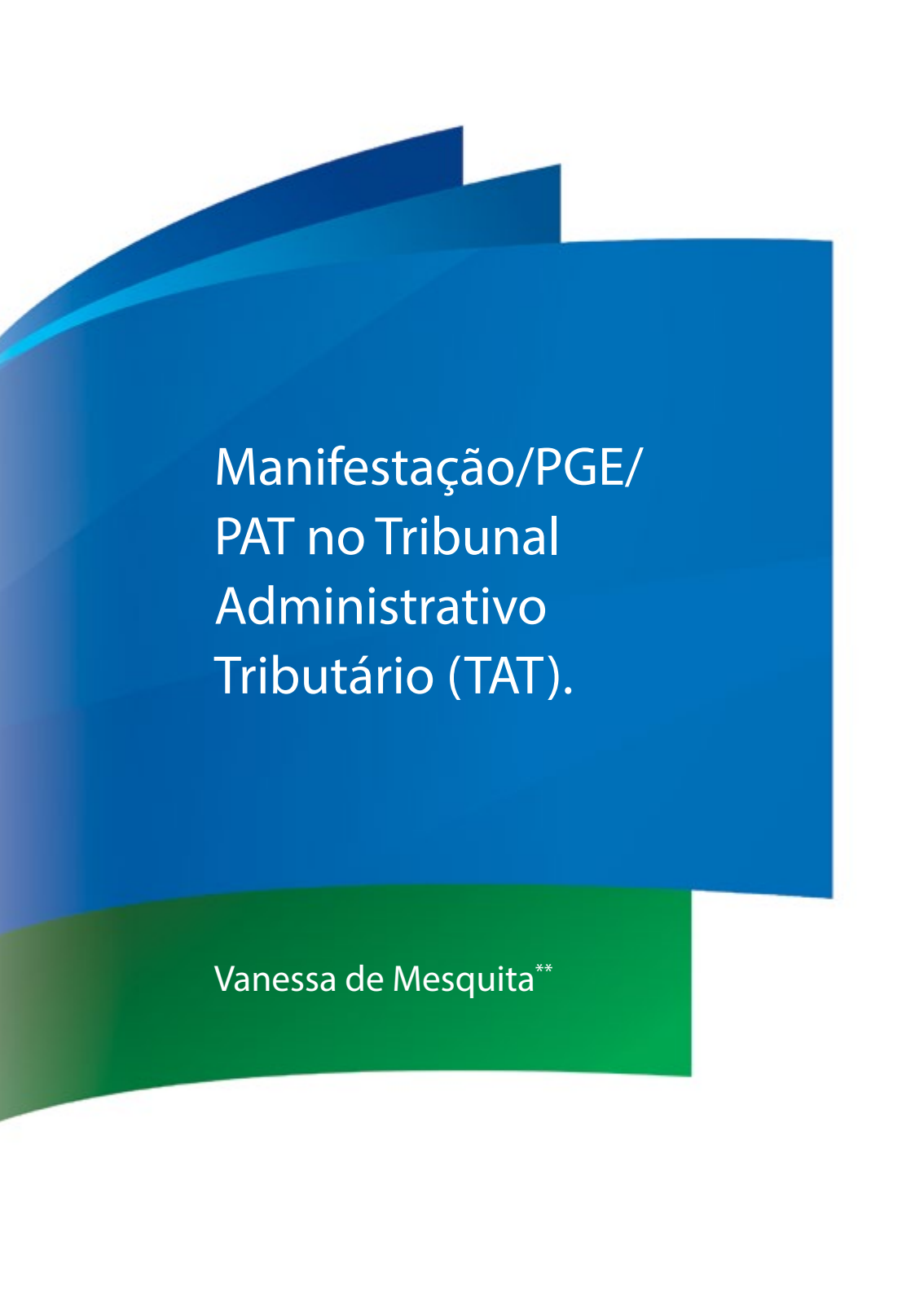


Manifestações



Manifestação/PGE/ PAT no Tribunal Administrativo Tributário (TAT).

Vanessa de Mesquita**

MANIFESTAÇÃO/PGE/PAT/TAT/ Nº XXXXX

AUTOS Nº XXXXX

ALIM Nº xxxxx

RECURSO ESPECIAL Nº XXXXX

RECORRENTE: XXX

Tribunal Administrativo Tributário

Obedecendo ao artigo 86, da Lei Estadual nº 2.315/2001, os autos deste processo foram encaminhados ao representante da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul para análise e manifestação.

1. Relatório

No auto de lançamento e imposição de multa, acusou-se a autuada de ter realizado operações relativas à circulação de mercadorias no período de 21 de agosto de 2006 a 31 de dezembro de 2008, registradas no equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), que confrontada com as informações do SINTEGRA, identificou-se ICMS devido e não recolhido¹. Essa conduta fora qualificada como transgressora aos regramentos contidos nos artigos 61, caput; 83 e 90, II, da Lei nº 1810/1997².

^{**} Procuradora do Estado de Mato Grosso do Sul, desde 2007; Pós-Graduação em Direito do Estado e das Relações Sociais - fevereiro a dezembro de 2003, parceria ESMAGIS/UCDB; Pós-Graduação em Direito Constitucional - 2013, parceria Praetorium/Universidade Anhanguera.

¹ O ICMS devido importava no valor original de R\$132.551,25 (cento e trinta e dois mil, quinhentos e cinquenta e um reais e vinte e cinco centavos).

² Art. 61. O sujeito passivo deve realizar a atividade tendente ao lançamento do ICMS, compreendendo a emissão de documentos fiscais e o registro nos livros fiscais apropriados, permitido o uso de meio magnético, bem como outros procedimentos previstos na legislação, relativamente às operações realizadas ou aos serviços prestados. Art. 83. O ICMS deve ser pago na forma e no prazo do Regulamento.

§1º É admitida a distinção de prazos em face de categorias, grupos ou setores de atividades econômicas.

§2º O disposto neste artigo aplica-se, também, quanto ao ICMS cuja apuração decorra da atividade a que se referem os arts. 61 e 62, realizada pelo sujeito passivo.

Art. 90. Os contribuintes devem, relativamente a cada um de seus estabelecimentos:

II - manter escrita fiscal destinada ao registro das operações efetuadas, ainda que não tributadas ou isentas do ICMS.

Foi aplicada à autuada a penalidade de multa de 150%³, nos termos do artigo 117, I, “t”, da Lei Estadual nº 1.810/1997.

Em sede de impugnação, a autuada alegou que o agente autuante *“juntou demonstrativo analítico das leituras das memórias fiscais dos ECF’s, confrontados com demonstrativo analítico do registro 60 (ECF) apresentado através do sintegra”*, sendo que esse demonstrativo *“faz menção a processos de cessação de uso”*, mas não fora juntada aos autos a documentação que deu origem à transcrição da leitura da memória fiscal (f. 11). Sustentou que todos os elementos que compõem o lançamento são indissociáveis deste e o contribuinte deve receber uma cópia integral dos mesmos, sob pena de ficar impossibilitado de confrontar os dados apresentados e, por conseguinte, exercer a ampla defesa. Relatou que *“a constituição de crédito tributário, baseado tão somente em informações eletrônicas, (...) não poderia ser aceito, pois são vários os equipamentos eletrônicos – ECF’s – que possuem qualidade duvidosa”* e, *“ante a possibilidade de falha dos equipamentos eletrônicos”, “as provas documentais seriam indispensáveis”* (f. 13). Asseverou ter sido cerceado o seu direito de defesa uma vez que o ALIM nº xxxxx *“teve sua fundamentação baseada em dados eletrônicos, coletados pelo Fisco Estadual”*, sem que o agente autuante tenha acosto qualquer documento comprovando ou permitindo confrontar os valores levantados. Citou o acórdão nº 78/79. Ao final, requereu a nulidade do ALIM por não conter em seu campo a materialidade da infração.

Em resposta à insurgência apresentada pela empresa autuada, o Fiscal de Rendas afirmou que:

- a) os processos de cessação de uso não foram juntados aos autos, mas em nada podem mudar os fatos, já que tais processos nasceram da iniciativa da impugnante ao requerer à Administração Tributária o encerramento da utilização de equipamentos ECF;

³ A multa de cento e cinquenta por cento resultou no valor de R\$ 198.826,88 (cento e noventa e oito mil, oitocentos e vinte e seis reais e oitenta e oito centavos).



- b) as “leituras das memórias fiscais” integram um conjunto probatório que já estão no patrimônio da impugnante, enfatizando que esses documentos são impressos e integram a “fita detalhe” dos equipamentos ECF, tendo a impugnante o dever de conservação daquelas leituras relativas a cada período de apuração, hipótese em que bastaria recorrer-se àquelas para questionar os lançamentos do trabalho fiscal;
- c) admitindo que a impugnante não possua a guarda dos documentos obrigatórios, a verificação poderia ser efetuada a partir dos originais constantes dos “processos de cessação de uso”, mediante requerimento de cópia das supracitadas leituras junto à SEFAZ;
- d) à impugnante foram disponibilizados os relatórios⁴ em mídia magnética (CD), com todos os lançamentos efetuados no levantamento fiscal, havendo, inclusive, prova do recebimento desse documento (fl. 08);
- e) quanto às informações do SINTEGRA, considerou que são informações prestadas pelo próprio contribuinte validadas por um sistema eletrônico de controle, constituindo em documentos públicos com força probante, nos termos dos artigos 364 e 365, do CPC.

Ao final requereu a manutenção integral da exigência tributária.

Em decisão de primeira instância, a autoridade julgadora julgou procedente o lançamento, sustentando que a impugnante deveria observar, além da obrigação prevista no artigo 6º, III do Subanexo VII ao Anexo XVIII⁵,

⁴ Relatório Analítico das Operações com ECF (Leitura da Memória Fiscal/Redução “Z”) e Relatório Analítico dos Registros de Operações com ECF no SINTEGRA (Registro 60).

⁵ Art. 6º A partir da emissão do Atestado de Intervenção Técnica em ECF por meio da internet, o Pedido de Cessação de uso de ECF deve ser apresentado, através de uma via impressa do Atestado de Intervenção Técnica em ECF, cujo motivo da intervenção seja Pedido de Cessação de Uso, devidamente assinado por técnico habilitado.

III - leitura completa da memória fiscal (LMF) em papel;

a exigência constante no artigo 58, §2º, do mesmo subanexo⁶. Enfatizou que, considerando que a autuada poderia confrontar os dados apresentados pelos autuantes com os demonstrativos sintéticos e analíticos com os valores registrados nas Leituras de Memória Fiscal, emitidas ao final de cada período de apuração, apontando eventuais divergências, não restou configurado o cerceamento de defesa. Com relação à tese de que os emissores de cupom fiscal possuíam qualidade duvidosa, o julgador repeliu-a sob a fundamentação de que *“tais equipamentos tiveram seu uso autorizado pelo fisco e a impugnante não apresentou qualquer elemento material que demonstrasse a inconsistência dos dados registrados nestes equipamentos”* (f. 27).

No recurso voluntário, a recorrente reitera as alegações da impugnação, juntando o voto do relator XXXX proferido no processo nº xxxxxx⁷, para corroborar sua alegação de que a exigência fiscal apenas em seus demonstrativos, sem a juntada dos documentos que o embasaram, demonstra sua fragilidade, pois, alegar sem prova é o mesmo que não alegar.

Por essa razão, requereu a anulação da decisão de primeira instância e a integral improcedência do ALIM xxxxxx.

Os autos foram baixados em diligência para que o fiscal autuante juntasse aos autos os Relatórios (i) Analítico das Operações com ECF (Leitura da Memória Fiscal/Redução “Z”) e (ii) Analítico dos Registros de Operações com ECF no SINTEGRA, em forma de papel impresso.

Em ato contínuo, o fiscal autuante reiterou os argumentos constantes na contestação no sentido de que:

- a) o processo de cessação de uso teve origem em solicitação firmada pela empresa-autuada, o qual fora instruído com os cupons de

⁶ Art. 58. A Leitura da Memória Fiscal, de implementação obrigatória, deverá conter:

§ 2º A Leitura da Memória Fiscal deve ser emitida ao final de cada período de apuração, relativamente às operações neste efetuadas, e mantida à disposição do Fisco pelo prazo de cinco anos, anexada ao Mapa Resumo ECF do dia respectivo, juntamente com o Cupom de Redução “Z”.

⁷ Que segundo a autuada seria idêntico ao do caso telado.



leitura dos totalizados (Leitura X/Leitura Z) e da Leitura de Memória Fiscal;

- b) os cupons de leitura dos totalizadores e a Leitura da Memória Fiscal estão sob a guarda da autuada;
- c) tratando-se de documentos que, por legislação, deve ser mantido na posse do sujeito passivo, a sua não apresentação pelo Fisco, no processo administrativo tributário, não caracteriza cerceamento de defesa, havendo vários julgados nesse sentido no TAT.

O Tribunal Administrativo Tributário conheceu e não deu provimento ao recurso voluntário, ficando com a seguinte ementa:

(...)

EMENTA: ICMS. EQUIPAMENTO ECF – LEITURA DA MEMÓRIA FISCAL – DIVERGÊNCIA COM SINTEGRA – ESCRITURAÇÃO A MENOR - DESAPARECIMENTO DOS AUTOS DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO REFERENTE A PEDIDO DE CESSAÇÃO DE USO DO ECF – EXISTÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES EM PODER DO CONTRIBUINTE - CERCEAMENTO DE DEFESA – NÃO CONFIGURAÇÃO. NULIDADE DO ALIM – FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO – NÃO CARACTERIZAÇÃO. ACUSAÇÃO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA E DE APRESENTAÇÃO DE PROVAS – PROCEDÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

O desaparecimento dos autos do procedimento administrativo que tem por objeto a apreciação de pedido de cessação de uso de ECF, no qual constava leitura da memória fiscal do equipamento, realizada por empresa interventora, não implica cerceamento da defesa uma vez que o contribuinte deve deter em seu poder o equipamento com a respectiva memória, as fitas detalhe, reduções Z, Mapas Resumo de ECF e as leituras mensais da memória fiscal que serviram de base à escrituração dos livros fiscais, que constituem conjunto probatório completo e suficiente a demonstrar eventual inconsistência do levantamento fiscal.

A demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto e do cometimento da infração, materializada no relatório do levantamento fiscal, por explicitar o motivo, respectivamente, do

lançamento e da imposição da penalidade, constitui fundamento suficiente para a lavratura do ALIM.

A acusação de escrituração à menor de saídas tributadas, apurada através da confrontação dos arquivos do Sintegra do contribuinte com a leitura da memória fiscal e demonstrada no relatório do levantamento fiscal, deve ser reputada procedente se o contribuinte não apresenta prova contrária à pretensão do Fisco e sequer apresenta impugnação específica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos do Recurso Voluntário nº XXXXX, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, à unanimidade de votos, contrariando em parte o parecer, pelo conhecimento e desprovimento do recurso voluntário, para manter inalterada a decisão singular.

Campo Grande-MS, 26 de fevereiro de 2013.

Cons. Lygia Maria Ferreira de Brito – Presidente

Cons. Daniel Castro Gomes da Costa - Relator

Tomaram parte no julgamento, na sessão de 21.02.2013, os Conselheiros Ana Lucia Hargreaves Calabria, Célia Kikumi Hirokawa Higa (Suplente), Josafá José Ferreira do Carmo, Flávio Nogueira Cavalcanti, Gérson Mardine Fraulob e Marilda Rodrigues dos Santos. Presente a representante da PGE, Dra. Vanessa de Mesquita.

Diante desse entendimento, o contribuinte interpôs recurso especial, no qual pugnou pela improcedência do ALIM nº xxxxx, apresentando como paradigmas os acórdãos, onde ficou reconhecida a nulidade da decisão por cerceamento de defesa ante o fato de o sujeito passivo não ter obtido acesso aos documentos nos quais se sustenta a acusação fiscal.

Em sede de juízo de admissibilidade, a Presidente do TAT admitiu o recurso, nos termos do artigo 96, da Lei nº 2.315/2001.

É o relato do necessário.

Passo à fundamentação



2. Fundamentação

2.1. Dos requisitos extrínsecos e intrínsecos

Analisando, preliminarmente, se estão ou não presentes os requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso.

Quanto à tempestividade, a empresa fora intimada no dia 12 de abril de 2013 (f. 107), tendo o recurso sido protocolado em 22 de abril de 2013, portanto, tempestivo o presente recurso.

Como é cediço, o recurso se consubstancia em medida destinada a provocar o reexame ou integração de decisão.

Contudo, há de se observar que, para que a instância julgadora ad quem possa proferir o julgamento do mérito do recurso, faz-se mister que estejam presentes determinados requisitos. O juízo de admissibilidade do recurso antecede lógica e cronologicamente o exame do mérito, sendo formado de questões prévias, cuja ausência de um desses requisitos faz com que o recurso não seja conhecido.

Esses pressupostos de admissibilidade podem ser classificados em pressupostos intrínsecos, concernentes à própria existência do poder de recorrer (cabimento, legitimação para recorrer e interesse em recorrer), e pressupostos extrínsecos, relativos ao modo de exercer o poder de recorrer, fatores externos à decisão judicial que se pretende impugnar (tempestividade, regularidade formal, inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer).

Dentre os pressupostos extrínsecos encontra-se a regularidade formal, visto que a Lei Estadual nº 2.315/2001, no tocante ao recurso especial, em seu artigo 94, § 2º, exige do recorrente a juntada das cópias ou transcrição,

integral e literalmente, dos enunciados das decisões divergentes e da diretriz de súmula administrativa que tenham sido violadas.

No caso em apreço, o recorrente não procedeu nos termos ditado pela legislação local, uma vez ter transcrito somente a ementa do julgado, sem trazer na íntegra ou transcrever o voto vencedor quando do julgamento dos recursos voluntários, para fins de demonstração de que a matéria de fato e de direito em ambos os julgados (o recorrido e o paradigma) são idênticas e o TAT/MS acabou por decidir de forma diversa.

Dessa forma, não tendo observado o procedimento a ser seguido, o não conhecimento do recurso é medida que se impõe.

2.2. Do mérito

No tocante ao pedido de aplicação do antigo entendimento ao presente caso, padece de amparo.

Conforme se depreende dos mais recentes julgados do E. Tribunal Administrativo, o fato de o processo de pedido de cessação de ECF relacionado ao presente ALIM ter desaparecido, isso não implica em dificuldade para a defesa, até porque o referido processo faz parte da autuação, uma vez estar em sua posse todas as provas necessárias para refutar a imputação fiscal (quais sejam, (i) cópia do CD elaborado pelas autoridades fiscais, onde consta a leitura da memória fiscal; (ii) equipamento ECF contendo a memória fiscal; (iii) as fitas detalhe (bobinas que registram analiticamente impressas todas as operações praticadas); (iv) as reduções Z impressas; (v) os Mapas Resumo de ECF; (vi) os cupons de leitura mensal das Memórias Fiscais de cada ECF; (vii) os livros fiscais (Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS); e (viii) o arquivo do SINTEGRA que entregou ao Fisco).

Destacou-se ser dever do contribuinte a guarda, para exibição ao Fisco, de todos os livros e documentos fiscais pelo prazo decadencial para o

lançamento, salvo quando diante de litígio, como o caso em apreço, em que deverá conservar pelo tempo em que perdurar a impugnação do ALIM, nos termos do artigo 90, § 3º, da Lei nº 1.810/1997.

Dessa forma, concluiu-se que, estando em poder do autuado todos os elementos de prova (sobretudo as fitas detalhe de ECF/dados da memória MFD, reduções Z e leituras mensais das Memórias Fiscais, fontes de todos os demais documentos – Mapas Resumo, livros fiscais e SINTEGRA), não haveria que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Ora, o fato de esse Tribunal Administrativo já ter se posicionado no sentido contrário do constante no presente feito, não obsta que o órgão julgador, diante até mesmo da alteração de sua composição, uma vez que, conforme se extrai dos acórdãos apresentados como paradigmas, o Conselheiro Daniel Castro Gomes da Costa não participou do julgamento daqueles, analisando as circunstâncias fáticas devidamente delineadas nos autos e com fundamento no ordenamento jurídico pátrio acabe por se pronunciar no sentido de inexistência de cerceamento de defesa.

Em análise ao tema, o prestigiado doutrinador e agora Ministro da Corte Suprema Luís Roberto Barroso considera que as inovações das jurisprudências dos tribunais pátrios são válidas, conforme expressado a seguir:

A doutrina do stare decisis remonta à tradição da common law, e tem sua origem no direito inglês. Dela decorre que juízes e tribunais devem seguir a regra de direito fixada em decisões judiciais anteriores, sempre que a mesma questão venha a surgir em novas demandas. No geral, a stare decisis equivale ao precedente vinculante (binding precedent): um juiz ou tribunal inferior deve seguir a regra de direito estabelecida, em relação a determinada matéria, pelo tribunal superior.

No Reino Unido, por muitos séculos, sustentou-se que a doutrina do stare decisis obrigava o próprio tribunal que proferira a decisão, qualquer que fosse o seu nível. Vale dizer: até mesmo a mais alta

corde (a House of Lords) estaria sujeita ao precedente que firmara, não podendo apartar-se dele, ainda que o considerasse inadequado para a nova situação. Este quadro foi alterado, todavia, pelo Practice Statement, de 1966. A partir de então, passou-se a admitir, embora com grande reserva e em situações muito limitadas, a reforma do precedente (overruling). Também nos Estados Unidos, a vinculação aos precedentes é um princípio geral, que pode ser afastado excepcionalmente, em razão da mudança das condições históricas ou da própria percepção do direito a ser extraído de determinada norma.

As duas grandes famílias jurídicas do mundo contemporâneo têm desenvolvido, nos últimos anos, uma rota progressiva de aproximação. De fato, nos países do common law – onde o direito tem origem predominantemente costumeira e se baseia sobretudo nos precedentes judiciais – tem-se verificado a crescente importância quantitativa e qualitativa do direito legislado. Tanto o Reino Unido quanto os Estados Unidos são exemplos do que se afirma. De outra parte, nos países de tradição romano-germânica – nos quais a legislação é a principal fonte de direito – os precedentes têm merecido crescente destaque. É o que tem se passado na Europa continental e também entre nós.

No Brasil dos últimos anos, o papel da jurisprudência teve tal expansão que alguns autores passaram a incluí-la no rol das fontes formais do direito.⁸

Ressalta, ainda, que “a ascensão doutrinária e normativa do precedente não o torna imutável”.

Portanto, transpondo-se o supracitado ensinamento aos julgados proferidos por esse Tribunal Administrativo Tributário, tem-se ser perfeitamente possível a Instância Julgadora Superior rever suas decisões, adequando-se, mediante o processo de hermenêutica jurídica, aos ditames legais.

⁸ http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/themes/LRB/pdf/parecer_mudanca_da_jurisprudencia_do_stf.pdf - fls. 13-16.

Dessa forma, não há como acolher a pretensão da parte-autora no sentido de determinar que esse Tribunal Administrativo acolha um pronunciamento firmado em 02 (dois) julgados proferidos no ano de 2010, uma vez inexistir sequer o efeito vinculante das autoridades julgadoras às decisões colegiadas, sendo, por essa razão, perfeitamente possível a revisão de seus pronunciamentos.

Ora, as circunstâncias momentâneas podem e devem ser melhoradas, o que significa fazer frente a uma interminável tarefa de adaptação às mudanças sociais e políticas mediante novas decisões.

Dessa forma, em tendo havido alteração da composição desse TAT, somado ao fato de que o raciocínio desenvolvido no Acórdão recorrido partiu da premissa de que, (1) dispondo o contribuinte de amplos meios de prova em seu poder para demonstrar eventual improcedência da acusação fiscal, estando, portanto, apto a demonstrar de forma completa e dia-a-dia o seu movimento operacional e, por conseguinte, confrontar a leitura das Memórias Fiscais que fez mensalmente com aquelas feitas pela Interventora e entregues ao Fisco, e (2) sendo dever do contribuinte a guarda desses documentos até a data da solução definitiva do litígio, sempre que tenham servido de base para a exigência fiscal impugnada, premissas essas não levada em consideração pelo Conselheiro Relator (e, por conseguinte, não apresentadas aos demais membros do TAT) quando do julgamento dos Recursos Voluntários nº 154/2009 (ALIM nº 14972-E) e 155/2009 (ALIM nº 14973-E), não merece acolhimento o presente recurso especial, sob pena de tornar esse TAT um mero seguidor dos pronunciamentos firmados anteriormente, inclusive após alteração de sua composição, violando-se, ainda, um dos primados vetores do processo civil, aplicável nos processos administrativos, qual seja, o de persuasão racional do julgador.

Repita-se: o precedente não se torna imutável, até porque, quando diante de um litígio administrativo, utilizando-se do escólio de Paulo de

Barros Carvalho⁹, o ato de julgar é a enunciação, ou seja, atividade humana de produção de enunciados, de criação de disposições do sistema jurídico e, portanto, fonte de direito para produção de normas.

Ora, no processo administrativo tributário, o ato de julgar é a enunciação, cuidando-se de construção intelectual e lógica que o julgador empreende para (i) compreender os fatos, (ii) identificar o direito objeto do litígio, (iii) solucionar as controvérsias, (iv) subsumir esses fatos à norma e (v) julgar. Por outro lado, a decisão ou o acórdão, conforme seja proferidos pela autoridade singular ou por esse Tribunal, são enunciados¹⁰.

Obstar a modificação de entendimento, ainda mais quando demonstradas alterações no cenário fático (seja em razão da alteração da composição dessa Corte Julgadora Administrativa, seja em razão das premissas fáticas e de direito adotadas pelo Conselheiro Relator do presente feito e que não foram levados em consideração e, em especial, discussão quando do julgamento dos Recursos Voluntários nº 154/2009 e 155/2009) é engessar a função jurisdicional de que se encontram investidos os membros desse TAT, tornando-os mero aplicadores dos pronunciamentos isolados. Isso porque não se está diante de um comportamento reiterado do Poder Público, já que somente houve 02 julgamentos no sentido defendido pela parte-autora, ao passo que nos últimos julgados, todos afastaram a tese de cerceamento de defesa sob a fundamentação de que:

⁹ *Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras” ou, em outras palavras, afirmar que “as normas vêm sempre aos pares”. (Direito Tributário, Linguagem e Método. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 392-393).*

¹⁰ Aqui cabe destacar que o relatório e a fundamentação do decism correspondem à enunciação-enunciada, na medida em que apresentam a construção lógica necessária a explicar o resultado alcançado para a solução da lide, ao passo que o dispositivo pode ser apresentado como enunciado-enunciado, por conter uma determinação dirigidas às partes.



o desaparecimento dos autos do procedimento administrativo que tem por objeto a apreciação de pedido de cessação de uso de ECF, no qual constava leitura da memória fiscal do equipamento, realizada por empresa interventora, não implica cerceamento da defesa uma vez que o contribuinte deve deter em seu poder o equipamento com a respectiva memória, as fitas detalhe, reduções Z, Mapas Resumo de ECF e as leituras mensais da memória fiscal que serviram de base à escrituração dos livros fiscais, que constituem conjunto probatório completo e suficiente a demonstrar eventual inconsistência do levantamento fiscal.

Aqui, para uma melhor compreensão do que se está defendendo, merece transcrição o raciocínio desenvolvido por Hans Kelsen em Teoria Pura do Direito, segundo o qual, inexistente um método para definir ou avaliar as interpretações sobre uma norma a não ser a própria validade. Assim, em sendo uma interpretação considerada como válida, pode a mesma ser aplicada, sendo discricionário o ato de escolher qual das múltiplas interpretações, uma vez que caber à consciência do aplicador do direito a referida escolha. Assim:

(...) para Hans Kelsen há duas espécies de interpretação: a autêntica, realizada por órgão competente para aplicar a norma jurídica (como adiantamos acima, é a interpretação que o Legislador faz da Constituição ao produzir as leis, a que o Executivo promove ao baixar decretos regulamentares, a que o Judiciário realiza ao decidir), e não-autêntica, realizada pela ciência do direito e outros sujeitos da sociedade, como eu estabelecem, entre si, um contrato de locação, por exemplo.

(...) a norma jurídica, para a teoria pura do direito, é compreendida, no que se refere à sua interpretação, como uma moldura na qual são possíveis diversos significados. A interpretação não-autêntica, meramente cognoscitiva, estabelece, em princípio, os limites da moldura, mas é na aplicação da norma, na chamada interpretação autêntica, que ao conhecimento é acrescido, no momento da escolha de um desses significados possíveis, um ato de vontade da autoridade competente. Não há, pois, uma única interpretação, mas tantas quantas se encontram circundadas pela moldura. Como bem

*percebe Fábio Ulhoa Coelho ao comentar a teoria pura do direito, pouco importa qual o método exegético (fatores históricos, lógica, etc.) utilizado pelo intérprete autêntico, pois “todas as significações reunidas na moldura relativa à norma têm rigorosamente igual valor, para a ciência jurídica”.*¹¹

No caso em apreço, adotando-se o ensinamento de Hans Kelsen, tem-se que a autoridade competente observou as decisões possíveis dentro da moldura, de acordo com as formulações meramente descritivas do cientista do direito, uma vez que (1) inexistia qualquer norma legal determinando a vinculação dos julgadores aos pronunciamentos firmados anteriormente pelo TAT; (2) dos regramentos constantes no artigo 195, do CTN, e no artigo 90, § 3º, III, da Lei Estadual nº 1.810/1997, extrai-se a regra de que o contribuinte deve manter a guarda e Livros Obrigatórios e dos documentos que lastreiam os respectivos lançamentos, até a solução definitiva do litígio administrativo; (3) todas as provas necessárias para refutar a imputação fiscal estão em posse do contribuinte.

Assim, analisando a questão apresentada pelo recorrente de cerceamento de defesa, o julgador levou em consideração todo o ordenamento jurídico para fins de afastar a declaração de cerceamento de defesa, em especial o fato de que (i) as provas necessárias para a desconstituição do ALIM estão em posse do sujeito passivo, (ii) enquanto em discussão na esfera administrativa (inclusive na esfera judicial, já que deverá demonstrar a inexistência de realização de operações relativas à circulação de mercadoria sem o devido recolhimento do ICMS, ou seja, de que sobre as operações registradas no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal sofrera aplica a regra-matriz de incidência tributária do ICMS).

¹¹ PIRES, Luís Manuel Fonseca. *Controle Judicial da Discricionariedade Administrativa: dos Conceitos Jurídicos Indeterminados às Políticas Públicas*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 19.

Dessa forma, tem-se que a norma jurídica criada pelo julgador, quando da aplicação dos enunciados prescritivos constantes no ordenamento jurídico, observou o prisma formal de atribuição de competências, editando-se uma norma com fundamento em diversas normas (que preveem o dever de guarda dos documentos fiscais por parte do sujeito passivo, que informam achar-se em poder do sujeito passivo da relação jurídico-tributária todas as provas necessárias para refutar a imputação fiscal).

Se não bastasse isso, faz-se mister observar que somente a edição de súmula administrativa torna obrigatória a adoção de seu entendimento pelos agentes do Fisco e pelas autoridades julgadoras e revisoras, conforme se extrai do artigo 101, da Lei nº 2.315/2001, devendo-se estar atento que até mesmo o enunciado sumular dessa Corte Julgadora está sujeito à revisão:

Art. 101. A edição de súmula administrativa pode ser provocada por qualquer membro integrante do órgão colegiado competente para editá-la e deve ocorrer:

I - em sessão especial;

II - obedecido o quórum fixado no regimento interno;

III - após a aprovação por dois terços de seus membros.

§ 1º Têm legitimidade para participar de sessão especial, com direito a manifestação escrita e sustentação oral durante toda a fase de discussão da matéria, os representantes:

I - da Procuradoria-Geral do Estado;

II - da Administração Tributária, expressamente designado para tal fim.

§ 2º Observada a regra do parágrafo seguinte, as súmulas podem ser revistas de ofício, a qualquer tempo, obedecidas as normas regimentais.

§ 3º A cada período de três anos (art. 27, VII) deve ser promovida de ofício a revisão e consolidação das súmulas editadas.

Assim, não se pode esquecer que o presente feito fora julgado em data posterior, ou seja, enquanto os paradigmas tiram os acórdãos publicados no Diário Oficial nº 7.809, de 18 de outubro de 2010, p. 03; o presente pronunciamento fora publicado no Diário Oficial nº 8.389, de 11 de março de 2013, p. 06/07.

Portanto, constata-se ter havido uma alteração de entendimento pela Corte Colegiada, sendo que o atual não se coaduna com o esposado no presente recurso especial, razão pela qual há de ser negado provimento, mantendo-se inalterado o Acórdão recorrido.

Dessa forma, como bem destacado no voto condutor, bastaria a recorrente se valer de documentos de emissão obrigatória e dos quais tem o dever de guardar para fins de realização de confrontação com as informações prestadas pelo Fisco Estadual e demonstrar que todas as informações do SINTEGRA referentes ao período de 22/08/2006 a 31/12/2008 foram devidamente registradas no Livro de Registro de Saídas.

Por outro lado, em sendo parte integrante do ALIM o Demonstrativo Analítico das Leituras das Memórias Fiscais – além do Demonstrativo referente às Informações do SINTEGRA –, onde estão enumerados todos os elementos passíveis de identificação da operação realizada (disponibilizado por meio de CD à empresa), cabia a essa última contraditar esse demonstrativo confeccionado pelo fisco com o documento que integra o seu acervo (sobre o qual tem o dever de manter em guarda e conservação até o decurso do prazo decadencial ou até a solução da controvérsia administrativa instaurada, conforme determina o artigo 90, § 3º, III, da Lei Estadual nº 1.810/1997¹²).

Ou seja, era perfeitamente possível, por parte da recorrente, a indicação precisa de eventual erro e/ou incorreção no demonstrativo confeccionado pelo serventuário da carreira da Secretaria de Fazenda com os dados constantes no documento que se encontra sua posse.

Assim, para fins de assegurar a ampla defesa, não se faz necessária a juntada dos processos de cessação de uso onde estariam as leituras das mencionadas

¹² Art. 90. (...)

§ 3º Os documentos e livros das escritas fiscal e comercial são de exibição obrigatória ao Fisco e devem ser conservados:

(...)

III - até a data da solução definitiva do litígio, sempre que os documentos e/ou livros tenham servido de base para a exigência fiscal impugnada.



memórias fiscais, sequer o desaparecimento daquele importa em cerceamento de defesa, uma vez deter o sujeito passivo, ora recorrente, em seu poder, o equipamento com a respectiva memória, as fitas detalhe, reduções Z, Mapas Resumo de ECF e as leituras mensais da memória fiscal que serviram de base à escrituração dos livros fiscais, que constituem conjunto probatório completo e suficiente a demonstrar eventual inconsistência do levantamento fiscal.

Como já enfatizado no parecer anteriormente confeccionado:

Os demonstrativos, confeccionados a partir das informações prestadas pelo sujeito passivo por meio do EFC e do Síntegra, foram elaborados com indicação de todas as informações relevantes e imprescindíveis para que o contribuinte pudesse exercer na sua plenitude, confrontando os supracitados demonstrativos com aqueles que se encontram em seu poder.

Resta, portanto, a certeza de que não houve cerceamento de defesa, uma vez que os dados constantes da leitura completa da Memória Fiscal que instruiu o pedido de cessação de uso do ECF são os mesmos constantes das Leituras das Memórias Fiscais emitidas pela autuada e que devem ser mantidos pelo prazo decadencial, sendo que, no caso em apreço, está obrigada a conservá-las, no caso específico das operações a que se refere o ALIM xxxxx, até a data da solução definitiva do litígio que se instaurou em razão de sua impugnação ao referido lançamento.

Nesse mesmo sentido, é o voto condutor do acórdão recorrido:

Não obstante o processo de pedido de cessação de ECF relacionado ao presente ALIM ter desaparecido, tal não implica qualquer dificuldade para a defesa e nem mesmo o referido processo faz parte da autuação. Apenas referenciam os autuantes que o trabalho fiscal iniciou-se de leitura feita quando do exame do pedido de cessação, referência esta, que tem o único propósito de esclarecer a fonte das informações, isto é, que a leitura foi feita pela interventora que emitiu o Atestado de Intervenção Técnica em ECF (AI) no pedido de cessação.

(...)

O único elemento de prova existente no procedimento de pedido de cessação que importa para o deslinde do presente caso é a

leitura da memória fiscal. Porém, as informações com esta leitura foram juntadas aos autos como anexo ao ALIM, em mídia óptica Compact Disk (CD). O arquivo tem a sua autenticidade e integridade comprovadas por código de autenticação gerado através do algoritmo MD5, de uso público e corrente para este fim.

Todas as provas necessárias para refutar a imputação fiscal estão em posse do contribuinte: além de ter recebido cópia do mencionado CD elaborado pelas autoridades fiscais, ele está de posse a) do equipamento ECF contendo a memória fiscal; b) das fitas detalhe (bobinas que registram analiticamente impressas todas as operações praticadas)¹³; c) das reduções Z impressas; d) dos Mapas Resumo de ECF; e) dos cupons de leitura mensal das Memórias Fiscais de cada ECF; f) dos livros fiscais (Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS); e g) do arquivo do Sintegra que entregou ao Fisco.

Isso, porque o contribuinte tem o dever de guardar, para exibição ao Fisco, todos os livros e documentos fiscais pelo prazo decadencial para o lançamento ou, havendo litígio, como é o caso da impugnação de ALIM, enquanto este perdurar, consoante o art. 90, § 3º, da Lei 1.810/1997 (...).

Não há nenhum elemento de prova que pudesse estar nos processos desaparecidos que não esteja em poder do Recorrente. Sobretudo as fitas detalhe de ECF/dados da memória MFD, reduções Z e leituras mensais das Memórias Fiscais, que são a fonte de todos os demais documentos (Mapas Resumo, livros fiscais e Sintegra).

Assim, não há o que se falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que o contribuinte dispõe de amplos meios de prova a seu dispor para demonstrar eventual improcedência da acusação fiscal, estando apto a demonstrar de forma completa e dia a dia o seu movimento operacional e tendo como confrontar a leitura das Memórias Fiscais que fez mensalmente com aquelas feitas pela Interventora e entregues ao Fisco.

Não se pode esquecer que, ao contrário do defendido pela parte-recorrente, esse TAT já se pronunciou no sentido de que não há cerceamento

¹³ No caso de tratar-se de equipamento com MFD, não há a bobina impressa, mas o contribuinte conta com os dados gravados na memória MFD, que lhe correspondem.

de defesa a não juntada de documento que se encontra sob a posse/guarda do contribuinte, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 285/2008 – PROCESSO Nº 11/029015/2007 (ALIM nº 0012539-E/2007) – RECURSO: Voluntário nº 76/2008 – RECORRENTE: L M Vidros e Cristais Temperados Ltda. – CCE Nº 28.259.756-5 – Campo Grande-MS – RECORRIDA: Fazenda Pública Estadual – AUTUANTE: Sérgio Eduardo de Oliveira – JULGADOR SINGULAR: Fernando Luis Valejo – DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: Procedente – RELATOR: Cons. Valbério Nobre de Carvalho.

EMENTA: ICMS – PEDIDO DE DILIGÊNCIA – DOCUMENTOS NA POSSE DO REQUERENTE – EXISTÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES – INDEFERIMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – NÃO-CARACTERIZAÇÃO. VIDRO – OPERAÇÃO DE SAÍDA – FIXAÇÃO E APLICAÇÃO DE VALOR MÍNIMO DE REFERÊNCIA FISCAL PARA DETERMINAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO – LEGITIMIDADE. MATÉRIA TRIBUTÁVEL – DESCRIÇÃO CIRCUNSCRITA ÀS PRÓPRIAS OPERAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO – EXIGÊNCIA FISCAL ABRANGENDO OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – EXCLUSÃO – LEGITIMIDADE. BENEFÍCIOS DA LEI Nº 3.045/2005 – INAPLICABILIDADE. MULTA – AFRONTA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO – MATÉRIA NÃO EXAMINÁVEL. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

O indeferimento do pedido de juntada de documentos que se encontram na posse do próprio sujeito passivo, justificado nesse fato e na existência, nos autos, de elementos probatórios suficientes para a decisão, não configura cerceamento de defesa. (...)”

ACÓRDÃO Nº 191/2008 – PROCESSO Nº 11/027119/2005-SERC (ALIM nº 0006455-E/2005) – RECURSO: Voluntário nº 42/2008 – RECORRENTE: Thereza Luiza Correa Costa Thedim – CCE Nº 28.547.396-4 – Jaraguari-MS. – RECORRIDA: Fazenda Pública Estadual – AUTUANTE: Hercules Duidja Rafael – JULGADOR SINGULAR: Carlos Afonso Lima Ranieri – DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA: Procedente – RELATOR: Cons. Hamilton Crivelini.

EMENTA: ICMS – GADO BOVINO – LANÇAMENTO INEPTO E DESNECESSÁRIO – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – MOTIVAÇÃO INADEQUADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRESUNÇÃO DE SAÍDAS A PARTIR DA AUSÊNCIA DOS REGISTROS DE ENTRADAS

– POSSIBILIDADE – DIFERIMENTO DO IMPOSTO – AUSÊNCIA DE PROVAS DE QUE NA OPERAÇÃO FORAM OBSERVADAS AS CONDIÇÕES ESTABELECIDAS. RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO.

(...)

Tratando-se de documentos que, pela legislação, é o sujeito passivo quem deve manter em sua posse, à disposição do Fisco, a sua não apresentação pelo Fisco, no processo administrativo tributário, não caracteriza cerceamento de defesa. (...).”

Assim, em momento algum houve violação ao princípio consagrado na Constituição Federal da ampla defesa.

Dessa forma, a improcedência do pleito é medida judicial que se impõe.

É a fundamentação.

Passo à conclusão.

3. Conclusão

Diante do exposto, esta Procuradoria-Geral do Estado, por meio da Procuradora do Estado que ao final subscreve, opina pelo não conhecimento do recurso especial, ante o não preenchimento do requisito da regularidade formal.

Em se conhecendo o recurso, no mérito, pugna-se pelo não provimento.

É a manifestação que submeto à apreciação deste Egrégio Tribunal.

Campo Grande-MS, 27 de junho de 2013.

Vanessa de Mesquita

Procuradora do Estado¹⁴

¹⁴ Essa manifestação foi elaborada com a colaboração do Advogado Daniel Nicolau Trindade Contos, Assessor da Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul.

