

**PROCESSO** - A.I. Nº. 130076.0007/07-6  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO O BARATÃO DA ILHA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0332-03/07  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 20/05/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0101-11/09

**EMENTA:** ICMS. 1. VENDAS EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Legalmente presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que ocorreu de forma parcial, conforme constatado através de diligência, na qual adotou a proporcionalidade às operações sujeitas ao ICMS. Infração subsistente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS EM LUGAR DE CUPONS FISCAIS NAS VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação à época previa a multa de 5% do valor da operação ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitisse outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado, salvo em decorrência de sinistro ou razões técnicas. Infração reconhecida pelo recorrente, o qual pede cancelamento ou redução da multa. Aplica-se a multa de 2%, prevista no art. 42, XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 10.847/07, por ser mais benigna, com base no art. 106, II, “c” do CTN. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento. Indeferida a diligência requerida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0332-03/07 da 3ª JJF, que decidiu pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para exigir ICMS, no valor total de R\$19.540,97, em decorrência da constatação de omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, relativo a todos os meses de 2006, como também para impor a multa de R\$12.618,97, por ter o contribuinte emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado, em todos os meses de 2006.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, sob o entendimento de que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais e encontra-se revestido de todos os pressupostos de validação do processo.

No mérito, quanto à infração 1, aduziu a JJF que a exigência se baseia na presunção legal prevista no artigo 2º, § 3º, VI do RICMS-BA, e, neste caso, inverte-se o ônus da prova, sendo assegurado ao sujeito passivo a comprovação da improcedência da autuação. Salienta que o demonstrativo acostado aos autos pelo autuante, à folha 09, indica vendas com cartão de crédito no valor de R\$217.121,79, no exercício de 2006, e o saldo sem registros de vendas na leitura da Redução “Z” do autuado, resultando em imposto devido no valor de R\$19.540,96, já concedido o crédito fiscal de 8%. Ainda constatou a JJF que o autuado não acostou aos autos as provas necessárias para elidir a acusação fiscal, nos termos do artigo 123 do RPAF, a exemplo de: cópias dos boletos emitidos pelas Administradoras de Cartões, acompanhados dos respectivos documentos fiscais (cupons fiscais e notas fiscais). Assim, manteve a exigência fiscal.

Com relação à infração 2, constatou a JJF que, igualmente, o autuado não comprovou a ocorrência de intervenção técnica no equipamento ECF, e o autuante acostou à folha 16, extrato do Sistema INC da SEFAZ, sem qualquer indicação da existência de intervenção que configurasse a falta de uso do ECF. Também não juntou aos autos as cópias das notas fiscais com natureza da operação “simples remessa” arguida por ele como não tributadas.

Quanto ao argumento defensivo da utilização da mesma base de cálculo para ambas as infrações, aduziu a JJF que o autuante elaborou demonstrativo às folhas 12/15, discriminando os valores das notas fiscais utilizadas pelo contribuinte em lugar do cupom fiscal e as folhas 09/10 os valores relativos às vendas com cartões de crédito/débito, informado pelas administradoras. Assim, entendeu a Decisão recorrida que não está comprovado nos autos, que o valor da infração 01 está contido na infração 2. Manteve a exigência fiscal.

No Recurso Voluntário, às fls. 290 a 297 dos autos, o recorrente, preliminarmente, requer a nulidade do Processo Administrativo Fiscal e da Decisão recorrida, sob a alegação de que o demonstrativo (fls. 13 a 15), onde se relaciona as notas fiscais emitidas pelo contribuinte, inexplicavelmente, não teve numeradas e rubricadas as suas folhas, na forma preconizada pelo art. 12 do RPAF. Aduz, também, que tal “demonstrativo”, do qual sequer teve ciência e cuja situação irregular nos autos é evidente, cerceando o seu direito de defesa, influiu decisivamente no julgamento procedido pelo *a quo*, o que, segundo o recorrente, leva à imperiosa necessidade de ser declarada a nulidade do processo, como também do próprio julgamento.

No mérito, o recorrente invoca todas as fundamentações já expostas em sua defesa, como se transcritas em seu Recurso Voluntário, a saber:

- No levantamento fiscal, relativo à infração 1, não considerou qualquer valor, como venda com cartão de crédito, pois 80% a 90% das vendas são realizadas mediante esta modalidade.
- Salienta que a presunção somente poderá ser caracterizada quando os valores das vendas são inferiores aos informados pela administradora. Acrescenta que tais valores montam em R\$3.638,47, conforme demonstrativo à fl. 147, ficando evidente que estes valores são ínfimos em relação ao período *sub judice*.
- Aduz que outro fato de extrema relevância é que os valores das operações com cartões de créditos encontram-se devidamente assentados no livro Caixa, cuja cópia acosta ao PAF.
- Com relação à infração 2 diz que o autuante considerou o total das saídas anuais como base de cálculo desta autuação, incluindo os valores de R\$ 2.160,00 de janeiro de 2006 e R\$ 240,00 de junho de 2006, correspondentes a simples remessa emitidas em Nota Fiscal série única de nºs 34129, 34280 e 53258, deixando de considerar as informações contidas no livro Termo de Ocorrência, justificando o uso da nota fiscal em substituição ao cupom fiscal.

- Sustenta que o autuante utilizou a mesma base de cálculo para as duas infrações, penalizando duplamente a empresa, além do valor da autuação ser extremamente elevado por se tratar de uma microempresa.

Quanto às razões recursais, propriamente ditas, relativamente à infração 1, o recorrente sustenta que:

- A exigência fiscal, salvo comprovada demonstração de omissão de saídas de mercadorias, que não existe, estaria restrita única e exclusivamente à exigência de caráter formal pela não emissão dos referidos cupons fiscais, uma vez que as vendas foram efetuadas e registradas. Aduz o recorrente que a ocorrência de saldo sem registro de vendas na leitura Z, não leva, em absoluto, à constatação de que todas as operações efetuadas pela modalidade de cartão de crédito/débito tenham sido omitidas em seus livros fiscais, como acatado pela JJF. Salienta o recorrente que o órgão julgador esqueceu, o quanto afirmado pelo autuante em sua informação fiscal, de que “*o autuado nem mesmo utilizava ECF*”, e sim Nota Fiscal, muito embora obrigado estivesse a fazê-lo, pelo que foi penalizado com multa de 5%, conforme infração 2. Defende que a presunção formulada refere-se à diferença entre o *quantum* informado pela Administradora de Cartão durante o exercício e o valor lançado pelo contribuinte no mesmo exercício. Requer diligência para constatação de sua alegação.
- Caso não acatadas as razões recursais expendidas, necessária se faz à aplicação da proporcionalidade entre as operações, nos termos da Instrução Normativa nº 56/2007, que estabelece novos critérios para a determinação da base de cálculo nos casos de tributos lançados *ex officio*, em apuração de omissão presumida de saídas de mercadorias, sempre que o contribuinte realize operações tributadas, isenta e outras.
- Quanto à infração 2, o recorrente apesar de reconhecer a infração cometida, ao utilizar nota fiscal em lugar do cupom fiscal, aduz havê-la feito por motivos prementes na ocasião, porém sem jamais deixar de cumprir com suas obrigações no que tange ao pagamento do imposto, não implicando tal ato em qualquer prática de dolo, fraude ou simulação. Dessa forma, requer o recorrente seja a multa cancelada ou reduzida, por motivo de justiça fiscal.

Por fim, requer que seja julgado nulo o Auto de Infração ou, caso assim não entenda, julgue-o improcedente, inerente à infração 1, cancelando ou reduzindo a multa aplicada, relativa à infração 2.

O Parecer PGE/PROFIS, às fls. 470 e 471, entende que o PAF deveria ser convertido em diligência a fim de ser fornecido ao recorrente cópia do levantamento de notas fiscais de saídas (fls. 13/15), que embasou a autuação fiscal, como também com o fito de ser computado o percentual de saídas tributadas pelo contribuinte, no período autuado, e com base nisso ser exigido o ICMS presumidamente omitido, o que foi acolhido por esta 1<sup>a</sup> CJF.

Através do Parecer ASTEC nº. 223/2008, às fls. 475 e 476 dos autos, se concluiu que, após aplicação do percentual relativo às aquisições de mercadorias tributadas sobre o montante exigido na infração 1, passa o débito fiscal de ICMS devido de R\$19.540,46 para R\$13.853,82, conforme demonstrado, de cujo teor foi dado ciência ao autuante e ao recorrente, os quais não se manifestaram.

A PGE/PROFIS, às fls. 584 e 585 dos autos, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, visto que acata o Parecer da ASTEC que determina novo valor para a infração 1. Em relação à infração 2, o opinativo concorda com a Decisão recorrida, quando afirma não haver prova de intervenção no ECF que justificasse sua suspensão e emissão de notas fiscais. Destaca que a dispensa ou redução da multa por tal infração é de competência do CONSEF. Finalmente, em relação à preliminar de nulidade arguida, a PGE/PROFIS considera que o Auto de Infração foi lavrado no mais inteiro rigor formal e o presente PAF segue seu trâmite esculpido nas regras processuais cabíveis.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS decorrente da presunção legal de ocorrência de operações de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito/débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, como também para exigir a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória, por ter o contribuinte emitido outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, nas situações em que está obrigado.

Inicialmente, indefiro a preliminar de nulidade do Processo Administrativo Fiscal e da Decisão recorrida, arguida pelo recorrente, sob a alegação de que não teve ciência do demonstrativo que embasa a infração 2, cujo demonstrativo não teve suas folhas numeradas e rubricadas, cerceando o seu direito de defesa, haja vista que o aludido demonstrativo influiu decisivamente no julgamento procedido.

Observo que o citado documento encontra-se encartado aos autos e o fato de não ter suas folhas numeradas e rubricadas no processo em nada prejudicou o pleno exercício do direito de defesa do sujeito passivo, o qual nada alegou a esse respeito em sua impugnação ao Auto de Infração, o que vale dizer que resta prejudicada qualquer alegação de supressão de instância posteriormente formulada pelo contribuinte, pois, como a prefacial não foi arguida na impugnação, não poderia a JJJ sobre ela se manifestar. Também não há de prosperar a alegação de não ter tido ciência do demonstrativo, pois, à fl. 142 dos autos, quando da sua defesa, o próprio contribuinte demonstra que tomou conhecimento de todo o seu teor, ao alegar que o autuante considerou o total das saídas anuais para a base de cálculo da infração 2, do que se conclui que o levantamento fiscal, de fls. 13 a 15 dos autos, coincide em dados com o livro Registro de Saídas do próprio autuado (fls. 119 a 138), conforme bem ressaltado no Parecer da ASTEC. Por derradeiro, no Recurso Voluntário, à fl. 295, o próprio recorrente reconhece a infração cometida de utilizar nota fiscal em lugar de cupom fiscal. Logo inexiste o alegado cerceamento do direito de defesa.

No mérito, em relação à primeira infração, cabe ao contribuinte o ônus da prova da improcedência da presunção legal, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, “*in verbis*”:

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

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

A legislação impõe ao contribuinte, usuário de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), efetuar o controle das vendas por modalidade para que fosse possível confrontar os dados fornecidos pelas administradoras de cartões, consoante determina o art. 238, § 7º, do RICMS, conforme abaixo transcrito:

*Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal...*

*§ 7º Deverá ser indicado no Cupom Fiscal o meio de pagamento adotado na operação ou prestação.*

Assim, da interpretação dos textos legais acima, se conclui que a legislação específica prevê ocorrido o fato gerador do ICMS quando os valores de vendas, em tal modalidade, forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, ensejando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pela constatação de diferença entre o valor total de vendas sob a modalidade de pagamento com cartão de crédito/débito, constante na Redução “Z” do ECF, e os valores informados pelas administradoras

de cartões de crédito/débito, cuja alíquota é a prevista no art. 50, I, “a”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, por se tratar da alíquota genérica a operações internas.

Tal conclusão é lógica, pois não se pode fazer comparações entre modalidades diferentes de pagamentos, uma vez que não se devem comparar as diversas modalidades de vendas, realizadas: em espécie, em cheque, em ticket, etc., com uma única modalidade de pagamento, isto é em cartão de crédito ou de débito fornecida pelas instituições e administradoras, uma vez que só devemos comparar coisas iguais, logo é cristalino que “os valores de vendas” a que a legislação se refere são relativos às vendas com cartão de crédito ou de débito, os quais serão confrontados com “os valores de vendas” de igual espécie, ou seja, os informados pelas financeiras.

Devo salientar que o contribuinte recebeu os Relatórios TEF diários e por operação, de forma a possibilitá-lo fazer o confronto dos valores consignados em seus documentos fiscais com as informações prestadas pelas administradoras de cartões de débito/crédito, possibilitando o pleno exercício do seu direito de defesa. Assim, caberia ao sujeito passivo demonstrar a vinculação do valor e da data da operação de venda, consignados nas notas fiscais, com a receita de venda através da modalidade de cartão de crédito/débito, fornecida pelas instituições financeiras, anexando aos autos cópia do documento fiscal, o que possibilitaria a análise quanto à exclusão do valor efetivamente comprovado e oferecido à tributação.

Em consequência, suas alegações de que: “...80% a 90% das vendas são realizadas com cartão de crédito...” ou “A exigência fiscal, salvo comprovada demonstração de omissão de saídas de mercadorias, que não existe, estaria restrita única e exclusivamente à exigência de caráter formal pela não emissão dos referidos cupons fiscais”, tornam-se impertinentes, uma vez que não foram comprovadas documentalmente, conforme acima explicitado. Logo, não cabe razão ao recorrente, pois a ação fiscal está conforme a previsão legal, cabendo ao contribuinte o ônus da prova de sua alegação, ou seja, provar a improcedência da presunção legal, o que não ocorreu, motivo pelo qual também indefiro a diligência requerida neste sentido.

Quanto à aplicação da proporcionalidade às operações com mercadorias tributadas, consoante Instrução Normativa nº 56/07, através do Parecer ASTEC nº. 223/08, às fls. 475 e 476 do PAF, se apurou os percentuais mensais das operações com mercadorias tributadas, os quais aplicados sobre os débitos mensais exigidos na infração 1, remanesceu o montante de R\$13.853,84, conforme demonstrado à fl. 477 dos autos, do que foi dada ciência ao sujeito passivo, o qual permaneceu silente. Diante de tal constatação, acato o resultado apurado, tacitamente aceito pelo recorrente, para modificar a Decisão recorrida.

No tocante à infração 2, quanto à alegação de que o autuante utilizou a mesma base de cálculo para as duas infrações, penalizando duplamente a empresa, observo que tal entendimento está equivocado, pois a base de cálculo da primeira infração é a diferença entre as receitas de vendas com cartão de crédito/débito informadas pelas instituições financeiras e declaradas pelo contribuinte. Já a base de cálculo para a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, relativa à infração 2, é o montante de vendas realizadas através de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, em situações em que estava obrigado, cuja multa aplicada está prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “h”, da Lei nº 7.014/96, a qual é específica ao caso concreto, decorrente da não observância das regras contidas no art. 824-B e no art. 238, § 2º, do RICMS.

Inerente ao pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada, acato para modificar a multa imputada a este item, visto que o art.42, XIII-A, alínea “h” da Lei nº 7.014/96 foi alterada pela Lei nº 10.847/07, reduzindo-se o percentual de multa de 5% para 2%, percentual este que deverá ser aplicado a este lançamento de ofício, em obediência ao princípio da retroatividade da norma mais benigna, inserta no art. 106, II, “c”, do CTN, o que resulta no montante de R\$5.047,60. Modificada a Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida quanto às duas infrações, tendo a infração 1, remanescido o débito de

R\$13.853,84 (fl. 477), após aplicação da proporcionalidade, e a infração 2, o débito de R\$5.047,60, após aplicação da multa de 2%, o débito fica com a seguinte configuração:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 1							
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Base de Cálculo	Alíq. (%)	Multa	ICMS Julgado (JJF)	ICMS Julgado (CJF)
1	31/01/2006	09/02/2006	8.599,70	17	70	1.461,95	1.140,11
2	28/02/2006	09/03/2006	8.695,58	17	70	1.478,25	1.068,18
3	31/03/2006	09/04/2006	8.100,11	17	70	1.377,02	1.025,53
4	30/04/2006	09/05/2006	8.372,76	17	70	1.423,37	1.119,27
5	31/05/2006	09/06/2006	8.579,76	17	70	1.458,56	763,01
6	30/06/2006	09/07/2006	10.511,47	17	70	1.786,95	1.166,93
7	31/07/2006	09/08/2006	9.114,29	17	70	1.549,43	1.059,09
8	31/08/2006	09/09/2006	9.557,17	17	70	1.624,72	1.202,17
9	30/09/2006	09/10/2006	11.216,17	17	70	1.906,75	1.193,29
10	31/10/2006	09/11/2006	9.165,64	17	70	1.558,16	1.104,03
11	30/11/2006	09/12/2006	9.955,29	17	70	1.692,40	1.243,04
12	31/12/2006	09/01/2007	13.078,88	17	70	2.223,41	1.769,19
<b>TOTAL</b>			<b>114.946,82</b>			<b>19.540,96</b>	<b>13.853,84</b>

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 2							
Seq.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Base de Cálculo	Multa %	ICMS Julgado (JJF)	ICMS Julgado (CJF)	
1	31/01/2006	09/02/2006	21.526,09	2	1.076,30	430,52	
2	28/02/2006	09/03/2006	20.236,85	2	1.011,84	404,74	
3	31/03/2006	09/04/2006	17.174,81	2	858,74	343,50	
4	30/04/2006	09/05/2006	18.072,10	2	903,60	361,44	
5	31/05/2006	09/06/2006	20.171,70	2	1.008,58	403,43	
6	30/06/2006	09/07/2006	23.058,71	2	1.152,93	461,17	
7	31/07/2006	09/08/2006	20.170,12	2	1.008,50	403,40	
8	31/08/2006	09/09/2006	20.831,49	2	1.041,57	416,63	
9	30/09/2006	09/10/2006	23.535,68	2	1.176,78	470,71	
10	31/10/2006	09/11/2006	19.702,42	2	985,12	394,05	
11	30/11/2006	09/12/2006	21.214,84	2	1.060,74	424,30	
12	31/12/2006	09/01/2007	26.685,49	2	1.334,27	533,71	
<b>TOTAL</b>			<b>252.380,30</b>			<b>12.618,99</b>	<b>5.047,60</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 130076.0007/07-6, lavrado contra **SUPERMERCADO O BARATÃO DA ILHA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.853,84**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$5.047,60**, reduzida para 2%, de acordo com o art. 2º, V, da Lei nº 10.847/07, que alterou o art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº 7.014/96, por ser mais benéfica, em conformidade com o art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ANGELY MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS