

**A. I. N °.** - 206922.0011/08-5  
**AUTUADO** - LEANDRO PEREIRA DE CARVALHO  
**AUTUANTE** - MARCOS LOPES COSTA SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 23.04.09

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF Nº 0050-05/09**

**EMENTA. ICMS. 1.** CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração elidida com provas de pagamento dos seus valores em denúncia espontânea. **2.** DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL EM LUGAR DAQUELE DECORRENTE DO USO DO ECF. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. A legislação tributária estadual determina que os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações. O não atendimento resulta na aplicação de multa sobre o valor das operações, ao contribuinte usuário de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento nas situações em que está obrigado. Infração subsistente, com adequação da multa para 2%, conforme modificação introduzida pela Lei nº 10.847/07, em face da retroatividade benéfica da lei. Não acolhidas as alegações de nulidade e indeferido o pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 26/06/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 14.243,64 e aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 2.977,83, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento efetuado através de cartão de crédito ou de débito em valor inferior àquele fornecido por instituições financeiras e administradoras dos referidos cartões, nos meses março a dezembro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 14.243,64, acrescido da multa de 70%, conforme demonstrativos de fl. 13;

02 – emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que estava obrigado, nos meses janeiro a dezembro de 2006, sendo aplicada a multa 5% sobre o valor das operações, que resultou no valor de R\$ 2.977,83.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 38 a 42, admitindo que a diferença apurada na Infração 01 estaria correta se ela já não tivesse feito denuncia espontânea e parcelado seu pagamento. Diz que isto ocorreu em 09 de janeiro de 2008, conforme demonstrado nas DMA'S originais, DMA'S retificadoras e nos livros fiscais de entrada, saída e apuração de ICMS, documentos que anexa, com os valores da diferenças de Cartões de Crédito e Débito apuradas e lançados a débito de imposto. Acrescenta que como possuía crédito de imposto referente às compras e Antecipação Parcial, foi feita apuração mês a mês, conforme documento que anexa, gerando no final um débito no montante de R\$20.835,80, que parcelou na forma do relatório que também anexa.

Em virtude do que expõe, em relação à Infração 01 ainda reconhece como devido o valor de R\$216,88, referente ao mês de setembro/2006, conforme demonstrativo que elabora.

Quanto a emitir outros documentos fiscais em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado (Infração 02), diz que emitiu NF D1, pois como o produto vendido tem garantia prolongada e alguns consumidores não aceitam o cupom fiscal como documento hábil da compra, emitiu nota fiscal D1 para acompanhar a mercadoria, mas salienta que registrou tais notas na escrita fiscal e como não houve dolo, contesta a autuação e pede a improcedência da infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 133 e 134, contestando as alegações defensivas concernentes à infração 01, aduzindo que o problema estaria na informação de fl. 40, que a “a empresa possuía crédito de imposto referente às compras e antecipações parciais”.

Aduz ter constatado na DMA retificadora de janeiro de 2006, transmitida em 09/11/2007, que anexa, na apuração do imposto, a existência de um crédito de R\$25.136,49 a título de outros créditos, cuja origem entende desconhecida e não comprovada na ação fiscal, a partir do qual se chegou ao saldo credor de março de 2006 e utilizado pelo contribuinte para fins de apuração do débito da denúncia espontânea cujo pagamento parcelou.

Informa que, como o contribuinte era empresa de pequeno porte em 2005 e não tinha direito a aproveitar crédito de antecipação parcial e não informou a origem dos outros créditos, mantém o valor inscrito na Infração 01.

Quanto à Infração 02, em virtude da alteração nº 99, Decreto nº 10.840, de 18/01/2008, na alínea “h” do inciso XIII-A do caput do art. 915 do RICMS/97, que reduziu o percentual da multa de 5% para 2%, apresenta novo demonstrativo dessa infração cujo valor passa de R\$2977,83 para R\$ 1.191,14.

Conhecendo a Informação Fiscal, à fl. 147 o contribuinte volta aos autos informando que o crédito de R\$25.136,49 refere-se a crédito de estoque em razão do seu desenquadramento do SIMBAHIA em 01/01/2006 em conformidade com o Decreto nº 9.760 de 18/01/2006, inciso XIII, e art. 408-B do RICMS/BA, tendo, para isso, levantado o estoque conforme documento que anexa.

Quanto à Infração 02, a reconhece procedente informando ela ter sido objeto de parcelamento na forma da legislação.

À fl. 213 o autuante presta nova Informação Fiscal dizendo que o contribuinte apresentou novos documentos relacionados à Infração 01 que comprovam a origem do saldo credor que anteriormente questionou. Informa que também constatou nas DMA's retificadoras de novembro e dezembro de 2006, valores superiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito e débito constantes da planilha de fl. 13 e utilizada pelo autuado para fins de cálculo de apuração de débito em denúncia espontânea conforme o anexo III, fl. 124, e pagamento parcelado.

Finalizando, diz que em face das comprovações do contribuinte conclui que os débitos apurados na Infração 01 no período março a outubro de 2006 não existem e os relativos a novembro e dezembro de 2006 foram apresentados em denúncia espontânea, conforme anexo III, fl. 124.

## **VOTO**

Na presente ação fiscal foi exigido ICMS por omissão de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento de vendas com pagamentos realizados através de cartão de crédito e débito em valor inferior ao fornecido pelas administradoras dos referidos cartões e por instituições financeiras, bem como foi aplicada multa pela emissão de notas fiscais em substituição a cupons fiscais, em decorrência do uso de equipamento de controle fiscal.

Constato que na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 39 do RPAF/99. Ademais, foram entregues ao sujeito passivo todos os papéis de trabalho que originaram a autuação, bem como os relatórios TEF-diário conforme recibo de fl. 10, tendo sido descritas com clareza as infrações que estão fundamentadas em demonstrativos elaborados com base na documentação fiscal e nas informações coletadas da leitura do equipamento emissor de cupom fiscal do sujeito passivo, assim como nos dados fornecidos pelas administradoras dos cartões de crédito/débito, tendo sido determinado, com segurança, a infração e o infrator.

No mérito, verifico que na infração 01 o autuante atribuiu ao contribuinte a falta de recolhimento de ICMS, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Assim, considerando o resultado do levantamento realizado, o autuante presumiu ter ocorrido omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, baseado na previsão contida no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

*“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”.*

No caso em tela, observo que o próprio contribuinte expressamente na peça de defesa (fl.40) reconhece corretas as diferenças apuradas na Infração 01. Entretanto, alega que apenas restaria devido o valor de R\$216,88, relativo ao mês de setembro de 2006, tendo em vista que os demais valores foram pagos antes da lavratura deste Auto de Infração por denúncia espontânea, cujo demonstrativo do imposto faz constar na fl. 124 desses autos.

Não havendo mais discussão quanto à diferença de faturamento apontada na infração, a controvérsia agora se restringe à correspondência da denúncia espontânea com os valores apurados na infração.

Na Informação Fiscal de fl. 133, ainda não analisando tal correspondência, o autuante alertou que o problema estava no crédito fiscal que o contribuinte disse possuir, o qual declarou de origem desconhecida e não comprovada, e que constou da planilha de apuração do imposto objeto da denúncia, já que os valores relativos às entradas e entradas correspondem aos constantes nos livros e DMA's constantes dos autos.

Ao conhecer a Informação Fiscal, o autuado veio aos autos e apresentou novos documentos com intuito de provar a legal origem do crédito fiscal questionado pelo autuante.

Acolhendo as provas relacionadas à procedência do crédito fiscal lançado na planilha de apuração do imposto denunciado, na nova Informação Fiscal de fl. 213, o autuante concluiu que nada mais restaria devido na Infração 01.

Passo então a analisar o fato.

a) Quanto à Denúncia espontânea:

De início, por não conterem elementos identificadores a exemplo de nºs de protocolo, da própria denúncia espontânea, os documentos arrolados pelo contribuinte às fls. 124 a 127, não demonstram a formalização da denúncia e não há nos autos prova de recolhimento da parcela

inicial do seu parcelamento como supõe o requerimento de fl. 126 que, por sinal, não indica a quantidade de parcelas. Por outro lado, o Sistema de Informações da SEFAZ não identifica elementos que certifique a materialização da Denúncia Espontânea que o autuado informa.

b) Quanto à correspondência do ICMS devido apurado na Denúncia Espontânea com o exigido no presente Auto de Infração:

Ora, ainda que provada a existência da Denúncia Espontânea, o objeto deste auto a ela é estranho. Nada tem haver com ICMS devido apurado na denúncia, senão vejamos.

A presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada neste auto é fruto de confronto de informações de fontes distintas de uma mesma grandeza que independe da forma de apuração de imposto a que o contribuinte está submetido, se no regime SIMBAHIA ou Regime de Apuração Normal. A grandeza é: operações de saídas de mercadorias cujo meio de pagamento foi cartão de crédito ou débito, cujas fontes são valores autorizados ao contribuinte e informados pelas administradoras como prevê o art. 824-W do RICMS/97 *versus* valores das vendas cujo meio de pagamento foi cartão de crédito/débito apurados da memória dos equipamentos emissores de cupom fiscal via registros na Redução Z em face da obrigatoria identificação prevista no §7º do art. 238 do RICMS/97. Portanto, tanto o fornecimento das informações ao fisco pelas administradoras que é autorizado pelo contribuinte quanto à obrigação de identificação do meio de pagamento está previsto na legislação. Ora, registros corretamente efetuados, não há presunção de omissão porque não haveria diferença entre as informações por decorrem da mesma grandeza.

Obviamente, como a presunção de omissão de saídas acusada é relativa pode ser elidida pelo contribuinte mediante provas documentais. Portanto, em caso de irregularidades por indevidas identificações de meio de pagamento em documentos fiscais cabe ao contribuinte provar os possíveis equívocos.

O art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação. No caso em tela, observo que o contribuinte exerceu seu direito de ampla defesa, mas não carreu ao processo prova da não materialidade da infração.

Assim, tendo em vista que a defesa desta infração se prende a argüir correspondência de ICMS apurado em denúncia espontânea antes da lavratura deste auto e considerando que nos autos não há prova da formalização da denúncia e nem tampouco há correspondência de objeto com o ICMS apurado neste auto, entendo subsistente a Infração 01.

Quanto à infração 02, a tenho que analisar à luz da legislação pertinente. Neste aspecto, a obrigatoriedade da emissão do cupom fiscal encontra-se prevista no RICMS/97, nos artigos 824-B e 238 do RICMS/BA.

No que se refere à essa infração, inicialmente o contribuinte admitiu emissão de NF D1 em venda de mercadoria com garantia prolongada a pedido do consumidor que não aceitava o cupom fiscal como documento hábil da compra, mas que registrou tais notas na escrita fiscal.

Nos termos dos artigos 824-B, *caput* do RICMS/97, que transcrevo abaixo, os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias ou prestarem serviços a não contribuintes do ICMS devem utilizar equipamento emissor de cupom fiscal para documentar tais operações ou prestações. Esta é a situação do autuado, ou seja, usuário obrigatório de ECF.

*“Art. 824-B. Os contribuintes do ICMS que realizarem vendas de mercadorias ou prestações de serviços a não contribuintes desse imposto deverão utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações ou prestações.”*

O mesmo RICMS/BA estabelece no artigo 238, nos seus incisos, alíneas e parágrafos, os procedimentos que devem ser observados pelo contribuinte usuário de ECF, inclusive, quando emite Nota Fiscal de Venda a Consumidor, série D-1 e Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, por solicitação dos clientes, conforme transcrito abaixo:

*“Art. 238. O contribuinte obrigado a utilizar equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) emitirá o Cupom Fiscal, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou o Bilhete de Passagem por meio deste equipamento, nas operações ou prestações destinadas a não contribuinte do ICMS, observada a natureza da operação ou prestação, podendo também ser emitido, em relação a mesma operação e/ou prestação:*

*I - a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, se a Legislação Federal dispuser desta forma;*

*II - a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do adquirente dos bens.*

*§ 1º Nas hipóteses previstas nos incisos I e II, a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF, deverá ser anexado à via fixa do documento fiscal emitido, no qual será consignado o número seqüencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF.*

*§ 2º Quando não for possível a emissão de documento fiscal por meio do ECF, em decorrência de sinistro ou razões técnicas, serão emitidos de forma manual, datilográfica ou eletrônica, a Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou o Bilhete de Passagem, observada a natureza da operação ou prestação.*

*§ 3º O cancelamento de Cupom Fiscal, Nota Fiscal de Venda a Consumidor ou Bilhete de Passagem, emitido ou em emissão poderá ser feito no próprio ECF, caso em que os documentos originais deverão ser armazenados junto à Redução Z emitida para as respectivas operações ou prestações, sendo que a não conservação dos originais dos documentos cancelados ou de cancelamentos faculta ao fisco a presunção de cancelamento indevido, ficando sujeito ao pagamento do imposto devido na operação ou prestação e às penalidades previstas na legislação.*

*§ 4º No caso emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor em ECF para cancelamento de Nota Fiscal de Venda a Consumidor anterior, aquela deverá ser emitida em jogo de formulário em branco.*

*§ 5º O documento fiscal emitido em ECF não poderá ser retido pelo emitente, sendo permitida, contudo, a retenção de cupom adicional ao Cupom Fiscal, emitido para este fim.”*

Conforme se conclui da leitura do inciso II e § 1º do artigo 238 acima transcrito, no caso de emissão de nota fiscal de venda a consumidor ou nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, quando houver solicitação do cliente, o contribuinte usuário de ECF, obrigatoriamente deverá juntar a 1ª via do documento fiscal emitido no ECF – cupom fiscal – à via fixa da nota fiscal emitida, na qual deverá ser consignado o número seqüencial atribuído ao equipamento emissor de cupom fiscal e o número do cupom fiscal. Tendo em vista que a juntada da 1ª via constitui-se numa imposição, isto significa que a comprovação efetiva da operação ocorre quando obedecida a determinação regulamentar referida, havendo, nesse caso, a necessidade de uma perfeita identificação da operação, tanto para preservar o contribuinte quando fiscalizado quanto ao erário estadual, para evitar qualquer risco ou prejuízo.

Não resta nenhuma dúvida de que, caso o contribuinte tivesse observado as disposições regulamentares acima reportadas, elidiria a acusação fiscal com a comprovação através da 1ª via do cupom fiscal anexada à via fixa da Nota Fiscal correspondente.

Pela análise desses dispositivos regulamentares, constato que o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal somente está autorizado a emitir 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 encontrar impedido de emitir o cupom fiscal, o que não ficou evidenciado nos autos.

Conforme explicitado acima, quando solicitado pelo adquirente das mercadorias, o contribuinte usuário de equipamento emissor de cupom fiscal pode emitir nota fiscal, porém, neste caso, deve ser emitido, concomitantemente, o cupom fiscal e anexado à via fixa do documento fiscal

emitido, no qual será consignado o número seqüencial atribuído ao ECF no estabelecimento e o número do documento fiscal emitido no ECF.

Verifico que o próprio autuado reconheceu a irregularidade, isto é, que emitiu notas fiscais quando deveria ter-se utilizado do equipamento ECF, todavia não trouxe provas de que o procedimento adotado estava de acordo com a disposição regulamentar. Assim, entendo que a Infração 02 está devidamente caracterizada.

Entretanto, saliento que a multa específica para esta infração, prevista no artigo 42, inciso XIII-A, alínea “h” da Lei nº. 7.014/96, que consistia em 5% sobre os valores das operações ou prestações de serviço realizadas sem a emissão do documento decorrente do uso do ECF, foi alterada para 2% através da Lei nº 10.847, de 27/11/2007, com efeitos a partir de 28/11/2007, ajuste este, inclusive, já efetuado pelo autuante nos valores dessa infração por ocasião da Informação Fiscal, conforme demonstrativo de débito constante na fl. 134, cujo valor para R\$1.191,14 e foi reconhecido como devido pelo autuado na sua manifestação de fl. 148. Assim, a infração 02 está devidamente caracterizada, porém, adequando-se a penalidade com fulcro no art.106, II “C” do CTN.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206922.0011/08-5**, lavrado contra **LEANDRO PEREIRA DE CARVALHO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$14.243,64**, 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 da obrigação acessória no valor de **R\$1.191,14**, prevista no inciso XIII-A, alínea “h” do artigo e Lei acima citados, com a redação dada pela Lei nº 10.847/07, e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2009.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – JULGADOR