

PROCESSO - A. I. Nº 102148.0026/04-0  
RECORRENTE - CCA - COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0122-04/05  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 14/09/2006

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0293-12/06**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE EMISSOR CUPOM FISCAL-ECF. **a)** DECLARAÇÃO DE VENDAS PELO CONTRIBUINTE EM VALORES INFERIORES ÀS INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. A declaração de vendas pelo sujeito passivo em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Modificada a Decisão recorrida para adequar a exigência fiscal proporcionalmente às operações que tiveram o imposto pago através do regime normal de apuração. Infração subsistente em parte. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE CUPOM FISCAL DE VENDA À CONSUMIDOR FINAL. MULTA. Somente em casos excepcionais, indicados na norma tributária, o sujeito passivo poderá substituir o cupom fiscal pela nota fiscal de venda a consumidor final e, mesmo assim, o fato deve ser registrado. Infrações não elididas. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria quanto ao mérito. Decisão não unânime quanto à aplicação da proporcionalidade na apuração do valor da base de cálculo.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir ICMS e impor multa nos valores de, respectivamente, R\$5.134,07 e R\$921,94, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. 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 que foi fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.
2. Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado.

O autuado apresentou defesa, solicitando a nulidade ou improcedência da infração 1 e a dispensa da multa referente à infração 2. Na informação fiscal, o autuante manteve a autuação.

O processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF, para que fosse verificado qual o percentual das aquisições de mercadorias tributadas, isentas com fase de tributação encerrada.

Cumprindo o que foi solicitado, preposto da ASTEC informou que as saídas tributadas, nos meses de agosto, setembro e outubro de 2003, foram equivalentes a 23,36%, 31,53% e 26,81%.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0122-04/05, a 4<sup>a</sup> JJF julgou o Auto de Infração Procedente.

Ao proferir o seu voto, a ilustre relatora, abordando a infração 1, afastou a preliminar de nulidade, sob a alegação de que na defesa o próprio defendante anexou ao processo cópia dos documentos fornecidos ao fisco pelas administradoras de cartão de crédito. Disse que o autuado entendeu perfeitamente a acusação que lhe foi feita. Afirmou que as administradoras de cartão de crédito, ao informar as vendas realizadas nessa modalidade, o faz pelo seu valor total. Mencionou que o autuado não atendeu às intimações para apresentar as “Reduções Z” dos dias 1 a 17 de março de 2003. Salientou que cabia ao autuado apresentar as notas fiscais manuais referentes a vendas realizadas através de cartão de crédito, o que não foi feito. Ressaltou que o percentual de mercadorias tributadas comercializadas pelo autuado oscila entre 23,36% e 42,31%.

Quanto à infração 2, a relatora votou pela manutenção da multa indicada no lançamento, por entender que a infração estava caracterizada e que os argumentos defensivos não eram capazes de elidir a acusação.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4<sup>a</sup> JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, referindo-se à infração 1, suscita preliminarmente a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa, alegando que não foram discriminados os valores das vendas efetuadas com cartão de crédito, especialmente para que fosse possível conferir se as diferenças encontradas não advieram, por exemplo, de vendas parceladas. Cita o Acórdão JJF Nº 0399-02/04, onde o relator afirma que naquele processo existia “a possibilidade de terem sido realizadas vendas em várias parcelas, e as administradoras somente terem informado os valores mensais de cada parcela”. Ressalta que esse é apenas um dos motivos que justificam a necessidade do detalhamento das informações fornecidas pelas administradoras de cartão de crédito.

Alega que foram desconsideradas as vendas efetuadas nos dias 01 a 17 de março. Diz que se as “Reduções Z” não foram identificadas, deveria ter sido examinada a contabilidade da empresa, para que pudesse computar todas as vendas realizadas. Aduz que os livros contábeis depõem a seu favor. Diz que cabe aos contribuintes provar a improcedência das acusações que lhes são formuladas, porém cabe à fiscalização provar os lançamentos realizados. Para embasar sua tese, cita um pronunciamento do auditor fiscal José Raimundo Conceição.

Argumenta que comercializa preponderantemente com calçados, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353, inc. II, item “32”, do RICMS-BA. Diz que, nas operações com calçados, o imposto devido já havia sido pago na entrada da mercadoria e, portanto, a fase de tributação já estava encerrada. Para fundamentar a sua argumentação, transcreve trecho do voto proferido no Acórdão JJF Nº 0093-02/05.

Menciona que o ponto de partida da fiscalização não foi um levantamento quantitativo de mercadorias, com a verificação dos estoques, entradas e saídas, onde se pudesse apurar a ocorrência de saídas omitidas. Diz que esse fato acarreta insegurança na acusação e limita o seu direito de defesa.

Solicita a nulidade da autuação, uma vez que no lançamento não consta, de forma clara, circunstaciada e precisa, as informações apresentadas pelas administradoras de cartão de crédito, bem como por inadequação do roteiro de fiscalização em virtude do ramo de atividade do recorrente ser o comércio de calçados. Às fls. 920 a 924, anexa cópia do Acórdão JJF Nº 0093-02/05, que trata de infração idêntica e que foi anulada por inadequação do roteiro de fiscalização.

Quanto à infração 2, explica que os “outros documentos fiscais” citados na autuação são notas fiscais de venda a consumidor, série D-1, de forma que todas as vendas apontadas estavam acobertadas por documento fiscal idôneo para documentar as operações. Reconhece que excepcionalmente fica obrigado a emitir nota fiscal manual, em substituição ao cupom fiscal, em razão do grande fluxo de clientes, da falta de funcionário treinado para operar ECF e de interrupção temporária de energia. Ressalta que todas as vendas estão documentadas e registradas nos livros fiscais, conforme as notas fiscais acostadas ao processo, não havendo qualquer prejuízo ao Estado. Diz que exigir multa, no percentual de 70%, porque foram emitidas

notas fiscais manuais é uma violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade. Cita farta doutrina para embasar sua alegação.

Ao finalizar, o recorrente solicita a reforma do Acórdão JJF Nº 0122-04/05, para que seja anulada a infração 1, e que a infração 2 seja julgada improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 927 e 928, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma, em relação à infração 1, que até a edição do Decreto nº 8.882/04 os contribuintes não estavam obrigados a discriminá-la na memória do ECF o meio de pagamento recebido. Aduz que, como o Decreto nº 8.882/04 só entrou em vigor em janeiro de 2004, a exigência fiscal é improcedente em relação ao período anterior à sua vigência. Ressalta que caso essa questão seja ultrapassada, deve ser mantida a exigência fiscal, pois a diligência realizada pela ASTEC comprovou que a empresa comercializa também com produtos tributados.

Quanto à infração 2, afirma que as razões do recorrente são plausíveis e razoáveis, porém desprovidas de provas capazes de conduzir à sua improcedência. Conclui que a infração está caracterizada, restando à Câmara analisar a redução da multa.

Ao final, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja considerada improcedente a infração 1.

O processo foi convertido em diligência à INFRAZ Bonocô (varejo), para que o autuante atendesse às seguintes solicitações: acostasse aos autos demonstrativos que especificassem as operações efetuadas com cartão de crédito; entregasse ao recorrente cópia desses demonstrativos, concedendo-lhe o prazo de lei para pronunciamento; e, intimasse o recorrente a apresentar as “Reduções Z” referentes ao período de 01 a 17 de março.

Em atendimento à diligência solicitada, o autuante informou à fl. 935 que, depois de infrutíferos contatos verbais com o contribuinte, intimou o recorrente por meio de carta registrada com aviso de recebimento – AR, porém o contribuinte não se pronunciou.

A PGE/PROFIS ratificou o Parecer anterior, opinando pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, a fim de que seja julgado improcedente a infração 1.

O processo foi submetido à nova pauta suplementar, tendo a 2ª CJF decidido enviá-lo em diligência ao autuante, para que fosse complementada a diligência solicitada anteriormente.

Conforme documentos acostados às fls. 948 a 2.126, o autuante complementou a sua diligência, todavia, o recorrente não se pronunciou sobre os novos documentos.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS, foram ratificados os termos dos Pareceres de fls. 927/928 e 941/942, os quais opinaram pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que seja a infração 1 declarada improcedente, mantendo-se a exigência fiscal relativamente à infração 2.

Na sessão de julgamento, o ilustre representante da PGE/PROFIS modificou o entendimento externado nos Pareceres já exarados no processo, passando a opinar pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que no período abrangido pela infração 1 já havia a determinação para que fosse informado no documento fiscal o meio de pagamento da venda efetuada. Ressaltou que o Convênio ECF 01/98, alterado pelo Convênio ECF 02/02, já previa na sua Cláusula Primeira essa obrigatoriedade.

Também na sessão de julgamento, o ilustre conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho suscitou, de ofício, a nulidade da infração 1, por entender que só a partir de 21 de janeiro de 2004 os contribuintes passaram a ser obrigados a informar nos documentos fiscais o meio de pagamento das vendas efetuadas.

#### **VOTO (Vencido quanto à Redução da Base de Cálculo aplicando a Proporcionalidade)**

Trata o presente Recurso Voluntário de duas irregularidades: omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de vendas pagas com cartão de crédito (infração 1) e emissão de nota fiscal D-1 em lugar do cupom fiscal (infração 2).

Em relação à infração 1, o recorrente suscita a nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa, argumentando que não foram discriminados os valores das vendas efetuadas por cartão de crédito. Todavia, esse argumento não pode ser acolhido, uma vez que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito/débito, detalhando o total mensal dos créditos e débito, foram entregues ao recorrente, conforme os documentos de fls. 449 e 452, acostados ao processo pelo próprio recorrente. Além disso, posteriormente, os demonstrativos diários foram entregues ao recorrente mediante diligência, tendo sido concedido ao contribuinte o prazo de lei para pronunciamento.

Como bem explicado pela ilustre relatora da Decisão recorrida, os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito correspondem ao valor total da operação, não havendo a hipótese de vendas realizadas a prazo serem discriminadas mês a mês. Ademais, os extratos mensais enviados pelas administradoras e os boletos de cada operação realizada ficam em poder dos contribuintes, portanto, o recorrente tinha elementos suficientes para exercitar o seu direito de defesa. O posicionamento externado sobre essa matéria pela 2ª JJF no Acórdão JJF Nº 0399-02/04, citado pelo recorrente, trata de uma Decisão de Primeira Instância, passível de reforma, e não reflete o entendimento deste CONSEF sobre a matéria.

Quanto às operações ocorridas no período de 01 a 17 de março, não assiste razão ao recorrente, pois ele foi intimado para apresentar as “Reduções Z” referentes a esse período em 16/08/04 (fl. 8), em 19/08/04 (fl. 9) e em 23/08/04 (fl. 10) e, no entanto, não atendeu às intimações. Visando verificar a veracidade da alegação recursal, o processo foi convertido em diligência, porém, novamente, o recorrente não atendeu à intimação (fls. 935/938). Se havia operações efetuadas com a emissão de cupons fiscais, cabia ao recorrente apresentar as provas, o que não foi feito.

Não acolho a alegação de que as mercadorias comercializadas tinham, preponderantemente, o imposto pago por antecipação tributária. Esse meu posicionamento está baseado no resultado da diligência efetuada pela ASTEC, que comprovou a comercialização de mercadorias tributadas normalmente, em percentuais superiores a 20%. Também ressalto que não há previsão legal para que o imposto seja apurado proporcionalmente às saídas tributadas, uma vez que o dispositivo legal que embasou a autuação diz que a irregularidade constatada autoriza *a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção*. Assim, entendo que adotar a “teoria da proporcionalidade” seria ir além do determinado pelo legislador, decidindo a lide contra expressa determinação legal. Ademais, a “teoria da proporcionalidade” nos leva a supor que contribuintes omitam operações referentes a saídas de mercadorias isentas ou não-tributadas pelo ICMS, o que considero um contra-senso.

Quanto à alegação de que deveria ter sido feito um levantamento quantitativo de estoque para que pudesse ser detectada a ocorrência de omissão de saídas, o argumento recursal não tem fundamento, pois diversos outros roteiros de auditoria fiscal também podem detectar omissão de saídas de mercadorias. Dessa forma, não se pode considerar que o roteiro de auditoria fiscal era inadequado ao ramo de atividade do recorrente e, do mesmo modo, não pode o recorrente ter o mesmo tratamento que foi dado no Acórdão JJF Nº 0093-02/05.

No que tange à preliminar de nulidade referente à falta de previsão legal para que se discriminasse no documento fiscal a forma de pagamento da venda efetuada, ressalto que, mesmo antes do advento do Decreto nº 8.882/04, o art. 824-E, do RICMS-BA, já previa que “a impressão de Comprovante de Crédito ou Débito referente ao pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou de débito realizado por meio de transferência eletrônica de fundos deverá ocorrer no ECF”. Por seu turno, o § 3º do mesmo artigo previa que “o contribuinte que receber como meio de pagamento cartão de crédito ou de débito deverá informar no anverso do respectivo comprovante, nos casos em que o comprovante não seja impresso no ECF, o tipo e o número do documento fiscal vinculado à operação ou prestação”.

Em face do acima comentado, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente, pois, no lançamento, não há nenhum vício capaz de inquirir de nulidade a exigência fiscal.

Quanto ao mérito da infração 1, observo que o recorrente não prova a improcedência da presunção legal que embasou a autuação, conforme bem demonstrado na Decisão recorrida.

Pelo exposto, considero que a infração está caracterizada e que, portanto, foi correta a Decisão recorrida, a qual não merece qualquer reparo.

Relativamente à infração 2, constato que o descumprimento da obrigação tributária acessória de emitir cupom fiscal nas operações destinadas a consumidores finais está materialmente comprovado nos autos (fls. 72 a 418). As alegações de que o movimento de clientes era muito grande, que faltava funcionário habilitado para operar ECF, que houve falta de energia elétrica, etc. não elidem a infração e, além disso, tais alegações não restaram comprovadas nos autos.

A multa que foi aplicada é a legalmente prevista para a irregularidade, não cabendo a esse órgão analisar se ela é justa ou não. Efetivamente, pode esse colegiado reduzir ou cancelar a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, nos termos do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Todavia, entendo que nos autos não está comprovado que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação e que não tenha implicado falta de recolhimento do imposto.

Em face do acima comentado, considero que a Decisão recorrida está perfeita e não merece reparos.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, homologando a Decisão recorrida.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à Redução da Base de Cálculo aplicando a Proporcionalidade)**

Esta Câmara de Julgamento Fiscal tem considerado de grande importância em casos semelhantes o fato de que o uso de outros Roteiros de Fiscalização possibilitariam um conhecimento mais aproximado da realidade. A diligência realizada pela ASTEC proporcionou o conhecimento da natureza tributária das mercadorias bem como da sua proporção em relação às regularmente tributadas e às tributadas por antecipação. Tomando como base os dados fornecidos pelo INC (Informações do Contribuinte) constantes dos sistemas informatizados da SEFAZ, foi possível identificar-se a quantidade de mercadorias tributadas por antecipação, podendo assim ser excluídas do montante inicialmente encontrado pelo autuante. Observo que se é possível detectarmos alguns equívocos do contribuinte usando para isto uma espécie de roteiro por presunção, mais próximo da realidade seria a utilização de um roteiro de fiscalização de estoque. Possíveis erros que poderiam macular este tipo de levantamento alcançaria quaisquer outros. Não sendo justificativa para não usá-lo. Ademais ao nos aproximarmos da realidade o fazemos também na aplicação concreta da norma. Se, temos como fazer esta aproximação demonstrando que grande parte das mercadorias não seriam ou já teriam sido tributadas, porque não fazê-lo? E este raciocínio nos leva a uma melhor aplicação da norma do ICMS, pois a incidência do tributo recairia exclusivamente naquelas mercadorias que estavam sujeitas a tributação e não o foram.

Ouso, portanto, discordar, neste item, do Sr. relator, e voto no sentido de que nos meses de agosto, setembro e outubro de 2003 tenham seus valores alterados para que a apuração do débito ocorra de forma proporcional às operações tributadas, conforme consta no Parecer da ASTEC e demonstrativo abaixo, observando que em relação aos meses de fevereiro e março/03 o valor do débito permanece inalterado, pois nestes meses as operações foram com base em tributação normal.

#### **SAÍDAS - INFRAÇÃO 1**

MÊS	TRIBUTADAS	OUTRAS	SOMA	% TRIBUT.	OMISSÃO	B. DE CÁLCULO	ICMS DEVIDO
FEV	-	-	-	100%	5.199,41	5.199,41	883,90
MAR	-	-	-	100%	7.770,94	7.770,94	1.321,06
AGO	7.355,53	31.486,69	38.842,22	18,94%	1.222,64	231,57	39,36
SET	7.378,21	23.396,35	30.774,56	23,97%	11.668,58	2.796,96	475,48
OUT	8.102,62	30.224,68	38.327,30	21,14%	4.338,82	917,22	155,92
TOTAL	22.836,36	85.107,72	107.944,08		17.230,04	16.916,10	2.875,72

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à aplicação da proporcionalidade, e, em decisão por maioria quanto ao mérito, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0026/04-0**, lavrado contra **CCA – COMÉRCIO DE CALÇADOS E ACESSÓRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.875,72**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$921,94**, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da referida lei, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito): Conselheiros Helcônio de Souza Almeida e Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Quanto ao mérito): Conselheiros Bento Luiz Freire Villa-Nova, Nelson Antonio Daiha Filho e Fauze Midlej.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Aplicação da Proporcionalidade): Conselheiros Helcônio de Souza Almeida e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Álvaro Barreto Vieira

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2006.

TOSLTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à Aplicação da Proporcionalidade)

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – VOTO VENCEDOR (Quanto à Aplicação da Proporcionalidade)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS