acrescentar em relação às alegações defensivas. Requereu, entretanto, que sejam desconsiderados os demonstrativos referentes ao exercício de 2004 (fls. 26 a 33) que indicam o débito total de R\$7.527,86, “em face dos respectivos valores mensais, por um lapso, não terem sido incluídos no Demonstrativo às fls. 03 deste PAF”. Acrescentou que o “assunto foi discutido junto à Supervisão – INFRAZ/CAMAÇARI e nova Ordem de Serviço foi emitida, OS 508.669/05, em execução no presente trimestre, para o contribuinte acima qualificado, onde será lavrado novo Auto de Infração do qual tais Demonstrativos certamente farão parte”.

Através do Acórdão JJF N.<sup>o</sup> 0213/03-05, a 3.<sup>a</sup> JJF julgou procedente em parte o Auto de Infração sob o entendimento de que:

- a) as preliminares de nulidade da infração 1 devem ser rejeitadas, posto que o Auto de Infração foi lavrado em obediência às normas legais, “atendendo às formalidades previstas no artigo 39, do RPAF/99, encontrando-se os fatos bem descritos no lançamento, deixando evidente o seu enquadramento legal, sem prejuízo do fato de que os demonstrativos elaborados pelo

*autuante são claros permitindo a sua compreensão, não implicando a nulidade do lançamento a falta de uma coluna com as vendas realizadas com notas fiscais, a teor do artigo 19, do RPAF/99”; “a autuação foi realizada com fundamento no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96”, cujo teor transcreveu; além disso, “não foi feito arbitramento da base de cálculo do imposto, haja vista que a auditoria fiscal realizada está prevista legalmente e foi baseada nos documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte”;*

- b) no âmbito meritório, decidiu a R. 3.<sup>a</sup> JJF que não pode ser aceito o argumento defensivo, “embora não esteja explícito, na redação do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que o confronto deva ser feito entre as vendas por meio de cartões de crédito ou débito e os montantes de pagamentos realizados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito e informados à Secretaria da Fazenda”; questionou “que utilidade haveria em a fiscalização buscar, junto às administradoras de cartões de crédito, as informações sobre os valores dos pagamentos realizados por elas, aos estabelecimentos comerciais pelas vendas por meio de cartão de crédito, se o confronto fosse feito com os valores de todas as vendas realizadas por esses estabelecimentos comerciais (seja a dinheiro, cheque, ticket, cartões de crédito etc.)”, vez que, neste caso, “estar-se-ia comparando elementos completamente diversos sem que se pudesse chegar a nenhuma conclusão”; entendeu o julgamento de primeira instância que a “função do julgador é interpretar a legislação de forma a lhe conceder um sentido prático, em face das demais regras existentes no ordenamento jurídico”, razão pela qual considerou “que somente há uma possibilidade de se interpretar a presunção insculpida no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, concernente a este Auto de Infração: presume-se a ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis realizadas sem a emissão de documentos fiscais, ressalvada ao contribuinte a prova de sua improcedência, sempre que o contribuinte declarar a realização de vendas de mercadorias **por meio de cartões de crédito e/ou de débito** em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito”;
- c) nesse mesmo sentido, ainda quanto à infração 1, decidiu o *a quo* que “o contribuinte poderia, em sua peça de defesa, ter trazido todos os boletos de cartões de crédito, devidamente vinculados às notas e cupons fiscais que, afirmou, foram emitidos, ou mesmo uma planilha discriminativa de tais correlações”, tendo, todavia, se limitado “a apresentar alguns demonstrativos (fls. 73 a 75), comparando os valores de todas as vendas realizadas no período fiscalizado (dinheiro, cheque, ticket, cartões) com os valores informados pelas administradoras de cartão, entendendo que, por serem aqueles superiores a estes, estaria comprovada a improcedência da presunção legal”; justificou que também “não podem ser acatadas as alegações do contribuinte, de que em nenhum momento recebeu da SEFAZ os mesmos extratos que as administradoras de cartões lhe forneceram e que não recebeu das administradoras de cartões de crédito e débito os extratos analíticos contendo as mesmas informações e os mesmos valores por elas fornecidos à Secretaria da Fazenda”, primeiro porque “o próprio autuado, em sua manifestação de fls. 477 e 478, reconheceu que havia recebido os Relatórios de Informações – TEF Diários, com o detalhamento das operações de vendas por ele realizadas no período de janeiro a dezembro de 2003 (fls. 481 a 788), o que lhe permitia o cotejamento com os documentos fiscais e boletos de cartões”, depois pelo fato de que “o contribuinte não trouxe nenhuma prova de que os Relatórios de Informações – TEF Diários acostados ao PAF apresentam alguma divergência com aqueles que lhe foram fornecidos pelas administradoras de cartões”, ao contrário, “o sujeito passivo afirmou, em sua primeira impugnação, que ‘o autuado não mais possui os extratos analíticos e a administradora também não os oferece por se tratar de período anterior a 2004’”;
- d) prossegue o Colendo Órgão o julgamento no sentido de que a obrigatoriedade de transcrever no Boleto de Cartão de Crédito e Débito o número da Nota Fiscal ou do Cupom Fiscal “está prevista no § 3º do artigo 824-E do RICMS/97”, e, mesmo que não estivesse, “a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias poderia ter sido elidida com a anexação dos elementos

*documentais de que o dispunha o contribuinte”; ademais, ressaltou que “embora não tivesse requerido a realização de diligência, deixo claro que não cabe ao Estado realizar diligências no sentido de fazer comprovações que poderiam e deveriam ter sido feitas pelo próprio sujeito passivo, uma vez que ele é que dispõe dos elementos documentais necessários”;*

- e) caracterizada se apresenta a infração apontada, “*haja vista que o autuado não comprovou as suas alegações, a teor dos artigos 142 e 143, do RPAF/99*”, cujo teor de ambos dispositivos legais transcreveu; outrossim, “*como não foi indicado no Auto de Infração nenhum débito relativo ao exercício de 2004, não é possível o agravamento da infração, como inicialmente pretendido pelo preposto fiscal*”, sendo que, neste caso, “*deve ser feita uma nova ação fiscal para cobrança do débito porventura existente, como ressaltado pelo próprio autuante em seu pronunciamento de fl. 792*”; entendeu, contudo, que “*diante das comprovações apresentadas pelo autuado no Anexo V da defesa, entendo que deve ser retificado o débito referente à infração 1, conforme apontado pelo autuante (fls. 101 a 104), de R\$16.646,39 para R\$16.625,42*”;
- f) quanto ao *meritum causae* da infração 2, decidiu, após transcrever o art. 238 e seus incisos e parágrafos do RICMS/97, que os “*contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1, por outro meio que não o ECF, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal*”, verificando-se, da análise dos autos “*que o próprio autuado reconheceu a irregularidade, isto é, que emitiu notas fiscais de venda a consumidor, consoante os documentos juntados ao PAF, todavia, não trouxe as provas de que, no período fiscalizado, estava impossibilitado de utilizar o ECF em razão de quedas de energia elétrica, como alegado, razão pela qual emitiu as notas fiscais referidas em substituição ao cupom fiscal, ou que também emitiu o cupom fiscal concomitantemente com as notas fiscais*”, convindo ressaltar “*que a prova da impossibilidade de uso do ECF deve ser feita pelo contribuinte, não importando se se trata de empresa enquadrada no regime normal ou simplificado de apuração do ICMS*”, pelo que está “*está caracterizada a infração 2, devendo ser aplicada a penalidade prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, já que os valores não foram contestados pelo sujeito passivo*”;

Inconformado com a Decisão prolatada pela 3.<sup>a</sup> JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expendidos em sua peça defensória, especialmente que “*apesar da atividade do recorrente constar dos Bancos de Dados da Secretaria da Fazenda como sendo 52311001 – Comércio Varejista de Tecidos, a mesma vende, também, CALÇADOS, mercadorias estas enquadradas no regime de substituição tributária.*”, logo, “*todas as compras das referidas mercadorias quando não vem com o imposto já substituído, o Recorrente realiza a antecipação tributária e recolhe o ICMS devido regularmente, conforme cópias de Notas Fiscais e de DAE, que ora se junta ao processo*”. Alega que a saída subsequente de mercadorias com o imposto pago por substituição tributária não mais existe tributação, e mesmo sendo do seu conhecimento o autuante incluiu os valores de vendas das mesmas na base de cálculo da alegada “*omissão de saída*”, objeto da autuação. Assevera que se o recorrente vende mercadorias tributadas e substituídas, paga em qualquer modalidade, o autuante teria obrigatoriamente de identificar as substituídas e excluí-las dos valores que serviram de base de cálculo para a autuação, o que não foi feito, não podendo subsistir o Auto de Infração. Aduz que o próprio CONSEF tem julgado NULO autos dessa natureza, quando o autuante inclui na infração alegada mercadorias com o ICMS pago por substituição tributária. Argumenta que “*outro erro absurdo do autuante foi a inclusão indevida na Base de Cálculo do imposto por ele apurado no período de janeiro a dezembro de 2003, dos valores que totalizaram no período a importância de R\$42.859,99, referentes a vendas pagas com CARTÃO DE DÉBITO*”. Argúi que “*as vendas pagas nessa modalidade são consideradas à vista, portanto registram-se como sendo pagamentos feitos em dinheiro, por assim considerarem as administradoras de cartões*”, razão pela qual “*não se juntam com pagamentos feitos com cartão de crédito, consideradas vendas a prazo*”, posto que a legislação se refere apenas a cartão de crédito. Entende o recorrente que “*questão como a falta*

*de entrega à Recorrente por parte das administradoras de cartões, dos mesmos extratos dos valores por elas fornecidos à Secretaria da Fazenda, para que pudesse se estabelecer o contraditório não foi considerada no julgamento”, caracterizando-se, com isso, cerceamento do direito de defesa do mesmo. Assevera que devem ser consideradas no julgamento do Recurso ora interposto “as razões da emissão das Notas Fiscais de série D-1, apresentadas na defesa, por serem verdadeiras”. Aduz, ainda, que provou, através de levantamentos, que as suas vendas no período levantado foram superiores aos valores informados à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por instituições financeiras e administradoras de cartões, fato que descharacteriza a presunção legal de ocorrência de operações tributáveis, sem pagamento do imposto. Afirma que a legislação é clara, admitindo a eficácia da presunção de omissão de saídas se os valores de vendas informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito fossem inferiores às vendas do recorrente realizadas no período levantado. Reitera que o julgamento foi ilegal, posto que, no caso específico, não cabe a interpretação da legislação constante do julgamento, estando o seu sentido prático exposto na lei. Entende que somente caberia a autuação se os valores das vendas fossem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. Salienta que o julgador acrescentou os termos cartões de débito, inexistentes no texto legal, para moldar aos interesses do autuante, que incluiu em seu levantamento fiscal valores de vendas à vista, como se fossem pagos com cartões de créditos. Assevera que, na dúvida, deve-se interpretar sempre em favor do Réu. Invoca o art. 112, do CTN, cujo teor transcreve, para o fim de comprovar a sua assertiva. Argui que não houve imparcialidade no julgamento, ressaltando que levantamento fiscal não é da competência do recorrente, mas sim do preposto fiscal, não podendo o julgador simplesmente acatar os argumentos do autuante e dizer que não acata as provas do autuado, atribuindo a esta responsabilidade por levantamento fiscal. Ao final, pugnou pelo provimento do Recurso Voluntário ora interposto, a fim de modificar a Decisão recorrida e julgar nula a ação fiscal, com base nas preliminares levantadas, e. no mérito, requereu a improcedência da autuação.*

Em seu Parecer, a ilustre representante da PGE/PROFIS entende que “*a leitura Z do ECF em comparação com os números fornecidos pelas Adm de Cartões de Crédito apresenta distorções*”, tendo sido “*dada oportunidade ao contribuinte de comprovar por outros meios que efetivamente lançou as vendas por cartões de crédito através outra modalidade (dinheiro/cheque), como alega*”. Prossegue afirmando que “*o recorrente não traz qualquer documento para comprovar que registrava tais vendas como a vista, o que impossibilita a apreciação de sua alegação*”. Aduz que “*a presunção legal prevista no art. 4.º, parágrafo 4.º, da Lei 7.014/96 estabelece que será considerada omissão de saídas tributadas anteriores a divergência entre os valores informados pelas Adm de Cartões de Crédito e os valores indicados pelo contribuinte*”. Salienta que “*não é razoável o raciocínio do recorrente de que devem ser comparados os números apresentados pelas Adm de Cartões de Crédito com os totais de vendas do contribuinte!!!!*”. Manifesta-se argumentando que “*a presunção legal é de saídas anteriores tributadas, portanto, as vendas de calçados omitidas levam à presunção de saídas anteriores tributadas e não saídas anteriores de mercadorias substituídas*”, não “*havendo “correlação entre a mercadoria saída com a presumivelmente omitida anteriormente”*”. Entende, quanto à emissão de notas fiscais D-1, objeto da infração 2, que “*o Recorrente não apresenta razões recursais para tê-las emitido no lugar do cupom fiscal*”, pelo não se pode apreciar o seu pedido. Alega que “*descabe o pedido de interpretação mais favorável ao contribuinte, pois não há dúvidas a serem esclarecidas, o que poderia levar à aplicação do quanto disposto no art. 112 do CTN*”. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto.

#### VOTO (Vencido em relação à infração 1)

Inicialmente, há que se analisar e enfrentar a infração 1, objeto de autuação, concernente à 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.

Compulsando-se os autos, verifica-se, com clareza solar, que se trata de autuação compreendendo o período de janeiro a dezembro do exercício financeiro de 2003.

Nesse sentido, reiterando posicionamento por mim esposado em autuações semelhantes à infração que ora se apresenta, *ex officio*, entendo existir uma preliminar de nulidade que impede o julgamento do mérito do citado item, objeto do Auto de Infração. Senão, vejamos.

Há que se aplicar *in casu* o precedente julgado pela Egrégia 1.<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão n.<sup>º</sup> 0139-11/05, da lavra do eminentíssimo Relator Ciro Roberto Seifert, que decidiu pela nulidade da ação fiscal, referente ao período objeto da presente ação, com espeque nos argumentos a seguir delineados:

*"Para as operações internas, as regras devem ser referendadas mediante a edição de Decreto Estadual, e, por incrível que pareça, o § 7º somente foi acrescentado ao art. 238, do RICMS/97, pela Alteração nº 51 a este Regulamento (Decreto nº 8882, de 20/01/04, DOE de 21/01/04), e só a partir desta data é que se torna possível exigir do contribuinte que indique no Cupom Fiscal o meio de pagamento adotado na operação ou prestação."*

*Também examinei o Decreto n.<sup>º</sup> 7636/99, que disciplinava o uso de ECF antes do RICMS o fazê-lo, e lá nada encontrei que previsse tal obrigação.*

*Os autuantes partiram do cupom redução em 'Z', dado 'venda em cartão de crédito/débito', para efetuar o comparativo com o que fora informado pelas administradoras de cartão de crédito/débito, e, ao encontrarem diferenças, aplicaram o que dispõe o § 4º, do art. 4º, da Lei n.<sup>º</sup> 7.014/96, para utilizar a presunção legal da ocorrência de omissões de saídas tributáveis.*

*Porém, como já dito, apenas a partir de 21-01-2004, o contribuinte passou a ser obrigado a registrar o meio de pagamento, no encerramento das vendas realizadas através de ECF. A contrário senso, vale dizer que até aquela data não existia tal obrigação.*

*Assim, concluo que os autuantes utilizaram uma base de dados – cupom redução 'Z' – não fidedigna, para a comparação que realizaram, por ausência de previsão legal para a sua geração.*

*As únicas comparações possíveis, até a data mencionada, seriam os totais das vendas com os totais informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito, ou operação a operação."*

Destarte, inquinados de vícios insanáveis se apresentam os valores lançados para o período compreendido entre janeiro de 2003 a janeiro de 2004, quando, em função da obrigatoriedade da identificação do meio de pagamento, no equipamento ECF, o ônus da prova passou a ser do contribuinte, devendo, pois, ser julgada NULA a infração 1, objeto de autuação.

Outrossim, no que tange à infração 2, reparo algum, no particular, merece o *decisum* de primeira instância, não havendo como prosperar a tese do recorrente.

Aplica-se ao caso vertente o quanto disposto no art. 238, do RICMS/97, que disciplina o uso de ECF – Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, já transcrito na Decisão recorrida.

Ora, em face da análise da legislação, constata-se, com clareza cristalina, que os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1, por outro meio que não o ECF, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal.

O próprio autuado reconheceu a irregularidade, ou seja, que emitiu notas fiscais de venda a consumidor, consoante os documentos juntados ao PAF, não trazendo, contudo, as provas de que

no período objeto da autuação estava impossibilitado de utilizar o ECF em razão de quedas de energia elétrica, como alegado em sua peça defensória e reiterado em suas razões recursais.

O *onus probandi* de demonstrar que estava impossibilitado de fazer uso do ECF era seu, o que não foi realizado, sendo descabida a alegação de que se trata de empresa enquadrada no regime simplificado de apuração do ICMS.

Assim sendo, subiste a infração 2, devendo ser aplicada a penalidade insculpida em lei e indicada no Auto de Infração, notadamente porque os valores não foram impugnados pelo recorrente.

*Ex positis*, por tudo quanto acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, reformando a R. Decisão recorrida para julgar nula a infração 1, mantendo, por outro lado, a procedência da infração 2, objeto de autuação, ao tempo em que recomendo à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, para que se apure possível diferença de imposto a ser lançada para o período compreendido no item 1, do Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR (Em relação à infração 1)**

Com o devido respeito, divirjo parcialmente do posicionamento externado pelo ilustre relator em seu voto e, inicialmente, afasto a preliminar que foi suscitada de ofício, pois entendo que, desde 01/01/03, por força do disposto no art. 824-E do RICMS-BA/97, os contribuintes usuários de ECF estavam obrigados a indicar, no documento fiscal, o meio de pagamento adotado na operação ou prestação realizada. Portanto, o Acórdão nº 0139-11/05 não pode ser considerado como um precedente válido, pois contradiz a legislação e não reflete o atual entendimento deste CONSEF sobre a matéria.

Adentrando no mérito e abordando inicialmente a infração 1, ressalto que o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 determina que se presuma a ocorrência de operações tributadas sem o pagamento do imposto, quando for constatada a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, ficando ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Apenas quando o contribuinte opera em sua quase totalidade com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária é que este CONSEF tem entendido que o roteiro aplicado não é adequado ao tipo de estabelecimento fiscalizado, julgando o Auto de Infração nulo. Considerando que o recorrente não opera em sua quase totalidade com mercadorias enquadradas na substituição tributária, o argumento recursal não pode ser acolhido. Também ressalto que não há previsão legal ou decisões reiteradas deste CONSEF que respaldem a solicitação recursal para a exclusão da base de cálculo das mercadorias com imposto pago por substituição tributária.

Quanto às vendas efetuadas com cartão de débito, também não procede a alegação recursal, pois, na caracterização da infração em tela, é indiferente se as vendas tenham sido efetuadas a prazo ou à vista. O relevante é que as vendas tenham sido pagas com cartão de crédito e tenham sido informadas pelas administradoras de cartão de crédito ou instituição financeira.

No que tange à entrega dos extratos fornecidos pelas administradoras ao recorrente, entendo que a alegação recursal não merece acolhimento, já que recorrente recebeu, mediante diligência determinada pela Junta de Julgamento, cópia dos extratos anexados ao processo, bem como teve reaberto o prazo de defesa. Portanto, não houve o alegado cerceamento de defesa.

A alegação recursal referente às notas fiscais D-1 também não pode prosperar, pois cabia ao recorrente comprovar que as vendas acobertadas por notas fiscais foram pagas mediante cartão de crédito, o que não foi feito. A interpretação da 3ª JJF sobre o dispositivo que embasa a exigência fiscal está correta, haja vista que, conforme explicado na Decisão recorrida e no opinativo da PGE/PROFIS, não é razoável admitir que o dispositivo legal que embasa a exigência

fiscal determine que sejam confrontados os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito com o total das vendas efetuadas pelo contribuinte.

Pelo exposto, considero que, em relação à infração 1, o lançamento não possui nenhum vício que o inquira de nulidade e que, no mérito, a acusação está caracterizada. Portanto, a Decisão da Primeira Instância está correta e não merece reparo.

Quanto à infração 2, acompanho o entendimento do ilustre relator, pois entendo que a irregularidade está caracterizada e que foi correta a Decisão da Primeira Instância.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à infração 1 e, por unanimidade em relação à infração 2, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206948.0017/04-0, lavrado contra EMERSON R. DA SILVA, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$16.625,42, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, mais a multa de R\$2.462,19, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da citada lei, homologando-se o valor já recolhido.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

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