



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROTOCOLO Nº 00310209.000001/2019-23
PAT Nº 0002/2019 - SUFAC
RECURSO EX OFFICIO
RECORRENTE SAÚDE DOCTOR COMÉRCIO LTDA
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
RELATOR CONSELHEIRO JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

ACORDÃO Nº 001/2024 - CRF

EMENTA. ICMS. INEXISTÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. MERAS IRREGULARIDADES. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO DA DEFESA. PRINCÍPIO DA PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA. REFORMA DA DECISÃO MONOCRÁTICA. FALTA DE RECOLHIMENTO EM DECORRÊNCIA DA FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE REDUÇÕES Z. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE REDUÇÕES Z DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EMPRESA RECONHECE A FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ALGUNS DOCUMENTOS, SOLICITANDO A RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. AUTUANTE CONCORDA COM O PLEITO DA EMPRESA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REDUÇÃO DA MULTA EM DECORRÊNCIA DA APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA. LEI Nº 10.555/2019.

1. A inobservância de regramentos formais como termos de início e final de fiscalização, assim como o excesso no prazo da fiscalização, auto de embargo, etc., configuram-se meras irregularidades, somente acarretando a nulidade do procedimento administrativo tributário se, de algum modo, acarretaram prejuízo ao contribuinte, o que não se dá se ele pôde defender-se com desenvoltura perante o Fisco, como no caso, onde se reformou, por tal motivo, *ex officio*, a decisão monocrática. Princípio da *pas de nullité sans grief*.
2. A empresa demonstra, em sede de Impugnação, que algumas reduções foram devidamente escrituradas, pleiteando a redução do lançamento e o Autuante concorda com as argumentações da empresa, retificando os valores constantes no Auto de Infração. Lançamento parcialmente procedente.
3. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, devendo desse modo as penalidades serem reduzidas nos termos da Lei nº

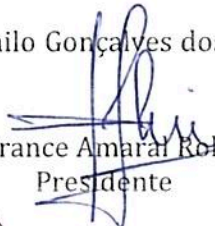
10.555/2019. Dicção do art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional. Acórdãos precedentes: 45, 46, 47, 51, 52, 59, 60, 61, 66, 67, 68, 70, 74, 85, 89, 92, 93, 99, 103, 104, 107, 126, 127, 128/23.

4. Recurso *Ex Officio* conhecido e parcialmente provido. Reforma da decisão singular. Auto de infração parcialmente procedente.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais, por unanimidade dos votos, em conhecer e prover o Recurso *Ex Officio*, reformando a decisão de 1º grau para julgar o auto de infração parcialmente procedente.

2024.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal/RN, 23 de janeiro de


Derance Amara Robin
Presidente


João Flávio dos Santos Medeiros
Relator

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso *Ex Officio* interposto em face da Decisão nº 068/2019-COJUP, pela qual o auto de infração nº 0002/2019, lavrado em 03/01/2019, foi julgado nulo e lavrado em desfavor da empresa SAÚDE DOCTOR COMÉRCIO LTDA., com inscrição estadual nº 20.226.192-1, que foi autuada na(s) seguinte(s) ocorrência(s):

CONTEXTO E ENQUADRAMENTO

OCORRÊNCIA 1: Falta de recolhimento de ICMS em decorrência da falta de escrituração Reduções Z na EFD, referente a saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal.
INFRINGÊNCIA: Art. 150, XIII, combinado c/ os artigos 609, 623-B e 623-C, todos Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
PENALIDADE: Art. 340, III, "f", combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

OCORRÊNCIA 1: Falta de escrituração na EFD de reduções Z referente a saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária.
INFRINGÊNCIA: Art. 150, XIII, combinado c/ os artigos 609, 623-B e 623-C, todos Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.
PENALIDADE: Art. 340, III, "f", combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997.

Em desfavor da RECORRENTE foi lançado o crédito tributário no valor total de R\$ 65.281,71, sendo R\$ 34.471,90 relativos ao ICMS e R\$ 30.809,81 relativos à multa regulamentar aplicada.

DOCUMENTAÇÃO. Ao auto de infração, a autoridade fiscal acostou a Ordem de Serviço nº 61.808/2018 - SUFAC, fl. 4, Termo de Início de Fiscalização; Demonstrativo da Ocorrência; Relatório Circunstanciado de Fiscalização, mídia eletrônica com documentação, além de demais documentos correlacionados ao procedimento fiscal. Termo de Informação sobre Antecedentes, fls. 20, datado de 08/01/19, informa ser o contribuinte não reincidente.

IMPUGNAÇÃO. Recebida em 22/01/2019, fls. 22. Afirma o Autuado que o lançamento não pode prosperar pois:

1. Preliminarmente, em nenhum momento foi dado conhecimento a empresa ou a seus representantes sobre o início do procedimento de fiscalização, provocando cerceamento de defesa, portanto, tal procedimento deve ser anulado;
2. Pede a desconstituição, na Ocorrência 1, da multa de ICMS no valor de R\$ 33.386,83 e R\$ 27.822,35, referente ao período de 1/1/13 a 31/12/17, uma vez que tais reduções foram devidamente escrituradas;
3. Com relação a Ocorrência 2, pleiteia a redução de R\$ 1.950,00, referente ao mesmo período, uma vez que, também, houve a devida escrituração.
4. Anexa CD com documentos comprobatórios.

CONTRARRAZÕES. Apresentadas em 28/10/2020, fls. 42:

O Autuante afirma ter feito contato telefônico antes do início da ação fiscal para tentar dúvidas relacionadas ao procedimento, e o Autuante designou sua assessoria contábil para acompanhar a fiscalização, e reconhecer não existirem registros formais de tal ato, mas

- mostra-se surpreso, uma vez que acreditava na boa fé da empresa, mas clama pela subsistência do procedimento;

Com relação ao mérito, concorda com os argumentos da empresa e explica que houve equívoco no número das reduções Z, e assim, os valores das ocorrências passam a ser os seguintes:

Ocorrência 1:

ICMS: 1.085,08

Multa: 957,42

Ocorrência 2:

ICMS: 0

Multa: 80,04

Por fim, pede a procedência parcial do Auto de Infração.

DECISÃO DA COJUP: nº 068/2019-COJUP, datada de 01/07/19, julga nulo o procedimento, em decorrência de "...de insanável vício formal identificado no conjunto de procedimentos que conduziram aos lançamentos tributários, os quais não passaram despercebidos pela defesa do contribuinte", face a inexistência de termo de início de fiscalização.

TERMO DE PEREMPÇÃO: datado de 11/11/19

PARECER DA PROCURADORIA DO ESTADO. Datado de 21 de maio de 2020, considerando sobrecarga de trabalho a que está submetida a signatária e o permissivo previsto no art. 3º da Lei Estadual nº. 4.136/72, além da baixa complexidade jurídica da matéria trazida a exame por meio de remessa necessária, a subscritora reserva-se o direito de ofertar, por si ou outro procurador designado, parecer oral neste feito; na sessão de julgamento perante o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

VOTO

O Recurso *Ex Officio* atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA AUTUAÇÃO

A empresa foi autuada em duas ocorrências, ambas ocasionadas pela falta de escrituração na EFD – Escrituração Fiscal Digital das reduções Z. A primeira relativa a saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal e a segunda com mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Com relação ao mérito, verificou-se que grande parte das reduções havia sido escriturada, conforme provas colacionadas ao auto pelo Autuante em sede de Impugnação, tanto que o próprio autuante ratifica os dados apresentados, reduzindo o valor total do lançamento de R\$ 65.281,71 para R\$ 2.122,54.

DA PRELIMINAR

Preliminarmente, porém a empresa aduz, resumidamente, que em nenhum momento foi dado conhecimento a empresa ou a seus representantes sobre o início do procedimento de fiscalização, provocando cerceamento de defesa, portanto, tal procedimento deve ser anulado. Tal posicionamento foi acolhido pelo Julgador Monocrático que julgou nulo o lançamento, em decorrência de "...de insanável vício formal identificado no conjunto de procedimentos que conduziram aos lançamentos tributários, os quais não passaram despercebidos pela defesa do contribuinte", face a inexistência de termo de início de fiscalização.

Pois bem, analisemos o caso: Houve no caso uma irregularidade formal. O Conselho de Recursos Fiscais, em inúmeros acórdãos (Alguns deles: 95 de 2011; 44, 189, 259, 273 de 2012; 57, 62, 66, 68, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 88, 89, 94, 114, 115, 123, 124, 134, 141, 146, 164, 165 de 2017; 05, 09, 10, 15, 19, 22, 31, 36, 38, 75, 76, 109, 117, 118, 135 de 18, 142/19, 15, 61, 77, 81/20; 54, 80, 99, 101, 102, 105, 111, 112, 113, 114, 116, 117, 118/21, 14, 32, 44,

- 71, 80, 82, 83, 87, 106, 107/22; 04, 07, 92/23) tem reiterado que vícios formais, para ensejarem nulidade processual, requerem demonstração da existência de efetivo prejuízo à parte (são exemplos: omissão de termos de início e final de fiscalização, assim como o excesso no prazo da fiscalização), aplicando-se os Princípios da *Pas de Nullité Sans Grief* e da Instrumentalidade do Processo, que preceituam que nenhuma nulidade seja declarada sem que exista um efetivo prejuízo.

Sem descurar da importância do Termo de Início de Fiscalização, na realidade, tal omissão não foi capaz de influir na solução do litígio, não impedindo o proferimento desta decisão, e muito menos trouxe prejuízo à defesa da recorrente, ao contrário, repercutiu no lançamento, permitindo uma brusca redução no seu valor total de R\$ 65.281,71 para R\$ 2.122,54, conforme já evidenciamos anteriormente.

É de se evidenciar que a empresa limitou-se tão somente a tecer considerações doutrinárias sobre a garantia do devido processo legal. Assim, temos que:

A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. As formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. A declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte.¹

A Procuradora Federal Danielle Felix Teixeira, Procuradora Federal em Brasília-DF², publicou artigo esclarecedor sobre o tema onde traz, ainda, farta pesquisa sobre o assunto. Cita Cássio Scarpinella Bueno³, afirmando que o saneamento da nulidade é a regra; o não aproveitamento do ato e do que ele representa para o processo, de seus efeitos, portanto, é exceção.

Acrescenta: "O prejuízo, que invalida o ato processual, é aquele que impossibilita a este alcançar a sua finalidade. A administração, além do princípio da legalidade, deve obedecer a razoabilidade, levando a convalidação do ato administrativo. Em suma, **âmbito administrativo há a prevalência do princípio do interesse público sobre o da legalidade estrita**" (Grifos meus).

Para a Procuradora Federal, **a decisão sobre a anulação ou não de um ato viciado de vício deve ser tomada em função da melhor forma de satisfazer o interesse público**. Corroborar seu posicionamento Odete Medauar⁴.

Traz a lume o posicionamento de **Celso Antônio Bandeira de Mello, que, ferrenho defensor do princípio da legalidade, concorda que, em alguns casos, o ato viciado pode ser mantido**: "É que a convalidação é uma forma de recomposição da legalidade ferida^{5[8]}.

Leandro Paulsen e Fredie Didier Júnior também comungam do mesmo entendimento:

Reconhecimento da nulidade formal depende de prejuízo à defesa. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo.

¹ Ementa do Acórdão Carf nº 1201-005.137

² <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-aplicacao-do-postulado-do-pas-de-nullite-sans-grief-ao-processo-administrativo,48530.html>

³ BUENO, Cássio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 456.

⁴ ODETE, Medauar. Direito Administrativo Moderno, RT, São Paulo, 1996, p. 180.

⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 13ª ed., 2001, Malheiros Editores, p. 419.

A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa, assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.⁶

A invalidade processual é sanção que somente pode ser aplicada se houver a conjugação do defeito do ato processual (pouco importa a gravidade do defeito) com a existência de prejuízo. Não há nulidade processual sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). (...) Há prejuízo sempre que o defeito impedir que o ato atinja sua finalidade⁷.

Por fim, Marçal Justen Filho⁸, trazendo a evolução cultural do conceito de nulidade, leciona que “Cada vez mais, afirma-se que a validade depende da verificação do conteúdo do ato, da intenção das partes, dos valores realizados e assim por diante.”, acrescenta: “Se um ato, apesar de não ser o adequado, realizar as finalidades legítimas, não pode ser equiparado a um ato cuja prática reprovável deve ser banida.” Conclui: “Aliás, a doutrina do direito administrativo intuiu essa necessidade, afirmando o postulado *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem dano).

Assim é que, a repetição do procedimento, que redundaria no mesmo resultado, provocaria um desnecessário ônus não somente ao erário estadual como ao próprio contribuinte.

Portanto, seguimos a inteligência do art. 21 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário (RPAT) aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998:

Art. 21. As incorreções, omissões ou inexatidões que não importem nulidade devem ser sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Trazemos, também, à colação também a Súmula CARF nº 46: “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário”. A tese foi fixada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É de bom alvitre anotar que verifica-se no caderno processual que a descrição das ocorrências, bem como as infringências e penalidades capituladas estão corretas e que o auto de infração atende aos requisitos indispensáveis previstos na legislação processual da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Norte, especificamente exigidos nos arts. 20, e 44, do RPAT/RN, o que evidencia a inexistência de *ob defectum formae* no auto de infração.

Também descabe falar em ausência de motivação do lançamento do auto de infração, posto que as circunstâncias de fato e os elementos de direito do lançamento do auto de infração fazem parte da estrutura do ato administrativo retratado pelo lançamento e estão perfeitamente esclarecidas em toda narrativa do procedimento fiscal.

⁶ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1.186).

⁷ DIDIER, Fredie. Curso de Direito Processual Civil, Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento, vol. I, Salvador, ed. Jus Podivm, 2016, p.410.

⁸ Justen Filho, Marçal. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 253.

Portanto, não vejo razão para admitir qualquer espécie de nulidade no feito, portanto, reformo a decisão de 1ª instância neste sentido.

DO MÉRITO

A empresa foi autuada em duas ocorrências, quais sejam:

1. Falta de recolhimento de ICMS em decorrência da falta de escrituração das Reduções Z na EFD, referente a saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal; e
2. Falta de escrituração na EFD de reduções Z referente a saídas de mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Em sede de Impugnação, a própria empresa reconhece que deixou de escriturar parte das reduções pleiteando a redução, na Ocorrência 1, da multa de ICMS no valor de R\$ 33.386,83 e R\$ 27.822,35, referente ao período de 1/1/13 a 31/12/17; e na Ocorrência 2, de R\$ 1.950,00, referente ao mesmo período.

O Autuante, nas Contrarrazões concorda com o posicionamento, informando que verificou erros na numeração das Reduções "Z" e retifica o lançamento.

Devidamente intimada tanto através de AR – Aviso de Recepção, como através de Edital, publicado em Diário Oficial do Estado, a empresa não apresentou Recurso, tendo sido lavrado Termo de Perempção, datado de 11/10/19.

Como já assinaiei, as infringências e penalidades capituladas estão corretas e que o auto de infração atende aos requisitos indispensáveis previstos na legislação processual da Administração Tributária do Estado do Rio Grande do Norte, especificamente exigidos nos artigos 20, e 44, do RPAT/RN, desse modo, julgo parcialmente procedente o lançamento.

REDUÇÃO DA MULTA - LEI 10.555/19

Cabe, por fim, ressaltar que, diante das alterações introduzidas pela Lei nº 10.555, de 17 julho de 2019, em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna, a penalidade atribuída à Ocorrência em comento foi reduzida, nos termos da alínea "a" do inciso II, art 6º do Código Tributário Nacional:

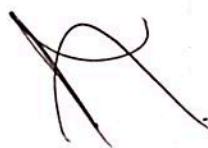
Art. 106- A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

<p>Art. 340, III, "f" - deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares</p>	<p>15% do valor comercial da mercadoria</p>	<p>Art. 340, III, "g" - deixar de escriturar ou escriturar em desacordo com a legislação, documentos fiscais na escrita fiscal, dentro dos prazos regulamentares</p>	<p>10% (dez por cento) do valor comercial da mercadoria ou do serviço consignado no documento fiscal, reduzindo-se a multa em 50% (cinquenta por cento) quando a infração não resultar em falta de recolhimento de imposto</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO em conhecer e dar provimento ao recurso *ex officio*, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração parcialmente procedente.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal/RN, 23 de janeiro de 2024.

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator

