

Procuradoria Geral do Estado

# Meios Eletrônicos de Combate à Sonegação Fiscal Informações em Mandado de Segurança

Margarida Maria Pereira Soares

Prêmio “O Estado em Juízo”

2009

Série  
Estudos



**CEPGE**

CENTRO DE ESTUDOS DA PROCURADORIA  
GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO





# **GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**JOSÉ SERRA**  
Governador do Estado

**MARCOS FÁBIO DE OLIVEIRA NUSDEO**  
Procurador Geral do Estado

**MARCELO DE AQUINO**  
Procurador Geral do Estado Adjunto

**CARMEN LÚCIA BRANDÃO**  
Procuradora do Estado Chefe de Gabinete

**CARLOS JOSÉ TEIXEIRA DE TOLEDO**  
Procurador do Estado  
Chefe do Centro de Estudos





**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**

**MEIOS ELETRÔNICOS DE COMBATE  
À SONEGAÇÃO FISCAL  
INFORMAÇÕES EM MANDADO DE SEGURANÇA**

Margarida Maria Pereira Soares

Prêmio “O Estado em Juízo”

2009

Série Estudos n. 18



**CEPGE**

CENTRO DE ESTUDOS DA PROCURADORIA  
GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

## **CENTRO DE ESTUDOS**

### **Procurador do Estado Chefe**

Carlos José Teixeira de Toledo

### **Assessoria**

João Carlos Pietropaulo, José Luiz Souza de Moraes e Roberto Ramos

## **ESCOLA SUPERIOR DA PGE**

### **Diretora**

Patricia Ulson Pizarro Werner

### **Vice-Diretora**

Marily Diniz do Amaral Chaves

### **Comissão Julgadora do Prêmio “O Estado em Juízo” 2009**

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Walter Piva Rodrigues e Paulo Sérgio Domingues.

### **Redação e Correspondência**

Serviço de Divulgação do Centro de Estudos

da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo

Procurador responsável José Luiz Souza de Moraes

Rua Pamplona, 227, 4º andar, CEP 01405-902 – São Paulo – SP, Tels: (11) 3286-7027 e 3286-7024, e-mail <servicodivulgacao@pge.sp.gov.br>

Soares, Margarida Maria Pereira

Meios eletrônicos de combate à sonegação fiscal: informações em mandado de segurança / Margarida Maria Pereira Soares. – São Paulo : Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2010.

53 p. ; 23 cm. – (Série Estudos n. 18).

Tese laureada com o Prêmio “O Estado em Juízo” 2009.

1. Finanças públicas 2. Sonegação Fiscal – Combate – Meios eletrônicos I. Título.

CDD 341.5359

CDU 336.2.04

**PROCURADORIA GERAL  
DO ESTADO DE SÃO PAULO  
Centro de Estudos**

**SÉRIE ESTUDOS**  
Volumes Publicados

1. Direito Tributário: conferências
2. Ação Direta do Controle da Constitucionalidade das Leis Municipais em Tese
3. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, São Paulo, 1980
4. Seminário sobre a Execução da Dívida Ativa, n. 2, São Paulo, 1981
5. Prêmio “O Estado em Juízo” - 1983
6. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” - 1984
7. Prêmio “O Estado em Juízo” - 1985
8. Prêmio “O Estado em Juízo” - 1991
9. Plano Estratégico de Informatização da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo 1992/93
10. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” - 1992
11. Direitos Humanos: Construção da Liberdade e da Igualdade
12. Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
13. Sistema Interamericano de Proteção dos Direitos Humanos: Legislação e Jurisprudência
14. Direitos Humanos no Cotidiano Jurídico
15. Prêmio “O Estado em Juízo” - 2003
16. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2004
17. Prêmio “Procuradoria Geral do Estado” – 2008



## SUMÁRIO

Apresentação.....	11
1. Informações em mandado de segurança, elaboradas em nome do Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária .....	15
2. Sentença denegatória da ordem .....	43
3. Acórdão mantendo sentença de primeiro grau.....	49



## APRESENTAÇÃO

Desde sua instituição, há cerca de vinte e cinco anos, a Procuradoria Geral do Estado tem tido a satisfação e o orgulho de outorgar o tradicional Prêmio “O Estado em Juízo” aos Procuradores que, dentre os muitos que se encontram na trincheira da defesa do interesse público, se destacam pela excelência de seus esforços e pela importância dos resultados alcançados em sua lida diária.

Esse reconhecimento, realizado por intermédio de comissão formada por renomados juristas, não integrantes da Carreira de Procurador do Estado, dá aos laureados a certeza incondicional de que seu trabalho foi desempenhado à altura das aspirações e necessidades do povo paulista.

Na premiação referente ao ano de 2009, o trabalho escolhido foi a peça de informações em mandado de segurança elaborada pela Procuradora do Estado Margarida Maria Pereira Soares, classificada na Procuradoria Fiscal. O trabalho premiado foi escolhido por decisão unânime da Comissão Julgadora, constituída pelos ilustres Doutores Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Paulo Sérgio Domingues e Walter Piva Rodrigues – julgamento esse que é por si só um galardão para a premiada.

Convém discorrer um pouco sobre o trabalho premiado, de maneira a compreender sua importância para o Estado de São Paulo.

A Fazenda Pública Estadual, no intuito de arrecadar os tributos devidos, tão necessários à realização das políticas públicas, é obrigada a acompanhar a evolução da tecnologia e das práticas empregadas no comércio e na indústria. Em razão dessa necessidade, foi editado o Decreto n. 43.312, de 13 de julho de 1998, que tornou obrigatório para parte dos estabelecimentos varejistas a adoção do equipamento denominado Emissor de Cupom Fiscal (ECF). O referido diploma exigia também que, no caso do uso do sistema denominado – Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) – tecnologia hoje largamente empregada para realização dos pagamentos,

por meio de cartões de débito ou crédito – houvesse a integração entre o terminal de TEF com o Emissor de Cupom Fiscal.

Apesar da legislação haver concedido um largo prazo para a adaptação dos estabelecimentos comerciais – até dezembro de 2000 –, entidades de defesa do interesse dos comerciantes ingressaram com mandado de segurança coletivo, visando a evitar a imposição de sanções aos estabelecimentos que não estivessem cumprindo a normativa estadual.

Ressalte-se que o afastamento desse sistema de fiscalização e combate à sonegação importaria em um prejuízo de R\$ 873.000.000,00 (oitocentos e setenta e três milhões de reais), conforme estimativa da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda.

Não obstante o vultoso prejuízo aos cofres públicos, o Juízo de primeiro grau concedeu liminar às entidades impetrantes. Felizmente, tal decisão foi oportunamente revertida, por meio de pedido de suspensão também minutado pela procuradora premiada.

Por conta do excelente trabalho desenvolvido, tanto nas informações prestadas pela autoridade coatora, quanto pelo pedido de suspensão dos efeitos da liminar, a Doutora Margarida Maria Pereira Soares recebeu, à ocasião, um elogio formal do Procurador Geral Adjunto, Doutor José do Carmo Mendes Júnior, à ocasião respondendo pelo expediente da Procuradoria Geral do Estado.

O trabalho desenvolvido repercutiu grandemente nos meios de comunicação, dado o vulto dos interesses econômicos confrontados – vide, por exemplo, matérias publicadas no *Diário Comércio e Indústria* (12 mar. 2004, p. A3-A4), *Diário de São Paulo* (14 mar. 2004, p. 34), *Gazeta Mercantil* (12 mar. 2004, p. A15), *Valor Econômico* (12 mar. 2004, p. E1), *Folha de S. Paulo* (12 mar. 2004, p. B1) e *Agora São Paulo* (12 mar. 2004, p. A5).

Não obstante essa repercussão, curioso observar que, pelas características próprias do procedimento mandamental, as informações são sempre

assinadas pela autoridade impetrada, não obstante o mérito de seu desenvolvimento se deva quase sempre ao trabalho dos Procuradores do Estado.

Com essa premiação, portanto, faz-se o reconhecimento do trabalho daqueles que, muitas vezes de forma anônima, defendem de forma aguerrida e competente os interesses da população deste Estado.

Que o trabalho desenvolvido pela Doutora Margarida Maria Pereira Soares seja um estímulo para que todos nós, integrantes da Procuradoria Geral do Estado, busquemos em nosso labor o aprimoramento constante, de olhos sempre postos na defesa do interesse público.

**MARCOS FÁBIO DE OLIVEIRA NUSDEO**  
Procurador Geral do Estado



# **1. INFORMAÇÕES EM MANDADO DE SEGURANÇA, ELABORADAS EM NOME DO DIRETOR DA DIRETORIA EXECUTIVA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

São Paulo, 12 de março de 2004.

Meritíssimo Juiz:

Em atenção ao Ofício n. 103/2004, expedido em 1º de março p.p., nos autos do mandado de segurança requerido por Associação Comercial de São Paulo e Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo – Facesp (Processo n. 77/04/053.04.001798-5) e por mim recebido no dia 4 deste mesmo mês, na qualidade de Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária, autoridade expressamente indicada como co-atora, cumpre-me prestar as informações requisitadas como seguem.

A Associação e a Federação supramencionadas impetraram o mandado de segurança identificado, pleiteando a concessão da segurança para afastar toda a legislação que obriga seus associados à emissão de documento fiscal mediante o Emissor de Cupom Fiscal (ECF), sob a alegação de que tais atos normativos estão eivados de diversas inconstitucionalidades.

Nos termos desse pedido, e sob os mesmos argumentos, mediante aditamento, pleitearam sua ampliação para que a segurança alcançasse também a legislação que exige a integração do sistema de pagamento efetuado por meio de cartão de crédito ou débito em conta, também conhecido como Transferência Eletrônica de Fundos (TEF), ao equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

A medida liminar foi concedida para afastar tais comandos normativos e, por conseguinte, os atos administrativos fiscalizatórios que, nele embasados, puniriam quem não estivesse fazendo uso do equipamento Emissor

de Cupom Fiscal (ECF) ou não estivesse com o sistema de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) integrado ao Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

A questão posta sob discussão judicial, apesar da aparente complexidade, é de rara singeleza, e o sensacionalismo posto na exordial, que chega a atribuir à Administração Tributária a pecha de ter como norteador de seus atos o “princípio tributário da avareza” não esconde a plena legalidade e constitucionalidade da exigência impugnada, o que certamente fará com que esse D. Juízo denegue a ordem e casse a liminar.

As preliminares:

### **I - Ilegitimidade Ativa**

O artigo 5º, LXIX, “b”, da Constituição da República autoriza que a associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano maneje o mandado de segurança coletivo, em defesa dos interesses de seus associados, evitando, assim, a necessidade de atuação isolada de cada um deles.

Não se pode perder de vista, contudo, que o interesse dos associados a que se refere o dispositivo supra consiste na proteção de direito *coletivo* líquido e certo, ou seja, que diga respeito a todos os membros dessa coletividade, em razão da comunhão de interesses que esse *mandamus* almeja proteger. Não se destina, portanto, a proteger “grupinhos” de associados.

Os direitos coletivos, no âmbito do direito tributário, se fazem presentes “*quando houver pluralidade de direitos individuais* que podem ser defendidos ou protegidos através de um mandado de segurança coletivo impetrado pelo sindicato, associação de classe, clube em favor de seus associados, filiados ou membros”<sup>1</sup> (g.n.).

---

<sup>1</sup> PACHECO, José da Silva. *O mandado de segurança e outras ações constitucionais típicas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 253.

Daí porque o mandado de segurança *coletivo* deve preencher as condições do mandado de segurança *singular*, relativamente aos seus associados. Em outras palavras, para que se saiba se há ou não interesse na propositura da ação mandamental coletiva, deve-se indagar se há interesse na propositura de *mandamus individual* de cada um dos associados ou, ao menos, da maioria deles. Neste caso, sobressai incontestavelmente a *negativa*. É que apenas uma pequeníssima parte dos associados das impetrantes nele tem interesse.

Com efeito, conforme veremos adiante, dos 623.932 contribuintes varejistas ativos do Estado de São Paulo, apenas 78.599 estão submetidos à obrigatoriedade do ECF. Desses, 77,12% já estão submetidos aos novos instrumentos de fiscalização, contra os quais se voltam as impetrantes nessa ação constitucional, não tendo, por consequência lógica, interesse processual no mandado de segurança. Portanto, apenas 22,88% das empresas obrigadas às normas legislativas impugnadas têm interesse processual na pretensão aqui almejada (14.990).

Assim, considerando que os contribuintes ativos varejistas somam 623.932 e que apenas 14.990 têm interesse nesse *mandamus*, tem-se que as impetrantes estão agindo em juízo representando apenas 2,5% (percentual aproximado) desse universo.<sup>2</sup>

Ora, se a esmagadora maioria das empresas paulistas não se encontra submetida à disciplina normativa impugnada ou a vem cumprindo (não tendo, portanto, interesse processual na obtenção da segurança aqui pleiteada), então as impetrantes ingressaram com o mandado de segurança coletivo para proteger interesses de *alguns de seus associados*, não se configurando a legitimação extraordinária que lhe foi constitucionalmente atribuída para ingressar em juízo em nome próprio, perseguindo afirmação de direito alheio coletivo<sup>3</sup>. É, pois, parte ilegítima.

---

2 Os percentuais acima expostos devem refletir a situação das associadas das impetrantes, ou seja, provavelmente apenas 2,5% têm interesse neste mandado de segurança.

3 Hipótese de substituição processual, de acordo com Eduardo Arruda Alvim (*Mandado de segurança no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 351).

Eduardo Arruda Alvim é categórico ao afirmar que “não é possível, todavia, em nosso sentir, a impetração em nome de apenas alguns associados. Nesta hipótese, poderia, a associação, no máximo, agir com base no artigo 5º, XXXI, e sempre mediante autorização específica”. E complementa, mencionando várias decisões judiciais no mesmo sentido:

“Assim decidiu corretamente o TJSP em julgamento inserto em *LEX-RJTJESP* 124/395. Na hipótese, a Associação Paulista dos Odontologistas Servidores Públicos postulava apenas em nome dos inativos, o que não é permitido (...). Outro julgado do TRF da 2ª Região encampa a mesma orientação, reconhecendo faltar legitimidade à associação dos professores adjuntos e livre-docentes da UFRJ para impetrar mandado de segurança ‘visando à defesa de direitos individuais de alguns de seus associados’ (*DJ*, de 14.07.1992, p. 20.985, rel. Juíza Tânia Heine, AMS n. 219445/91/RJ). Nesse mesmo sentido, pronunciamento do STJ, reconhecendo ser determinado sindicato parte ilegítima para ‘requerer mandado de segurança coletivo, como substituto processual, em nome de uma parcela de seus associados’ (*DJ*, de 21.11.1994, p. 31.472, rel. Min. José de Jesus Filho, RMS n. 571-0/CE, *RSTJ* 7/139). O mesmo STJ já firmara esse entendimento ao julgar o MS n. 2.016-7/DF, rel. Min. César Asfor Rocha, restando consignado na ementa do julgado: ‘Mandado de segurança coletivo. Defesa de interesse particular do associado. Descabimento’ (*DJ*, de 11.10.1993).”<sup>4</sup>

Em suma, as impetrantes não podem se valer da legitimação que lhe foi atribuída pelo artigo 5º, LXX, da Lei Maior, para impetrar mandado de segurança coletivo, como substitutas processuais, apenas para uma diminuta parcela dos seus associados, qual seja, aquela que ainda não implantou o Emissor de Cupom Fiscal nem adotou o sistema de “Integração ECF-TEF”. Falta-lhe legitimidade ativa. Nesse caso, tendo em vista que

---

4 ALVIM, Eduardo Arruda, *Mandado de segurança no direito tributário*, cit., p. 358.

a esmagadora maioria de seus associados não tem interesse nessa ação constitucional, haveria de ser posta em uso a faculdade prevista no artigo 5º, XXI, da Constituição Federal, mediante autorização expressa de suas associadas em assembleia.

Contudo, essa não é a única causa da ilegitimidade ativa das impetrantes, pois também lhes falta a prova da autorização expressa e específica das assembleias das associações, conforme as insuperáveis e exemplares lições do professor José Cretella Júnior:

“A entidade – Partido Político, Sindicato ou Associação – não poderá ir a juízo sem que, antes, seja convocada Assembleia Geral, na qual a maioria dos membros esteja de acordo com a propositura da ação, devendo-se juntar à petição inicial transcrição da ata em que foi dada a anuência; mandado de segurança coletivo impetrado sem documento hábil – a ata da assembleia – anexada à inicial, que comprove a anuência da maioria dos membros representados, equivale a petição de mandado de segurança simples, sem procuração do impetrante, outorgada ao advogado, seu patrono.”<sup>5</sup>

O ilustre professor Vicente Greco Filho compartilha desse entendimento:

“Quanto à legitimação ativa. Impetrante é a associação que atua como substituto processual dos associados, ou seja, age em nome próprio em favor do direito de terceiros. Todavia, para que a associação possa agir, é necessário que esteja expressamente autorizada pela forma que o estatuto estabeleceu. Para que não haja abusos é necessário entender que a atuação judicial é medida especial, que escapa da administração rotineira, de modo que a direção da entidade só poderá impetrar a segurança se houver

---

5 CRETELLA JÚNIOR, José. *Do mandado de segurança coletivo*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 79.

deliberação expressa do órgão máximo associativo, que é a Assembleia dos Associados.”<sup>6</sup>

Assim, é indispensável que os próprios associados, em assembleia, tenham previamente autorizado as associações, às quais são filiados, a agirem em seu nome para determinado fim. Sem a comprovação desse fato, falece-lhes legitimidade ativa para pleitear judicialmente em nome dos associados.

Do exposto, diante da ilegitimidade ativa das impetrantes, a relação jurídica processual não se encontra validamente estabelecida, ensejando a extinção do processo sem julgamento de mérito, ou, ao menos, que sejam delimitados seus contornos processuais.

## O Mérito

### II - Decadência

A Constituição Federal reservou o mandado de segurança “para a proteção dos direitos cuja importância não admite demora na iniciativa da impetração”<sup>7</sup>. Daí porque o artigo 18 da Lei n. 1.533/51 retira o direito de sua utilização se passados 120 dias da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

Ora, a exigência do ECF e “Integração TEF-ECF” está prevista desde 1998 com o Decreto n. 43.312, de 13.07.1998, sendo seu uso obrigatório desde então. Esse é o instrumento normativo gerador dos efeitos temidos pelas impetrantes, pois é a partir dele que a fiscalização pode e deve agir. A data da sua publicação (14.03.1998) é o termo inicial do prazo de decadência.

---

6 GRECO FILHO, Vicente. *Tutela constitucional das liberdades*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 169.

7 MACHADO, Hugo de Brito. *Mandado de segurança em matéria tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. v. 1, p. 65.

Sendo assim, o direito das impetrantes à utilização desse meio instrumental de proteção de direitos líquidos e certos encontra-se fulminado pela decadência.

### **III - Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e o Sistema de Integração da Transferência Eletrônica de Fundos (TEF)**

Neste átimo inicial, é necessário um breve apanhado sobre o que seja o Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e o Sistema de Integração da Transferência Eletrônica de Fundos (TEF), cuja utilização as impetrantes querem seja afastada.

Desde as antigas máquinas registradoras, que funcionavam por processo mecânico, passando pelas máquinas registradoras eletrônicas PDVs (Terminais Pontos de Venda) das décadas de 70 e 80, os equipamentos de automação comercial foram criados para ajudar o comerciante a melhor gerenciar suas vendas e controlar seus estoques.

Mas, com o tempo, os administradores tributários perceberam que se o fisco passasse a estabelecer parâmetros de funcionamento para os equipamentos de automação comercial, poderiam eles se tornar formidáveis aliados no esforço de contenção da sonegação fiscal. Assim foi com as máquinas registradoras, cuja primeira normatização nacional se deu por meio do Convênio ICM 24/86, e depois os PDVs, objeto do Convênio ICM 44/87 (entre outras exigências, estabeleceu-se que os dados fiscais deveriam ser gravados em uma memória fiscal inviolável).

A partir do Convênio ICMS 156/94, o equipamento de uso fiscal passou a denominar-se Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, que se define como “equipamento de automação comercial com capacidade para emitir documentos fiscais e realizar controles de natureza fiscal, referentes a operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços”<sup>8</sup>.

---

8 Convênio ICMS 50/00, de 15/9/00, cláusula segunda.

Há três modalidades de ECF: o ECF-MR<sup>9</sup>, que é máquina registradora, o ECF-PDV, que é o Terminal Ponto de Venda, e o de maior aplicação no mercado de automação comercial: o ECF-IF, que é impressora fiscal.<sup>10</sup>

Apesar da simplicidade de tais equipamentos, da desnecessidade de operador especializado e de seu baixo custo (em torno de R\$ 1.000,00), a emissão do cupom fiscal continuou a ser opcional para o contribuinte até o ano de 1998, em que houve o advento da legislação tributária repudiada pelas impetrantes.

De outro lado, o sistema de pagamento realizado por meio de cartões de crédito ou débito é denominado “Transferência Eletrônica de Fundos – TEF”. Daí porque se convencionou denominar sua integração com o ECF de “Integração TEF-ECF”.

A TEF pode ser conceituada como um conjunto de operações financeiras envolvendo cartões de crédito ou débito, processo pelo qual os pagamentos efetuados pelos clientes são eletronicamente transferidos para comerciantes ou outros agentes econômicos. Constitui uma forma de pagamento automatizado, extremamente vantajosa para o setor comercial, mais segura e menos dispendiosa do que os pagamentos por cheque, cujo volume vem experimentando sensível redução nos dias de hoje.

Em face da legislação vergastada pelas impetrantes, essas operações financeiras devem ser integradas ao sistema ECF, o que se dá mediante a aquisição de um pequeno aparelho chamado “PIN-PAD”, semelhante ao oferecido ao cliente para gravar sua senha em compras feitas com cartão de débito,

---

9 O ECF-MR funciona independentemente de programa aplicativo externo, e possui mecanismo impressor embutido, teclado e mostrador próprios.

10 O ECF-PDV e o ECF-IF funcionam a partir de comandos gerados num programa aplicativo externo; têm ainda a capacidade de efetuar o cálculo do imposto por alíquota incidente e de indicar, no cupom fiscal, entre outros, o Grande Total (GT) atualizado e o código da situação tributária de cada item da mercadoria. Diferentemente do ECF-PDV, o ECF-IF é constituído exclusivamente de módulo impressor conectado com periférico a um computador padrão PC. Estes equipamentos possuem um software básico que gerencia a execução de todas as funções do Emissor Cupom Fiscal.

que será conectado a um computador (tipo PC) ou a pequenos computadores ideais para estabelecimentos comerciais de pequeno porte, que funcionam numa espécie de “caixa” ou “gaveta”, com teclado na parte superior.

Esse equipamento de “Integração TEF-ECF” tem um custo aproximado de R\$ 3.000,00 (três mil reais) e, depois de instalado, não necessita de operador especializado, dada a facilidade do seu manuseio.

Portanto, tanto o Emissor de Cupom Fiscal – ECF como o sistema de “Integração TEF-ECF” constituem-se em instrumentos modernos de fiscalização das operações de varejo, exigidos dos contribuintes deste Estado desde o ano de 1998.

#### **IV - A Legislação Tributária que Disciplina o Uso do ECF e do Sistema de “Integração TEF-ECF”**

A exigência do equipamento Emissor de Cupom Fiscal e o processamento de cartões de crédito ou débitos automáticos em conta corrente integrada com ao ECT constituem, adotando-se a nomenclatura do artigo 113 do Código Tributário Nacional, obrigações acessórias, de natureza jurídica absolutamente diversa à da obrigação principal.

Enquanto a segunda é a obrigação tributária por excelência, que nasce com a ocorrência do fato gerador previamente definido em lei complementar (art. 146, III, “a”, da CF), e instituída mediante lei *strictu sensu* (art. 150, I, da CF) da pessoa jurídica com competência constitucionalmente fixada, a primeira, nas palavras sempre felizes de Paulo de Barros Carvalho, é um dever instrumental ou formal “para tornar possível a operatividade da instituição tributária”<sup>11</sup>, e sua exigibilidade, ao contrário da obrigação

---

11 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. 188. Na mesma obra, o festejado autor ainda esclarece: “É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certo atos e tomando determinadas providências de interesse geral para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais e concretas.”

principal, não decorre da lei em sentido estrito, mas, como diz o artigo 113, parágrafo 2º, da “legislação tributária”.<sup>12</sup>

O Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário, cuida de definir, em seu artigo 96, o significado da expressão legislação tributária: “A expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

O artigo 194 desse mesmo diploma complementar reforça o artigo 113, parágrafo 2º, ao dizer que “a legislação tributária, observado o disposto nesta lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação”.

Portanto, a interpretação sistemática do Código Tributário Nacional não deixa dúvida, as “obrigações acessórias” não estão adstritas ao princípio da estrita legalidade, podendo ter previsão na “legislação tributária”, ou seja, em decretos, resoluções e portarias, como bem observa José Jayme de Macedo Oliveira<sup>13</sup>, ao tratar das obrigações acessórias: “A fonte desse jaez de obrigações é a ‘legislação tributária’ (conforme a dição do próprio parágrafo), e não a lei *strictu senso*; significa dizer que pode ela ser estabelecida também em norma infralegal (decretos, resoluções, portarias, etc.)”

Esse é, também, o entendimento da emérita professora Yonne Dolacio de Oliveira:

“O exame do artigo 96 do CTN combinado com o artigo 59 da Carta Magna nos oferece as seguintes conclusões: 1ª) toda a

---

12 “Artigo 113 - (...) § 2º - A obrigação acessória decorre da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (g.n.).

13 OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 290.

matéria mencionada no artigo 97 (lei e como tipificar) e no artigo 98 (tratados e convenções internacionais) constitui matéria privativa da lei; 2ª) a matéria não contida no artigo 97 refere-se aos deveres instrumentais (obrigação tributária acessória na linguagem do CTN), que podem ser disciplinados por meio de decretos e de ‘normas complementares’ administrativas, sempre vinculados à lei.”<sup>14</sup> (grifamos)

Essas considerações introdutórias são feitas para afastar as inúmeras alegações de inconstitucionalidade postas na exordial do *mandamus*, pois, sem dúvida alguma, as exigências constitucionais nela referidas dizem respeito à obrigação tributária (principal), mesmo porque a Lei Maior não cuida de obrigações acessórias.

Mas, apesar disto, o que importa é que no Estado de São Paulo as regras impositivas dessas obrigações administrativas, que se dizem acessórias à obrigação principal, estão previstas em lei ordinária – Lei n. 6.374/89, recepcionada pela Lei Complementar n. 87/96:

“Lei 6.374/89 (redação da Lei 10.709/2000)

## CAPÍTULO II

### Das Obrigações Acessórias

Artigo 67 - As pessoas sujeitas à inscrição no cadastro de contribuintes, conforme as operações ou prestações que realizem, ainda que não tributadas ou isentas do imposto, devem, relativamente a cada um de seus estabelecimentos, emitir documentos fiscais, manter escrituração fiscal destinada ao registro das operações ou prestações efetuadas e atender às

---

14 OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 e 97. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2, p. 3.

*demais exigências decorrentes de qualquer outro sistema adotado pela Administração Tributária.* (grifamos)

§ 1º - Os modelos de documentos e livros fiscais, a forma e os prazos de sua emissão e escrituração, bem como disposições sobre sua dispensa ou obrigatoriedade de manutenção, *serão estabelecidos em regulamento ou em normas complementares.*

§ 2º - *A Secretaria da Fazenda pode determinar o uso de impresso de documento fiscal ou de outro impresso fiscal por ela fornecido, ficando-lhe facultado cobrar a retribuição pelo custo.*

(...)

§ 5º - Os documentos, os impressos de documentos, os livros das escritas fiscal e comercial, *os programas e os arquivos magnéticos* são de exibição obrigatória ao fisco, devendo ser conservados durante o prazo estabelecido na legislação tributária.

(...)

Artigo 69 - O contribuinte do imposto deve cumprir as obrigações acessórias que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação.

Parágrafo único - O disposto neste artigo, salvo disposição em contrário, aplica-se às demais pessoas inscritas ou obrigadas à inscrição no cadastro de contribuintes.”

A Lei n. 6.374/89 disciplina, como não poderia deixar de ser, as regras básicas acerca das obrigações acessórias, atribuindo ao contribuinte a condição de *longa manus* da Administração, impondo-lhe uma série de deveres no campo administrativo tributária, inclusive o de atender às demais exigências decorrentes de qualquer outro sistema adotado pela Administração Tributária (art. 67, *caput*).

Contudo, essa lei, apesar de precisar quais sejam as obrigações acessórias, não é em relação a essa matéria autoaplicável, necessitando do

decreto regulamentar para disciplinar, por exemplo, a forma de emissão pelo contribuinte dos documentos fiscais, suas características, periodicidade de apresentação, manutenção, forma de escrituração, etc. Não poderia ser de outra forma, sob pena do engessamento da Administração Tributária, que ficaria absolutamente dependente da tramitação das leis ordinárias na Assembleia Legislativa para atuar concretamente, já que seu agir está atrelado à expressa previsão normativa.

Note-se que, historicamente, a Lei estadual paulista jamais estabeleceu em seu corpo tais características, ou seja, desde 1989, os contribuintes de ICMS deste Estado estão submetidos às obrigações acessórias previstas em seus conceitos básicos nessa lei, mas disciplinada em normas infralegais.

A emissão das notas fiscais pelo método manual sempre esteve disciplinada no RICMS, como ocorre, agora, com a exigência de utilização do ECF. Assim, ambos os sistemas – manual e eletrônico – foram previstos em norma regulamentar. Não há, por decorrência lógica, motivação jurídica para que prevaleça o antigo em detrimento do novo. Ao contrário, os contribuintes, por força do artigo 67, caput, da Lei n. 6.374/89, repita-se, estão obrigados a atender às demais exigências decorrentes de qualquer outro sistema de escrituração fiscal adotado pela Administração Tributária.

Nessa esteira, o Regulamento sempre foi o diploma legal que regrou em detalhes as obrigações acessórias dos contribuintes de ICMS, e continua a sê-lo, agora, ao dispor no artigo 251, caput e parágrafo 2º<sup>15</sup>, a respeito da obrigatoriedade do ECF e da integração TEF-ECF.<sup>16</sup>

---

15 RICMS: “É obrigatório o uso do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF por estabelecimento que efetue operação ou prestação de serviços em que o destinatário ou o tomador do serviço seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto. § 2º – A utilização de equipamento, no recinto de atendimento ao público, que possibilite o registro ou processamento de dados relativo a operação ou a prestação de serviços, inclusive equipamento para processar cartão de crédito ou débito automático em conta corrente somente será permitida quando integrar o ECF.”

16 Processamento integrado do cartão de crédito ou débito automático em conta corrente ao Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

Daí porque, se não há inconstitucionalidade ou ilegalidade na exigência das notas fiscais há décadas utilizadas com previsão no RICMS, elas também inexistem na nova sistemática impugnada pelas impetrantes, pois em ambos os casos nada mais são do que instrumentos de controle fiscal de observância obrigatória pelo contribuinte.

Cabe, neste ponto, observar que as multas decorrentes das infrações pelo descumprimento das normas atinentes ao uso do equipamento ECF e da integração TEF-ECF estão prevista na Lei estadual n. 6.374/89 (arts. 85, I, “i”, “j”, VI, “h”, VII, alíneas “a” a “z”), indicando, de um lado, que as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias têm previsão legal, e, de outro, que a lei ordinária não só reconheceu, como absorveu em seu texto, mesmo que de maneira transversa, as exigências tributárias regulamentares, tanto é assim que penaliza o seu inadimplemento.

Pois bem, nessa senda se poderia indagar, afinal, onde entra no arcabouço tributário estadual do ICMS a Lei federal n. 9.532, de 10.12.1997, inúmeras vezes citada pelas impetrantes?

A Lei n. 9.532/97 não integra a legislação paulista que rege a hipótese aqui tratada, nem poderia, sob pena de invasão de competência. Não é dela que se extrai a obrigatoriedade da utilização do novo sistema ECF.

Com efeito, o artigo 199 do Código Tributário Nacional disciplina que “a Fazenda Pública da União e a dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência *para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou Convênio*”.

Seguindo o traçado dessa norma de caráter geral, a União editou lei ordinária disciplinando uma série de medidas de natureza fiscalizatória, em busca dos objetivos nela autorizados: fiscalização conjunta e permuta de informações entre ela, os Estados e o Distrito Federal.

A modernidade imprimida pelo modelo apresentado nessa lei despertou nos Estados e Distrito Federal o interesse na imediata implantação em

seus territórios desse sistema, razão pela qual celebraram com a União, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional, o Convênio ECF n. 1/98.

É ingênuo pensar que os Estados tivessem adotado a mencionada lei federal como sustentáculo jurídico da exigência impugnada em seus territórios, uma vez que dentre os direitos constitucionais mais defendidos por eles estão, sem dúvida, suas respectivas competências tributárias.

Contudo, se é certo que a referida lei não foi adotada – nem poderia – como integrante do arcabouço jurídico dos Estados, também é certo que suas disposições vieram ao encontro dos seus anseios que, dentro dos atuais comportamentos eletrônicos que regem a vida moderna, em todos os seus aspectos, privados, sociais, negociais e comerciais, viam-se sem controles adequados de fiscalização dos créditos tributários, que por dever lhe cabem, em razão de um sistema fiscalizatório há muito ultrapassado.

O Estado moderno, considerado pelos três poderes que o compõe, está cada vez mais submetido ao mundo informatizado, não tem escolha, ou se informatiza ou prevarica no seu dever de bem atender aos deveres que constitucionalmente lhe foram impostos. Assim como o Judiciário, que diante das necessidades prementes da vida moderna vem se informatizando (controles de ações, seus andamentos, etc.), também o Executivo paulista vem paulatinamente se informatizando no atendimento à população (Poupatempo), no controle orçamentário (pregão eletrônico, que gerou economia de milhões no ano que passou), etc., cabendo-lhe cuidar da outra ponta, qual seja, a criação de instrumentos informatizados de fiscalização, coibindo a sonegação fiscal.

Em suma, a Lei Federal n. 9.532/97 nada mais é do que um instrumento inspirador dos Entes Federados e do Distrito Federal na implementação de meios modernos de fiscalização e de permuta de informações, o que foi feito, nos termos permissivos do artigo 199 do Código Tributário Nacional, mediante a celebração do Convênio ECF n. 1/98, cujo texto atualizado pelas posteriores alterações segue abaixo transcrito:

“Convênio ECF n. 1/98

*Dispõe sobre a obrigatoriedade de uso de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) por estabelecimento que promova venda a varejo e prestador de serviço e dá outras providências.*

A União, representada pela Secretaria da Receita Federal, os Estados e Distrito Federal, representados pelos respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, por ocasião da 36ª reunião extraordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Manaus, AM, no dia 18 de fevereiro de 1998, tendo em vista o disposto no artigo 63 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Nova redação ao *caput* da cláusula primeira pelo Convênio ECF n. 2/98, efeitos a partir de 17.12.1998.

Cláusula primeira - Os estabelecimentos que exerçam a atividade de venda ou revenda de mercadorias ou bens, ou prestação de serviços em que o adquirente ou tomador seja pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto estadual, estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.

§ 1º - As especificações do equipamento ECF de que trata esta cláusula são as definidas no Convênio ICMS n. 156/94, de 7 de dezembro de 1994, devendo o equipamento ter a capacidade de satisfazer as condições estabelecidas neste convênio.

§ 2º - Somente será permitida a emissão de documento fiscal por qualquer outro meio, inclusive o manual, por razões de força maior ou caso fortuito, tais como falta de energia elétrica, quebra ou furto do equipamento, e nas condições previstas no Convênio SINIEF

s/n., de 15 de dezembro de 1970, devendo o usuário anotar o motivo no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), modelo 6.

§ 3º - O contribuinte, pessoa física ou jurídica, com receita bruta anual de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), sem estabelecimento fixo ou permanente, portando o seu estoque de mercadorias, com ou sem utilização de veículo, que exerça atividade comercial na condição de barraqueiro, ambulante, feirante, mascate, tenda e similares, poderá ser desobrigado do uso de ECF pelas unidades federadas.

Nova redação dada ao parágrafo 4º pelo Convênio ECF n. 6/99, efeitos a partir de 20.12.1999.

§ 4º - O disposto no *caput* não se aplica:

I - às operações:

- a) com veículos sujeitos a licenciamento por órgão oficial;
- b) realizadas fora do estabelecimento;
- c) realizadas por concessionária ou permissionária de serviços públicos relacionadas com fornecimento de energia, fornecimento de gás canalizado e distribuição de água.

Nova redação dada ao inciso II pelo Convênio ECF n. 1/2000, efeitos a partir de 14.07.2000.

II - as prestações de serviços de transporte de carga e valores e de comunicações.

(...)

Cláusula terceira - A utilização, no recinto de atendimento ao público, de equipamento que possibilite o registro ou o processamento de

dados relativos a operações com mercadorias ou com a prestação de serviços *somente será admitida quando integrar o ECF, de acordo com autorização concedida pela repartição fiscal a que estiver vinculado o estabelecimento* (grifo nosso).

Parágrafo único - O equipamento em uso, sem autorização a que se refere o *caput* ou que não satisfaça os requisitos desta, poderá ser apreendido pela Secretaria da Receita Federal ou pela Secretaria de Fazenda, Finanças ou Tributação das unidades federadas, e utilizado como prova de infração à legislação tributária.

Cláusula Quarta - A partir do uso de ECF pelas empresas a que se refere a cláusula primeira, a emissão do comprovante de pagamento de operação ou prestação efetuado com cartão de crédito ou débito automático em conta corrente somente poderá ser feita por meio de ECF, devendo o comprovante estar vinculado ao documento fiscal emitido na operação ou prestação respectiva, conforme disposto na legislação pertinente.”

Esse convênio, como antes visto, encontra fundamento de validade no artigo 199 do Código Tributário Nacional, e não na Lei Complementar n. 24/75, pois o campo de atuação dessa lei é restrita aos convênios celebrados pelos Estados e Distrito Federal que versem sobre concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, conforme exigido no artigo 155, XII, “g”, da Lei Maior, dispositivo constitucional “teleologicamente vinculado a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: impedir a ‘guerra tributária’ entre os Estados-membros e o Distrito Federal”.<sup>17</sup>

Já o artigo 199 do Código Tributário Nacional é norma geral que cuida da fiscalização e troca de informações entre todos os entes políticos (e não só entre os Estados) e relativamente a todos os tipos de tributos (e não

---

17 CUSTÓDIO, Antonio Joaquim Ferreira. *Constituição Federal interpretada pelo STF*. 5. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000. p. 155.

só ICMS), o que deixa ver, com clareza, que cada um deles tem natureza jurídica própria e inconfundível.<sup>18</sup>

O Convênio ECF n. 1/98, acima transcrito, traz detalhadamente as normas e orientações técnicas para a utilização do Emissor do Cupom Fiscal – ECF e o sistema de integração das Transferências Eletrônicas de Fundos – TEF com aquele equipamento. Os anseios desse Convênio foram, de um lado, possibilitar adequado controle fiscal das operações de varejo (nas quais sabidamente o consumidor final usualmente não exige a emissão de notas fiscais, propiciando a sonegação fiscal), e de outro, garantir o direito do cidadão em receber o documento fiscal, promovendo a consciência tributária.

O RICMS paulista implantou essa sistemática neste Estado, mediante o Decreto n. 43.312/98<sup>19</sup>, que determinou que os estabelecimentos que iniciassem suas atividades na sua vigência e tivessem expectativa de receita bruta anual superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) deveriam utilizar ECFs a partir do início de suas atividades. Para os estabelecimentos que já se encontravam em atividade, o cronograma estabeleceu prazos escalonados para adoção dos ECFs, os quais, após sucessivas prorrogações (objetivando dar ao contribuinte a tranquilidade necessária para se adaptarem às novas normas), expiraram em 31 de dezembro de 2000<sup>20</sup> (a partir dessa data todos os enquadrados na norma supra estão obrigados ao uso ECF e da integração TEF-ECF).

---

18 José Jayme de Macedo Oliveira, ao comentar acerca do artigo 199 ensina: “Os fiscos das entidades tributantes brasileiras ajudam-se mutuamente, permutando informações, e desenvolvendo diligências, prestando assistência em fiscalizações, o que tem previsto neste artigo do CTN. Fazem-no principalmente com base em *convênios que entre si celebram (...)*.” (*Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*, cit., p. 563, g.n.)

19 O Decreto n. 43.312/98 foi regulamentado pela Portaria CAT n. 55/98, que detalha a regulamentação da obrigatoriedade do uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

20 No RICMS/91, a exigência de integração estava veiculada no artigo 530-A, acrescentado pelo Decreto n. 43.312/98. No atual Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 45.490/90, essa exigência encontra-se no parágrafo 2º do artigo 251: “A utilização do equipamento, no recinto de atendimento ao público, que possibilite o registro ou processamento de dados relativo a operação ou a prestação de serviços, inclusive equipamento para processar cartão de crédito ou débito automático com conta corrente, somente será permitida quando integrar o ECF.”

Neste passo, devo esclarecer que não há ofensa ao princípio da isonomia na atual inexistência de previsão no Estado de São Paulo para o aproveitamento dos valores pagos na implementação do ECF e TEF-ECF como créditos escriturais, primeiro porque os Estados Federados têm autorização para concedê-los, mas não estão obrigados a isso pelo Convênio ICMS n. 1/98. Segundo porque, em razão das competências privativas estabelecidas na Lei Maior, não nasce para o contribuinte de um Estado o direito à aplicação de lei instituída em outro. É inimaginável supor haver possibilidade de se estabelecer tratamento isonômico em face de contribuintes situados em Estados diversos da Federação, subjugados a normas jurídicas distintas.

Em suma, a legislação tributária vergastada pelas impetrantes encontra-se formal e materialmente em consonância com todo o arcabouço jurídico tributário deste país, *venia maxima* às conclusões em sentido contrário do professor Roque Antonio Carrazza, autor do parecer que instrui a peça inaugural, não ocorrendo as alegadas inconstitucionalidades, que certamente foram fruto da apreensão equivocada acerca da posição de cada ato legislativo em estudo, dentro do arcabouço legal neste Estado.

## **V - O Sigilo Constitucionalmente Protegido**

Conforme se disse anteriormente, a integração da Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) ao Emissor de Cupom Fiscal implica no registro da operação nesse sistema, ou seja, todas as operações realizadas dessa maneira estarão devidamente registradas para posterior fiscalização e darão origem à emissão de documento fiscal.

Isso evidentemente não fere o direito ao sigilo, pois os dados armazenados são de natureza estritamente comercial e dizem respeito à operação concretizada, cuja divulgação ao Fisco é e sempre foi obrigatória (valor da operação, data, CGC da vendedora, etc.).

Ademais, os meios de pagamento (em cartão, debitado em conta corrente ou mediante cheques), por serem instrumentos integrantes da

operação comercial, não estão sob o manto do sigilo assegurado pelo artigo 5º, inciso XII<sup>21</sup>, da Constituição Federal, que se referem ao direito individual da pessoa humana.

Mesmo que se entenda que esse dispositivo se projeta além das garantias vinculadas à personalidade humana para atingir o patrimônio da pessoa, o que se vê é que os dados que chegam ao conhecimento da fiscalização por meio desses instrumentos de controle fiscal não têm qualquer conteúdo patrimonial, porque não dão a conhecer os bens (materiais ou não) do contribuinte, mas apenas os dados econômicos daquela operação comercial concreta, cuja informação, repita-se, é direito da Fiscalização.

Pelos mesmos motivos, não há quebra do sigilo na hipótese facultada aos contribuintes pela Portaria CAT n. 80/2001, que previu:

“Artigo 1º - O contribuinte usuário de equipamento de Emissor de Cupom Fiscal – ECF que aceitar cartão de crédito ou débito como meio de pagamento das vendas realizadas e utilizar ‘Point of Sale’ (POS) ou equipamento manual para impressão do comprovante de pagamento ao invés de imprimi-lo por meio do ECF, deverá optar, até 31 de outubro de 2001, por autorizar a administradora de cartão de crédito ou débito a fornecer à Secretaria da Fazenda informações sobre o faturamento do estabelecimento.”

É que a opção acima delineada foi concedida para não prejudicar os contribuintes e as operadoras de cartão de crédito, permitindo a manutenção dos equipamentos de emissão manual de comprovante de pagamento, desde que as informações fiscais fossem transmitidas ao Fisco pela administradora de cartão de crédito, devidamente autorizada pelos contribuintes. Esse benefício foi concedido com prazo certo, e se extinguiu

---

21 Artigo 5º, inciso XII: “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”.

em 31.12.2002, conforme o parágrafo 2º do artigo 1º da mencionada Portaria. Ademais, revogado o ato normativo, dele não mais sobrevêm reflexos sobre as impetrantes, esvaziando-se o conteúdo das suas alegações.

E para encerrar esta parte, não poderia deixar de trazer, neste ponto, a acertada posição do Doutor José Antonio Farah Lopes de Lima, em tese aprovada pelo XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, no sentido de que:

“Quando o direito ao sigilo (direito individual do cidadão de não querer que terceiros tenham acesso a seus dados pessoais) se contrapõe ao poder-dever do Estado de fiscalizar, cobrar seus tributos e combater a prática de delitos, é prevalente o interesse coletivo frente ao individual, respeitados os limites constitucionais.”

## **VI - Das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**

Há de se ponderar, ainda, que a micro e pequena empresa não estão sendo penalizadas por esse novo sistema; ao revés, além de algumas garantias previstas na legislação, conforme se verá adiante, estudos já comprovaram que o custo do equipamento é pequeno se comparado à economia que irá gerar no decorrer do seu uso, evitando a aquisição de inúmeros talonários, livros, mão-de-obra especializada para a confecção da contabilidade tributária etc.

Com efeito, o ECF é originalmente um equipamento de automação comercial de baixo custo, havendo opções a partir de aproximadamente R\$ 1.000,00, que permite ao comerciante maior produtividade e controle no gerenciamento de suas atividades. Sua utilização como meio de registro de obrigações de natureza fiscal se faz mediante custos adicionais mínimos, sendo adotada em inúmeros países.

Ademais disto, o RICMS, na esteira do Convênio n. 1/98, desobrigou do uso do ECF o contribuinte com receita bruta anual de até R\$120.000,00

(cento e vinte mil reais), afastando da exigência as empresas que poderiam ter dificuldades na implementação desse sistema.

Estudo realizado pela Diretoria Executiva da Administração Tributária no ano de 2002 demonstra que, num universo de 78.599 empresas submetidas ao uso do ECF, apenas 5.298 são microempresas<sup>22</sup> (percentual ínfimo, se comparado com o total de 464.931 microempresas existentes neste Estado) e 29.229 são empresas de pequeno porte<sup>23</sup>, sendo que das primeiras (as que possuem recursos financeiros mais minguados), 48,43% já faziam uso do ECF naquele ano de 2002<sup>24</sup>, e das segundas, um total de 86,61% também já havia se adaptado.

Note-se que no Estado de São Paulo existem 464.931 microempresas, e que desse total apenas 5.298 (as que têm receita bruta anual de até R\$120.000,00) estão obrigadas ao uso do ECF (pouco mais de 1% da totalidade das microempresas paulistas), o que nesse caso não servirá, evidentemente, para a fiscalização do imposto a pagar, já que as microempresas estão isentas do ICMS, por força do disposto no artigo 8º, I, da Lei n. 10.086/98, mas para o controle da própria condição de microempresa, tendo em vista que seu enquadramento é feito com base na declaração do próprio contribuinte.

Esses números demonstram com clareza, de um lado, que são poucas as microempresas que se encontram submetidas ao uso do ECF e, de outro, que, ao contrário da afirmação das impetrantes, a maior parte (86,61%) das empresas de pequeno porte já observa o uso obrigatório do ECF, consentindo concluir que o custo dos equipamentos não é fato impeditivo para o cumprimento da legislação tributária.

---

22 Microempresa é empresa que auferir durante o ano receita bruta igual ou inferior a R\$ 150.000,00 (Lei n. 10.086/98, com as alterações introduzidas pela Lei n. 11.270/2002)

23 Empresa de pequeno porte é a que auferir durante o ano a receita bruta superior a R\$ 150.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00.

24 O percentual, hoje, deve ser muito superior.

De outro lado, o “custo” no cumprimento das obrigações acessórias não autoriza o contribuinte a furtar-se do cumprimento da legislação tributária, e assim como não autorizava afastar a aquisição dos talonários, livros, a contratação dos serviços para sua escrituração, também não permite afastar a aquisição dos equipamentos eletrônicos.

Neste ponto, necessário trazer-se a lume o artigo 5º, LXX, da Constituição Federal, que exige direito coletivo líquido e certo para o ajuizamento do mandado de segurança, pressupondo que o direito esteja repousado na demonstração dos incontroversos e indubitáveis. Ora, no caso em exame, as impetrantes não provaram documentalmente os fatos em que se funda o direito invocado, desconhecendo-se o “elevado” custo da implantação dos modernos instrumentos de fiscalização exigidos pela legislação tributária e, ainda, a inviabilidade das atividades econômicas de seus associados, diante do ônus de suportá-lo.

De outro lado, bem ao contrário do afirmado levemente pelas impetrantes, o artigo 67, parágrafo 2º, da Lei n. 6.374/89 deixa claro que o ônus financeiro na execução das obrigações acessórias é suportado pelo contribuinte, ao asseverar que quando é o Estado que fornece o impresso fiscal, poderá reclamar o valor despendido: “A Secretaria da Fazenda pode determinar o uso de impresso de documento fiscal ou de outro impresso fiscal por ela fornecido, ficando-lhe facultado cobrar retribuição pelo custo.”

Em suma, são inapropriadas as alegações de violação ao artigo 170, IX, da Lei Maior, pois, a política deste Estado nos últimos anos encontra-se totalmente direcionada para a sua observância, não sendo outra a razão da dispensa de considerável parte de receita tributária a favor de tais contribuintes e do incremento da economia.

## **VII - Invasão de Competência**

As obrigações acessórias são estabelecidas pelo Executivo levando em consideração as necessidades administrativas frente às realidades

sociais, que não são estáticas, mas dinâmicas, exigindo dinâmico tratamento por parte do Fisco.

Em face disso, é inegável que tais atos são de regulação discricionária, tendo em vista sempre o interesse maior e coletivo, que é assegurar o recebimento dos tributos, essenciais para a sobrevivência do Estado, pois é deles que advêm recursos para que se invista em segurança, moradia, educação, saúde etc.

Daí porque irrealizável parte do objeto deste *mandamus*. É que caso sejam afastadas as ilegalidades e inconstitucionalidade alegadas pelas impetrantes, não cabe ao Poder Judiciário, *data maxima venia*, valorar a discricionariedade dos atos impugnados, ou seja, se necessários e oportunos, sob pena de invasão de competência.

## **VIII - A Modernização dos Instrumentos de Controle Fiscal e seus Reflexos**

A modernização dos procedimentos de fiscalização tributária são imprescindíveis para o momento atual (e serão cada vez mais no futuro), pois é por meio do avanço tecnológico e o aprimoramento de mecanismos de detecção de infrações e fraudes que toda a sociedade ganha, porque impeditivos do dano tributário e, por consequência, do dano social que representa a supressão de recursos públicos.

Assim, conforme já abordei no início destas informações, desde a década de 1970, os equipamentos de automação comercial vêm sendo adaptados para que também atuam como instrumentos de fiscalização. Antes nos equipamentos mecânicos e a partir da década de 1990 nos eletrônicos.

O ECF e a “Integração TEF-ECF” são dois desses instrumentais modernos. O armazenamento de dados pelo ECF é inviolável, em face de proteções de *hardware* e *software*, e o documento fiscal por ele emitido substitui a emissão manual de nota fiscal, propiciando o controle há

muito necessário no comércio varejista, cuja emissão de notas fiscais sempre ficou ao alvedrio do contribuinte, tendo em vista que consumidor final brasileiro não tem a cultura de exigir a nota fiscal ao consumidor.

A adesão a esses instrumentos de fiscalização importa em menor dispêndio para o Estado<sup>25</sup>, pois simplifica e torna desnecessária a constante fiscalização pessoal das empresas varejistas e maior controle fiscal, coibindo os ilícitos tributários tendentes a sonegar dinheiro público.

A arrecadação do setor varejista atualmente provém, substancialmente, das empresas que utilizam o ECF, conforme demonstra o estudo da Diretoria Executiva da Administração Tributária, traduzindo-se em cerca de 90% do total da arrecadação desse setor, o que importa o montante de R\$ 2.147.984.941,00 (dois bilhões, cento e quarenta e sete milhões, novecentos e oitenta e quatro reais mil, novecentos e quarenta e um reais). No caso de concessão da segurança, tornando facultativo seu uso, estima-se que ocorra um prejuízo para o Estado de aproximadamente R\$ 873.000.000,00 (oitocentos e setenta e três milhões de reais).

Esse valor decorre do estudo comparativo, antes mencionado, no qual se concluiu que há incremento na arrecadação quando as empresas utilizam o ECF. Calculando-se a média, por inscrição estadual, para empresas de pequeno porte que utilizam o ECF, tem-se uma arrecadação de R\$ 10.237,56 ao ano, enquanto que para as que não utilizam o ECF, a arrecadação é muitíssimo inferior, de R\$ 5.414,30.

O mesmo ocorre com as empresas submetidas ao regime periódico de apuração; para as que utilizam o ECF, a apuração anual por inscrição estadual é de R\$ 52.823,97, enquanto que para as que estão à margem do sistema, a arrecadação cai para R\$ 30.691,50.

---

25 O Estado moderno almeja o enxugamento da máquina administrativa, de maneira a que a eficiência obtida por meio da informática permita a redução de custos e a transferência de recursos para os setores sociais.

Tais diferenças, não deixam margem a dúvidas: o ECF é um meio eficiente de controle dos créditos tributários e a sua utilização facultativa pode trazer prejuízos irrecuperáveis ao Estado.

## IX - Conclusão e Pedido

Diante das considerações antes postas, espero ter deixado claro que:

a) É ínfima a parcela dos associados das impetrantes que tem interesse processual no objeto desse *mandamus*, o que lhes retira a legitimidade ativa para esse mandado de segurança coletivo.

b) As impetrantes não foram autorizadas, mediante assembleia dos seus associados, ao ajuizamento da específica ação coletiva, não estando legitimadas ao polo ativo deste *writ*.

c) As impetrantes pretendem afastar legislação tributária em plena vigência desde 1998, ou seja, há mais de cinco anos, e que se encontra formal e materialmente em ordem, em absoluta consonância com o arcabouço previsto no sistema tributário nacional, inclusive no que respeita à reserva de competências.

d) A ordem almejada nesse *mandamus* pretende desestruturar todo o sistema de fiscalização estadual e impedir o Poder Público de exercer seu poder-dever de fiscalização, mediante a utilização de instrumentos modernos e aperfeiçoados previstos na legislação tributária, autorizando verdadeira evasão fiscal, que há muito se tenta impedir no ramo varejista.

e) Estão obrigados ao uso do ECF 78.599 estabelecimentos varejistas. A grande maioria deles (63.609) já o utiliza, apenas um pequeno percentual de 22,88% está à margem da lei.

f) Cerca de 90% (noventa por cento) do total da arrecadação do setor varejista provém de empresas submetidas ao ECF.

g) Estudos verificaram o êxito dos novos instrumentais de fiscalização, pois houve considerável incremento na arrecadação tributária das empresas que passaram a fazer uso do ECF.

Por todo o exposto, claro está que jamais poderia falar-se em direito líquido e certo a ser amparado na presente impetração, pois as impetrantes, *despidas de razão jurídica*, almejam obter salvo-conduto para a evasão fiscal, soterrando a modernização administrativo-tributária que o Estado de São Paulo paulatinamente vem adotando no setor varejista.

Diante do fato das impetrantes congregarem milhares de associados (a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo é integrada por quatrocentas e treze associações e câmaras lojistas dos Municípios do Estado de São Paulo), e de que apenas uma parcela mínima desses associados encontra-se na situação fática que sustenta o direito que se pretende proteger nesse mandado de segurança, requer-se que os reflexos da decisão estejam restritos aos contribuintes que ainda não estejam utilizando o ECF ou não tenham implantado o sistema de “Integração TEF-ECF”.

Com estas informações, que certamente serão suplementadas pelo alto saber jurídico de Vossa Excelência, peço e espero seja denegada a segurança.

Nesta oportunidade, renovo meus protestos de elevada consideração e respeito.

Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária

A Sua Excelência

Senhor Doutor Fernando Figueiredo Bartoletti

MM. Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública

Capital

## 2. SENTENÇA DENEGATÓRIA DA ORDEM

Autos n. 77/053.04.001798-5 – Mandado de segurança

6ª Vara da Fazenda Pública

Vistos.

A Associação Comercial de São Paulo e a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (FACESP) impetraram mandado de segurança coletivo com pedido de liminar, com a finalidade de, reconhecida a inconstitucionalidade da Lei n. 9.532/97, ver suspensa a determinação de emissão de cupom fiscal.

Como causa de pedir, alegaram as impetrantes que representam os interesses de empresas de todo o Estado, inconformadas com a aplicação da Lei federal n. 9.532/97. Essa legislação torna obrigatória a utilização de Emissor de Cupom Fiscal, que é um aparato eletrônico destinado a vincular toda operação mercantil a um documento fiscal emitido na ocasião.

De acordo com a inicial, o dever imposto não poderia ser tido como válido porque lei federal não pode dispor acerca de tributos estaduais. Não bastasse essa eiva, a legislação também afronta os limites da lei complementar, porque cria obrigações acessórias. Essas obrigações foram introduzidas no ordenamento jurídico sem nenhuma participação do Estado.

Afora isso, o custo do aparelho não deve ser suportado pelo contribuinte e, ao assim, estipular, a legislação afrontou a própria Lei estadual n. 6.374/89.

As impetrantes atacam também a vinculação da emissão do documento ao processamento da operação mercantil, alegando que o Estado não tem o direito de se inteirar sobre a forma como é feito o pagamento do bem adquirido e nem pode impor às administradoras de cartões de crédito o dever de fornecimento de relatório de compras dos seus clientes.

Essas normas, quando impostas às pequenas empresas, produziam resultados ainda mais injustos, daí porque as impetrantes pretendem que se afaste em definitivo a exigência do uso do aparelho eletrônico de emissão de cupom fiscal.

Com a inicial, vieram os documentos de fls. A liminar foi deferida.

A autoridade impetrada trouxe suas informações, argumentando, em preliminar, que as impetrantes não teriam legitimidade para interpor a ação quando a demanda se referisse a interesses de um pequeno grupo de associados. Faltar-lhe-ia também a autorização em assembleia para ajuizar a demanda. Por fim, já teria ocorrido a decadência. No mérito, sustentou a autoridade que as obrigações acessórias não se subordinavam ao princípio da estrita legalidade e poderiam ser criadas e impostas por meio de decretos. Com relação ao uso do aparato mencionado nos autos, a legislação estadual reconhecera e absorvera a obrigação, tanto que previra sanções pela não utilização do ECF. Com relação à Lei n. 9.532/97, ponderou o impetrado que não era essa a fonte normativa da obrigação, mas sim convênio anterior.

Finalmente, a autoridade anotou que não houve prejuízo para as pequenas empresas porque aquelas que movimentavam menos do que um determinado valor não estavam obrigadas a implantar o sistema. Para as demais, o custo do equipamento importava em redução de outras despesas.

Por todos esses motivos, não haveria um direito líquido e certo a ser amparado por mandado de segurança e uma decisão judicial a respeito da matéria redundaria em invasão de competência.

O Ministério Público apresentou parecer em que opinou pelo afastamento das preliminares e pela denegação da ordem.

É o relatório.

Fundamento e decido.

Antes de apreciar o pedido, acolho o requerimento do Sindicato do Comércio Varejista da Baixada Santista e o admito no feito como assistente litisconsorcial. Anote-se.

Trata-se de mandado de segurança coletivo impetrado por duas entidades de classe com o intuito de afastar uma obrigação acessória imposta pelo Estado de São Paulo.

Para o ajuizamento da ação, não é preciso que a entidade de classe tenha expressa autorização de seus associados: basta que, dentre seus objetivos, conte-se a defesa dos interesses da categoria.

Tampouco determina a extinção imediata da demanda o fato de apenas alguns dos associados das impetrantes – e não a maioria – ser beneficiária de eventual decisão de procedência. Não desnatura a legitimidade da associação a defesa de grupos de associados.

Finalmente, não se pode acolher a alegação de decadência.

Foi apenas a partir de dezembro de 2003 que se encerrou o prazo para instalação do aparelho emissor de comprovante fiscal e, portanto, é a partir dessa data que nasce o interesse em obstar toda e qualquer atividade de fiscalização e imposição de multa.

Ainda que as preliminares não possam ser acolhidas, a autoridade impetrada tem razão no que se refere ao mérito.

As impetrantes insurgem-se contra a obrigação acessória de instalar aparelho emissor de comprovante fiscal vinculado a operações de cartão de crédito e de transferência bancária.

Em que pese o fato da tese das entidades vir respaldada em parecer de eminente jurista, é uma tese peregrina. A doutrina em peso se une em torno da possibilidade de instituição de obrigações acessórias por meio de qualquer lei.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

“Há quem sustente que as obrigações acessórias ‘deverão decorrer de previsões legais em estrito senso, ou seja, de leis em sentido formal e material, até porque ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei, a teor da Constituição da República’. Tal assertiva, porém, é evidente exagero, e revela compreensão inteiramente diversa do que seja uma obrigação tributária acessória.

Exagero porque, se *ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei tivesse alcance absoluto*, seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais, de tal sorte que poderiam ser atirados na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico.

Revela diversa compreensão do que seja a obrigação tributária acessória, porque deixa de colocá-la como dever de natureza meramente instrumental, que apenas indiretamente decorre da lei. A acessoriedade, repita-se, no sentido de ser instrumental, que não tem sentido de existir sem a existência da obrigação tributária principal.

É certo que muitas obrigações tributárias acessórias estão hoje previstas em lei, mas isto não quer dizer que uma obrigação tributária acessória deva estar, necessariamente, prevista em lei no sentido estrito. A Constituição atribui ao Presidente da República competência para ‘sancionar, promulgar e fazer publicar leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução’. O decreto e o regulamento certamente criam, validamente, algum tipo de obrigação, pois, a não ser assim, não teriam sentido nenhum. Criam obrigações instrumentais, cuja finalidade, cuja razão de ser, é exatamente tornar a lei exequível.

Por isto é que se diz que, ‘ao contrário, da obrigação principal, que só pode ser prevista em lei (CTO, art. 3º, 97, I), as obrigações acessórias podem ser instituídas pela legislação tributária, com o largo alcance que lhe dá o artigo 96 do CTNV.’” (MACHADO, Hugo de Brito, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo, Atlas, 2004, v. 2, p. 304, 305, itálico no original)

Daí se nota que a alegada inconstitucionalidade por afronta ao princípio da reserva legal não pode ser reconhecida. Ao contrário, é regular a imposição de obrigação acessória por meio da Lei n. 6.374/89 e do decreto que a regulamentou.

Por conseguinte, também caem por terra os argumentos das impetrantes de que houve violação ao princípio federativo e aos limites da lei complementar.

E, a se observar a legislação federal mencionada pelas impetrantes – Lei n. 9.532/97 –, conclui-se que nem a obrigação de adotar um determinado sistema de emissão de comprovantes fiscais nem o correlato poder de fiscalizar o cumprimento dessa obrigação decorrem de normas da União. Há, é bem verdade, um compromisso das entidades federativas de fiscalização conjunta do recolhimento dos tributos, mas não é esse nem de longe o fundamento da obrigação atacada.

Já por isso, visto que a afronta ao princípio federativo parece ser a linha mestra da tese das impetrantes, pode-se concluir que o pedido é mesmo improcedente.

Afora isso, nem sequer podem ser conhecidos os argumentos de que a legislação estadual impôs deveres à Secretaria da Receita Federal, atentou contra interesses de clientes de cartões de crédito e afrontou o princípio da isonomia, porque em outros Estados é permitida a compensação integral do valor gasto na aquisição do equipamento.

E não se pode conhecer esses argumentos porque as impetrantes não têm legitimidade para postular em nome próprio interesse da União e dos

clientes dos cartões de crédito. Demais disso, não há possibilidade de se pleitear que os Estados dispensem o mesmo exato tratamento tributário para todos os casos. Cada um dos Estados é livre para criar e impor sua legislação tributária de acordo com os seus interesses.

Com relação à alegação de que o fisco paulista agiu contra a própria legislação de ICMS, ao impor que o estabelecimento arque com o custo da aquisição do aparelho ECF, as impetrantes estão equivocadas.

A leitura da norma do artigo 67 revela que apenas excepcionalmente o Estado fornecerá (e cobrará por isso) impresso fiscal para uso do contribuinte. A regra é que o fisco indique o modelo, a ser confeccionado a mando da empresa.

As impetrantes ainda não convencem quando sustentam que a forma de emissão do documento fiscal prejudica as pequenas e microempresas e representa um alto custo para o contribuinte.

De pronto, nota-se que as impetrantes não comprovaram a alegação do alto custo do aparelho. Em seguida, nota-se que as empresas que trabalham com renda bruta anual de até R\$ 120.000,00 não estão obrigadas a implantar o sistema.

Por isso, não se pode reconhecer nenhuma eiva no ato impugnado.

Diante do exposto, julgo improcedente o pedido, casso a liminar e denego a segurança. Custas na forma da lei.

P.R.I.

São Paulo, 16 de junho de 2004.

MARIA FERNANDA DE TOLEDO RODOVALHO PODVAL

Juíza de Direito

### **3. ACÓRDÃO MANTENDO A SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU**

#### **ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível com Revisão n. 425.253.5/1-00, da Comarca de São Paulo-Faz Pública, em que é apelante Associação Comercial de São Paulo, sendo apelado Diretor da Diretoria Executiva da Administração Tributária.

Acordam, em Quinta Câmara de Direito Público “B” do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Negaram provimento ao recurso, v.u.”, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores Xavier de Aquino (Presidente, sem voto), Ronaldo Frigini e Carlos Eduardo Reis de Oliveira.

São Paulo, 27 de novembro de 2008.

**MARIA LAURA DE ASSIS MOURA TAVARES**

Relatora

#### **VOTO**

Apelação Cível n. 425.253.5/1-00

Origem: Comarca de São Paulo

Apelante: Associação Comercial de São Paulo e Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (FACESP)

Apelado: Diretor Executivo da Administração Tributária da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda

Apelação Cível – Mandado de Segurança – Exigência do Fisco de integração do equipamento emissor de cupom fiscal como sistema de pagamento através de cartão de crédito ou de débito – Artigo 251 e parágrafos do Decreto n. 45.900/2000 – Exigência impugnada que visa à maior eficiência na arrecadação de tributos – Legalidade da exigência – Inexistência de violação aos princípios da isonomia e proporcionalidade – Recurso improvido.

Vistos.

As apelantes impetraram mandado de segurança coletivo se voltando contra a determinação do Fisco Estadual de exigir a implantação de emissor de cupom fiscal, além da integração do mesmo ao sistema de pagamento através de cartão de débito ou crédito.

A r. sentença de fls., cujo relatório é adotado, denegou a segurança, constando que as obrigações acessórias podem ser instituídas pela legislação tributária, e a determinação de adoção de certo sistema de emissão de comprovante fiscal não decorre de norma da União.

Pelas impetrantes foi apresentado recurso de apelação, com razões recursais a fls. alegando, em síntese, que a legislação federal que instituiu o chamado “emissor de cupom fiscal” é inconstitucional, pois se trata de matéria de competência legislativa de cada Estado-membro, e que o Convênio não tem poderes para criar obrigações acessórias, como a questionada nestes autos, e que a obrigação em questão somente poderia ser criada por lei, o que não foi feito.

Dizem que o custo com a aquisição e manutenção do equipamento não pode ser imposto ao contribuinte, sendo inconstitucional o tratamento à micros e pequenas empresas, além de quebrar o sigilo comercial.

Reafirmam que a Lei n. 9.532/97 é inconstitucional por invasão de competência e, também, que termos de convênio não podem obrigar os contribuintes, e que obrigação acessória deve ser imposta por lei.

Sem contrarrazões nos autos (certidão de fls.), com juntada regular do parecer da d. Procuradoria de Justiça, pelo improvimento do recurso.

É o relatório

Voto

O apelo não comporta provimento.

Os associados dos apelantes são sujeitos passivos do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), com vinculação ao cumprimento de obrigações acessórias estabelecidas pelo RICMS do Estado de São Paulo, e o uso do equipamento emissor de cupom fiscal integrado ao sistema de pagamento através de cartão de crédito e débito é uma destas obrigações acessórias, estando prevista, de forma expressa, no artigo 251 do já mencionado RICMS.

A obrigatoriedade do uso do equipamento emissor de cupom fiscal, também conhecido como “ECF”, está prevista na Lei n. 9.532/97, em seu artigo 61, que diz: “As empresas que exercem a atividade de venda ou revenda de bens a varejo e as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas ao uso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.”

A obrigação acessória, ou seja, a obrigação do uso do equipamento emissor de cupom fiscal, não viola o princípio da legalidade e encontra previsão na legislação federal, que foi objeto de regulamentação, também absolutamente legal, através do Decreto n. 45.490/2000.

E a integração dos sistemas se tornou obrigatória no artigo 251 do Decreto n. 45.490/2000, visando a tornar mais eficaz o controle das operações de varejo, nas hipóteses em que não era emitida nota fiscal.

Ao contrário do que é sustentado pelo apelante, esta obrigação acessória não fere o princípio da igualdade tributária.

A tributação é feita de forma proporcional, razão pela qual a obrigação acessória somente é imposta àqueles contribuintes que auferiram renda bruta superior a certo valor, para ser exigida a integração entre os sistemas.

E, ainda, a Fazenda outorgou crédito de 50% para a aquisição dos equipamentos até certo valor, o que consta do Decreto n. 44.280/99.

A atividade da Administração é vinculada, sujeitando-se o contribuinte à supremacia do interesse coletivo, não podendo os interesses particulares dos associados do impetrante sobrepor-se ao interesse da coletividade.

A obrigação em questão tem como objetivo assegurar maior controle na arrecadação do tributo, e tal exigência não ostenta qualquer ilegalidade, diante da competência de instituir obrigação acessória, consoante dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional, não se caracterizando como inconstitucional, ou, ainda, quebra do sigilo comercial.

A obrigação acessória pode ser instituída por normas de natureza regulamentar, e a exigência da integração do emissor de cupom fiscal ao sistema de pagamento por cartões, ao contrário do que sustenta com veemência o impetrante, é de caráter instrumental, sendo, como já constou, meio que se faz necessário para o controle do cumprimento da obrigação tributária, que é o pagamento dos impostos.

Neste sentido, já decidiu este Tribunal:

“Apelação Cível – Mandado de Segurança – Implementação da integração do sistema de pagamento efetuado através de cartão de crédito ou débito ao equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) – Legalidade da medida – Artigo 251 e parágrafos do Decreto n. 45.490/2000 – A exigência guerreada insere-se no âmbito dos esforços perpetrados pela Administração Pública para estabelecer normas que propiciem maior eficiência na arrecadação de tributos – A obrigatoriedade impugnada constitui dever instrumental, consubstanciado no poder fiscalizador do Estado, que se demonstra

adequado para a devida verificação do cumprimento da obrigação principal (recolhimento de ICMS) – Inexistência de violação aos princípios de isonomia tributária, de livre iniciativa e do direito de propriedade – Impossibilidade de compelir a administradora de cartão de crédito e débito a fornecer à Secretaria da Fazenda informações sobre o faturamento do estabelecimento – Legalidade do procedimento fiscal impugnado – Recurso desprovido.” (Apelação Cível n. 368.908.5/7-00 – 9ª Câmara de Direito Público – Rel. Des. Sérgio Gomes – j. 18.06.2008).

Ou, ainda:

“ICMS – Declaratória – Exigência do Fisco de substituição do sistema com utilização de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), pelo Sistema de Transferência Eletrônica de Fundos (TEF) – Decreto n. 45.900/2000, em seu artigo 251 e parágrafos – Objetivo do Fisco com a exigência impugnada é maior eficiência na arrecadação de tributos, a evidenciar o interesse público – Legalidade da exigência – Inexistência de violação dos princípios de isonomia e proporcionalidade – Ação improcedente – Recurso improvido.” (Apelação Cível n. 601.067.5/5-00 – 1ª Câmara de Direito Público – Rel. Franklin Nogueira – j. 06.11.2007).

A r. sentença bem apreciou a questão posta nos autos e não comporta reparos.

Pelo exposto, pelo meu voto, nego provimento ao recurso.

MARIA LAURA DE ASSIS MOURA TAVARES

Relatora





editoração, ctp, impressão e acabamento

**imprensaoficial**



PGE  
PROCURADORIA GERAL  
DO ESTADO DE SÃO PAULO