



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



**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
PUBLICADO NO D.O.E. DE**

05 / 11 / 2016

PROCESSO Nº 177410/2014-3
PAT Nº 1018/2014 - 1ª URT (SUFAC)
RECURSO VOLUNTÁRIO
RECORRENTE DEF COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA
RECORRIDO SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
ADVOGADO FELIPE TEIXEIRA E LUDMILA SOUZA DIAS
RELATORA CONSELHEIRA LUCIMAR BEZERRA DUBEUX DANTAS

ACÓRDÃO Nº 0244/2016-CRF

EMENTA:- PROCESSUAL TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIAS. NULIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO DA DEFESA. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF. TESE DEFENSIVA FRÁGIL FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. FALTA DE ENTREGA DE GIM. DENÚNCIAS PROCEDENTES. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - CONFRONTO CARTÃO DE CRÉDITO X GIM. AUSÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE DA DENÚNCIA. ARQUIVO EFD. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. PRESUNÇÃO INEXISTENTE EM LEI. DENÚNCIA IMPROCEDENTE. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1.O vício de nulidade há de ser demonstrado e o prejuízo para a defesa deve ser comprovado. *In casu*, não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 20, incisos I a IV do RPAT/RN, não há que se falar em nulidade de procedimento fiscal.

2. A recorrente não apresentou qualquer tipo de argumento ou prova plausível para elidir o cometimento das infrações de deixar de entregar, no prazo regulamentar, a Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM), deixar de recolher o ICMS, em decorrência de saídas escrituradas incorretamente, apontadas como substituídas quando, na verdade, são sujeitas a tributação norma e deixar de recolher o ICMS devido em decorrência de saídas não escrituradas, comprovado por meio de documento emitido por ECF.

3. No caso da imputação da infração de falta de escrituração de documentos fiscais em relação ao confronto dos valores informados pela Administradora de cartão de crédito e os valores informados em GIM, constatou-se a inobservância das formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, vez que a infração cometida não corresponde a infração imputada, além da ausência de provas, fatos esses que tornam nula a denúncia.

4. Não se configura falta de escrituração de livros fiscais a falta de envio da EFD, vez que comprovadamente as operações foram informadas através das Guias Informativas Mensais do ICMS, e a presunção descrita no art. 623-C, parágrafo único do Regulamento do ICMS é inexistente na Lei nº 6.968/96. Precedentes: Acórdãos 80, 160, 218, 230 e 235/2016-CRF.

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

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.

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte, em virtude da nulidade da Ocorrência 2 e da improcedência da Ocorrência 3.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 1º de novembro de 2016.


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora

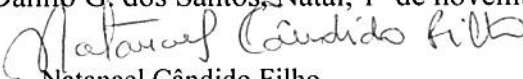


houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parágrafo único do Regimento Interno do CRF.

6. Preliminar afastada 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, por unanimidade dos votos, por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reformar a Decisão Singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal, 1º de novembro de 2016.


Natanael Cândido Filho

Presidente


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Relatora

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Coordenadoria de Julgamento de Processos (COJUP), que julgou procedente o Auto de Infração nº 1049/2013-1ª URT.

Contra a **RECORRENTE** acima qualificada foi lavrado o referido Auto de Infração, em cumprimento a Ordem de Serviço nº 8824, emitida em 7 de fevereiro de 2013, denunciando:

Ocorrência 1: “Deixar de entregar, no prazo regulamentar, a Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM)”, tendo como infringido o art. 150, inciso XVIII c/c inciso XIX, e c/c o art. 578, 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 VII, alínea “a”, do RICMS;

Ocorrência 2: “Deixar de escriturar na EFD operações realizadas no cartão de crédito. Divergência de cartão de crédito e GIM”, tendo como infringido o art. 150, inciso XIII c/c o inciso III, e c/c os arts. 609, 614, 623-B e 623-C, todos do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “f”, do RICMS;

Ocorrência 3: “Deixar de escriturar saída tributável na EFD. Saída destinada a revenda de mercadoria sujeita a tributação normal”, tendo como infringido o art. 150, inciso XIII c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, todos do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “f”, do RICMS;

Ocorrência 4. “Deixar de recolher, na forma e prazo regulamentares, o ICMS devido em decorrência de saídas escrituradas incorretamente. Saídas apontadas como substituídas quando, na verdade, são sujeitas a tributação normal”, tendo como infringido o art. 150, inciso III c/c os incisos XIII e XIX, e c/c o art. 609, todos do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, do RICMS;

Ocorrência 5. “Deixar de recolher, na forma e prazo regulamentares, o ICMS devido em decorrência de saídas não escrituradas de mercadorias sujeitas a tributação normal, cujo fato gerador e a venda a consumidor final comprovado por meio de documento emitido por ECF”, tendo como infringido o art. 150, inciso III c/c os incisos XIII e XIX, e c/c o art. 609, todos do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, do RICMS;

Ocorrência 6. “Deixar de recolher, na forma e prazo regulamentares, o ICMS devido, apurado por meio da EFD e leitura da memória fiscal. O fato gerador é a venda

de mercadorias comprovada por meio de documento emitido por ECF”, tendo como infringido o art. 150, inciso III c/c o inciso XIX, do RICMS, com penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, do RICMS; gerando um débito fiscal de ICMS R\$ 246.461,46 e Multa de R\$ 571.184,07, totalizando R\$ 817.645,53 – em valores originais

Os autos à inicial, contem: Ordem de Serviço, documentos relativos a informações do contribuinte e resumo da ocorrência fiscal, demonstrativo de valores, relatório circunstanciado, entre outros documentos (fls. 6 a 48).

Nos autos constam, ainda, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais dando conta que a Recorrente não é reincidente (fls. 50).

A IMPUGNAÇÃO foi interposta em 29 de agosto de 2014, tendo como fundamento, entre outras, as seguintes alegações, que:

O contribuinte teve seu **direito de defesa cerceado**, o que torna **nulo o auto de infração** ora debatido, por não ter sido juntado, pelo auditor fiscal, quando da lavratura do auto, a cópia do **Termo de Encerramento da fiscalização**, motivo pelo qual a autuada não pode verificar se foi obedecido o prazo legal para a conclusão do procedimento fiscal.

A autuação também restou nula por extemporaneidade, haja vista que a lavratura do termo de prorrogação de fiscalização ocorreu após o transcurso do prazo descrito na legislação.

A autuação restou embasada em cópias da ordem de serviço, do termo de início de fiscalização, do termo de prorrogação de fiscalização, do termo de devolução de documentos e do relatório circunstanciado de fiscalização, mas que tais documentos, ainda que aliados aos extratos mensais de movimentação (entrada e saída), não são informações suficientes para ensejar uma grave acusação fiscal como a de falta de recolhimento de ICMS.

Na realidade, deveria a auditoria fiscal ter procurado outros meios que demonstrassem cabalmente a ocorrência da infração acusada, como análise dos livros e demais documentos fiscais, Leitura Z dos ECFs, etc.

Deste modo, restando comprovada ausência de documentos que atestassem cabalmente a ocorrência da infração ora combatida, requer que seja declarado nulo o presente auto de infração por cerceamento de defesa.

A CONTESTAÇÃO a impugnação foi oferecida em 5 de setembro de 2014, em apertada síntese, a autuante assevera que:

Foi colacionado ao auto de infração um documento cujo título é TERMO DE OCORRÊNCIA em que há um relatório das matérias examinadas as irregularidades

apuradas e o período abrangido.

No início do termo de ocorrência tem-se a data de início da fiscalização, qual seja, 16/04/2014 e no fim tem a data em que o documento foi produzido 21/07/2014, estando de acordo com o art. 22 do RPAT.

A prorrogação da fiscalização tributária pode ser prorrogada a critério da chefia imediata não implicando em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que a atividade de fiscalização foi desenvolvida a partir das informações prestadas ao FISCO pelo próprio contribuinte.

O contribuinte esteve o tempo todo ciente de que havia uma fiscalização em andamento, tendo a possibilidade, se fosse o caso, de apresentar qualquer documento que pudesse ser utilizado em seu favor. Aliás, tendo sido lavrado o auto de infração, teve o contribuinte 30(trinta) dias para apresentar sua defesa como de fato o fez. Assim, INCABÍVEL a alegação de cerceamento de seu direito de defesa.

A simples alegação de cerceamento ao direito de defesa sem demonstração do possível prejuízo sofrido pelo contribuinte se mostra como mero artifício protelatório.

Finaliza requerendo a manutenção integral do auto de infração.

Decisão de primeira instância nº 273/2014-COJUP, prolatada em 29 de setembro de 2014, julga procedente o Auto de Infração.

O RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em 22 de abril de 2014 contra a Decisão nº 22/2014-COJUP, reitera as argumentações apresentadas na impugnação, sendo acrescido o entendimento de que a multa aplicada é confiscatória.

Conclui reiterando a anulação do auto de infração pelos motivos anteriormente alegados e caso não seja acolhida as preliminares de nulidade, requer a redução da multa aplicada.

O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado, fl. 38, é no sentido de informar que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF, conforme prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72.

É o que importa relatar.

VOTO

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

Inicialmente, o Recorrente lança a preliminar de nulidade sob a alegação de

que falta de termo de término de fiscalização e pela prorrogação da Ordem de Serviço após o transcurso dos 60 dias do início da ação fiscal.

Contudo, vale ressaltar, a falta do termo de término de fiscalização e a extrapolação do prazo de prorrogação da fiscalização não configuram a nulidade do feito, devendo ser observado se houve ou não prejuízo ao contribuinte, o que não foi o caso. Acresça-se a isso que quanto a prorrogação do prazo da fiscalização a norma se dirige prioritariamente à própria administração tributária.

Este Conselho tem julgado repetidamente que, não há porque falar-se em nulidade se a defesa não se desincumbir do seu dever de demonstrar a concreta ocorrência de prejuízo eventualmente suportado pela acusada. Utilizo-me de excertos de diversos julgamentos para tratar do tema em comento.

Marçal Justen Filho¹, trazendo a evolução cultural do conceito de nulidade, leciona que “Cada vez mais, afirma-se que a validade depende da verificação do conteúdo do ato, da intenção das partes, dos valores realizados e assim por diante.”, acrescenta: “Se um ato, apesar de não ser o adequado, realizar as finalidades legítimas, não pode ser equiparado a um ato cuja prática reprovável deve ser banida.” Conclui: “Aliás, a doutrina do direito administrativo intuiu essa necessidade, afirmando o postulado *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem dano).

Além disso, cumpre lembrar que os motivos alegados não se encontram entre as hipóteses de nulidades do auto de infração de que tratam o art. 20 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário (RPAT), aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro e 1998, *in verbis*:

Art. 20. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

III - 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;

IV - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades.

§ 1º A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida pelo comparecimento do interessado, a partir do momento em que lhe sejam comunicados todos os elementos necessários à prática do ato.

§ 2º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

¹ Justen Filho, Marçal. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 253.



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

§ 4º A ausência, insuficiência ou inexatidão dos fundamentos legais do lançamento consideram-se supridos pela descrição dos fatos quando esta possibilite o exercício da defesa pelo sujeito passivo.

Quanto ao mérito, merece reparo as Ocorrências 2 e 3 - deixar de escriturar na EFD operações realizadas no cartão de crédito e deixar de escriturar saída tributável na EFD, vez que este Egrégio Conselho já se pronunciou sobre tais autuações, nos seguintes termos:

Em relação a infração de deixar de escriturar na EFD operações realizadas no cartão de crédito, observa-se que houve um equívoco por parte da autuante quanto a aplicação da legislação ao suposto fato ilícito constatado, vez que não existe nos autos qualquer prova que corrobore o cometimento da infração de falta de escrituração de documentos fiscais, o que induz o contribuinte a erro dificultando seu direito de exercer sua ampla defesa. 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:

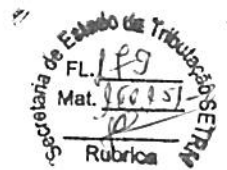
Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

(...)

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

(...)

VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive



falta de escrituração dos livros fiscais relacionados no § 3º do art. 623-B, assim como dos documentos fiscais que lhes deram origem, sujeitando o contribuinte infrator à sanção tipificada na alínea “f”, do inciso III, do art. 340 deste Regulamento (Ajuste SINIEF 02/09). (NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)

Assim, se os dados informados nas GIM's do período foram consideradas como resumo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas, para fins de cumprimento da obrigação principal, razão pela qual, entendo que não parece ser plausível a lavratura de um auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, fundamentado em presunção não prevista em lei, pois, sem previsão legal não tem valor probante para arrimar qualquer exigência concernente a repercussão tributária relativa à obrigação principal ou acessória, pois, é condição *sine qua non* para a presunção ser legal, que a mesma esteja disciplinada em lei, sob pena de ser considerada apenas uma suposição.

Pois bem, numa análise na Lei nº 6968/96, que dispõe o ICMS no Estado do Rio Grande do Norte, é possível constatar que a presunção descrita no Regulamento do ICMS, não foi afirmada pelo legislador estadual, portanto, sem previsão expressa da lei, não há como se equiparar a falta de escrituração ao fato do contribuinte não ter informado o arquivo EFD.

Sobre o assunto assim se posiciona, Florencer Cronemberger Haret, em sua tese para obtenção do grau de Doutora, apresentada ao curso de pós graduação na Universidade de São Paulo, USP, Presunções no Direito Tributário, Teoria e Prática, em 2010:

Equiparação é termo frequente em todos os subdomínios do direito. Em regra, ao equiparar, o legislador tem por objetivo, solucionar questões práticas em situações que se demonstrem ameaçadoras à eficácia normativa. Assim, com base em semelhanças entre ocorrências, subsume-se um fato em hipótese normativa de outro, atribuindo-se efeito deste àquele. É o que Maria Helena Diniz quis dizer ao definir o *equiparado* como “o que possui as mesmas, prerrogativas, direitos e vantagens e do outro” (120). Ao equiparar, fatos ou sujeitos ganham idêntico valor jurídico de outros fatos ou outros sujeitos, fazendo-se, com isso, enquadrar em hipótese a que normalmente não pertenceria. (...). Dessa forma, equiparação é norma de direito material que atua no enunciado antecedente, permitindo ao exegeta associar fatos distintos, mas que, a despeito das diferenças, guardam entre si, similaridades.

As infrações objetivas, como vimos, são aquelas que caracterizam em seu antecedente hipotético de fato que, entre seus critérios, não se inclui dolo ou culpa. Logo, a hipótese infração objetiva, delimita o

resultado de conduta infratora, qualquer que seja a intenção do agente. (...) É por essa razão, que presunções do tipo *hominis* ou factuais, (...), são vedadas no campo das ilicitudes tributárias. Ademais, como decorrência do inciso supracitado [XXXIX, art.5º, CF], cumpre dizer, no mesmo sentido, que é proibido ao legislador interpretar analógica ou extensivamente, o fato ilícito alegado para fins de imposição de multas ou outras penalidades tributárias.

Em relação as Ocorrência as Ocorrências 1, 4 e 5 - deixar de entregar, no prazo regulamentar, a Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM) - deixar de recolher, na forma e prazo regulamentares, o ICMS devido em decorrência de saídas escrituradas incorretamente, apontadas como substituídas quando, na verdade, são sujeitas a tributação normal, e - deixar de recolher, na forma e prazo regulamentares, o ICMS devido em decorrência de saídas não escrituradas de mercadorias sujeitas a tributação normal, cujo fato gerador e a venda a consumidor final comprovado por meio de documento emitido por ECF -, respectivamente, inexistem nos autos provas que refutem o não cometimento de tais infrações.

Quanto a multa aplicada, transcrevo, mais uma vez, o 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 adjetivação de ser a multa confiscatória, este Conselho já tem se pronunciado sobre o tema em dezenas de julgamentos, 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 sanção².

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

SECRETARIA DE FINANÇAS DO ESTADO
FL. 81
Mar. 2015
e. Silva

punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária³.

O Professor Sacha Calmon Navarro⁴ 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 Machado⁵:

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.

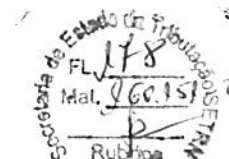
Importa salientar que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade. Obedecem aos dispositivos da Lei nº 6.968/96, que dispôs sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e 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 pretenso efeito confiscatório da multa, dado o impedimento previsto no art. 89 do

³ CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário: Linguagem e Método – 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011 – p. 870 a 871)

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001 - , p.29.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011- p.58 e 497.



dos que cominam as respectivas sanções;

O art. 20 do RPAT determina que são nulos os lançamentos com preterição do direito de defesa ou 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.

No caso da imputação da infração de falta de escrituração de documentos fiscais em relação ao confronto dos valores informados pela Administradora de cartão de crédito e os valores informados em GIM, constatou-se a inobservância das formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, vez que a infração cometida não corresponde a infração imputada, além da ausência de provas, fatos esses que tornam nula a denúncia.

Em relação a infração de deixar de escriturar através da EFD as notas fiscais de saída, vez que tais operações de saídas haviam sido informadas através das Guias Informativas Mensais do ICMS, tal presunção deve ser afastada, inclusive este egrégio Conselho já se pronunciou sobre o tema, através do ACÓRDÃO 86, 160, 218, 230 e 235//2016, que a presunção descrita no art. 623-C, parágrafo único do Regulamento do ICMS, não pode equiparar-se a falta de escrituração, prevista no art. 150, inciso XIII, do RICMS, com a aplicação da penalidade prevista no art. 64, inciso III, alínea “f”, da Lei estadual do ICMS nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996.

Utilizo-me de excertos de Voto da lavra dos nobres Conselheiros João Flávio dos Santos Medeiros e Jane Carmen carneiro e Araújo para me aprofundar sobre o tema em comento:

Ora, conforme se verifica pela própria afirmação da autuante, as notas fiscais estariam devidamente registradas nos seus livros correspondentes e também informadas na GIM, porém não na EFD. Em sendo assim, não subsiste a penalidade pela falta de escrituração.

As ditas ocorrências foram fundadas nas informações prestadas na Guia de Informação Mensal - GIM, com base no art. 623-C, parágrafo único, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, que diz:

Art. 623-C. Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros mencionados no § 3º do art. 623-B em discordância com o disposto nesta Seção (Ajuste SINIEF 02/09). (NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)

Parágrafo único. A ocorrência da hipótese vedada no caput equiparar-se-á à