

PROCESSO - A. I. N° 269114.2001/11-5
RECORRENTE - NOVA MIRON RELÓGIOS E INSTRUMENTOS MUSICais LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0288-02/11
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 18/12/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0383-11/12

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Contribuinte não apresentou comprovantes do recolhimento. Infração caracterizada. 2. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração comprovada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa por descumprimento de obrigação acessória, equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Não acolhida a argüição de nulidade. Vencido o voto relator. Decisão por maioria. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0288-02/11), que julgou Procedente a presente autuação, da qual constam 4 infrações distintas, sendo alvo da irresignação apenas os itens 1 e 2, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios, no valor de R\$ 27.232,40.

INFRAÇÃO 2 – Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, com ICMS devido no valor R\$ 27.986,52.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

Incialmente, devo ressaltar que à folha 03 dos autos consta que houve recusa do contribuinte em dar ciência no Auto de Infração, obrigando a Administração Tributária a enviar o Auto de Infração e seus diversos documentos que embasaram as irregularidades mediante Intimação por AR- Aviso de Recebimento, fls. 386 e 387.

Entre outros documentos, o autuante acostou aos autos os seguintes Anexos abaixo indicado, todos entregue ao contribuinte mediante recibo, conforme acima já examinei:

Anexo II – Relativo a Infração 02:

- cópia do livro *Registro de Apuração do ICMS* do período de janeiro/2009 e abril de 2009, fls. 11 a 16;
- Relação de DAE's de 2009 e 2010, fls. 17 a 20.

Anexo III - Relativo a Infração 03:

- Demonstrativo de Apuração Mensal das Omissões de Saída de 2009, fl. 22;
- Demonstrativo de Batimento NF x TEF (Notas fiscais encontradas na TEF), fls. 23 a 44;
- Relatório de Informações TEF – Anual – 2009, fl. 45;
- Relatórios Diários Operações TEF – 2009, fls. 46 a 98;

Anexo IV – Infrações 03 e 04:

- Demonstrativo de Apuração Mensal da Antecipação Parcial – 2009 e 2010, fls. 100 a 102;
- cópia do livro de Registro de Entradas – 2009 e 2010, fls. 103 a 123;
- cópia das Notas Fiscais de Entrada – 2009 e 2010, fls. 124 a 382.

O sujeito passivo, apesar de ter recusado a assinar o Auto de Infração, recebeu, mediante AR acostado aos autos, todos os documentos e levantamento necessários ao exercício do direito de defesa, elementos que comprovam a materialidade das infrações.

Portanto, não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Quanto ao ACÓRDÃO JJF N° 0033-02/07 citado pela defesa, que decidiu pela Procedência Parcial daquele Auto de Infração, não tem qualquer relação com a argüição de nulidade na presente lide.

Logo, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhida a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

No mérito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo não ter recolhido, nos prazos regulamentares, ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Em sua defesa o autuado alega que houve um erro na conta-corrente fiscal do contribuinte ao elaborar seu livro Registro de Apuração do ICMS dos meses de janeiro de 2009 e abril de 2009, pois não foram considerados como crédito do imposto os valores pagos a título de ICMS antecipação.

Ocorre que a defesa não apontou quais foram os valores que entende que teria direito. Também, não apresentou nenhuma prova dos supostos créditos não escriturados. Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Como bem salientou o autuante, os valores exigidos correspondem aos valores calculados e lançados pelo próprio contribuinte no livro pertinente na data da autuação.

Assim, entendo que a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter omitido de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Observo que o levantamento realizado pela autuante comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte com vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/86, descaracterizado a alegação defensiva de falta de motivação.

Em sua defesa o sujeito passivo alega que o total de venda, com respaldo em notas fiscais, superam valor de vendas fornecidas por instituição financeira e administradora de cartão de crédito e que todas as notas fiscais de saídas foram escrituradas. Ocorre que essa alegação não é capaz de elidir a autuação, uma vez que a

jurisprudência consolidada desse Conselho de Fazenda, em seus diversos acórdãos sobre o tema, a exemplo do ACÓRDÃO Nº 0207-11/08, firmou o entendimento de que a comparação somente pode ocorrer entre operações equivalentes, ou seja, as vendas declaradas pelo contribuinte como sendo pagas por cartões de crédito/débito são comparadas com as operações que foram pagas com cartão de débito/crédito informadas pelas administradoras de cartões. Nas vendas declaradas na DME são informadas as vendas totais do estabelecimento, sem nenhuma identificação de qual foi o meio de pagamento.

Também não é capaz de elidir a imputação o argumento defensivo de o autuante não ter considerado as vendas pagas mediante parte em cartão de débito, parte cartão de crédito e parte em dinheiro, pois não retrata a verdade material dos elementos constantes dos autos do PAF em lide. Como se observa às folhas 22 a 98 dos autos o autuante confrontou e considerou cada boleto de venda do cartão de crédito com notas fiscais emitidas no dia da venda. Entretanto, não se pode considerar notas fiscais ou valores parciais onde não existe coincidência de valores e datas entre as notas fiscais e os boletos dos cartões, por essa razão que foi entregue ao sujeito passivo o Relatório de Operações TEF.

Logo, entendo que a infração 02 restou caracterizada.

(...)

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 432/443, arguindo preliminar de nulidade da infração 2, por cerceamento ao direito de defesa, ao argumento de que a entrega dos relatórios TEF acompanhados dos respectivos arquivos magnéticos é uma obrigação legal do autuante, a teor do art. 8º, §3º, do RPAF/99, o que não foi atendido pelo autuante.

Discorre longamente sobre o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, pugnando pela decretação da nulidade deste item da autuação.

Quanto ao mérito, impugna as exigências de acordo com os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 1: Alega, basicamente, que houve um erro na conta-corrente fiscal do contribuinte, ao elaborar seu livro Registro de Apuração do ICMS dos meses de janeiro de 2009 e abril de 2009, pois não foram considerados como crédito do imposto os valores pagos a título de ICMS antecipação.

Diz que o objetivo principal do legislador do CTN é a arrecadação de tributos (cumprimento de obrigação principal), devendo tal fato sobrepor-se a eventual descumprimento de obrigação acessória, trazendo à baila entendimentos doutrinários que entende respaldar a sua tese.

Salienta que seu equívoco na escrituração do livro Registro de Apuração pode ser facilmente detectado a partir da análise do extrato de pagamentos anexado ao processo, pugnando, em seguida, pela procedência parcial desta infração, ou, alternativamente, pela concessão de prazo para fins de providenciar cópia dos respectivos DAE's, após intimação.

INFRAÇÃO 2: Diz que, da análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante, somente foram acatadas as notas fiscais do autuado de valores idênticos às operações informadas pela administradora de cartões de crédito e de débito, o que, segundo o recorrente, diverge da realidade dos autos e da legislação vigente.

Afirma que os valores mensais informados pelas administradoras são inferiores às notas fiscais de saída (D1), cujo levantamento diário não foi possível, face à ausência de entrega pelo autuante do Relatório TEF em meio magnético ao autuado, “*o que demonstra uma total improcedência da infração por ausência de motivo*”.

Diz que a presunção em questão não exige que as operações tenham individualmente correspondência com os documentos fiscais; muito pelo contrário, adotar tal exigência seria ir contra a realidade comercial das empresas, vez que é comum proceder diversas formas de pagamento, numa mesma saída com notas fiscais D1.

Prossegue, afirmando que “*tal entendimento do autuante e respaldado pela Junta de Julgamento Fiscal somente poderia ser procedido se o contribuinte autuado fizesse uso de cupom fiscal, o que não ocorre, vez que a legislação que rege a matéria não obriga discriminar nas Notas Fiscais D1 a forma de pagamento, diversamente do que dispõe em relação aos cupons fiscais com respaldo no §7º do art. 238 do RICMS. Tal entendimento seria, assim, exigir algo que a legislação não obriga, representando um ato atentatório ao princípio da legalidade estrita*”.

Entende, assim, ser amplamente admissível considerar o total mensal das notas fiscais em comparação com o total do Relatório TEF, e não individualmente considerada, ou até mesmo o total diário, caso seja fornecido pelo autuante o Relatório TEF em meio magnético e seja devolvido o prazo de defesa ao contribuinte, para fins de que seja refeito o levantamento.

Pugna, ao final, pelo provimento do apelo ofertado.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 489/490, opinou pela rejeição da nulidade arguida, ao argumento de que a intimação de fl. 386 indica o recebimento dos relatórios diários TEF, assim como existe a previsão legal da presunção de omissão de saídas tributáveis, no caso o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao mérito, aduz que não há provas do regular recolhimento do ICMS, inexistindo fatos e elementos capazes de afastar a exigência legal, tanto para a infração 1, quanto para a infração 2.

Na sessão de julgamento, revendo posicionamento anterior, a representante da PGE/PROFIS, Bela. Maria Dulce Baleeiro Costa, manifestou-se no sentido de que a apuração deve ser feita levando em consideração o total diário das vendas feitas com notas fiscais D1 e o total diário das vendas informadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito. A falta do uso do ECF deve ser alvo das multas cabíveis previstas na Lei nº 7.014/96.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade – Infração 2)

A preliminar de nulidade da infração 2 não pode ser acolhida, pois, como bem pontuou a d. PGE/PROFIS, o sujeito passivo recebeu cópia do Relatório Diário por Operações TEF, inexistindo na legislação qualquer norma imponha o fornecimento, além de dito relatório em meio físico, o seu correspondente em meio magnético.

Assim, não há falar em violação ao devido processo legal ou cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, já que este recebeu o relatório diário por operações, tal como fornecido pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, podendo, a partir deles, impugnar de modo específico as exigências que entendia indevidas.

Há, contudo, uma outra questão preliminar, também atinente à infração 2, digna de apreciação por parte deste Conselho. Refiro-me ao cotejamento que foi feito pelo autuante entre as notas fiscais D1 e os dados consignados nos relatórios diários por operação – TEF, emitidos pelas administradoras de cartões de crédito e de débito.

Como cediço, tal presunção está prevista no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, cuja redação vigente à época dos fatos geradores (exercício de 2009) estabelecia:

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

As autuações feitas com base no permissivo legal transcrita sempre derivaram do cotejamento entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e de débito e as vendas registradas pelos contribuintes nas reduções Z de seus equipamentos emissores de cupons fiscais (ECF), justamente porque, de acordo com o que estabelecia o art. 238, §7º, do RICMS/97, era obrigatória a indicação, nos cupons fiscais, do meio utilizado pelo consumidor para pagamento da mercadoria adquirida:

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

Assim sendo, admitia-se apenas a comparação entre cada operação informada pelas administradoras com cada venda registrada individualmente no ECF, verificando-se se, pelo menos, havia coincidência de valores e datas, o que, em caso positivo, autorizava o afastamento da presunção, ainda que o preposto do contribuinte, por equívoco, tivesse indicado no cupon fiscal meio de pagamento diverso (dinheiro, cheque ou ticket, por exemplo).

No caso em apreço, o contribuinte não utilizava o ECF, tanto que não consta nenhuma venda apurada em redução Z no demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 22. Todas as vendas realizadas pelo contribuinte foram feitas por intermédio de notas fiscais modelo D1, para a qual a legislação tributária não estabelecia qualquer exigência quanto à indicação do meio de pagamento. Ora, se não havia obrigatoriedade quanto à indicação do meio de pagamento nas notas fiscais D1, não há como saber se procede ou não a alegação defensiva de que, nestas operações, havia utilização simultânea de mais de um meio de pagamento (cartão e dinheiro, p. ex.).

Diante desse cenário, entendo que a única forma plausível de se aplicar a presunção é a comparação do movimento diário informado pelas administradoras de cartões de crédito e de débito com o valor total das vendas constantes das notas fiscais, também diariamente.

Vale registrar que, mesmo sendo o contribuinte obrigado à utilização do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, a emissão da nota fiscal D1, exclusivamente, em lugar dos cupons fiscais implica a aplicação de duas multas distintas: a) R\$4.600,00, pela não utilização do ECF, conforme art. 42, XIII-A, "d", da Lei nº 7.014/96; e b) 2% do valor da operação ou da prestação de serviço, pela emissão irregular de nota D1 em lugar do cupom fiscal, *ex vi* do art. 42, XIII-A, "h", da mesma Lei 7.014/96.

A não utilização do ECF, portanto, enseja a aplicação de multas por descumprimento de obrigação acessória. Não há base legal que autorize a metodologia adotada pelo autuante, sobretudo porque a presunção prevista em lei fala da declaração de vendas do contribuinte comparadas às informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito ou de débito, inexistindo qualquer menção à comparação que foi feito com base em notas fiscais modelo D1. Depois, como dito linhas atrás, não há obrigatoriedade de indicar nas notas D1 o meio de pagamento, o que inviabiliza o cotejamento.

Deveria, assim, ser feito o comparativo diário das vendas feitas através de notas D1 com o total diário informados pelas instituições financeiras.

Como o trabalho foi feito de forma diferente, fica evidente a insegurança quanto à ocorrência da infração, a ensejar a nulidade da infração 2, a teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Vencido na preliminar anteriormente acatada, adentro ao mérito da autuação.

No que concerne à infração 1, o recorrente se limita a alegar que houve escrituração equivocada do livro Registro de Apuração do ICMS e que, em virtude disso, não foram utilizados créditos de ICMS recolhido antecipadamente. A tese, entretanto, não é capaz de ensejar a modificação do entendimento esposado pela Junta de Julgamento Fiscal, pois, em se tratando de pretensão de utilização extemporânea de créditos, deve o recorrente seguir o procedimento previsto nos arts. 314 e 315, do RICMS atual, não sendo necessária, no bojo do presente Auto de Infração, a realização de qualquer diligência tendente a verificar a regularidade dos pagamentos alegados pelo sujeito passivo.

A par disso, cumpre registrar que a prova do pagamento do imposto que o recorrente pretende creditar-se é ônus da defesa e deveria ter acompanhado a peça de impugnação. É impertinente a pretensão de que seja o recorrente intimado a apresentar tal prova mediante ato próprio de comunicação.

Quanto à infração 2, vencido na questão relativa ao cotejamento, operação por operação, das vendas consignadas nos relatórios diários e aquelas consignadas nas notas fiscais de venda modelo D1, outro não pode ser o julgamento de mérito, que não o improvimento do apelo. Isso porque, calcado na premissa de que o recorrente tinha o ônus de fazer a comparação operação por operação, é forçoso reconhecer que não houve provas capazes de elidir a acusação, devendo ser mantido o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal acerca da acusação.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade - Infração 2)

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo Nobre Relator, divirjo do seu posicionamento quanto a questão preliminar pertinente à infração 2.

Como relatado a acusação versa sobre omissão de saída de mercadorias, com respaldo em presunção legal, por ter apurado diferença entre a *declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito* (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96).

Embora a redação expresse diferença entre os valores declarados pelo contribuinte e os valoress informados por instituições financeiras, este Conselho de Fazenda em reiteradas decisões interpretou que ao apurar tais diferenças, com a entrega ao contribuinte do Relatório TEF contendo os valores individuais de operações é facultado ao mesmo comprovar a emissão de documento fiscal correspondente para elidir a presunção.

Na situação presente, o contribuinte alegou não possuir equipamento emissor de cupom fiscal (ECF), que registre o meio de recebimento (art. 238, §7º do RICMS/97). Conforme relato contido no voto “*Vale registrar que, mesmo sendo o contribuinte obrigado à utilização do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal*”, propôs o relator que deveria ser aplicada multas por descumprimento de obrigações acessórias. Entendo que se o contribuinte deveria emitir o cupom fiscal e indicar o meio de pagamento, pode-se concluir que foi ele quem deu causa a impossibilidade de comparação entre cada operação informada pelas administradoras com cada venda registrada individualmente no ECF e não deve ser beneficiado com a declaração da nulidade da infração.

Por isso, voto pela não declaração de nulidade da infração 2, e quanto mérito acompanho o voto do relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade da infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269114.2001/11-5**, lavrado contra **NOVA MIRON RELÓGIOS E INSTRUMENTOS MUSICais LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.218,92**, acrescido da multa de 50% sobre R\$27.232,40 e 70% sobre R\$27.986,52, prevista no art. 42, incisos I e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$12.305,70**, prevista no art. 42, II, “d”, da mesma lei, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade – Infração 2) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Denise Mara Andrade Barbosa e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade – Infração 2) – Conselheiros(as): Fabio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de nulidade – Infração 2)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR
(Preliminar de nulidade da infração 2)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS