

PROCESSO - A. I. Nº 206933.0156/08-8
RECORRENTE - KIPLING SALVADOR COMÉRCIO DE BOLSAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0358-02/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 30/11/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0351-12/11

EMENTA: ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OBSERVAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Reformada a Decisão de Primeira Instância que concluiu pela procedência do Auto de Infração. Comprovado prejuízo ao contribuinte no seu direito de defesa quanto à análise dos dados de apuração da base de cálculo com aplicação do critério da proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/2007. Inexiste prova nos autos da entrega ao contribuinte, do relatório diário analítico das informações de pagamentos por meio de Transferência Eletrônica de Fundos - TEF, e, de cópia dos demonstrativos do levantamento fiscal e do demonstrativo analítico de cálculo para aplicação do critério da proporcionalidade, o que possibilitaria ao sujeito passivo o cotejamento dos dados dos seus documentos fiscais com os dados fornecidos pelas instituições financeiras administradoras de cartões de créditos e de débitos, e com a apuração de valor de base de cálculo realizada pelo Fisco, assim restando prejudicado o seu direito de ampla defesa e de possibilidade de pagamento do débito tributário até antes do julgamento em primeira instância deste CONSEF, com a redução da multa prevista à época no artigo 45, inciso IV, da Lei nº 7.014/96. Devolva-se o PAF ao órgão prolator da Decisão reformada para saneamento do processo e posterior julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 31/03/2009, para exigir ICMS no valor de R\$34.728,81, acrescido da multa de 70%, em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por meio de levantamento de vendas, com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão, nos meses de janeiro a julho e de setembro a dezembro de 2008.

O autuante acosta Relatório de Informações TEF – anual à fl. 06; demonstrativo intitulado “Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito, pelas Reduções Z” às fls. 07 e 08; demonstrativo do levantamento fiscal realizado à fl. 09, denominado “Apuração Mensal”; Relatório Diário Operações TEF às fls. 10 a 247. Os demonstrativos do levantamento fiscal estão assinados pelo autuante.

O sujeito passivo impugna o lançamento de ofício às fls. 252 a 266. Em apertada síntese, fala sobre os pressupostos de validade do Auto de Infração, diz não haver previsão legal para a imputação, com base no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, por entender que a presunção legal prevista no citado dispositivo deve se referir à totalidade das suas operações comerciais, inclusive àquelas acobertadas por notas fiscais modelo e série D-1, independente de ter sido utilizado cartão de crédito, ou de débito, para a conclusão da transação. Aduz que o total das vendas do período fiscalizado é superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, conforme consta na Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA informada à SEFAZ, ou seja, que suas vendas totais importaram em R\$2.176.336,05, enquanto o documento das administradoras indica um montante de R\$1.847.757,24. Afirma haver vício insanável no lançamento, que alega deva ser considerado nulo.

No mérito tece comentários sobre o regime de substituição tributária, argüi comercializar, predominantemente, com “calçados”, mercadoria tributada por antecipação, e fala na ocorrência de *bis in idem* em decorrência da autuação. Cita dispositivos normativos e jurisprudência deste CONSEF em relação ao tema. Pede que seja aplicado o critério da proporcionalidade na exigência fiscal. Relata a sua forma de comercializar e emitir documentos fiscais. Fala sobre presunção legal, tece considerações sobre a multa indicada no Auto de Infração.

O contribuinte conclui pedindo o julgamento pela nulidade da autuação em razão de falta de segurança e certeza, reconhecendo-se que a acusação fiscal seria incompatível com a previsão legal insculpida no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96; o reconhecimento da inaplicabilidade do regime de apuração com base na presunção legal, tendo em vista que as mercadorias já estão com fase de tributação encerrada; apuração, por fiscal estranho ao feito, da proporcionalidade das saídas de mercadorias tributadas que correspondem ao percentual de 20% das saídas totais; revisão do lançamento fiscal tendo em vista a inobservância, pelo autuante, dos valores correspondentes às notas fiscais modelo e série D-1 emitidas, além de cupons fiscais cujas operações foram pagas na modalidade à vista e registradas como venda a cartão, e respectivos boletos, emitidos e não considerados; a redução, ou cancelamento, da multa indicada.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 275 e 276, discordando das preliminares de nulidade e não acolhendo o argumento defensivo de que as mercadorias objeto da imputação estavam enquadradas no regime de substituição tributária, mas pede o julgamento pela improcedência da autuação acatando a alegação defensiva de que o total das vendas do contribuinte registradas pelo sujeito passivo em suas Declarações e Apurações Mensais do ICMS – DMAs seria muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito.

Em Primeira Instância o julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração utilizou os seguintes argumentos, resumidamente: inicialmente afastou as preliminares de nulidades argüidas pelo sujeito passivo. Quanto à alegação de aplicação de roteiro inadequado em razão da comercialização predominante com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, não a acata observando que com o advento da Instrução Normativa nº 56/2007 o roteiro de fiscalização somente deve ser considerado inadequado quando a totalidade das mercadorias objeto das operações de saídas esteja enquadrada no regime de substituição nas entradas e/ou seja isenta de tributação.

O ilustre Relator também não acolhe o argumento defensivo no sentido de que devam ser consideradas, como vendas através de cartão de crédito/débito, todas as vendas realizadas através da emissão de notas fiscais a consumidor final aduzindo que, para elidir a presunção legal de omissão de saídas, deveria ter sido feito o cotejamento diário entre cada venda informada pelas administradoras através dos documentos referentes às operações de vendas diárias com Transferências Eletrônicas de Fundos - TEFs, e aquilo que consta no equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF e/ou o que consta nas notas fiscais emitidas.

Considerou que não estaria elidida a acusação fiscal porque o contribuinte não realizou o cotejamento do montante das operações nas quais houve a emissão de notas fiscais com cada operação com cartão de crédito constante nas operações em que houve pagamento por meio de Transferência Eletrônica de Fundos – TEF, operações estas constantes do Relatório por Operações Diárias acostado pelo Fisco às fls. 10 a 247.

No que tange à aplicação do critério da proporcionalidade previsto na IN nº 56/2007, o digno Relator, considerando que existem no processo extratos referentes às DMAs do período de janeiro a dezembro de 2008 (fls. 277 a 289), dos quais assinala que o autuante teria atestado a autenticidade, deixou de baixar o processo em diligência para esse fim, e fez os cálculos para aplicação do citado critério da proporcionalidade, tomando por base os percentuais mensais das mercadorias tributadas, conforme demonstrativos que elaborou em seu voto às fls. 299 e 300 dos autos, reduzindo de R\$34.728,81 para R\$31.790,42 o valor histórico do ICMS a ser lançado de ofício. Manteve a multa de 70% indicada no Auto de Infração.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 311 a 339 requerendo a reforma da Decisão recorrida argüindo, em preliminar, a sua tempestividade e a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de ampla defesa e ao contraditório.

Tece considerações acerca do conceito e da natureza jurídica do lançamento tributário, cita o Código Tributário Nacional – CTN, legislação estadual e doutrina, e fala sobre as atribuições da autoridade administrativa autoras de lançamento. Afirma que cada atividade administrativa é distinta da outra, e que o Auditor Fiscal que realiza o lançamento de ofício não pode julgar. Que quem lança não julga, e quem julga não pode lançar e nem realizar diligências e revisões fiscais e contábeis. Transcreve os artigos 13 e 14 do Regimento Interno deste CONSEF, e argumenta que tais dispositivos vedam, a quem julga, desempenhar tarefas de fiscalização. Tece considerações a respeito. Copia os artigos 148 e 150 inciso I e parágrafo 4º, do RPAF/99, e aduz que o julgamento proferido em 1ª instância é nulo porque o Relator desempenhou atribuição de Auditor Fiscal diligente, realizando tarefa de revisão fiscal no Auto de Infração. Afirma que compete à autoridade julgadora determinar a realização de diligências e perícias fiscais, e não de realizá-las.

O sujeito passivo afirma ter o direito de, antes da realização de julgamento, pronunciar-se sobre a revisão fiscal realizada.

Cita o artigo 2º do RPAF/99 e o artigo 5º, LV, da Constituição da República. Afirma que o princípio do contraditório contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais devem primar pela ciência bilateral das partes e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas. Cita texto e considerações de juristas a respeito. Discorre acerca do princípio da ampla defesa, cita Ementa de Decisão deste contencioso.

Afirma que esta sobreposição de funções pelo ilustre Relator, ao realizar a diligência sem que fosse dada vista a ele, impugnante, antes do julgamento, cerceou a sua defesa em uma instância suprimindo-a, limitando o seu direito a Recurso em instância única, pelo que deveria ser anulada a Decisão de 1ª Instância.

O contribuinte passa a pronunciar-se sobre o mérito da imputação reproduzindo todas as alegações já apresentadas em sua impugnação originária, novamente expondo que o total de suas vendas é muito superior aos valores informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, o que seria comprovável, segundo afirma, pelo cotejo entre a sua DMA enviada a esta SEFAZ. Repete que sua DMA do exercício de 2008 indica que as vendas totais que praticou importaram em R\$2.176.336,05, enquanto o documento das administradoras indica um montante total de R\$1.847.757,24.

Conclui requerendo o julgamento pela nulidade da Decisão exarada pela 2ª JJF no Acórdão JJF nº 0358-02/09, e pela nulidade da autuação tendo em vista que a acusação fiscal seria incompatível com a previsão legal insculpida no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96.

Requer também que seja reconhecida a inaplicabilidade do regime de apuração com base na presunção legal *juris tantum*, tendo em vista que as mercadorias com as quais comercializa já estariam com fase de tributação encerrada; que seja realizada apuração, por fiscal estranho ao feito, da proporcionalidade das saídas de mercadorias tributadas que afirma corresponderiam ao percentual de 20%; revisão do lançamento fiscal tendo em vista a inobservância, pelo autuante, dos valores correspondentes às notas fiscais modelo e série D-1 emitidas, além de cupons fiscais referentes a pagamentos realizados na modalidade à vista e registrados como venda a cartão, e respectivos boletos que teriam sido emitidos e não considerados; redução, ou cancelamento, da multa aplicada; realização de diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar as alegações defensivas, e a apresentação de todos os meios de prova em Direito admitidos, além de juntada de documentos *a posteriori*.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer de fls. 347 a 349, opina pelo Provimento do Recurso Voluntário considerando que o Julgador exerceu papel de Diligente refazendo parcialmente o lançamento tributário em análise, o que compromete os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Afirma que a atividade revista exercida contraria o disposto no artigo 148 do RPAF/99 e impede que o contribuinte seja intimado e se manifeste regularmente quanto ao resultado da diligência fiscal. Assevera que houve supressão de instância, restringindo o direito do contribuinte ao Recurso em instância única.

Em Despacho às fls. 351 e 352 a PGE/PROFIS pronuncia-se opinando pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário nos termos do artigo 119, §1º, do COTEB, declarando discordância quanto ao teor do Parecer exarado à fl. 347, expondo então o entendimento de que a Decisão prolatada pela 2ª JJF, embora tenha nominado a aplicação do critério da proporcionalidade como ato diligencial, apenas teria feito a apuração, com base no disposto na Instrução Normativa nº 56/2007, do montante devido da exação objeto do lançamento, não havendo prejuízo ao autuado, sequer *reformatio in pejus*, pelo que faleceria interesse recursal na pretensão de nulidade.

O ilustre procurador afirma que o pedido de depuração do imposto foi manejado pelo autuado em sua impugnação, e desta maneira não se poderia falar em cerceamento ao direito de defesa posto que, por princípio processual, a nulidade não será declarada em favor de quem lhe houver dado causa, ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade, que seria a apuração e depuração do valor devido objeto do lançamento.

Quanto aos demais argumentos do contribuinte no apelo voluntário, comunga com o entendimento firmado na Decisão de base. Acerca da alegação do caráter confiscatório da multa indiciada no Auto de Infração, assinala que esta tem suporte na legislação estadual e que a este Conselho é vedado, por expressa disposição normativa, discutir tal nuance subjetiva.

O pronunciamento de fls. 351 e 352 é acolhido pelo Despacho da PGE/PROFIS à fl. 353.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Compulsando os autos, em especial os documentos que embasam a exigência fiscal, acostados pelo autuante à fl. 06 - Relatório de Informações TEF – Anual; às fls. 07 e 08 - demonstrativo intitulado “Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito, pelas Reduções Z”; à fl. 09 - demonstrativo do levantamento fiscal realizado, denominado “Apuração Mensal”; às fls. 10 a 247 - Relatório Diário Operações TEF, constato que nos documentos que compõem os autos deste processo o Fisco não comprova a entrega, ao sujeito passivo, de qualquer destas peças basilares do Auto de Infração.

Assim, nos demonstrativos fiscais acostados ao processo está aposta apenas a assinatura do preposto fiscal, e não há qualquer indício, ou prova, de que estes demonstrativos do levantamento fiscal tenham sido entregues ao contribuinte.

Observo que o contribuinte cita, em sua impugnação originária e no Recurso Voluntário, que os dados de sua Declaração e Apuração mensal do ICMS - DMA do exercício de 2008 indicam que as vendas totais que praticou importaram em R\$2.176.336,05, enquanto o documento das administradoras indica um montante total de R\$1.847.757,24. O fato de o contribuinte citar o valor de R\$1.847.757,24 como tendo sido aquele informado a esta SEFAZ pelas administradoras de cartões de débito/crédito, embora indique que o contribuinte teve ciência deste montante, não implica, necessariamente, que o sujeito passivo teve acesso ao Relatório Diário por Operações de Vendas com pagamentos por meio de Transferência Eletrônica de Fundos – TEF que serviu de base para a realização da ação fiscal em foco.

Assinalo, também, que embora no artigo 129-A do COTEB esteja previsto que os dados declarados pelo contribuinte em suas DMAs impliquem confissão de dívida, na realidade, tratando-se, no caso do ICMS, de lançamento por homologação, cabe ao Fisco verificar a exatidão dos valores e tipos de operações declarados pelos contribuintes a esta SEFAZ, cotejando o quanto declarado na DMA com os dados dos documentos fiscais do contribuinte, para efeito de uso de tais elementos para cálculo de imposto a ser lançado de ofício, inclusive para aplicação do critério da proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/2007. Nos autos deste processo não consta demonstrativo, ou prova, de tal cotejamento.

Por outro lado, observo, também, que conforme disposto no artigo 45 da Lei nº 7.014/96, em redação vigente no período de 11/02/2005 a 30/03/2010, portanto abrangendo o período compreendido entre a data de lavratura do Auto de Infração em 31/03/2009 e a data do julgamento de primeira instância, 03/11/2009, caso o contribuinte decidisse quitar o débito lançado de ofício antes do julgamento de primeira instância, portanto não ficando restrito a proceder a tal pagamento apenas posteriormente ao mesmo, teria direito a percentual maior de redução do valor da multa indicada no Auto de Infração:

Lei nº 7.014/96:

*Art. 45. O valor das multas previstas nos incisos I, II, **III**, VI e VII do art. 42, excetuada a hipótese da alínea "d" do inciso II, será reduzido de:"*

(...)

***IV - 35%** (trinta e cinco por cento), se for pago até antes do julgamento do processo administrativo fiscal;*

***V - 25%** (vinte e cinco por cento), se for pago no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da Decisão condenatória em processo administrativo fiscal;*

(...)

(grifos nossos)

Assim, embora a realização da diligência solicitada pelo contribuinte não implicasse, necessariamente, o pagamento do valor apurado pelo Fiscal Diligente, a Lei é clara ao garantir que ao contribuinte assiste o direito de pagar o débito com os percentuais de redução nas situações que determina, pelo que a realização de cálculos para a aplicação do critério da proporcionalidade, ainda que exatos, minuciosamente demonstrados e realizados na evidente busca da verdade material, na situação em foco, na aplicação do critério da proporcionalidade invocado pelo sujeito passivo, a realização de tais cálculos já em sede de julgamento ocasionou a supressão da possibilidade de pagamento do débito apurado com a redução de multa legalmente prevista para a situação anterior ao julgamento do processo administrativo fiscal.

Observo, também, que embora o contribuinte não tenha trazido ao processo documentos que indiquem, ou comprovem, que os cálculos realizados quando do julgamento em 1ª Instância conteriam equívocos, entendendo assistir razão ao autuado quando afirma a ocorrência de supressão de instância, posto que se houvesse, ou houver, como comprovar algum equívoco de forma de cálculo ou de inserção, ou de omissão de dados, pelo Fisco, na aplicação do critério da

proporcionalidade, foi retirada, do sujeito passivo, a possibilidade de fazê-lo antes do julgamento em 1ª instância, vez que dos cálculos realizados só teve conhecimento quando da assentada daquela sessão.

Com a devida vênia não acolho o argumento da PGE/PROFIS no sentido de que o contribuinte teria dado causa a uma nulidade ao pedir que fosse realizada diligência para que fosse aplicado o critério da proporcionalidade previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, porque o pedido de aplicação do critério previsto na norma não se estendia à determinação do funcionário a realizá-lo. Também peço licença para assinalar que não está comprovado que o ato praticado, qual seja este o cálculo para a aplicação do critério da proporcionalidade em sede de julgamento, tenha atingido a finalidade, dadas as circunstâncias já expostas neste voto.

Por oportuno, assinalo que a auditoria de cartão de crédito/débito é realizada tomando-se por base a comparação entre dados de pagamentos realizados por meio de Transferência Eletrônica de Fundos e os dados dos documentos fiscais de saídas de mercadorias emitidos quando das vendas realizadas pelo sujeito passivo, sendo rotineiro e devido que o Fisco use os dados de todos os documentos fiscais emitidos por ocasião das vendas realizadas com pagamento por meio de Transferência Eletrônica de Fundos com o uso de cartões de débito e de crédito, seja por meio da análise, pelos prepostos fiscais, das reduções Z, que contêm os dados dos cupons fiscais emitidos, seja por meio de análise dos dados dos demais documentos fiscais de venda.

Por tudo quanto exposto, inclusive por inexistir prova, nos autos, de que o contribuinte recebera qualquer documento além da cópia do Auto de Infração, para efeito de sua impugnação ao lançamento de ofício, está comprovado o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo e, sendo imprescindível que ao contribuinte sejam claramente informados a forma de apuração da base de cálculo do imposto lançado, e demais fatores concernentes ao levantamento fiscal que tenham dado origem à autuação e às correções na mesma efetuadas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar a NULIDADE da Decisão recorrida, retornando-se os autos à Primeira Instância para que sejam tomadas as providências no sentido de que sejam fornecidos ao sujeito passivo os documentos Relatório de Informações TEF – Anual à fl. 06; demonstrativo intitulado “Apuração das Vendas em Cartões de Débito/Crédito, pelas Reduções Z” às fls. 07 e 08; demonstrativo do levantamento fiscal realizado à fl. 09, denominado “Apuração Mensal”; Relatório Diário Operações TEF às fls. 10 a 247, reabrindo-se o prazo de defesa de 30 dias e dando-se, a partir de então, regular seguimento ao feito.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº 206933.0156/08-8, lavrado contra **KIPLING SALVADOR COMÉRCIO DE BOLSAS LTDA.**, devendo os autos retornar a Primeira Instância para serem adotadas as providências saneadoras apontadas e, somente após, submeter o feito a novo julgamento pela JJF.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ. - REPR. DA PGE/PROFIS