



RIO GRANDE DO NORTE

- **SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO**
- **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 543098/2012-9
Nº DE ORDEM 027/2013-CRF
PAT Nº 1077/2012 - 1ª URT
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE GENILDA CARLOS DA SILVA ME
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RELATORA CONSELHEIRA LUCIMAR BEZERRA DUBEUX DANTAS

ACÓRDÃO Nº 096/2016-CRF

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS DECORRENTE DA DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES DECLARADOS NAS GIMS E OS VALORES INFORMADOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS FORMAIS. NULIDADE. FALTA DE ENTREGA DE GIM. DENÚNCIA PROCEDENTE. 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. O contribuinte ficou silente quanto ao cometimento da infração de falta de entrega de Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM).
2. Inobservância as formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, ou seja, a não obediência as disposições legais quanto a infração de falta de recolhimento de ICMS decorrente da divergência entre os valores declarados ao fisco e aqueles informados pelas administradoras de cartão de crédito, o que torna a denúncia anulável por vício formal.
3. 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 RPAT e do art. 1º, parágrafo único do Regimento Interno do CRF. Precedentes citados: Acórdãos nºs. 141, 173, 179, 183/2015 e 01/2016.
4. Recurso voluntário conhecido e parcialmente 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 do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em harmonia com o parecer oral da representante da Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal, 24 de maio de 2016.

Natanael Cândido Filho
Presidente

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora

Vaneska Caldas Galvão
Procuradora

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Primeira Instância, prolatada pela 1ª URT, que julgou procedente o auto de infração nº 1077/2012-1ª URT.

Contra a RECORRENTE acima qualificada foi lavrado o referido Auto de Infração em cumprimento a Ordem de Serviço nº 5729, denunciando:

Ocorrência 1: “A autuada deixou de recolher o imposto devido, estabelecido no artigo 2º, I do RICMS, originado pela insuficiência de escrituração das operações de saída de mercadorias tributadas, constatada através da conciliação dos valores das saídas declaradas pela autuada ao fisco com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, determinado no art. 344, IV, “a” do RICMS, relativo às operações de venda realizadas pela autuada na modalidade crédito ou débito, definida na sistemática do art. 830-AAA, conforme demonstrativo anexo, ”, tendo como infringido o art. 150, inciso XIII c/c o III, c/c os arts. 609 e 614, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, doravante qualificado como RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “f”, do RICMS;

Ocorrência 2: “O autuado deixou de entregar a repartição fiscal, nos prazos e formas estabelecidos em regulamento, a Guia Informativa Mensal de ICMS (GIM) para os períodos a seguir elencados, conforme demonstrativo”, tendo como infringido o art. 150, inciso XVIII c/c XIX, e c/c o art. 578, todos do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso VII, alínea “a”, do RICMS; gerando um débito fiscal de ICMS R\$ 21.182, 48 e Multa de R\$ 21.330,42, totalizando R\$ 42.512,90 – em valores originais.

Os autos anexos à inicial, contem: Ordem de Serviço nº 5729, de 1º de fevereiro de 2012, documentos relativos a informações do contribuinte e resumo da ocorrência fiscal, demonstrativo de valores, relatório circunstanciado, entre outros documentos (fls.3 a 14).

Nos autos constam, ainda, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais asseverando que a Recorrida não é reincidente e Termo de Revelia (fls. 15 e 16).

Na DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA Nº 942/2012 – 1ª URT prolatada em 18 de dezembro de 2012, o julgador decide pela procedência do auto de infração (fls.17 e 18).

No RECURSO VOLUNTÁRIO, interposto em 18 de fevereiro de 2013 contra a Decisão nº 942/2012- 1ª URT, a Recorrente alega a falta de cumprimentos dos requisitos do auto de infração, vez que não teve acesso ao demonstrativos; a inconstitucionalidade do acesso as informações das operações realizadas através das administradoras de cartão de crédito, alegando ser tais operações protegidas pelo sigilo; a decadência dos do período de janeiro a maio de 2007, e a confiscatoriedade da multa aplicada.

- O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF.

- É o que importa relatar.

- **VOTO**

- De início, temos que o Recurso atende aos pressupostos legais de admissibilidade previstos na legislação.

Quanto ao mérito, observa-se que a recorrente insurge-se apenas contra a ocorrência 1, que trata da falta de recolhimento de ICMS.

Analisando o auto de infração, observa-se que a descrição referente a Ocorrência 1, é “a autuada deixou de recolher o imposto devido, estabelecido no artigo 2º, I, do RICMS, originado pela insuficiência de escrituração das operações de saída de mercadorias tributadas, constatada através da conciliação dos valores de saída declaradas pela autuada ao fisco com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, determinado no art. 344, IV, do RICMS, relativo às operações de venda realizadas pela autuada na modalidade crédito ou débito, definida na sistemática do art. 830-AAAA” e a penalidade aplicada foi de deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze

por cento do valor comercial da mercadoria.

Sabe-se que a penalidade aplicada deve ser relativa a infração que foi cometida, e, no presente caso, não guarda qualquer relação a penalidade aplicada e a infração imputada, além de que não existem nos autos qualquer prova que corrobore a aplicação de penalidade por falta de escrituração de documentos fiscais. Ora, quais documentos fiscais não foram escriturados? O que se tem, no presente caso, são indícios do cometimento de infração relativa a operações de saídas desacompanhadas de documentos fiscais, que, provavelmente, resultaram na falta de recolhimento do imposto quando da comercialização de mercadorias, em decorrência da não emissão de documentos fiscais para acobertar as vendas realizadas por meio de cartão de crédito.

Faz-se necessário repisar que o lançamento tem como objeto essencial o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, **sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”
Negritei

Entre os requisitos previstos pela legislação pertinente, está a perfeita descrição dos fatos que originaram a autuação, os dispositivos infringidos e as respectivas sanções que são indispensáveis para a validade do lançamento do crédito tributário. É o que prevê o art. 44 do Regulamento do Pat, aprovado pelo 13.796, de 16 de fevereiro de 1998:

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

(...)

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

(...)

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

O art. 20 do RPAT determina que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de

bens considerados abandonados e/ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Por outro lado, o art. 21 dispõe que 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.

O que será fundamental é definir se tais incorreções são atos meramente irregulares. Nesse diapasão, transcreve-se excertos da Solução de Consulta Interna nº 8/2013, emitida pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual traz esclarecimentos indispensáveis:

(...)

6.2. A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se veiculam os atos administrativos. (*in* Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)

6.3. Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. 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. (PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

(...)

7. Mas há as situações que geram a invalidade do lançamento, tornando-os anuláveis ou nulos. São atos cujos vícios podem ser tanto formais como materiais. O que os diferencia, basicamente, é se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal está no elemento forma do ato administrativo, enquanto o vício material está no objeto. Para ajudar na distinção entre vício formal e material, utiliza-se a base teórica de Eurico Marcos Diniz de Santi: Assim, o ato

administrativo (processo) produz o ato administrativo (produto), ao passo que o ato legislativo (processo) produz a lei (produto) e o ato judicial (processo) produz a sentença (produto). (...) Ora, se de um lado essa dualidade é aceita na linguagem técnica, de outro, no plano científico, que prima pela univocidade de seus termos, deve ser esclarecida de antemão. Assim, convencionaremos chamar *ato-fato administrativo*, ao ato da autoridade administrativa que configura o fato do exercício da competência administrativa, e *ato-norma administrativo*, à norma individual e concreta produzida por esse ato-fato, deixando a expressão *ato administrativo* para designar o gênero que envolve essas duas espécies. (SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 104 e 106)

8. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato-fato administrativo). É quando o produto do lançamento está corretamente direcionado ao sujeito passivo, ou seja, está correto o critério pessoal da regra-matriz de incidência. Contudo, há erro formal no instrumento de lançamento (auto de infração ou notificação de lançamento) que tem o condão de prejudicar o direito de defesa do autuado ou notificado. São os atos considerados anuláveis.

Não se adentra na discussão se há anulabilidade de ato administrativo, uma vez que o PAF nada dispôs sobre o assunto; para a solução prática da presente consulta, utilizar-se-á tal diferenciação, pois mesmo os autores que não a aceitam consideram haver diferenças de nulidades dos atos administrativos.

(...)

Mas uma adequada solução à presente consulta passa pela definição do que é erro de fato. Para Paulo de Barros Carvalho:

(...) o erro de fato é um problema intra normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados linguísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 485).

(...)

11. Em decorrência do exposto, conclui-se que:

(...)

b) A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

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

Em suma, tem-se no lançamento, quanto a ocorrência em questão, a inobservância das formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, ou seja, a não obediência as disposições legais para feitura do ato, tornando esta denúncia anulável por vício formal, a qual deve ser objeto de um novo lançamento.

Quanto a ocorrência 2, qual seja, a falta de entrega de Guias Informativas Mensais (GIM), dos meses de fevereiro a dezembro de 2008 e janeiro de 2013, a autuada ficou silente, motivo pelo qual julgo-a procedente.

Quanto a multa aplicada, transcrevo, mais uma vez, outro lúcido voto do nobre Conselheiro João Flávio Santos Medeiros sobre o posicionamento deste Egrégio Conselho sobre a alegação de ser confiscatória a multa aplicada:

Quanto à adjectivação de ser a multa confiscatória, este Conselho já tem se pronunciado sobre o tema em dezenas de julgamento, e aqui, também, reproduzo excerto de julgamentos anteriores.

A Doutrina assim se posiciona, com relação às multas tributárias:

Este é o entendimento do Ilustre Paulo de Barros:

O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente 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. Atrelada 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.

As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária.

O Professor Sacha Calmon Navarro escreve com maestria sobre o tema:

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica". (...) "É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o *erro* ou a *ignorância* possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo

conforme sejam as características e peculiaridades de cada *caso concreto* (caso por caso).

Também temos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

O tributo distingue-se da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*. (...) *Sanção* é o meio de que vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. (...) *Ilícito administrativo* é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória. (...) os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.

Com o cometimento da infração fica o contribuinte sujeito as penalidades previstas na legislação.

No caso dos autos, a multa punitiva não tem o propósito de arrecadação, mas tão-somente coibir as práticas lesivas ao Fisco. A penalidade pecuniária é majorada à medida que o ente tributante pretenda reprimir determinados atos de infração a legislação. O valor da multa, portanto, está vinculado a este propósito de policiamento e de controle das atividades do contribuinte diante das exigências das leis tributárias. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada pelo contribuinte ficando livre da sanção fiscal. Ou seja, o contribuinte é onerado pela multa por sua escolha, considerando que não há punição sem culpa.

Importa salientar que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade. Obedecem aos dispositivos da Lei nº 6.968/96, que dispôs sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências especificamente o art. 64.

Ademais, não compete a este Órgão julgador administrativo apreciar a alegação de pretensão efeito confiscatório da multa, dado o impedimento previsto no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários, aprovado pelo Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, assim dispõe:

Art. 89. A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição

expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.

Também no mesmo sentido, a Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno assim dispôs:

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.

Assim, VOTO, em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e dar provimento parcial ao Recurso voluntário para reformar a decisão singular e julgar o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal, 24 de maio de 2016.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora