



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO Nº 25 /2019

2ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 25 DE FEVEREIRO DE 2019

PROCESSO DE RECURSO Nº. 1/3221/2015

AUTO DE INFRAÇÃO: 1/2015.15819-1

AUTUANTE: ROBÉRIO FRANCISCO M DOS SANTOS

RÉCORRENTE: ROCHA E ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA

CGF.: 06.188.489-8

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

RELATOR: CONSELHEIRO MARCUS MOTA DE PAULA CAVALCANTE

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Diferenças de vendas por meio de cartões de crédito. Confronto efetuado entre os valores informados pelas administradoras de cartões e os constantes da EFD do contribuinte. Caracterizada a omissão de receitas, que implicou na ausência de recolhimento do imposto. **Preliminares de nulidades rejeitadas.** Decisão amparada no art. 92, § 8, inciso III da Lei nº 12.670/96 e arts. 73 e 74, 815-A e 276-A, §§ 1º e 3º, todos do Decreto 24.569/97 c/c Cláusula Terceira do Convênio ECF 01/2010. Recurso ordinário conhecido negando-lhe provimento. Auto de infração julgado PROCEDENTE, com aplicação da sanção contida no art. 123, I, c da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/03.

RELATÓRIO

A acusação fiscal tem o seguinte relato de infração:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO, NO TODO OU EM PARTE, INCLUSIVE O DEVIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTÁRIA, NA FORMA E NOS PRAZOS REGULAMENTARES. A EMPRESA DEIXOU DE RECOLHER ICMS SUJEITO A TRIBUTACAO NORMAL NOS VALORES DE R\$152.213,60 E R\$79.100,47, REFERENTES AOS EXERCICIOS DE 2013 E 2014 RESPECTIVAMENTE.

Palavra Chave: ICMS. Ausência de Recolhimento. Regime Normal. Diferenças. Cartão de Crédito. Procedente.

Auto de infração com imposto e multa fixada, respectivamente, em R\$ 231.314,07 (duzentos e trinta e um mil, trezentos e quatorze reais e sete centavos). Artigos infringidos: 73 e 74 do Dec. 24.569/97 com penalidade fixada nos termos do art. 123, I, C da Lei 12.670/96. Período da infração 01/01/2013 a 31/12/2014.

Instruem os autos: Informações Complementares (fls. 03/04); Mandado de Ação Fiscal nº 2015.00192 (fl. 07), Termo de Intimação nº 2015.04662 (fl. 08); Mandado de Ação Fiscal nº 2015.11567 (fl. 09); Termo de Intimação nº 2015.11361 (fl. 10); Consultas da EFD/SPED Fiscal Jan/2013 a Dez/2014 (fls. 11 a 34); Demonstrativo das diferenças entre os valores das vendas declaradas pelas administradoras de cartões de crédito e débito e os valores declarados pela empresa – 2013 e 2014 (fl. 35); Planilha de vendas realizadas pela empresa e os dados fornecidos pelas empresas de cartão de crédito e débito – 2013 e 2014 (fls. 36 a 39); CD Rom contendo as planilhas embasadoras (fl. 40).

Nas informações complementares, o auditor fiscal consigna que de acordo com o cotejamento realizado entre os dados dos cartões de débitos e créditos fornecidos e enviados pelas empresas administradoras dos cartões à SEFAZ e os dados apresentados pela empresa ROCHA E ALMEIDA COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA, no SPED/EFD, nos exercícios de 2013 e 2014, constatou-se divergências entre os dados informados, R\$ 3.664.822,02 (três milhões, seiscentos e sessenta e quatro mil, oitocentos e vinte e dois reais e dois centavos) no exercício de 2013, e no exercício de 2014 o valor de R\$ 3.243.528,67 (três milhões, duzentos e quarenta e três mil, quinhentos e vinte e oito reais e sessenta e sete centavos), tendo a empresa ROCHA E ALMEIDA COMERCIO DE CONFECÇÕES LTDA, informado através do SPED/EFD, vendas no valor de R\$ 2.769.447,90 (dois milhões, setecentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e noventa centavos) no exercício de 2013 e vendas no valor de R\$ 2.752.968,39 (dois milhões, setecentos e cinquenta e dois mil, novecentos e sessenta e oito reais e trinta e nove centavos) no exercício de 2014, resultando informação de vendas a menor nos valores de R\$ 895.374,12 (oitocentos e noventa e cinco mil, trezentos e setenta e quatro reais e doze centavos), no exercício de 2013 e R\$ 465.296,88 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, duzentos e noventa e seis reais e oitenta e oito centavos), no exercício de 2014, totalizando o montante de R\$ 1.385.934,40 (um milhão, trezentos e oitenta e cinco mil, novecentos e trinta e quatro reais e quarenta centavos), constatando-se que a empresa deixou de recolher ICMS sujeito a tributação normal, nos valores de R\$ 152.213,60 (cento e cinquenta e dois mil, duzentos e treze mil e sessenta centavos), referentes ao exercício de 2013 e R\$ 79.100,47 (setenta e nove mil e cem reais e quarenta e sete centavos) referentes ao exercício de 2014.

O contribuinte interpõe tempestiva impugnação em que resumidamente consigna conforme preliminar de nulidade em face de ausência de motivação na formalização dos atos de reinício da auditoria fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração e em face de violação ao direito do contribuinte à denúncia espontânea no período entre a ação iniciada e não concluída e a de reinício de fiscalização.

Em decisão singular, a autoridade julgadora de 1ª instância decide pela procedência do feito fiscal. Aduz, sucintamente, que nos termos do art. 5º, § 5º da Instrução Normativa 49/2011 não

Handwritten signature and a circular stamp or mark.

haveria necessidade de estarem evidenciadas as razões que impossibilitaram a conclusão da ação fiscal originária no prazo de 90 dias, bastando ser emitido um novo ato designatório após esgotado o prazo inicialmente autorizado. Afirma, ainda, que o fato do Fisco ter permanecido na posse dos documentos entregues pela empresa no início da ação fiscal originária encontra permissivo no art. 50, § 5º da Instrução Normativa 49/2011, mesmo por que a ação não foi concluída e entende que o contribuinte não foi impedido de sanar espontaneamente eventuais irregularidades fiscais, pois poderia tê-lo feito até a lavratura do auto de infração, tendo em vista que a presente ação fiscal iniciou-se através de Termo de Intimação, o qual “não caracteriza início da ação fiscal para efeito do uso da prerrogativa do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação principal ou acessória”, conforme dispõe o art. 2º da Instrução Normativa 33/97. Ao final, ao adentrar no mérito, exorta que a diferença apurada advém do cotejo efetuado entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e as vendas declaradas pelo contribuinte na EFD, cujos valores constam das planilhas que embasam a acusação e conclui que se o valor das vendas declaradas pela empresa é inferior a movimentação financeira revelada pelas operações com cartão de crédito, tal fato caracteriza uma omissão de receitas, de onde se infere que a empresa deixou de recolher o respectivo imposto incidente na operação, nos termos do art. 73 e 74 do Decreto 24.569/97.

O contribuinte interpõe tempestivo Recurso Ordinário em que resumidamente consigna:

- a) Preliminar de nulidade em face de ausência de motivação na formalização dos atos de reinício da auditoria fiscal. Cita decisão no MS nº 5.036 do TJ/CE;
- b) Que a motivação deve existir e se fazer presente nos autos do processo administrativo;
- c) Preliminar de nulidade em face de violação ao direito do contribuinte à denúncia espontânea no período entre a ação iniciada e não concluída e a de reinício de fiscalização;
- d) Que embora tenha ocorrido lapso significativo entre a “ação iniciada e não concluída” e o subsequente “reinício”, a Defendente não teve direito a efetiva oportunidade de proceder aos levantamentos que poderiam lhe permitir corrigir espontaneamente eventuais irregularidades fiscais;
- e) Ao final, razão das preliminares levantadas requer a nulidade do auto de infração.

A Assessoria Processual Tributária de manifesta pela procedência do feito fiscal aduzindo, de início, no tocante a necessidade de os atos administrativos serem motivados quando houvesse previsão legal neste sentido, não haveria o que se discutir, contudo, este não seria o caso dos autos dado que a Instrução Normativa nº 06/2005, que previa a necessidade de motivar o pedido de reinício da ação fiscal não estava mais em vigor quando a presente ação fiscal foi iniciada, tendo sido revogada pela Instrução Normativa nº 49/2011, entendendo, assim, que este fato encerraria qualquer discussão a respeito da necessidade ou não do agente fiscal motivar o pedido de reinício de ação fiscal. Pertinente ao direito de denúncia espontânea entre o período da ação fiscal não concluída e ação de reinício, deduz que durante o hiato entre ação fiscal originária e o seu reinício a recorrente teve a oportunidade de sanar qualquer irregularidade que houvesse no cumprimento de suas obrigações tributárias independentemente da devolução dos referidos documentos fiscais, afinal as informações necessárias ao cálculo da diferença exigida no auto de infração estava disponível em sua EFD e nos extratos fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito e de débito.



No mérito, aduz que o contribuinte declara na EFD todas as vendas realizadas no período sem distinguir a modalidade de pagamento (dinheiro, cheque, cartão), se torna óbvio que o valor informado em seus livros fiscais deve ser superior as vendas informadas pelas administradoras de cartão de crédito em seus extratos e que se o valor das vendas declaradas pela empresa autuada é inferior a movimentação financeira revelada através das operações com cartão de crédito/debito, há de se concluir que parte das vendas realizadas pela empresa não fora registrada com a devida documentação fiscal visto que o valor das vendas informadas pelas operadoras de cartões de crédito/débito teria que ser igual ou inferior ao declarado na EFD. Assim considerado, opina que a recorrente violou o disposto no art. 169, I do Dec. 24.569/97. Todavia, com base no § 5º do art. 1º da Norma de Execução 03/11, o parecerista assevera que há que ser corrigido o valor da base de cálculo do crédito tributário visto que parte das operações de venda realizadas pela autuada estava sujeita ao regime de substituição tributária devendo, assim, a diferença constatada como omissão de saída ser dividida proporcionalmente ao valor cada regime de tributação participante no total das vendas, além de o agente fiscal haver incluído indevidamente no mês de janeiro de 2013 como vendas as operações de transferência de mercadorias reduzindo-se, naquele mês, o valor das operações omitidas, todavia, considerando, porém, que o julgador não pode exceder o valor lançado pela autoridade fiscal, a diferença apurada pela fiscalização, relativa a venda de mercadorias sem nota fiscal, deve permanecer inalterada, assim como o valor da penalidade aplicada.

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

Em apertada síntese, é o que se relata.

VOTO DO RELATOR

Conforme se compreende da autuação, reside acusação fiscal de falta de recolhimento de imposto de mercadorias sujeitas à substituição tributária apurada do cotejamento das operações declaradas de vendas pela recorrente em sua escrita fiscal digital/EFD ante às operações de vendas à cartão de crédito/débito pelas companhias administradoras de cartões, no exercício de 2013 e 2014 respectivamente nos montantes de R\$152.213,60 e R\$79.100,47.

Ressalte-se que antes de se adentrar a análise meritória da acusação fiscal convém tecer comentários sobre as preliminares de nulidades, aventadas pela autuada, de ausência de motivação na formalização dos atos de reinício da auditoria fiscal e, ademais, de violação ao direito do contribuinte à denúncia espontânea no período entre a ação iniciada, mas não concluída, e a de reinício da fiscalização.

Quanto à primeira tese preliminar, convém realçar que a doutrina se divide quanto à obrigatoriedade da motivação de todos os atos administrativos vale dizer, a exposição por escrito com os fundamentos de fato e de direito – e essa divisão se faz posto que para uns reside obrigatoriedade de motivação a qualificar todo e qualquer ato administrativo como garantia de legalidade do administrado e da própria Administração Pública, pois a motivação é que permitiria a averiguação da legalidade a qualquer momento do ato

Two handwritten signatures in black ink are located in the bottom right corner of the page. The first signature is a simple, cursive mark, and the second is a more complex, stylized signature.

praticado. Para outros a citada imposição somente se aplicaria aos atos administrativos vinculados dado que nestes casos a Administração deveria demonstrar se o agir estatal está em conformidade com os motivos presentes na lei. Há juristas, todavia, quanto aos atos vinculados inadmitem a motivação em vista de que esta ocorre quase que automaticamente à aplicação da lei inexistindo espaço para discricionariedades subjetivas do agente estatal e nessa situação se apresentaria implícita a motivação. Ainda, outra representação doutrinária entende que a obrigação de motivação se prescreveria somente aos atos discricionários, sob a ideia de que neste caso implica espaço para subjetivismos, discricionariedade para prática do ato, e, portanto, se faz necessária a motivação de modo a permitir o controle de simetria entre a justificativa de agir e os fatos ensejadores da ação de vontade administrativa, vale dizer a compatibilidade de motivação e motivo.

Parece-nos, assim, que ao caso concreto se afirmaria de mais propriedade a ausência de necessidade da motivação presente no ato administrativo oficial designatório de procedimentos fiscalizatórios, dado que neste caso aquela é decorrente diretamente de previsão contida em normas instituidoras e/ou regulamentadoras de tributos estabelecendo comandos que disciplinam os procedimentos de investigação e averiguação pelas autoridades fiscais competentes das operações praticadas pelo sujeito passivo no cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, dispensando-se a presença explícita naquele ato oficial. Assim, a discricionariedade de escolha se torna vinculada aos diplomas legais e aos citados atos administrativos decorrentes da metodologia informatizada, valendo dizer que a motivação como razão de ser já é decorrente da observância dos comandos executados pela combinação de ambos os fatores.

Assim considerado, ademais, é bem de ver que a previsão anteriormente de motivação explícita no ato designatório de reinício de procedimento fiscal fixada na Instrução Normativa nº 06/2005 não estava mais em vigor quando a presente ação fiscal foi iniciada, fora revogada pela Instrução Normativa nº 49/2011 desobrigando a explicitação da requerida motivação alegada pela autuada. Note-se que, para além do já posto, quando da solicitação de reinício fiscalização no sistema de controle da ação fiscal (CAF), como ato *interna corporis*, encontram-se presentes os motivos alegados pelo auditor do fiscal para emissão de novo ato de procedimento fiscalizatório para homologação pelo imediato superior hierárquico (supervisor), tendo este, inclusive, atribuição de modificação do auditor fiscal originalmente designado. Com efeito, seja pela desnecessidade de motivação explícita para atos vinculados, seja pela revogação de dispositivo legal anteriormente de exigência, quer por compreender que o reinício de fiscalização é ato *interna corporis*, entendo que deve ser afastada a preliminar aventada pela recorrente.


No que pertence ao pedido de nulidade em face de violação ao direito do contribuinte à denúncia espontânea no período entre a ação fiscal original não concluída e a de reinício de fiscalização, é de minha compreensão que também não deva ser objeto de acolhimento visto que no referido interregno entre a caducidade do primeiro ato fiscalizatório, em face da não conclusão, e a emissão de novo mandado de ação fiscal



para o reinício da atividade de investigação, estaria à disposição da recorrente, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, oportunidade de saneamento de qualquer irregularidade quanto às suas obrigações tributárias dado que a recorrente detinha todos os meios suficientes em seus controles administrativos para o conhecimento de sua infração praticada. É dizer detinha conhecimento das informações de operações de vendas declaradas na EFD e de igual modo das operações informadas de modo próprio às administradoras de cartão de suas vendas sob esta modalidade, independentemente da devolução de documentos entregues à fiscalização. Diga-se, conforme a técnica fiscal empregada, que a apuração da imputação fiscal em nada decorreu de documentos entregues quando do início da ação fiscal, sendo de devida observação que a inconsistência fora detectada pelo titular do procedimento fiscal decorrência dos dados informados pelo contribuinte em sua escrituração fiscal digital e dos registros de operações repassadas mensalmente pelas administradoras de cartão à Administração Tributária.

Nesse passo, não custa por demais alinhar que direito à espontaneidade pelo contribuinte, por consectário lógico, não é direito comissivo, ofertado pela Administração Tributária é, pois, decorrente justamente de comportamento contrário, vale dizer direito que nasce pela inação do Fisco e atividade originada pelo contribuinte faltoso no anseio de regularização de suas pendências fiscais. Tanto é assim que, conforme previsto no parágrafo único do mencionado art. 138, duas condições se impõem para a fruição do benefício porquanto somente se considera espontânea a denúncia apresentada e anterior a qualquer medida de fiscalização. É dizer, apresentada, declarada por quem praticou a infração e desde que ausente qualquer ato fiscalizatório para apuração da infração voluntariamente denunciada. No caso concreto naquele intervalo de tempo ante a inexistência de qualquer ato designatório, seja pela caducidade do ato originário e, pois, não mais juridicamente válido, seja ainda pela não existência de outro ato fiscalizatório para o reinício da investigação, deteve o contribuinte a oportunidade de autorregularização porque cumpria as condicionantes para usufruto do benefício não o fazendo por mera deliberação própria.

Adentrando-se na questão meritória, a técnica fiscal empreendida na apuração da referida ação é medida fiscalizatória por demais utilizada em âmbito fiscal nacional e eficaz na averiguação de inconsistências fiscais no cumprimento da obrigação principal. Cite-se, de mais a mais, que prevista em devido arcabouço legal nos termos do art. 1º, caput e § 1º, II; § 3º; § 4º, III e § 5º, todos da Norma de Execução nº 03/11 c/c art. 815-A e 827, § 8º, III do Dec. 24.569/97. Nessa linha de ideia, cumpre por bem ressaltar minha compreensão de que em situações que tais, vale dizer a diferença apurada entre as operações de vendas informadas na EFD ante às operações de vendas à cartão repassadas ao Fisco pelas administradoras de cartão, ou seja vendas em declaração fiscal a menor que a efetivamente concretizada por cartão de crédito/débito, se configuraria hipótese de omissão de vendas de sorte a singularizar a infração detectada tendo, inclusive, outro imputação sancionatória (art. 123, III, b da Lei 12.670/96). É certo que toda omissão de venda resulta em falta de recolhimento, no entanto, quis o legislador seccionar tal conduta atribuindo-se qualificações infratoras autônomas de omissão de saída/venda/receita, conforme o caso, e de falta de recolhimento do imposto, de sorte que



presente os elementos que as particularizem devem ser enfeixadas em dispositivos legais distintos. Todavia, dada ao entendimento esposado pela autoridade fiscal na autuação em face da conduta infratora praticada e, bem assim, nas informações complementares trazendo a configuração jurídica do lançamento efetuado como falta de recolhimento, não se tratando de ausência ou erro na indicação dos dispositivos legais infringidos e os dos que cominam as penalidades, torna-se defeso a esse julgador realizar reenquadramento como omissão de venda, possibilidade essa prevista no § 7º do art. 83 da Lei 15.614, tornando-se por imperativo legal acatar o lançamento quanto à conduta infratora como deduzida pela autoridade fiscal.

Por último, há que se ter como pertinente a observação realizada pelo parecerista de correção do valor da base de cálculo do crédito tributário tendo em vista que parte das operações de venda realizadas pela autuada estava sujeita ao regime de substituição tributária devendo, assim, a diferença constatada ser dividida proporcionalmente ao valor cada regime de tributação participante no total das vendas nos termos do art. 5º, § 5º da NE 03/11, além de o agente fiscal haver incluído indevidamente no mês de janeiro de 2013 como vendas as operações de transferência de mercadorias reduzindo-se, naquele mês, o valor das operações omitidas, denominado lançamento complementar, conforme se depreende dos cálculos tidos abaixo.

AUTUAÇÃO	
BASE DE CALCULO	R\$ 1.360.671,00
ICMS	R\$ 231.314,07
MULTA	R\$ 231.314,07
TOTAL	R\$ 462.628,14

CÁLCULOS COM AS RETIFICAÇÕES - art. 5º, § 5º da NE 03/11	
Base de Calculo – Tributação Normal: R\$1.330.872,30 (R\$1.360.671,00 x 97,81%)	
ICMS	R\$ 226.248,29
Multa	R\$ 226.248,29
Base de Calculo – Substituição Tributação: R\$29.798,69 (R\$1.360.671,00 x 2,19%)	
Multa	R\$ 2.979,86 (10%)
TOTAL	R\$ 455.476,44

Do exposto, pelas linhas traçadas anteriormente decide-se pelo conhecimento do Recurso Ordinário para lhe negar provimento decidindo-se pela **PROCEDÊNCIA** confirmando a decisão condenatória de primeira instância nos termos deste voto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	R\$ 226.248,29
MULTA	R\$ 229.228,15
TOTAL	R\$ 455.476,44

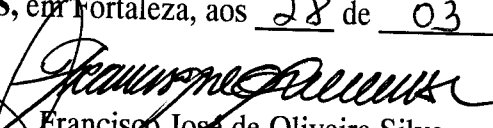
É como voto.

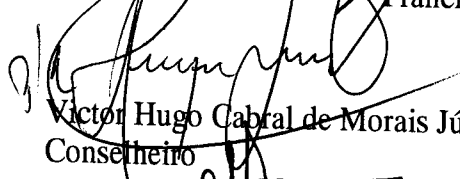
DECISÃO

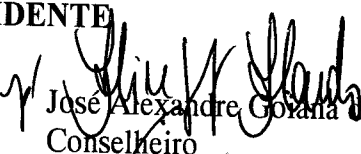
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é Recorrente: ROCHA E ALMEIDA COMÉRCIO DE CONFECÇÕES. LTDA - 06210790-9 e Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

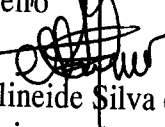
A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário. **Com relação à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte sob a alegação de falta de motivação do ato designatório que autorizou o reinício da ação fiscal** – Afastada, por unanimidade de votos, considerando que o reinício da ação fiscal se deu nos moldes da norma em vigor, a Instrução Normativa 49/2011, que não exige que sejam evidenciadas as razões do reinício da ação fiscal. **Quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte por falta de espontaneidade** – afastada, por unanimidade de votos, uma vez que, até instaurado um novo procedimento, o contribuinte poderia ter sanado espontaneamente as irregularidades que já eram de seu conhecimento, resultantes do exame dos documentos que já havia disponibilizado ao Fisco. **No mérito**, também por unanimidade de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao Recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** exarada em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

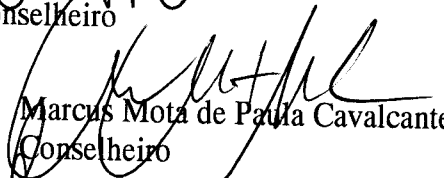
SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 28 de 03 de 2019.

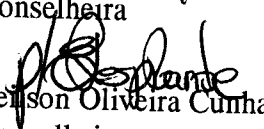

Francisco José de Oliveira Silva
PRESIDENTE

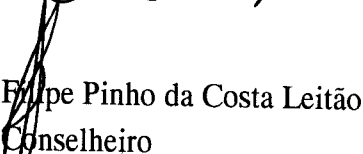

Victor Hugo Cabral de Moraes Júnior
Conselheiro

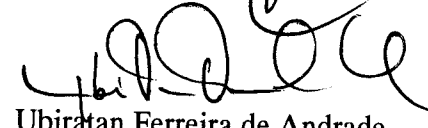

José Alexandre Góes de Andrade
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Sousa
Conselheira


Marcus Mota de Paula Cavalcante
Conselheiro


Leilson Oliveira Cunha
Conselheiro


Felipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


Ubiratan Ferreira de Andrade
PROCURADOR DO ESTADO
CIENTE: 26/04/19