



**ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 0048/2013 - CRF
PAT Nº 0162/2012 – 1ª URT
RECURSO *EX OFFICIO*
RECORRENTE SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDO LL COMÉRCIO DE SOM E ACESSÓRIOS LTDA – ME
RELATOR CONS. HILTON PAIVA DE MACÊDO

RELATÓRIO

De acordo com o Auto de Infração nº. 0162/2012 – 1ª. URT, depreende-se que a empresa acima identificada, teve contra si lavrada três ocorrências fiscais, quais sejam: **1. Saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal apurada através do levantamento quantitativo de estoque**, onde foi dado como infringido o disposto no Art. 150, inciso XIII, c/c Art. 150, inciso III e Art. 416, inciso I, todos do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97; **2. Falta de recolhimento do imposto, decorrente da insuficiência de escrituração das operações de saídas de mercadorias declaradas pelas administradoras de cartão de crédito**, onde foi dado como infringido o Art. 150, inciso XIII, c/c Art. 150, inciso III, Art. 609 e Art. 614, do mesmo diploma legal; **3. Falta de recolhimento do ICMS antecipado oriundo de TADF**, com indicação de infração ao Art. 150, inciso III, c/c Art. 130-A, Art. 131 e Art. 945, inciso I, "e", do referido Regulamento.

Para a primeira ocorrência foi proposta pelo Fisco a pena de multa prevista pela alínea "d", inciso III, para a segunda foi com base na alínea "f" do inciso III, enquanto que para a terceira e última ocorrência, a proposição foi com base na alínea "c" do inciso I, todas do Art. 340 do Regulamento do ICMS.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 76.863,24 (setenta e seis mil, oitocentos e sessenta e três reais e vinte e quatro centavos) de ICMS e R\$ 102.759,00 (cento e dois mil, setecentos e cinquenta e nove reais) a título de multa.

Não foi colhida a ciência do contribuinte, tendo sido lavrado um

Termo de Recusa de ciência na peça vestibular.

Às fls. 07/08 acha-se encravado o Extrato Fiscal do Contribuinte, estando às fls. 10 uma Notificação para recolhimento espontâneo do imposto relativo aos fatos geradores ocorridos até 31.03.2008, nos termos da Instrução Normativa nº 002/2010- CAT/SET.

Os demonstrativos da autuação constam das fls. 11/19, enquanto que o Relatório Circunstanciado de Fiscalização e o Termo de Ocorrência acham-se posicionados às fls. 20/24.

Informações de fls. 26 prestadas pela repartição preparadora dão conta da condição de não reincidente da autuada, no cometimento da infração denunciada.

A confirmação de ciência da autuada deu-se com a ida do bastante procurador do contribuinte à repartição preparadora, onde na oportunidade recebeu a 2ª. Via dos autos, em data de 30.05.2012, nos termos do termo de fls. 32.

A autuada apresenta peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 35/38), onde em síntese alega:

- Que todas as obrigações principais e acessórias incidentes à atuação da empresa ora autuada, com a devida vênia, rebatem integralmente as alegações do fisco estadual, o que reclama a extinção do crédito tributário;
- Que todas as notas fiscais de saída de mercadoria foram absolutamente todas elas emitidas quando da efetiva saída; o ICMS antecipado pelo fato de ter adquirido mercadoria fora integralmente adimplido, e, por fim todas as informações da GIM são absolutamente condizentes com as informações prestadas por operadoras de cartões de crédito, o que, mais uma vez, reclama a extinção do crédito tributário;
- Que em momento algum o fiscal comprovou que efetivamente as ocorrências apontadas no presente auto de infração foram realizadas;
- Que deve ser declarada a improcedência da autuação.

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 50/51), argumentando em síntese:

- Que o contribuinte nada acrescentou de concreto para reverter à manutenção do auto de infração, uma vez que seus argumentos não condizem com a realidade do contexto e enquadramento da ação fiscal;
- Que toda ação é um ato puramente vinculado e não discricionário;
- Que segundo as informações amplamente detalhadas no Informativo Fiscal a autuada deu saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal;
- Que se observando os demonstrativos fiscais acostados aos autos veem que a autuada deixou de recolher o imposto devido nas operações de cartão de crédito;
- Que mantêm o auto de infração em todo o seu teor.

Em obediência aos princípios da busca da verdade material e do Princípio Constitucional da Garantia do Contraditório e da Ampla Defesa, o julgador de primeira instância, baixou o processo em diligência (fls. 55) objetivando que os autuantes prestassem alguns esclarecimentos, fornecessem um “CD” das operações de Cartão de Crédito ao contribuinte mediante chave eletrônica de recebimento, como também em decorrência de novos elementos, fosse concedido novo prazo de defesa ao contribuinte.

Em resposta a diligência fiscal acima citada, os agentes fazendários prestaram a informação de fls. 57/59, acompanhados dos relatórios de fls. 60/95, o termo de recebimento e autenticação de arquivos magnéticos (fls. 96), uma intimação fiscal de (fls. 97), os informativos fiscais 2007/2008 (fls. 98/101).

Da informação de fls. 57/59 cabe destacar:

- Que foram juntados os relatórios mensais sintéticos e analíticos das operações de cartão de crédito;
- Que foi atendida a solicitação de fornecimento ao contribuinte do “CD” das operações com Termo de Recebimento e autenticação de arquivos

magnéticos;

- Que os autuantes afirmam que a situação fática na primeira ocorrência trata-se de divergência encontrada entre o estoque final de 2007 e o inicial de 2008, onde este foi majorado em R\$ 227.581,89;

- Que eles autuantes atestam um equívoco no enquadramento legal e na apuração do montante onde resultou uma nova situação:

- **Ocorrência 1** - O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, constatada pela divergência no estoque de mercadorias declarado, conforme demonstrativo anexo.

- **Infringência:** Art. 150 XIX combinado com o Art. 408, todos do RICMS.

- **Penalidade:** Art. 340, III, “d”, dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: trinta por cento do valor comercial da mercadoria.

Diferença Apurada	R\$ 141.461,34
ICMS	R\$ 24.048,43
MULTA	R\$ 42.438,40

- – **Ocorrência 1-A** - O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal e sujeita a substituição tributária, constatada pela divergência no estoque de mercadorias declarado, conforme demonstrativo em anexo.

- – **Infringência** - Art. 150, XIX combinado com Art. 150, III, Art. 2º, XVI e Art. 408, todos do RICMS.

- - **Penalidade:** Art. 340, III, “d”, dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: trinta por cento do valor comercial da mercadoria.

Diferença Apurada (EF 2007 versus EI 2008 (substituição tributária)	-	R\$ 86.120,55
---	---	---------------

Multa	R\$ 25.836,17
--------------	---------------

- Que eles autuantes afirmam que não houve arbitramento fiscal;
- Que juntam aos autos os informativos fiscais de 2007 e 2008 e

intimaram o contribuinte para apresentação do Registro de Inventário mediante intimação de fls. 97 com a devida ciência naquele documento.

Em nova diligência de fls. 103, o Julgador retornou os autos à repartição preparadora objetivando que em razão nos novos elementos processuais, fosse oportunizado ao contribuinte novo prazo de defesa, como também a oportunidade de recolhimento espontâneo do imposto nos termos da Instrução Normativa nº 002/2010- CAT/SET.

Satisfeitas as solicitações acima, o processo retorna a COJUP, com a informação do setor do PAT da 1ª. URT de que o contribuinte optou pelo silêncio.

O Julgador Fiscal membro da COJUP passa a discorrer a sua decisão de mérito.

Alega que na defesa não foram efetivamente atacados os pilares denunciantes, limitando-se esta a fazer digressões técnicas genéricas desprovidas de suporte fático, ou seja, foram apresentadas simples negativas que não adentraram na essência das denúncias fiscais.

Alega ainda, não obstante a fragilidade da defesa apresentada, o julgador em obediências aos princípios da garantia do contraditório e da ampla defesa e do princípio da busca da verdade material, baixou os autos em diligência para saneamento.

Informa que deste saneamento importa destacar que no caso da denúncia fiscal relativa às declarações das administradoras de cartão de crédito, foram juntados aos autos e disponibilizados, relatórios mensais sintéticos e analíticos com discriminados dos valores de saída de cada operadora, inclusive com entrega do “CD” contendo as informações fornecidas pelas administradoras mediante Termo de Recebimento e Autenticação de arquivos Magnéticos.

Continua discorrer que importa destacar também que no caso da primeira ocorrência, relativa à divergência de informação dos estoques final de 2007 e inicial de 2008, mantendo-se a mesma base fática, foi feita uma adequação na denúncia que antes constava como saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal apurada através de levantamento quantitativo de estoque passou a ter a roupagem técnica de entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, constatada pela divergência no estoque de mercadoria declarado no período em

questão, sendo esta didaticamente também dividida em duas partes, uma para mercadoria com tributação normal e outra com mercadoria regida por substituição tributária.

Após essas modificações de formato de denúncia fiscal, foram garantidos ao contribuinte não só nova oportunidade de defesa, como também nova possibilidade de utilização dos benefícios da Instrução Normativa 002/2010 - CAT/SET, situações em que o contribuinte devidamente citado por via pessoal, não teve qualquer atitude, mantendo-se silente.

Não o fez certamente porque lhe faltava argumentos, eis que as informações de estoques nos informativos fiscais são de sua inteira responsabilidade e os relatórios das administradoras de cartão de crédito, nada mais são, do que um espelho de suas operações de venda nesta modalidade.

Com referência a primeira denuncia fiscal, registro de entrada de mercadorias está plenamente disciplinado no RICMS, em seus Art. 408 e 613, senão vejamos:

Art. 408. Sempre que obrigatória à emissão de documentos fiscais, aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir tais documentos dos que devam emití-los, contendo todos os requisitos legais.

.....
.....

Art. 613. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40 destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

Como dito acima, relativamente à primeira ocorrência foi mantida a mesma base factual, sendo renomeada a denúncia fiscal e garantida ao contribuinte todas as possibilidades de contraditório e da ampla defesa, onde se passa a ter denúncia fiscal de **“Recebimento de Mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais”**.

O Julgador Fiscal divergiu dos autuantes como foi frisado anteriormente, da não exigência de ICMS pela entrada sem documento fiscal, das mercadorias regidas por substituição tributária, considerando inócua para efeito de base de cálculo a divisão procedida, cabe, porém um pequeno ajuste no demonstrativo apresentado pelo fisco às fls. 58, onde no caso das mercadorias regidas por

substituição tributária, os agentes fazendários entenderam pela não exigência do imposto na situação de entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, enquanto que no caso das mercadorias com tributação normal fizeram exigência do imposto.

Ora na sistemática de substituição tributária, a tributação se dá antecipadamente, para não exigência de imposto nas etapas subsequentes, e não havendo registro de entradas, configura-se que não houve a tributação daquela mercadoria que deverá sair sem destaque de imposto.

Portanto no caso das mercadorias regidas por substituição tributária, equivocaram-se os agentes fazendários em não exigem o imposto, pelas razões acima postas.

Pelo mesmo raciocínio, temos que entender que não cabe exigência do imposto relativo às mercadorias com tributação normal no exato instante denunciado, eis que existe a possibilidade dessa mercadoria vir a sair posteriormente com tributação, o que efetivamente não fora auditado pelo fisco.

Em consequência desta fundamentação, os demonstrativos constantes às fls. 58 dos autos, passam a ter a seguinte composição:

QUADRO RESUMO DA OCORRÊNCIA	
(Mercadoria com Tributação normal)	
Estoque Final (Tributação Normal) 2007	R\$ 142.767,40
Estoque Inicial (Tributação Normal) 2008	R\$ 284.228,74
Diferença Apurada	R\$ 141.461,34
Alíquota Devida	-0-
ICMS a Recolher	-0-
MULTA a Recolher	R\$ 42.438,40
Total a Recolher	R\$ 42.438,40

QUADRO RESUMO DA OCORRÊNCIA

(Mercadoria regida por subst. tributária)	
Estoque Final (Substituição Tributária) 2007	R\$ 35.691,84
Estoque Inicial (Substituição Tributária) 2008	R\$121.821,39
Diferença Apurada	R\$ 86.120,55
Alíquota Devida	17%
ICMS a Recolher	R\$ 14.640,49
MULTA a Recolher	R\$ 25.836,17
Total a Recolher	R\$ 40.476,66

Procedidos estes pequenos ajustes, a **primeira ocorrência**, após computarmos a mercadoria sujeita e tributação normal com o montante da mercadoria regido pelo instituto da substituição tributária, passa a ter o seguinte resumo tributário:

Diferença Apurada	R\$ 227.581,89
ICMS	R\$ 14.640,49
MULTA	R\$ 68.273,57
Total relativo à primeira ocorrência	R\$ 82.915,06

A despeito das ocorrências 02 e 03, repetimos que inexistem nos autos de parte do contribuinte, qualquer refutação efetiva da denúncia dos agentes do fisco, mas simplesmente afirmações genéricas desprovidas de suporte fático, donde prevalece a acusação fiscal que se fez acompanhar de elementos robustos não contraditados pelo contribuinte.

Mantidos os valores de ICMS e Multa das ocorrências 02 e 03 (doc. de fls. 15 e 18) e considerados os ajustes na primeira, passamos a ter a seguinte

situação: **RESUMO**

Nº da Ocorrência	Valor do ICMS (RS)	Valor da Multa (RS)
01	14.640,49	68.273,37
02	31.364,13	27.674,24

03	6.810,19	6.810,19
Total das três ocorrências	52.814,81	102.757,80

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGOU PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa L L COMÉRCIO DE SOM E ACESSÓRIOS LTDA - ME, para impor à autuada a penalidade de R\$ 102.758,80 (cento e dois mil, setecentos e cinquenta e oito reais e oitenta centavos), previstas nas alíneas descritas na peça vestibular, em razão de atenderam ao princípio da tipicidade, sem prejuízo da cobrança do imposto da ordem de R\$ 52.814,80 (cinquenta e dois mil, oitocentos e quatorze reais e oitenta centavos), perfazendo o total de R\$ 155.573,60 (cento e cinquenta e cinco mil, quinhentos e setenta e três reais e sessenta centavos), sujeito aos acréscimos legais.

Aberta vista à Procuradoria Geral do Estado, seu representante, através de Despacho à fl. 133v, e com fulcro no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72, reservou-se ao direito de apresentar parecer oral, por oportunidade da sessão de julgamento, perante o Conselho de Recursos Fiscais.

É o que importar relatar.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal(RN), 25 de março de 2014.

Hilton Paiva de Macêdo

Relator



**ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 0048/2013 - CRF
PAT Nº 0162/2012 – 1ª URT
RECURSO *EX OFFICIO*
RECORRENTE SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDO LL COMÉRCIO DE SOM E ACESSÓRIOS LTDA – ME
RELATOR CONS. HILTON PAIVA DE MACÊDO

VOTO

Tendo sido tempestivo e observados demais requisitos formais do recurso *ex officio*, decido por conhecê-lo.

O RECORRIDO teve contra si lavrado um auto de infração com três ocorrências fiscais, quais sejam: **1. Saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal apurada através do levantamento quantitativo de estoque**, onde foi dado como infringido o disposto no Art. 150, inciso XIII, c/c Art. 150, inciso III e Art. 416, inciso I, todos do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97; **2. Falta de recolhimento do imposto, decorrente da insuficiência de escrituração das operações de saídas de mercadorias declaradas pelas administradoras de cartão de crédito**, onde foi dado como infringido o Art. 150, inciso XIII, c/c Art. 150, inciso III, Art. 609 e Art. 614, do mesmo diploma legal; **3. Falta de recolhimento do ICMS antecipado oriundo de TADF**, com indicação de infração ao Art. 150, inciso III, c/c Art. 130-A, Art. 131 e Art. 945, inciso I, "e", do referido Regulamento.

Sempre em busca da verdade material e do Princípio Constitucional da Garantia do Contraditório e da Ampla Defesa, o julgador de primeira instância, baixou o processo em diligência (fls. 55) objetivando que os autuantes prestassem alguns esclarecimentos, fornecessem um "CD" das operações de Cartão de Crédito ao contribuinte mediante chave eletrônica de recebimento, como também em decorrência de novos elementos, fosse concedido novo prazo de defesa ao contribuinte.

As diligências que podem e devem ser procedidas pelo julgador, ensina o artigo 63 do RPAT, são “para dirimir dúvida sobre aspecto relevante, não consistindo limitação a sua ação a circunstância dos fatos não haverem sido alegados pelas partes ou interessados, ressalvadas as limitações previstas na legislação”.

Em resposta a diligência fiscal acima citada, os agentes fazendários prestaram a informação de fls. 57/59, acompanhados dos relatórios de fls. 60/95, o termo de recebimento e autenticação de arquivos magnéticos (fls. 96), uma intimação fiscal de (fls. 97), os informativos fiscais 2007/2008 (fls. 98/101).

Da informação de fls. 57/59 cabe destacar:

- Que foram juntados os relatórios mensais sintéticos e analíticos das operações de cartão de crédito;
- Que foi atendida a solicitação de fornecimento ao contribuinte do “CD” das operações com Termo de Recebimento e autenticação de arquivos magnéticos;
- Que os autuantes afirmam que a situação fática na primeira ocorrência trata-se de divergência encontrada entre o estoque final de 2007 e o inicial de 2008, onde este foi majorado em R\$ 227.581,89;
- Que eles autuantes atestam um equívoco no enquadramento legal da 1ª Ocorrência e na apuração do montante onde resultou em duas novas ocorrências, conforme segue:
 - **Ocorrência 1** - O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, constatada pela divergência no estoque de mercadorias declarado, conforme demonstrativo anexo.
 - **Infringência:** Art. 150 XIX combinado com o Art. 408, todos do RICMS.
 - **Penalidade:** Art. 340, III, “d”, dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: trinta por cento do valor comercial da mercadoria.

Diferença Apurada - R\$ 141.461,34

ICMS - R\$ 24.048,43

MULTA

- R\$ 42.438,40

- – **Ocorrência 1-A** - O autuado deu entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal e sujeita a substituição tributária, constatada pela divergência no estoque de mercadorias declarado, conforme demonstrativo em anexo.
- – **Infringência** - Art. 150, XIX combinado com Art. 150, III, Art. 2º, XVI e Art. 408, todos do RICMS.
- - **Penalidade:** Art. 340, III, “d”, dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: trinta por cento do valor comercial da mercadoria.

Diferença Apurada (EF 2007 versus EI 2008
(substituição tributária) - R\$
86.120,55

Multa - R\$ 25.836,17

- Que eles autuantes afirmam que não houve arbitramento fiscal;
- Que juntam aos autos os informativos fiscais de 2007 e 2008 e intimaram o contribuinte para apresentação do Registro de Inventário mediante intimação de fls. 97 com a devida ciência naquele documento.

Aqui suscitamos a votação de preliminar de nulidade do julgamento da 1ª Instância, uma vez haver sido relatado que o julgador alterou os valores do levantamento das novas ocorrências, retirando a cobrança fundada no ICMS de apuração normal e optando por uma cobrança lastreada nas mercadorias sujeitas ao ICMS substituto. Cito o nosso próprio relatório:

(...) No caso das mercadorias regidas por substituição tributária, os agentes fazendários entenderam pela não exigência do imposto na situação de entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, enquanto que no caso das mercadorias com tributação normal fizeram exigência do imposto.

Ora na sistemática de substituição tributária, a tributação se dá antecipadamente, para não exigência de imposto nas etapas subsequentes, e não havendo registro de entradas, configura-se que não houve a tributação daquela mercadoria que deverá sair sem

destaque de imposto.

Portanto no caso das mercadorias regidas por substituição tributária, **equivocaram-se** os agentes fazendários em não exigirem o imposto, pelas razões acima postas.

Pelo mesmo raciocínio, temos que entender que não cabe exigência do imposto relativo às mercadorias com tributação normal no exato instante denunciado, eis que existe a possibilidade dessa mercadoria vir a sair posteriormente com tributação, o que efetivamente não fora auditado pelo fisco.

Em consequência desta fundamentação, os demonstrativos constantes às fls. 58 dos autos, passam a ter a seguinte composição...

O que houve foi que inicialmente o julgador de primeira instância retornou o processo aos autuantes para estes corrigirem o texto da infringência da 1ª ocorrência. Corretamente os autuantes reabriram um novo prazo para a impugnação dos trabalhos revisados. Retoma então o julgador o processo e procede ao julgamento. Mas no momento de julgar pela procedência dos feitos desconsidera o ICMS cobrado das mercadorias sujeitas à tributação normal e exige o ICMS por substituição tributária, situação diversa à que foi franqueada à impugnação pelo contribuinte. Não foi exercida a defesa portanto, à essa matéria que foi julgada no juízo *a quo*.

O processo é “todo procedimento realizado em contraditório” (DINAMARCO, 2009, p.156). Não pode a Fazenda Pública arrogar-se de inquisitorialidade e impor novos valores ao contribuinte sem estendê-lo a justa defesa. Por meio da impugnação forma-se o devido processo legal. O início do contraditório se dá, então, por irresignação do contribuinte ao auto de infração. É dele que o impugnante discorda. É o auto que o impugnante quer discutir e não outro assunto. Se essa discussão muda de termos nos limites que a lei permite a revisão de lançamento, ele precisa saber imediatamente. Fosse outra a autuação, fossem outros os levantamentos, havia a possibilidade de o autuado se resignar ao feito e não se expor ao custo do processo.

O julgador manteve o enquadramento legal dos fatos, mas interpretou, aplicou e reconstituiu o crédito tributário de forma diversa do entendimento dos autuantes. Sem precisar avançar aqui na discussão sobre erro de fato e de direito na primeira alteração do lançamento pelos fiscais, nesse último momento analisado em que o julgador altera o cômputo da cobrança, fica desde aqui patente o cerceamento do direito de defesa na medida em que o impugnante não foi ouvido sobre essa segunda revisão do lançamento. Diz o RPAT que:

Art. 20. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa;**(grifei).

Retomando o princípio do contraditório, a lição do eminente doutrinador Humberto Theodoro Júnior (2000, p.24) é no sentido de:

Embora os princípios processuais possam admitir exceções, o do contraditório é absoluto, e deve sempre ser observado, sob pena de nulidade do processo. A ele se submetem tanto as partes como o próprio juiz que deverá respeitá-lo mesmo nas hipóteses que procede a exame e deliberação de ofício acerca de certas questões que envolvem matéria de ordem pública.

Em tais casos, a doutrina e jurisprudência pátria recomendam a declaração da nulidade do julgamento e o prejuízo na investigação do mérito, como ilustramos:

REPARAÇÃO DE DANOS MORAIS E MATERIAIS ACIDENTE DE ÔNIBUS JULGAMENTO ANTECIPADO PRODUÇÃO DE PROVAS CERCEAMENTO DE DEFESA

1. As ações indenizatórias que envolvem acidentes com coletivos imperiosamente necessitam de dilação probatória, tanto que as próprias partes pugnam por sua realização. A autora aduziu, na inicial, que o acidente lhe causou lesões físicas. Para a constatação de tal alegação não basta à mera análise de documentos, sendo também necessária a realização de prova técnica nesse sentido;

2. Ainda que o magistrado *a quo* entenda que a prova oral é temerária e prescindível, o fato é que, em casos como o dos autos, nos quais a questão de fundo é permeada de matéria fática, e não simplesmente jurídica, a realização da instrução no feito é imprescindível, e sem ela não é viável analisar o mérito propriamente dito;

3. Perfeitamente possível o reconhecimento *ex officio* do cerceamento de defesa, tendo em vista se tratar de nulidade absoluta, como já decidiu este E. Tribunal. Sentença anulada, determinando-se a reabertura da instrução.

4. Sentença anulada mérito recursal prejudicado.

(TJ-SP - APL: 2060787120108260100 SP 0206078-71.2010.8.26.0100, Relator: Maria Lúcia Pizzotti, Data de Julgamento: 20/08/2012, 20ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 03/09/2012) (grifei).

É preciso finalizar este voto, entretanto, honrando o princípio da economia processual. Quando um julgamento é nulo existe a determinação para a repetição dos atos imposta pelo parágrafo único do art. 38 do Regulamento do

Conselho de Recursos Fiscais do Estado do RN pelo Decreto Nº 14.285, de 12 de janeiro de 1999. Também o parágrafo terceiro do art. 20 do RPAT, recomenda:

§ 3º Ao declarar à nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Apesar de técnica processual em circunstâncias ordinárias orientar para que não se adentre o mérito, já que a análise está prejudicada em vista da nulidade antes fundamentada, é o que precisamos fazer em parte aqui porquanto salte aos olhos uma nulidade concorrente que antecedeu o cerceamento do direito de defesa e admoestam pela inutilidade de se continuar com o processo.

A correta busca da verdade material pelo julgador, em seu gesto inicial, culminou em admissão pelos autuantes de erro no enquadramento legal, e, portanto, o lançamento foi alterado.

Cabe, neste momento, questionar qual a natureza do erro cometido pelos autuantes naquela primeira revisão do lançamento. A doutrina ensina que o erro de direito “está relacionado ao manejo inadequado do sistema normativo, manifestando-se pela desarmonia entre a lei e o fato a ela subsumido, tornando o ato ilegal; é o desajuste decorrente do desalinhamento da norma aplicada ao caso concreto”. Já o erro de fato “é atrelado à matéria fática e tem sua gênese no desajuste de procedimento do agente, na operacionalidade dos fatos ou nos levantamentos das provas e na elaboração de planilhas de valores”.

Configurou-se, portanto, um erro de direito.

O Código Tributário Nacional – CTN lista possibilidades de alteração do lançamento, o que inclui a iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Em princípio, o lançamento não pode ser alterado depois de “regularmente notificado ao sujeito passivo” (CTN, art. 145, *caput*). Mas os incisos desse mesmo artigo 145 do CTN elenca possibilidades de se alterar esse lançamento. Em tais possibilidades, não se inclui a alteração de critérios jurídicos do lançamento, por vedação expressa do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito

passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Os Tribunais Administrativos têm lutado para repudiar uma identidade que se tem conferido entre erro de direito e a mudança de critério jurídico. Os Plenos Administrativos foram apoiados e também louvaram o entendimento dos mestres Eurico Marcos Diniz de Santi (“...ante os casos de “erro de fato” e “erro de direito”. Como a Administração pauta-se pelo princípio da ‘estrita legalidade’ cinge-se no dever de invalidar ou se possível convalidar o ato-norma administrativo que se encontra nessa situação”) e Hugo de Brito Machado (“Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão de lançamento em face de erro, quer de fato, quer de direito...”).

O não menos ilustre doutrinador Deonísio Koch, Conselheiro do Tribunal Administrativo Tributário de Santa Catarina e Auditor Fiscal da Receita Estadual do mesmo Estado, reconhece que entre o erro de direito e a mudança de critério jurídico “a diferença é sutil, é claro, mas há elementos, que permitem reconhecer significações distintivas”. Para depois reconhecer que: “A jurisprudência parece consolidar uma inclinação restritiva ao direito de revisão do lançamento, vinculando-o à hipótese em que o vício a ser sanado decorra de erro de fato”.

Para o doutrinador Eduardo Sabbag, que se inclina na consolidação aludida, “O erro de direito viabiliza a adoção de novo critério jurídico na exegese da norma”. É acompanhado por Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Koch, em sua obra “Processo Administrativo Tributário e Lançamento”, reafirma o reconhecimento de que a “jurisprudência também se posiciona pela impossibilidade de revisão de lançamento para sanar erro de direito no lançamento anterior”.

DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO.

O lançamento do tributo pelo Fisco com base em legislação revogada, equivocadamente indicada em declaração do contribuinte, não pode ser posteriormente revisto. O erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária. Tal erro autoriza a revisão do lançamento do tributo, de acordo com o art. 149, VIII, do CTN. Por outro lado, **o erro de direito é o equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Nessa situação, o erro no ato**

administrativo de lançamento do tributo é imodificável (erro de direito), em respeito ao princípio da proteção à confiança, a teor do art. 146 do CTN. Precedentes citados: EDcl no REsp 1.174.900-RS, DJe 9/5/2011, e REsp 1.130.545-RJ, DJe 22/2/2011. (STJ. Primeira Turma. AgRg no Ag 1.422.444-AL, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/10/2012). (grifei).

Encontra-se na esfera administrativa e cos da judicial:

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 8/2013

08.03.2013

Origem COORDENAÇÃO GERAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL (COCAJ)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento. A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

Dispositivos Legais: arts. 10, 11 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 Processo Administrativo Fiscal (PAF); arts. 142 e 173, II, da Lei nº 5.172, de 1966 Código Tributário Nacional (CTN).

[COSIT/RFB (Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, 08.03.2013)].

Por esta segunda nulidade, cronologicamente anterior, mas mencionada neste VOTO em segundo lugar, pois só é possível percebê-la ao tocar o mérito, torna-se desnecessário refazer atos para o exercício do contraditório e ampla defesa, pois o ato a ser dado vista para possível nova impugnação estava já, ele próprio, contaminado por nulidade.

Desnecessário prosseguir, mas o processo malograr-se-ia ainda por duas vezes.

Ao revisar o lançamento já revisto pelos auditores, no excerto do julgado da COJUP à terceira folha deste VOTO, o julgador percebe que, apesar de os auditores haverem adequadamente a infringência, enganaram-se na interpretação sobre a tributação dos estoques majorados de mercadorias sujeitas à tributação normal e mercadorias sujeitas à substituição tributária.

E o julgador não faz outra ação que cumprir o disposto no art. 93 do

RPAT:

Art. 93. A autoridade julgadora poderá dar ao fato apurado definição jurídica diversa da que constar no lançamento, ainda que, em consequência, tenha de agravar a exigência, desde que mantidas as mesmas circunstâncias materiais em que se fundou o ato de formalização original, não configurando o uso de tal prerrogativa novo lançamento.

O dispositivo aqui convoca à interpretação sistemática com o parágrafo único do artigo 1º do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pela Resolução nº 001/2009 – CRF que introduz a cotização das reiteradas decisões do STJ que lixam muitas de suas arestas:

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.

O equívoco que o julgado denuncia na subsunção dos fatos à norma, e dos decorrentes efeitos da norma ante a matéria fática, revela novo erro de direito.

É preciso que existam segurança e estabilidade jurídica quanto ao regramento pátrio em todas as esferas de decisão do processo tributário. Sem fugir à responsabilidade de instrumentalizar o judiciário com novas teses que busquem com mais eficiência o interesse público, por princípio o ambiente administrativo não pode ser mais nem menos rigoroso, na hermenêutica da legislação tributária, que o judicial. Quando o ambiente administrativo é mais inóspito, ele está criando condições desfavoráveis para a maioria de contribuintes de menor poder defensivo, que com mais dificuldade podem procurar a proteção judicial, resignando-se no mais das vezes a essa “desvantagem competitiva” no mercado. Esses contribuintes são protegidos pela Carta Constitucional e sua desenvoltura é o traço distintivo de toda sociedade desenvolvida que busca sempre estabelecer a dificultosa isonomia entre as iniciativas empresariais de investimento moderado e os grandes empreendimentos os quais são mais estruturados para buscar o melhor entendimento de duas esferas judicantes que eventualmente estejam distribuindo entendimentos em dimensão e austeridade diferenciados. Por outro lado, estando em ambiente administrativo tributário menos rigoroso que o judicial, pode estar havendo insuficiência de esforço na busca do

interesse público e é preciso deixar claro para a sociedade a razão dessa eventual clivagem institucional. A verificação do cumprimento das leis tributárias pelos contribuintes precisa ser homogênea para que haja a prometida igualdade perante a lei.

Para finalizar, registre-se que a repartição processante, por sua vez, ao intimar o contribuinte dessa decisão de primeira instância, ainda intimou-o das infringências originalmente levantadas na 1ª ocorrência, que foram por duas vezes alteradas e relançadas no curso do processo, conforme carta de intimação às fls. 123 do presente processo.

Quanto às 2ª e 3ª ocorrências, não cabe reproche à decisão do eminente julgador de 1ª instância de manter os feitos, considerando que inexistem nos autos de parte do contribuinte, qualquer refutação efetiva da denúncia dos agentes do fisco, mas simplesmente afirmações genéricas desprovidas de suporte fático, donde prevalece a acusação fiscal que se fez acompanhar de elementos robustos não contraditados pela autuada. Vale salientar que o contribuinte foi devidamente notificado da decisão da COJUP através da carta de intimação que consta nos autos às fls. 123 e 124.

Sensível ao apelo dos contribuintes do RN o Governo do Estado em 2012 publicou Decreto criando o chamado REFIS II, e ainda, reestabeleceu em 2013, como vejamos mais adiante.

Considerando a política da Administração Estadual de oferecer condições mais favoráveis para que o contribuinte possa adimplir suas obrigações tributárias, através da publicação do Decreto nº 23.906, de 12 de Novembro de 2013, reestabeleceu os benefícios de que trata a Lei Estadual nº 9.276, de 23 de dezembro de 2009.

Esta Lei que podemos denominar de REFIS, vigorou até 31 de janeiro de 2014, onde reduziu os juros e multa e facultou o parcelamento do ICMS em até 60(sessenta) parcelas mensais.

Como se observa mesmo com todas as facilidades à disposição do contribuinte, este não demonstrou interesse e empenho em resolver sua situação fiscal perante o fisco estadual.

Mantidos os valores de ICMS e Multa das ocorrências 02 e 03, conforme demonstrativos anexo ao auto de infração, temos a seguinte situação:

Para a 2ª ocorrência o ICMS é R\$ 31.364,13; e a Multa de R\$

27.674,24; perfazendo o total de R\$ 59.038,37(cinquenta e nove mil, trinta e oito reais e trinta e sete centavos). Para a 3ª ocorrência o ICMS é R\$ 6.810,19; e a Multa de igual valor, perfazendo o total de R\$ 13.620,38(treze mil, seiscentos e vinte reais e trinta e oito centavos).

Da união das duas ocorrências, ou seja, 2ª e 3ª o ICMS é R\$ 38.174,32; e a Multa R\$ 34.484,43; perfazendo o montante de R\$ 72.658,75(setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e setenta e cinco centavos).

O preclaro representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, por motivo de a matéria não ser de alta complexidade, arrimado no artigo 3º da Lei 4.136/72, reserva-se o direito de emitir parecer oral quando do julgamento da matéria.

Por tudo dito e por tais razões, VOTO por conhecer do Recurso *Ex Officio*, para DECLARAR PARCIALMENTE NULA A DECISÃO de primeira instância por cerceamento do direito de defesa em relação à primeira ocorrência. Excepcionalmente, entretanto, com desvelo ao princípio da economia processual, invado o mérito para logo JULGAR NULO o auto de infração EM RELAÇÃO À PRIMEIRA OCORRÊNCIA. Auto de infração procedente em relação às segunda e terceira ocorrências.

É como voto,

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal (RN), 09 de abril de 2014.

Hilton Paiva de Macêdo
Relator



**ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 0048/2013 - CRF
PAT Nº 0162/2012 – 1ª URT
RECURSO *EX OFFICIO*
RECORRENTE SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDO LL COMÉRCIO DE SOM E ACESSÓRIOS LTDA – ME
RELATOR CONS. HILTON PAIVA DE MACÊDO

ACORDÃO Nº 0031/2014-CRF

Ementa: **PROCESSUAL**. ALTERAÇÃO DOS VALORES ORIGINAIS IMPUGNADOS PELO JULGADO DE 1ª INSTÂNCIA. AUSÊNCIA DE REABERTURA DE NOVO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. INOBSERVÂNCIA. NULIDADE DO JULGADO. ART. 20, II, RPAT. **PROCESSUAL TRIBUTÁRIO**. ERRO DE DIREITO. ALTERAÇÃO DO ENQUADRAMENTO LEGISLATIVO DAS INFRINGÊNCIAS. REVISÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE NULO. ART. 146 CTN.

1. A defesa do contribuinte deve se estender sobre toda a matéria processual não sendo lícito se decidir sobre o que ele não teve acesso. Não pode o julgador singular inovar na cobrança de valor de ICMS que não existia por ocasião do lançamento, pois assim cria matéria processual sobre a qual não se dirigiu a defesa. A oportunidade de defesa no processo não é protocolar, mas ampla, lata e vicia de nulidade os atos que não a observe. Juízo do art. 20, II, *in fine* do RPAT.

2. O erro de direito é o desajuste decorrente do desalinhamento da norma aplicada ao caso concreto. A jurisprudência pátria atual dos Tribunais Superiores identifica a mudança de critério jurídico com o erro de direito e, por força do CTN, prejudica a revisão do lançamento cuja alteração tenha se fundamentado neste tipo de erro, o que foi o caso em questão em que os auditores alteraram o enquadramento legal dos feitos. Dicção do art. 146 do CTN. Precedentes jurisprudenciais citados.

3. Recurso *Ex Officio* conhecido. Julgamento singular da 1ª ocorrência do auto de infração anulado. Análise do mérito da primeira ocorrência, a rigor, prejudicada, mas, excepcionalmente, em vista do princípio da economia processual, procedida. Auto de infração revisado nulo parcialmente em relação à 1ª ocorrência. Auto de infração mantido em relação a 2ª e 3ª ocorrências.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, por conhecer do Recurso *Ex Officio*, para DECLARAR PARCIALMENTE NULA A DECISÃO de primeira instância por cerceamento do direito de defesa no tocante a primeira ocorrência. Excepcionalmente, com desvelo ao princípio da economia processual, o mérito foi invadido para JULGAR NULO o auto de infração EM RELAÇÃO À PRIMEIRA OCORRÊNCIA. Auto de infração procedente em relação às segunda e terceira ocorrências.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 09 de abril de 2014.

André Horta Melo
Presidente

Hilton Paiva de Macêdo
Relator