



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

PROCESSO Nº 0015/2014 – CRF
PAT Nº 0520/2013-6ª URT
RECURSO VOLUNTÁRIO E EX-OFFÍCIO
RECORRENTES FRANCISCO DE ANDRADE SILVA FILHO-ME
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
ADVOGADA SAMARA MARIA MORAIS DE COUTO
RECORRIDOS OS MESMOS
RELATORA CONSELHEIRA JANE CARMEN CARNEIRO E
ARAÚJO
V O T O LUCIMAR BEZERRA DUBEUX DANTAS
VENCEDOR

ACORDÃO Nº 0135/2015- CRF

ICMS. PRELIMINAR DE NULIDADE AFASTADA..
FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS.
DENÚNCIA PARCIALMENTE ELIDIDA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO
DE NOTAS FISCAIS DE SAIDAS. COMPROVADA A ESCRITURAÇÃO
A DESTEMPO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO.
COMPROVAÇÃO. VEDAÇÃO EXPRESSA. DEVOLUÇÃO DE
MERCADORIAS. CREDITAMENTO DEVIDO. MULTA. ALEGAÇÃO DE
DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.
INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º,
PARÁGRAFO ÚNICO DO REGIMENTO INTERNO CRF. AUTO DE
INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1. Preliminar de nulidade afastada. A recorrente exerceu seu direito ao contraditório e ampla defesa.

2. Falta de escrituração de notas fiscais nas operações de entradas de mercadorias. A recorrente comprovou a escrituração de parte das notas fiscais de aquisição, elidindo parcialmente a denúncia.

3. A recorrente foi autuada pela falta de escrituração de notas fiscais relativas as saídas de mercadorias, comprovou-se que a escrituração havia sido a destempo, fulminando a aplicação de penalidade.

4. Vedada a utilização do crédito decorrente de operação de aquisição de empresa do Simples Nacional, dicção do Art. 113-A do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Inexiste nos autos, comprovação inequívoca que a operação de devolução de mercadorias não ocorreu. Documentos fiscais de entrada emitidos pela autuada espelham integralmente, os dados constantes nos documentos fiscais de saída.

5. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva

regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAE e do art. 1º, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdão nº 39/2015-CRF, 51/2015 e 85/2015 - CRF.

6. Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido. Recurso *ex-officio* conhecido e não provido. Reforma da decisão singular. Auto de Infração procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os membros do Conselho de Recursos Fiscais, por unanimidade dos votos, em harmonia com o Parecer oral da representante da DOUTA Procuradoria Geral do Estado, por conhecer os recursos interpostos, negar provimento ao recurso *ex-officio* e prover o recurso voluntário, modificando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, em Natal, 11 de agosto de 2015.

Natanael Cândido Filho
Presidente

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora

Vaneska Caldas Galvão
Procuradora

VOTO VENCEDOR

Ouso divergir, única e exclusivamente, do Voto da ilustre Relatora quanto ao entendimento exarado sobre a aplicação da penalidade na Ocorrência 3, relativa a falta de escrituração, vez que a escrituração havia sido efetuada a destempo e em data anterior ao início da ação fiscal. O RICMS em seu art. 340, inciso III, alínea “F”, estabelece a penalidade na hipótese de “**deixar de escriturar no livro fiscal próprio**, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares”. Esta é a multa aplicável nas situações que se comprova a falta de escrituração, de descumprimento de uma obrigação acessória.

Ora a multa tem como causa o cometimento de um ilícito, contudo, nesse caso, o contribuinte não deixou de escriturar, escriturou a destempo, tampouco resultou em falta ou postergação de recolhimento de ICMS, vez que se tratava de escrituração de notas fiscais que acobertavam operações de saídas isentas do imposto. A comprovação da escrituração das notas fiscais de saídas, embora extemporânea, fulminou a aplicação da penalidade pela falta de escrituração, motivo pelo qual julgo improcedente a imputação da penalidade exarada na Ocorrência 3.

Com as alterações havidas no Auto de Infração, o demonstrativo do débito fiscal, constante as fls. 64, passa a ser composto pelos seguintes valores: ICMS R\$ 357,84, Multa R\$ 2.501,24, totalizando um crédito tributário no valor total de R\$ 2.859,08, em valores originais.

Pelo exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, por conhecer os recursos interpostos, negar provimento ao recurso ex-offício e prover o recurso voluntário, modificando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala C. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 11 de agosto de 2015.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora

RELATÓRIO

Trata o presente Processo Administrativo Tributário do Auto de Infração n.º 0520, da 6ª URT, de 27/06/2013 (fls. 02 e 03), no qual são apontadas **04 (quatro) ocorrências**, que resultaram na prática de infrações a legislação tributária estadual que trata do ICMS.

A **primeira ocorrência** aponta que “*o contribuinte deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais referentes a operações de entradas com mercadorias sujeitas a tributação normal*”, tendo, portanto, a empresa infringido o disposto no art. 150, inciso XIII c/c o Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, do RICMS, aprovado pelo Decreto n.º 13.640/97.

A **segunda ocorrência** aponta que “*o contribuinte deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais referentes a entrada de farelo de trigo em operação interna*”, tendo, portanto, a empresa infringido o disposto no art. 150, inciso XIII c/c o Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

A **terceira ocorrência** aponta que “*o contribuinte deixou de escriturar no Livro Registro de Saídas, notas fiscais 82, 83 e 84, referentes à venda de mercadoria isenta*”, tendo, portanto, a empresa infringido o disposto no art. 150, inciso XIII c/c o Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

A **quarta ocorrência** aponta que “*o contribuinte utilizou crédito indevidamente, oriundo de notas fiscais de entradas nº 194, 195 e 196, emitidas por empresas optantes do Simples Nacional, assim como advindo de notas fiscais de DEVOLUÇÃO nº 58, 59 e 72, emitidas pelo autuado, sem os requisitos estabelecidos no RICMS/RN*”, tendo, portanto, a empresa infringido o disposto no art. 150, inciso III c/c o Art. 108, Art. 109-A, Art. 113, Art. 118 e Art. 150, XIII, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

Para as infrações apontadas foram propostas as penalidade previstas no art. 340, inciso III, alínea “f” e art. 340, inciso II, alínea “a” do Decreto mencionado anteriormente, e tendo sido apurado um ICMS a pagar no valor de **R\$ 10.602,63 (dez mil, seiscentos e dois reais e sessenta e três centavos)** e multa de **R\$ 16.645,61(dezesseis mil, seiscentos e quarenta e cinco reais e sessenta e um centavos)**, totalizando um crédito tributário de **R\$ 27.248,24 (vinte e sete mil, duzentos e quarenta e oito reais e vinte e quatro centavos)**, sem prejuízo dos acréscimos monetários.

Além da peça inicial, composta do Auto de Infração citado (fls. 02 e 03), foram acostados aos autos a Ordem de Serviço nº 9304 – 6ª URT, de 19 de março de 2013, documentos relativos a informações do contribuinte, demonstrativos das ocorrências, cópias do Livro Registro de Entradas da autuada, documentos fiscais de entrada, termo de intimação fiscal, termo de recebimento parcial de documentos, termos de início e de encerramento da fiscalização, relatório circunstanciado de fiscalização, termo de ocorrência e comprovação de intimação do lançamento crédito tributário (fls. 04 a 70).

Nos autos constam, ainda, o TERMO DE JUNTADA DE IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA (p. 70v), na IMPUGNAÇÃO, interposta em 29/07/2013, a autuada argumenta:

1 – Preliminarmente requer a baixa parcial do presente processo já que na ocorrência 1 “**abre mão do direito de defesa, aceitando e recolhendo o valor de R\$ 1.010,30 conforme comprovação de pagamento em anexo ao presente (DOC. 01)**”, bem como, quanto a ocorrência 2, “**abre mão do direito de defesa, aceitando e recolhendo o valor de R\$ 697,50 conforme comprovação de pagamento anexo ao presente (DOC. 01)**”. Destacando que só exercitará o direito constitucional da ampla defesa e ao contraditório, quanto as ocorrências 3 e 4 (fl. 72);

2 – Ao tratar do direito afirma na **ocorrência 1**, que as notas fiscais 4208 e 4362, foram devidamente escrituradas no Livro Registro de Entradas, conforme consta às fls. 20 e 21, acostadas aos autos pelo autuantes, quanto as demais notas referenciadas na ocorrência, reconhece a infração, argumentando que efetuou o recolhimento, acostando aos autos Ficha de Compensação Bancária emitida, para comprovar o recolhimento;

3 – Quanto a **ocorrência 2** reconhece a infração, argumentando que efetuou o recolhimento, acostando aos autos Ficha de Compensação Bancária emitida, para comprovar o recolhimento conforme;

4 - Que as notas fiscais 82, 83 e 84, referidas na ocorrência 3, foram registradas no “**Livro Registro de Saídas nº 004 as folhas 03 conforme comprovação em anexo (DOC. 04)**” ;

5 – Quanto a **quarta ocorrência**, que as 03 (três) notas fiscais forma emitidas em anulação da operação de venda, por consequência o crédito supostamente indevido, teve por condão anular o débito das operações de vendas anuladas, e no sentido de comprovar apresenta cópias dos livros de entrada e saída onde as operações foram escrituradas;

6 – Que ficou demonstrada “**a insubsistência e improcedência parcial da ação fiscal, e a aceitação de parte do auto de infração conforme espera e requer a impugnante que o auto de infração seja devidamente arquivado**”.

Apresentada as CONTRARRAZÕES em 09 de agosto de 2013 (fls. 118 a 124), os Auditores Fiscais pugnaram pela procedência parcial do Auto de Infração nº 0520/2013, sob a seguinte argumentação:

1- O pagamento **parcial da ocorrência 1** (Notas Fiscais nºs 91, 9458 e 9775) e o **total da ocorrência 2** (Nota Fiscal nº 5) através da FCB gerada sob nº 012013000008070339 (fl. 80) não se comprovou, pois, não há comprovação do recolhimento nos sistemas da SET/RN, assim como, não há qualquer autenticação bancária no documento. Ademais, os autuantes concordam com a autuada que as notas fiscais nº 4208 e 4362, encontravam-se devidamente escrituradas, conforme cópia do Livro de Registro de Entradas às fls. 20 e 21 dos autos;

2 – As notas fiscais nº 82, 83 e 84, indicadas como não escrituradas na **ocorrência 3**, embora comprovada a escrituração das mesmas em fevereiro de 2013, tal procedimento foi realizado fora do prazo previsto na legislação, que determina que os lançamentos devam ser efetuados no último dia de cada mês, quando não houver outro prazo expressamente previsto, razão pela qual mantiveram a penalidade indicada na autuação;

3- Quanto à **4ª ocorrência** de que a autuada não comprovou as devoluções de forma inequívoca no período fiscalizado e nem trouxe aos autos, por ocasião da impugnação, provas cabais que evidenciassem tais operações, atendo-se apenas em demonstrar os seus lançamentos de entradas e saídas, todavia, na comprova sua efetiva operação de devolução. Os autuantes, destacam ainda que o art. 190 do RICMS estabelece as condições para uso do crédito no caso em questão, concluindo pela manutenção da autuação, quanto a ocorrência 3.

Encaminhados os autos à Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais – COJUP, foi proferida a DECISÃO nº 251/2013-COJUP (fls. 131 a 139), oportunidade em que o Julgador Singular, analisando inicialmente os requisitos formais, afirma verificar que o Auto de Infração foi regularmente constituído, no qual é possível identificar claramente a natureza da infração vinculada a pessoa do infrator, assegurando ao contribuinte o pleno exercício de sua defesa.

Passando a analisar o mérito, o Julgador de 1º Grau, decide pela manutenção parcial **da primeira ocorrência**, já que a autuada comprovou que escriturou as notas fiscais 4208 e 4362, contudo não conseguiu comprovar o pagamento da Ficha de Compensação Bancária – FCB, acostada à fl. 80 dos autos, razão pela qual ajustou o demonstrativo da ocorrência, que passou a ter a seguinte composição:

Nº NF	Data Emissão	Venc.	Valor NF	Agr. %	Base Cálculo	Aliq. %	Crédito	ICMS	Multa	Total
91	09/11/10	15/12/10	800,00	30	1.040,00	17	0,00	176,80	120,00	296,80
9458	09/06/11	15/07/11	2.239,14	30	2.910,88	17	380,65	114,20	335,87	450,07
9775	29/06/11	15/07/11	1.310,61	30	1.703,79	17	222,80	66,84	196,59	263,43
Totais								357,84	652,46	1.010,30

Quanto a **segunda ocorrência** o Julgador Singular decide pela procedência da autuação, considerando que a autuada reconheceu a prática da infração em sua impugnação, todavia, não comprovou o efetivo recolhimento da FCB de fl. 80 dos autos.

Ao tratar da **terceira ocorrência** o Julgador Fiscal decide pela procedência da mesma, pois, verifica de plano que as notas fiscais 82, 83 e 84 foram emitidas em 12/12/2012 e somente escrituradas no Livro Registro de Saída em fevereiro de 2013, portanto em desconformidade com o disposto no art. 614 do Regulamento do ICMS, em especial o § 3º do referido dispositivo, razão pela qual não há qualquer reparo a ser feito quanto a autuação da terceira ocorrência.

Quanto a **quarta ocorrência** o Julgador Singular assevera que a *“utilização do crédito fiscal decorrente de operação de devolução de mercadoria vendida a estabelecimento não obrigado à emissão de nota fiscal, como no presente caso, está condicionada ao cumprimento das regras estabelecidas no artigo 190 do RICMS/RN”*, que *“pela análise dos autos não restou*

comprovada a efetiva devolução das mercadorias, razão pela qual entende ser irrepreensível a glosa levada a efeito pelo Fisco”.

Por tais razões o Julgador de Primeira Instância, com fundamentos nas normas tributárias pertinentes, julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, impondo a autuada pena de multa prevista no art. 340, inciso III, alínea “f” e II, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, no valor **de R\$ 15.055,50 (quinze mil, cinquenta e cinco reais e cinquenta centavos)**, e na exigência do imposto no valor de **R\$ 10.062,00 (dez mil, sessenta e dois reais)**, por totalizando o crédito tributário o montante de **R\$ 25.117,50 (vinte e cinco mil, cento e dezessete reais e cinquenta centavos)**, ficando ainda a autuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes.

Ao final o Julgadora Fiscal, em observância ao disposto no art. 114 do RPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98, recorre de ofício ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

O representante legal da empresa foi cientificado da Decisão nº 251/2013-COJUP, em 10 de dezembro de 2013, tendo apresentado, em 09 de janeiro de 2014, Recurso Voluntário (fls. 148 a 172), conforme Termo de Juntada de Recurso Voluntário (fl. 147v).

No Recurso Voluntário a empresa autuada, inicialmente argumenta que não pode ser exigido depósito prévio no tocante a empresa, por afronta ao princípio do contraditório e ampla defesa, ao princípio de acesso à justiça e ao duplo grau de jurisdição administrativo, no sentido de fundamentar seus argumentos, colaciona jurisprudência do TRT da 7ª Região e do Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, a empresa Recorrente argui ter ocorrido omissão no Julgamento de Primeira Instância, por não ter se manifestado quanto as notas fiscais apresentadas e canceladas, assim como, assevera que nos termos do art. 151 do CTN devem permanecer suspensas a exigibilidade do tributo e face interposição da presente defesa, as multas devem ter sua exigibilidade suspensa, não podendo ocorrer sua inscrição em dívida ativa.

Ademais, a autuada em sede de preliminar requer a nulidade do procedimento, por ser flagrante que a “unidade autuadora” não fez qualquer notificação prévia ao autuado para sanar a “suposta” irregularidade e acaso não cumprida no tempo estabelecido, procedesse a autuação, ferindo de morte o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, pois, a situação da empresa

“ensejava mera correção dos procedimentos fiscais adotados, além, logicamente, do pagamento do imposto devidos”.

Passando a tratar do mérito, a empresa Recorrente assevera que:

- emitiu notas de saída em tempo e modos corretos;
- a venda cancelada foi escriturada no período correto;
- inexistente crédito do imposto, mas ocorrência do estorno do lançamento, em razão da anulação das vendas.

Prosseguindo com suas razões de mérito, a autuada aduz que o fato gerador de ICMS é a ocorrência de circulação de mercadorias, e que na operação em apreço a operação mercantil não foi concluída, não houve a entrega da mercadoria em razão do cancelamento, assim se não houve venda, não há imposto a ser cobrado, e nesse sentido, traz à baila diversas citações de renomados doutrinadores acerca do tema, para corroborar com a tese apresentada.

Ainda argumenta, que não há clareza na descrição da infração, pois da forma como foi apresentada não se sabe se “o fiscal realmente constatou a venda de mercadorias sem notas fiscais ou se apenas em razão da não escrituração das notas fiscais de entrada presumiu a venda das mesmas sem notas fiscais”.

Ademais, assevera que ao se analisar a descrição da infração averiguada, tal como narrada, com os documentos juntados ao auto de infração, não há clareza suficiente para estabelecer ao certo se o fiscal constatou se houve venda ou se apenas ele não acreditou que a venda foi cancelada, e que o mesmo não se cerce de outras garantias, como por exemplo, se havia a entrega ou não da mercadoria vendida, fatura que induzisse o pagamento, e que tal situação incorre na inobservância aos direitos do contraditório e ampla defesa.

A autuada em seu Recurso, trata das multas e dos juros faz um arrazoado do caráter confiscatório das multas impostas, pois, “o valor alocado pelas notificações e as multas impostas, são reveladores da integral capacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresa recorrente, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando a prática, vedada pela Constituição Federal, de ofensa aos direitos dos recorrentes e ainda, de defesa do consumidor” (fls. 164 e 165).

Em seguida, retornando as “notas fiscais canceladas”, requer que sejam descontados os referidos valores, considerando o cancelamento dos documentos fiscais por ser de Direito e Justiça.

A autuada confirma em seu Recurso o recolhimento do ICMS devido, com relação às notas fiscais emitidas e não canceladas conforme listagem apresentada pela autoridade fiscal.

Ainda requer que diante de novo cálculo, seja oportunizado à empresa recorrente o recolhimento e/ou parcelamento viável do débito, expurgando-se a capitalização, reduzindo as multas e os juros incidentes sobre o valor principal aos índices preconizados em lei.

Finalmente, pugna por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como requer a realização de audiência de instrução perante esta autoridade para oitiva de todas as partes e testemunhas, em respeito ao princípio do contraditório e ampla defesa.

O DESPACHO do ilustre Procurador da Doutra Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei nº 4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento perante o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais (fl. 404v).

É o que importa relatar.

VOTO

Verificados os autos, constata-se que os recursos interpostos preenchem as condições de admissibilidade previstos na legislação. A priori, se faz necessário analisar alguns argumentos iniciais apresentados pela empresa autuada em seu Recurso Voluntário, assim como, a preliminar de nulidade ali suscitada.

O ponto inicial diz respeito ao arrazoado sobre inexigibilidade de depósito prévio para interposição do Recurso Voluntário, para ao final asseverar que a exigibilidade do crédito tributário se encontra suspensa nos termos do art. 151 do CTN.

Incompreensível tal arrazoado, pois, não há no Regulamento de Procedimentos e Processo Administrativo Tributário – RPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98, qualquer dispositivo que sugira a realização de depósito prévio,

O que se tem no referido diploma legal é a obrigação, nos termos do parágrafo único do art. 97 para que a Repartição Preparadora dê ciência ao autuado de que o Auto de Infração foi julgado procedente, e que ele terá o prazo de 30 (trinta) dias para recolher o imposto e/ou multa apontados na decisão **ou** interpor recurso.

Por sua vez, ao tratar da interposição de Recurso Voluntário, o art. 115 do RPAT estabelece:

Art. 115. Da decisão de primeira instância cabe recurso voluntário **com efeito** devolutivo e **suspensivo**, por parte do sujeito passivo, interposto no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão singular. (grifo nosso)

Portanto, não paira qualquer dúvida pela leitura do dispositivo acima transcrito que a interposição do o Recurso Voluntário possibilita o reexame de toda a matéria objeto da autuação, assim como, suspende a execução da decisão recorrida até o julgamento definitivo pelo Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

Quanto a assertiva de que houve omissão no julgamento de primeira instância quanto as “notas fiscais apresentadas e canceladas”, convém transcrever o trecho da decisão da COJUP, que tratou desse assunto (fls. 137 e 138):

“No segundo caso, trata-se de crédito oriundos de operação acobertadas por notas fiscais emitidas pela própria autuada, que, em sua defesa, alega que não ocorreu aproveitamento indevido de crédito, uma vez que tais documentos referem-se à anulação de vendas anteriormente realizadas, cujos débitos de ICMS foram escriturados e posteriormente estornados, pelos motivos supramencionados.

Perquirindo as peças processuais deste litígio, percebo que no campo natureza da operação das notas fiscais de entrada emitidas pela impugnante (fls. 105, 109 e 113), consta: “Devolução de Mercadorias”.

Avulta observar, porém, que a utilização do crédito fiscal decorrente de operação de devolução de mercadorias vendida a estabelecimento não obrigado à emissão de nota fiscal, como no presente caso, está condicionado ao cumprimento das regras estabelecidas no artigo 190 do RICMS/RN:

“Art. 190. O estabelecimento que receber, em virtude de garantia, troca, inadimplemento do comprador ou desfazimento do negócio, mercadoria devolvida por produtor ou extrator ou por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte ou não obrigada à emissão de Nota Fiscal poderá

creditar-se do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, desde que haja prova inequívoca da devolução.

(...)

§ 2º. Nas hipóteses deste artigo, o estabelecimento recebedor deverá:

I- emitir Nota Fiscal, na entrada das mercadorias, mencionando o número, a série, se houver, e a data do documento fiscal originário, e o valor total ou o relativo à parte devolvida, sobre o qual será calculado o imposto a ser creditado, se for o caso;

II- obter, na Nota Fiscal referida no inciso anterior ou em documento apartado, declaração assinada pela pessoa que efetuar a devolução, com indicação do motivo da devolução, fazendo constar a espécie e o número do seu documento de identidade;” (grifos nossos)

Pela análise dos autos, percebo que a autuada não observou os procedimentos acima enumerados, bem como não comprovou a efetiva devolução das mercadorias, restando, portanto, irrepreensível a glosa levada a efeito pelo Fisco.

Nestas circunstâncias, **julgo procedente** a quarta denúncia.”

Ora, não há qualquer dúvida que o Julgador Singular tratou claramente acerca das notas fiscais apresentadas e canceladas, assim como, apresentou decisão, devidamente, fundamentada, não tendo como prosperar o entendimento de que houve omissão na decisão de primeiro grau.

Em sede de preliminar, a Recorrente pugna pela nulidade do presente processo, argumentando que a situação da empresa ensejava mera correção de procedimentos fiscais adotados, além logicamente, do pagamento do imposto devido, e os autuantes não seguiram as fases do processo, deixando de observar o rito formal aplicável ao caso, caracterizando ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa.

É cediço, e majoritariamente aceito pela jurisprudência, como também pela doutrina pátria, que os processos administrativos só devem ser anulados se ficar comprovado o defeito do ato administrativo e o prejuízo à defesa do acusado.

Nesse sentido são os ensinamentos de Marçal Justen Filho, que assinala:

A nulidade deriva da incompatibilidade do ato concreto com valores jurídicos relevantes. Se certo ato concreto realiza os valores, ainda que por vias indiretas, não pode receber tratamento jurídico equivalente ao reservado para atos reprováveis. 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.

A nulidade consiste num defeito complexo, formado pela (a) discordância formal com um modelo normativo e que é (b) instrumento de infração aos valores consagrados pelo direito. De modo que, se não houver a consumação do efeito (lesão a um interesse protegido juridicamente), não se configurará invalidez jurídica.

Aliás, a doutrina do direito administrativo intuiu essa necessidade, afirmando o postulado *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem dano).

No mesmo sentido, os julgados:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. **INOBSERVÂNCIA DE FORMALIDADE LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE AFASTADA. 1. O desrespeito à formalidade exigida em processo administrativo fiscal somente justifica a declaração de nulidade quando evidenciado prejuízo à parte.** 2. A comprovação de que a empresa fiscalizada teve conhecimento de todos os atos praticados no processo e sobre eles se manifestou afasta a alegação de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. 3. A conclusão tomada pela autoridade fazendária na representação fiscal instaurada em decorrência dos fatos minuciosamente descritos encontra-se devidamente fundamentada e obedeceu ao devido processo legal. 4. Apelação a que se nega provimento. (TRF-1 - AC: 52248720064013800 MG 0005224-87.2006.4.01.3800, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, Data de Julgamento: 31/01/2014, OITAVA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.752 de 21/02/2014)

MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. DEMISSÃO. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. NÃO OCORRÊNCIA. OFENSA AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NA SINDICÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. EXCESSO DE PRAZO NA CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. **AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE AFASTADA. VIOLAÇÃO DO ART. 151 DA LEI Nº 8.112/90. NÃO OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE, FINALIDADE E PROPORCIONALIDADE.** 1. Não há falar em prescrição da pretensão punitiva estatal se observado o prazo prescricional de cinco anos entre a ciência dos fatos pela autoridade competente e a instauração do processo disciplinar, bem como entre os 140 (cento e quarenta) dias da aludida instauração e a aplicação da penalidade disciplinar. 2. Na sindicância instaurada com caráter meramente investigatório ou preparatório de um processo administrativo disciplinar é dispensável a observância das garantias do contraditório e da ampla defesa. Precedentes. 3. **O excesso de prazo na conclusão do processo administrativo disciplinar só é causa de nulidade quando se evidencia a ocorrência de prejuízo à defesa do servidor, o que não ocorreu na espécie.** 4. Não se deve confundir o Relatório Final da Comissão Processante com o ato de indiciamento do servidor, considerando que este ocorre ao final da instrução, enquanto a elaboração do referido relatório se dá em momento posterior, após a apresentação de defesa escrita pelo servidor. 5. Diante da conclusão da Administração, com base nas provas coligidas aos autos do processo disciplinar, que o impetrante valeu-se das atribuições do seu cargo para lograr proveito próprio e praticar ato de improbidade administrativa, não há falar, considerada a gravidade dos fatos, em ofensa aos princípios da proporcionalidade, moralidade e finalidade, tampouco em ocorrência

de boa-fé quando da emissão de guias de abastecimentos para veículos inexistentes ou em quantidade superior à capacidade dos tanques das viaturas, entre outros. 6. Segurança denegada. (STJ - MS: 13958 DF 2008/0248486-7, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 22/06/2011, S3 - TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/08/2011)

Verificando os autos, observa-se que desde a emissão da Ordem de Serviço (fl. 04), onde se determinou a realização de auditoria tributária, os autuantes no exercício de sua atividade fiscalizadora observaram as disposições do art. 36 a 38 do RPAT, que tratam do exercício da atividade fiscalizadora.

Analisando os autos, também resta comprovado às fls. 02, 03, 13, 28, 31 e 38 que lavratura do Auto de Infração observou os requisitos do art. 44 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998:

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

I - data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;

II - nome, qualificação e domicílio do autuado;

III - nome, endereço e inscrição do estabelecimento;

IV - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;

V - referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;

VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;

VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;

VIII - demonstrativo dos tributos devidos;

IX - intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível;

X - indicação da repartição processante do processo, bem como seu endereço;

XI - nome, matrícula e assinatura do autuante.

§ 1º O Auto de Infração deve conter, ainda, em anexo:

I - cópia do termo de ocorrência lavrado em livro próprio ou relatório circunstanciado com descrição das infrações verificadas, dos dispositivos legais infringidos e respectivas cominações, além de outras informações que possam melhor esclarecer a matéria.

II - demonstrativo fiscal que deve separar, por períodos mensais, quinzenais, semanais ou diários ou, não sendo isto possível, por exercício ou determinado período, o montante dos valores tributáveis e das respectivas importâncias devidas.

III - quadro demonstrativo dos valores do crédito tributário atualizados monetariamente, até a data da lavratura do auto de infração.

Ora, a recorrente não comprovou qualquer prejuízo a sua defesa apenas argumentando de forma genérica que os autuantes não seguiram o rito formal aplicado ao caso, razão pela qual deixo de acolher a preliminar de nulidade processual suscitada.

Passando ao mérito, verifica-se nos autos que a empresa Recorrente em sede de impugnação da primeira ocorrência comprova a escrituração das Notas Fiscais de entrada 4208 e 4363, que foi acatado pelos autuantes, todavia, quanto falta de escrituração das Notas Fiscais 91, 9458 e 9775, embora tenha a autuada reconhecido a infração e afirmando o recolhimento através da Ficha de Compensação Bancária – FCB à fl. 80 dos autos, não consta, até a presente data, nos sistemas da SET/RN a comprovação do pagamento, ao contrário pelos sistemas da Secretaria de Estado da Tributação a referida FCB, ainda encontra-se em ABERTO, sendo portanto, irreparável a decisão proferida pelo Julgador Singular, que a **julgou procedente em parte** a primeira ocorrência.

Quanto a **segunda ocorrência**, qual seja a falta de escrituração da nota fiscal 5, em sua impugnação a recorrente reconheceu a prática da infração e afirmou que seu recolhimento com a FCB acima mencionada, contudo não restou comprovado efetivo pagamento, por isso, não há reparo a ser realizado na decisão de primeira instância, razão pela qual a **julgo procedente** a segunda denúncia.

Em relação a **terceira ocorrência**, vislumbramos nos autos que a autuada não conseguiu elidir a denúncia, uma vez que restou configurado que não se observou o disposto no art. 150, inciso XIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, quanto a obrigação de escriturar os livros fiscais, observando as disposições neste Regulamento, assim, não houve no Recurso Voluntário qualquer irrisignação quando a decisão de primeira instância, desta forma, acolho o entendimento da decisão singular, para **julgar procedente** a terceira denúncia.

Quanto a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nos deparamos com duas situações fáticas, a primeira utilização do crédito decorrente da operação de aquisição de mercadorias a empresa optante do Simples Nacional e a utilização do crédito em decorrência da operação de devolução de mercadorias.

Primeiro a utilização do crédito de ICMS, destacado notas fiscais 194, 195 e 196 (fls. 39 a 41), já que se trata de documentos fiscais emitidos por empresa optante do Simples Nacional, existindo na legislação vedação expressa, quanto ao crédito do imposto pelo adquirente em tal operação, conforme dispõe o art. 113-A do Regulamento do ICMS, transcrito a seguir:

Art. 113-A. É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias ou serviços tomados de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, que não atenda às exigências contidas no artigo 109-B deste Regulamento. (grifo nosso)

Logo, correta o entendimento dos autuantes em glosarem os créditos lançados em decorrências das operações de aquisição acobertadas pelas notas fiscais acima referenciadas.

Por sua vez, quanto a glosa do crédito decorrente das **notas fiscais de entrada nº 58, 59 e 72**, emitidas pela autuada em decorrência da devolução mercadorias, por entender que não ficou comprovado inequivocamente a operação nos termos do art. 109 do RICMS, porque nos referidos documentos não houve a indicação das as notas fiscais originárias, assim como, não foi apresentada a declaração assinada pela pessoa que efetuou a devolução, com a indicação do desfazimento do negócio, como apontado no § 2º do art. 109 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. , se trata de uma mera formalidade, que sua ausência por si só não comprova, inequivocamente, que a operação de devolução não se realizou.

Verificando a documentação acostada pela empresa autuada é possível constatar que as **notas fiscais de entrada 58, 59 e 72** espelham, respectivamente, os dados constantes das **notas fiscais de saída 56, 57 e 68** (fls. 107/108, 111/112 e 115/116), bem como, resta comprovado que houve o registro das mesmas no Livro Registro de Entradas e Livro Registro de Saídas, guardando inclusive a correlação de períodos, conforme documentos de fls. 93, 96, 100 e 103 dos autos.

Pois bem, diante da leitura do que consta no § 2º do art. 109 do RICMS, entendo que o mesmo não tem o condão por si só, para comprovar que a devolução da mercadoria não ocorreu de forma inequívoca, pois, se por um lado a empresa não informou nas informações complementares os dados solicitados na legislação, por outro, comprovou a escrituração nos livros fiscais de entrada e de saída nos mesmos períodos em que as operações foram realizadas, comprovando-se que as notas

fiscais de entrada foram emitidas, para fins de estorno do débito, decorrente da operação que não se concretizou.

Ademais, os autuantes em momento algum trouxeram aos autos outros elementos que pudessem comprovar que a operação de devolução efetivamente não se realizou.

Por tais, razões divergindo do Julgador Monocrático, entendo que não há como subsistir a atuação quanto a utilização do crédito indevido, pelo simples descumprimento de uma formalidade regulamentar, que sequer teve o condão de tornar o documento fiscal imprestável para o fim que se destina.

Nestas circunstâncias, **julgo procedente em parte** a quarta ocorrência.

Por fim, cumpre esclarecermos quanto o caráter confiscatório das multas e juros aduzidos pela empresa autuada em seu recurso, que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade, obedecendo aos dispositivos da Lei 6968/96.

Ademais, não compete a este Órgão julgador administrativo apreciar a alegação de pretenso efeito confiscatório da multa, dado o impedimento previsto no art. 110, inciso I do RPAT, assim dispõe:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de disposição de lei já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - de ilegalidade de atos infralegais;

III - de questão de fato não apresentada na primeira instância.

Também no mesmo sentido, a Resolução nº 01/2009, que aprovou o Regimento Interno assim dispõe no parágrafo único do art. 1º:

“Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

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.”(g.n.)

Assim leciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra punitiva tributária, expressa em sua obra Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466:

“O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Arelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.”

Assim, tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado.

Ademais, a empresa Recorrente traz à baila o disposto no art. 630 do Decreto 33.118, de 14 de março de 1991, **que institui o Regulamento do ICMS de São Paulo, inclusive já revogado pelo Decreto nº 45.490 de 30/11/2000**, para tratar da aplicação dos juros de mora sobre inadimplência.

Não sendo despiciendo, repetir que o ICMS é imposto de competência estadual, conforme preceituado no art. 155, II, da Carta Magna, estabelecendo cada estado seu Regulamento próprio observado as regras impostas pela norma maior, não havendo como disposições do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, ser aplicado no Rio Grande do Norte.

E o que se observa dos autos é que o procedimento, em sua totalidade, foi vazado nos estritos termos da lei e do regulamento que regem a matéria, sem qualquer arbitrariedade, e atendendo ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Pelas razões acima expostas, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, por conhecer os recursos interpostos, dando provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário, para modificar a decisão de 1º grau, julgar o auto de infração **procedente em parte**, para impor a empresa Recorrente **R\$ 3.419,82 (três mil, quatrocentos de dezenove reais e oitenta e dois centavos)** de penalidades regulamentar, **R\$ 357,84 (trezentos e cinquenta e sete reais e oitenta e**

quatro centavos) de ICMS, totalizando um crédito tributário de R\$ 3.777,66 (três mil, setecentos e setenta e sete reais e sessenta e seis centavos).

É como voto.

Sala C. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 04 de agosto de 2015.

Jane Carmen Carneiro e Araújo
Relatora