



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

Contencioso Administrativo Tributário
Conselho de Recursos Tributários
2ª Câmara de Julgamento

Resolução Nº 232 /2019

Sessão: 86ª Sessão Ordinária de 18 de novembro de 2019

Processo Nº 1/4205/2017

Auto de Infração Nº: 1/201703680

Recorrente: MICHEL ABOU ASLY & CIA LTDA – 069846235

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Leilson Oliveira Cunha

EMENTA: ICMS. Falta de Emissão de Documento Fiscal. Diferença a maior do montante de operações de vendas a cartão informadas da Redução Z em face das informações prestadas pelas administradoras de cartão. Inocorrência da infração por não comprovação.

1. Possibilidade legal de utilização do levantamento fiscal de comparativo das informações de vendas a cartão registradas na Redução “Z” X Informações de operações prestadas ao fisco pelas Administradoras de Cartão, nos termos do caput, §§ 1º e 3º, I do art.1º da Norma de Execução 03/2019; art. 871 e art. 878, § 11º, I, ambos do RICMS; art. 67 da Lei 15.614/14; art. 195 do CTN. 2. a) Valores contidos na redução “Z” referente às vendas por cartão em menor monta que os valores informados pelas Administradoras de Cartão. b) Total de vendas escrituradas na EFD em maior montante que o total de vendas a cartão constantes nas reduções “Z” e c) Valor total de vendas escrituradas na EFD superior aos valores informados de operações a cartão pelas administradoras de cartão de crédito 3. Se impõe intimação ao contribuinte para apresentar outros documentos fiscais, que não cupom fiscal, vinculadas às vendas a cartão quando da utilização do cruzamento Redução “Z” X Informações das Administradoras de Cartão, se verificado montante a maior nos valores informados pelas companhias administradoras em relação às operações de cartão constantes nas reduções “Z” e ante os valores de vendas informados na EFD serem superiores aos valores fixados na Redução “Z” referente às operações com cartões.. 4. Ausente o termo de intimação para tanto e dada a não investigação pela agente do fisco no sentido de verificar possível emissão de documentos fiscais outros que não cupom fiscal para as vendas a cartão, apontadas como diferenças e, por conseguinte, de não emissão de documento fiscal, não se trazendo elementos indubitáveis e probatórios do ilícito tributário, violando-se o disposto no art. 88 da Lei 15.614/14, não restando evidenciada a infração. 5. Recurso Ordinário conhecido e provido. 6. Auto de Infração **Improcedente** por unanimidade nos termos do voto do relator e da manifestação oral representante da Procuradoria Geral do Estado.

Palavra Chave: ICMS. Falta de Recolhimento. Redução Z. Diferenças. Cartão de Crédito. Improcedente.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, EM OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO ACOBERTADA POR NOTA FISCAL MODELO 1 OU 1A, NFE, NFVC SERIE "D" OU CUPOM FISCAL. O ESTABELECIMENTO COMERCIAL VAREJISTA DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO E ACESSÓRIOS DEIXOU DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL DE VENDAS EFETUADAS COM CARTÃO DE CREDITO/DEBITO EM JANEIRO A DEZEMBRO DE 2015. DETECTADO ATRAVÉS DO COMPARATIVO ENTRE TEF RZ X TEF ADMINISTRADORAS, UMA OMISSÃO DE VENDAS R\$ 359.709,15.

Auto de infração com imposto fixado em R\$ 61.150,55 (sessenta e um mil, cento e cinquenta reais e cinquenta e cinco centavos) e multa de R\$ 107.912,74 (cento e sete mil, novecentos e doze reais e setenta e quatro centavos). Artigos infringidos: 127, 169, 174, 176-A e 177 todos do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, III, B da Lei 12.670/96. Período da infração 01 a 12/2015. Base de Cálculo: R\$ 359.709,15.

Nas informações complementares, a auditora fiscal consigna que ao comparar os valores das vendas com cartão de crédito /débito registrados pelo contribuinte nas Reduções Z versus valores TEF declarados pelas Administradoras de cartão de crédito/débito enviados a SEFAZ/CE, do período de janeiro a dezembro de 2015, identificou em todos os meses de 2015 que os valores das vendas com cartão foram superiores aos das Reduções Z, conseqüentemente, havendo vendas com cartão sem emissão de documentos fiscais, resultando numa omissão de vendas. Esclarece, ainda, que em razão do contribuinte ter retificado várias vezes suas EFD/2015, sendo a última retificação dias antes da emissão do Termo de Início 2017.04290, a fim de deixar os valores das saídas nas EFD mensais de 2015 superiores aos valores TEF declarados pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito, com o fito de esconder a omissão de vendas, reverteu o cruzamento de dados de TEF ADMINISTRADORA X EFD SAÍDAS 2015, para TEF REDUÇÃO Z versus TEF ADMINISTRADORAS 2015. Complementa, ao final, que consultando ao sistema RECEITA/SEFAZ não verificou nenhum pagamento adicional em razão das retificações efetuadas.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação tendo a autoridade julgadora de 1ª instância afastado as razões da impugnação e decidido pela procedência da autuação com base nos arts.127, 169, 174, 176-A e 177 do Dec. 24.569/97.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que resumidamente consigna:

- a) Nulidade da autuação e decisão recorrida por falta de clareza;
- b) O agente fiscal leva a crer que para apurar a infração cruzou as informações constantes nas reduções "Z" apresentadas e as informações constantes nos relatórios apresentados pelas empresas administradoras de cartão de crédito, no entanto não fora isso o ocorrido, dado que analisando-se o valor da infração apurado de R\$ 359.709,15 (base de cálculo); os valores declarados na EFD no total de R\$



721.944,42, os valores constantes nas informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito, no total de R\$ 665.968,86; e os valores constantes nas reduções "Z", no total de R\$ 362.235,27, constata-se facilmente que o cruzamento se deu pelo total das vendas informadas na EFD e o total das vendas constantes nas reduções Z, quando se subtrai os valores das referidas reduções da EFD;

- c) Caso tivesse sido utilizado o cruzamento entre as informações da TEF Administradoras x TEF RZ se chegaria ao valor de R\$ 303.733,59 diferente do valor apurado.
- d) Assim, não resta dúvida pela falta de clareza da autuação ocasionando cerceamento ao direito de defesa, entendendo a Autuada que a infração havia decorrido do cruzamento entre as informações constantes na EFD X as informações constantes nas reduções "Z", tendo o julgador singular entendido que a autuação ocorrera com base no cruzamento entre as informações das administradoras de cartão de crédito/débito X as informações constantes nas reduções "Z";
- e) No mérito, alega que de uma simples análise do total das vendas escrituradas na EFD (R\$ 721.944,42), do total das vendas em cartão de crédito constantes na redução "Z" (R\$ 362.235,27), deixa evidente que não existe qualquer infração, ressaltando que todo o ICMS apurado na EFD fora devidamente recolhido em 2015;
- f) Que caso se entenda que o cruzamento realizado pela fiscalização não fora correto, uma vez que o correto seria o cruzamento entre a EFD e as informações prestadas pelas empresas administradoras de cartão de crédito, ainda assim não estaria configurada qualquer infração, porque o valor total escriturado na EFD (R\$ 721.944,42) também é superior ao valor informado pelas administradoras de cartão de crédito (R\$ 665.968,86).
- g) Que caso se entenda que o cruzamento correto seria entre as informações da TEF Administradoras X TEF Redução Z, a infração não procederia porque o cruzamento entre as informações constantes na TEF-RZ e TEF Administradoras não é suficiente para comprovar a presunção de infração de venda de mercadoria sem a emissão do correspondente documento fiscal, dado que a Norma de Execução 03/11, em seu art. 1º, § 1º, não permite tal cruzamento;
- h) Requer perícia, fixando questionamentos a serem respondidos;
- i) Ao final, requer a nulidade da autuação e, no mérito, a improcedência da autuação.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta inicialmente afirmando que nada impede o contribuinte de antes de iniciada a ação fiscal fazer retificações de sua escrituração fiscal digital. Aduz que nos termos do § 1º do art. 1º da Norma de Execução nº 03/11 que os valores das operações de vendas de mercadorias ou prestações de serviços declarados pelo contribuinte do imposto compreendem os arquivos eletrônicos transmitidos e incorporados aos respectivos bancos de dados: DIEF, EFD, PGDAS e DASN, daí compreende que a diferença deve ser resultante do confronto entre os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito e os valores declarados pela empresa nos citados arquivos eletrônicos (DIEF, EFD, PGDAS, DASN). Evidencia que para fins de comprovação dos pagamentos efetuados por meio de cartão de crédito/débito para a empresa são considerados não somente as reduções "Z", mas também a Nota Fiscal de Venda ao Consumidor-NFVC, Nota Fiscal Eletrônica/Nfe, Nota Fiscal modelo 1 ou 1 A, Notas Fiscais de serviços e os documentos do art. 127 do Dec. 24.569/97 e assiná-la que a



empresa apresentou várias notas fiscais de vendas a consumidor emitidas no período fiscalizado as quais não foram levadas em consideração pela autoridade fiscal e, ademais, que os valores constantes das operações TEF informadas pelas administradoras de cartão coincidem com os valores informados no campo "saídas para o estado" da EFD, inexistindo diferença a ser apontada como determina a Norma de Execução nº 3/2011. Nesse sentido, se manifesta pela nulidade vez que o agente fiscal fez o confronto entre a TEF redução "Z" e TEF administradoras de crédito, que não encontra amparo na norma de execução.

O Parecer queda-se acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Em apertada síntese, é o que se relata.



VOTO DO RELATOR

Conforme se compreende da autuação, reside acusação fiscal de falta de emissão de documento fiscal de vendas efetuadas com cartão de crédito/débito no período de janeiro a dezembro de 2015, detectado através do comparativo entre as informações contidas nas reduções "Z" quando cotejadas com as informações enviadas ao fisco pelas Administradoras de Cartão de Crédito/Débito.

Adentrando-se na questão meritória, ressaltamos que a técnica fiscal empreendida na apuração da referida ação de cotejo entre as informações de vendas a cartão contidas nas reduções "Z" em face das informações de vendas prestadas pelas administradoras de Cartão de Crédito/Débito, encontra amparo nos §§ 1º e 3º da Norma de Execução 03/2019, que abaixo se transcreve.

Art. 1º Estabelecer os procedimentos a serem observados pelos agentes fiscais para a constituição do crédito tributário, decorrente da constatação de diferença entre os valores das operações de vendas de mercadorias e prestações de serviços sujeitos ao ICMS declarados por contribuintes do imposto em confronto com os valores informados pelas empresas Administradoras de Cartões de Crédito ou de Cartões de Débito, ou Similares, relativos às transações comerciais utilizando-se esta modalidade de pagamento. (GN)

§ 1º Para os efeitos desta Norma de Execução, os valores das operações de vendas de mercadorias ou prestações de serviços declarados por contribuintes do imposto, a que se refere o caput deste artigo, compreendem os arquivos eletrônicos a seguir elencados, transmitidos e incorporados aos seus respectivos bancos de dados:

- I - Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIEF);
- II - Escrituração Fiscal Digital (EFD);
- III - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (PGDAS);
- IV - Declaração Anual do Simples Nacional (DASN).

(...)

§ 3º Para fins de comprovação dos pagamentos efetuados por meio de cartão de crédito ou de cartão de débito, conforme o caso, serão considerados, os seguintes documentos:

- I - Reduções "Z" dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECF);
- II - Notas Fiscais de Venda ao Consumidor - NFVC;
- III - Nota Fiscal Eletrônica - NFe;
- IV - Nota Fiscal Modelo 1 ou 1A;



V - Notas Fiscais de Serviços;

VI - Documentos fiscais elencados no art. 127 do Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, aplicáveis ao caso.

Denota-se, ante o arcabouço jurídico acima exposto, permissivo para utilização da Redução "Z", em face das informações de operações de vendas a cartão crédito/débito, como instrumento fiscal de averiguação de falta de emissão de documentos fiscais. Nessa linha de ideias, observa-se que as informações contidas de vendas a cartão sintetizadas na Redução "Z" obedecem ao disposto no caput do art. 1º da Norma de Execução 03/2019, dado que evidenciam ocorrência de operações de vendas de mercadorias e prestações de serviços sujeitos ao ICMS amparadas pela emissão de cupom fiscal, que são declaradas pelos contribuintes em sua escrita fiscal (EFD), possibilitando confronto com os valores informados pelas empresas Administradoras de Cartões de Crédito ou de Débito. Ainda, a acrescentar que a mencionada Redução "Z", nos termos do inciso I do § 11º do art. 878 do RICMS se perfectibiliza como documento fiscal de controle e, assim considerado, desbordaria da razoabilidade e lógica a impossibilidade de sua utilização para efeitos de comparação com dados informados pelas administradoras de cartão. Ademais, diga-se, se encontra também fixado como elemento de prova, tanto ao contribuinte quanto ao fisco, na forma preconizada no inciso I do § 3º do citado art. 1º da referida norma de execução. Assim não fosse, vale dizer se somente se permitisse sua utilização (redução Z) como elemento de prova em favor do sujeito passivo, estaria a citada norma de execução a malferir o princípio da isonomia e o disposto no art. 195 do Código Tributário Nacional, que expressamente comanda não ter aplicação qualquer disposição legal excludente ou limitativa ao fisco do direito de examinar livros, documentos, arquivos, dentre outros, dos contribuintes. Não se olvide, de mais a mais, o disposto no art. 67 da Lei 15.614/14 ao referir que mesmo fixada uma determinada forma – conforme caput do art. 1º da NE 03/19, no caso presente cotejo entre operações de vendas de mercadorias a cartão contidas nos documentos fiscais e as informações repassadas pelas companhias administradoras – restará considerado como válido o ato o qual realizado de outra forma alcance a finalidade pretendida, materializando o princípio da instrumentalidade. Ou seja, se através desse levantamento (Redução Z x Informações da Administradora de Cartão) se puder comprovar infração de não emissão de documento fiscal, mesmo que não previsto na norma – a qual se argumenta somente por amor ao debate já que previsto implicitamente no caput do multicitado art. 1º – atenderia ao princípio da legalidade nos termos do art. 871 do Dec. 24.569/97. Com efeito, não resulta vedação alguma na utilização da técnica de comparativo dos dados contidos de operações de vendas a cartão na Redução "Z" em face das informações prestadas pelas administradoras ao Fisco.

Torna-se imperioso ressaltar alguns aspectos relevantes do presente caso em lide. Em primeiro plano observa-se que os valores contidos nas reduções "Z" de operações de vendas a cartão se encontravam em montante menor (R\$ 362.235,27) que os valores informados pelas administradoras de cartão no período fiscalizado (R\$ 665.968,86). De outro turno, o total de vendas escrituradas na EFD se afigura em maior monta (R\$ 721.944,42) que o total de vendas a cartão constantes nas reduções "Z" (R\$ 362.235,27). Em terceira observação, denota-se também que o valor total de vendas escrituradas na EFD





(R\$ 721.944,42) se afigura superior ao valor informado de operações a cartão pelas administradoras de cartão de crédito (R\$ 665.968,86).

Face a essas referências, à auditora fiscal, ao utilizar o comparativo entre as informações de operações de vendas de mercadorias a cartão contidas nas leituras de reduções "Z" ante as informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito – estando os valores de operações de vendas escrituradas no SPED/EFD em montante superior ao montante informado pelas companhias administradoras no período fiscalizado – se impunha a necessária cautela a ser materializada em intimação ao contribuinte para que realizasse justificativas das diferenças apuradas entre suas operações declaradas nas reduções "Z" e suas transações via cartão de crédito/débito informadas pelas administradoras ao fisco, mediante vinculação das operações de vendas a cartão, não objeto de emissão de cupom fiscal, e as respectivas notas fiscais (NF1, NFe, NFVC) emitidas dado que, à evidência, torna-se possível a ocorrência de vendas de mercadorias por cartão de crédito/débito sem a emissão de cupom fiscal, daí não constar na Redução "Z", mas amparada por outro tipo de documento fiscal, tais e quais os anteriormente citados. A falta dessa intimação não permite presunção pelo auditor do fisco de que a diferença resultante entre o montante de vendas a cartão fixado na Redução "Z" e aquele informado ao fisco pelas Administradoras de cartão se revista de falta de emissão de documento fiscal, tendo em vista a perfeita possibilidade de emissão de outro tipo de documento fiscal que acobertaria a referida operação de venda por cartão de crédito ou débito. Não há previsão legal presuntiva nesse sentido.

No caso em tela, se a recorrente intimada a tanto não produzisse provas em face da diferença apurada pela agente do fisco, mediante vinculação, nos termos do inciso III da cláusula segunda do Convênio ECF 01/98, de notas fiscais com as respectivas operações de vendas a cartão, tão somente nessa condição é que resultaria em omissão de saída/venda pela não emissão de documento fiscal, razão da não comprovação de emissão de documento fiscal. Portanto ausente o termo de intimação para tanto, dada a não investigação pela agente do fisco no sentido de verificar possível emissão de documentos fiscais outros que não cupom fiscal para as vendas a cartão, apontadas como diferenças e por conseguinte de não emissão de documento fiscal, e ante o fato de auditora fiscal não trazer elementos indubitáveis e probatórios de sorte a sustentar a infração apontada na acusação fiscal, em violação ao disposto no art. 88 da Lei 15.614/14, resulta em entendimento de não comprovação da conduta ilícita evidenciada na autuação.

De mais a mais, diga-se que o contribuinte trouxe aos autos inúmeras notas fiscais nesse sentido, a qual é significativa de exemplo a Nota Fiscal de Venda a Consumidor nº 14410 de 14/01/15, no valor de R\$ 241,98, que se configura no mesmo valor apontado como diferença a maior, no citado dia, conforme planilha de fls. 348, no cruzamento operado Redução "Z" x TEF ADMINISTRADORAS, de sorte a evidenciar inexistência de diferença suscetível de autuação. É fácil de se notar, pois, a insubsistência da diferença apontada como falta de emissão de documento fiscal, porquanto a venda a cartão fora objeto de emissão de nota fiscal de consumidor.

Sem embargo, pelo antes delineado, não vejo provas suficientes conduzidas pela atuante de sorte a caracterizar a infração apontada na acusação fiscal. Nessa senda, deixo

de apreciar, por entendê-la prejudicada, a preliminar de nulidade da autuação nos termos do § 9º do art.84 da Lei 15.614/14.

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe dar provimento decidindo-se pela **IMPROCEDÊNCIA** do feito fiscal nos termos deste voto.


É como voto.

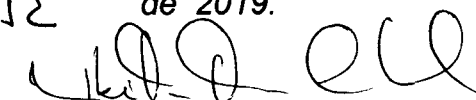
DECISÃO


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: MICHEL ABOU ASLY & CIA LTDA – 069846235 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.


A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário, dar-lhe provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar **improcedente** a acusação fiscal, tendo em vista que as provas trazidas aos autos pela fiscalização não são suficientes para comprovar a infração denunciada, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com a manifestação oral do representante da Procuradoria Geral do Estado. Registre-se que a nulidade arguida pela contribuinte e sugerida no Parecer da Assessoria Processual Tributária não foi apreciada com base no que dispõe o art. 84, § 9º, da Lei nº 15.614/2014. Estiveram presentes para sustentação oral os representantes legais da Recorrente, Dr. Felipe Braga e Dr. Daniel Colares.

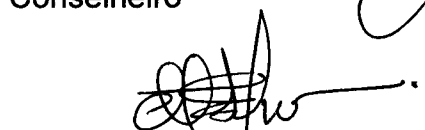
SALA DA SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 04 de 12 de 2019.


Francisco José Oliveira Silva
Presidente



Ubiratan Ferreira de Andrade
Procurador do Estado
Em 04/12/2019



Henrique José Leal Jereissati
Conselheiro


Marcos Mota de Paula Cavalcante
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


José Alexandre Goiana de Andrade
Conselheiro