



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 0117/2014-CRF
PAT Nº 2253/2013- 2ª URT
RECURSOS *EX OFFICIO* E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO/COUTINHO
ESTIVAS & CEREAIS LTDA
ADVOGADO JOSÉ HERIBERTO DOS SANTOS JÚNIOR
RECORRIDOS OS MESMOS
RELATOR CONS. SANDRO CLÁUDIO MARQUES DE ANDRADE

ACÓRDÃO Nº 0085/2015 - CRF

Ementa: ICMS. DENÚNCIA DE FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE REDUÇÃO “Z” DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS - ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS - COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL ELETRÔNICA E DE REDUÇÃO “Z” DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. RAZÕES DEFENSÓRIAS GENÉRICAS DE FALTA OBSERVÂNCIA DE REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 142 DO CTN E ART. 40 DO RPAT/RN. NÃO ACOLHIMENTO. CLAREZA NA DESCRIÇÃO FÁTICA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL COM INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS LEGAIS INFRINGIDOS E CAPITULAÇÃO LEGAL DAS PENALIDADES. FARTO CONJUNTO PROBATÓRIO. REDUÇÃO DE MULTA EM SEDE DE JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. DICÇÃO DO ART. 341 DO RICMS. REFORMA DA DECISÃO SINGULAR. 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

1. Razões recursais genéricas, alegando falta de observância dos requisitos do art. 142 do CTN e art. 40 do RPAT ao ato fiscal do auto de infração, não são suficientes a refutar denúncias fiscais com descrição clara e precisa da situação fática geradora do crédito fiscal e descrição da matéria tributável, com indicação dos dispositivos legais das infringências e penalidades tributárias, lastreadas em vasto conjunto probatório, de que teve acesso à recorrente.

2. A redução da multa prevista no art. 341 do RICMS somente é aplicável no momento do pagamento integral do crédito tributário, sendo indevida a redução em sede de julgamento administrativo tributário.
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 RPAE e do art. 1º, parágrafo único do Regimento Interno do CRF. Precedentes citados: Acórdãos nºs. 0013 e 0051/2013-CRF.
4. Recursos conhecidos. Dado provimento ao recurso *ex officio* e negado provimento ao recurso voluntário. Decisão singular reformada. Auto de infração procedente.

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, e em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer ambos os recursos, para dar provimento ao recurso *ex officio* e negar provimento ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando procedente o auto de infração.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 23 de junho de 2015.

Natanael Cândido Filho

Presidente

Sandro Cláudio Marques de Andrade

Relator

Vaneska Caldas Galvão

Procuradora

RELATÓRIO

Trata-se de recursos *ex officio* e voluntário em face de decisão da primeira instância de julgamento fiscal, que julgou parcialmente procedente o auto de infração lavrado contra COUTINHO ESTIVAS & CEREAIS LTDA, em 19/12/2013.

A decisão recorrida assim foi ementada:

EMENTA

Falta de escrituração de redução Z de saída de mercadorias tributadas e isentas ou não mais sujeitas a tributação, ou com ICMS recolhido por substituição tributária, falta de escrituração de entradas e de saídas de mercadorias tributáveis, utilização indevida de crédito fiscal e falta de registro de Escrituração Digital Eletrônica (EFD) de notas fiscais e Redução Z de aquisições e venda de mercadorias.

- 1- Contribuinte alega indevidamente desrespeito aos artigos 142 do ICMS e 44 do decreto 13.796/98, que tratam, genericamente, da competência e forma do lançamento, exigem clara descrição da ocorrência, etc.
- 2- Auto de infração e demonstrativos especificam notas fiscais, datas, remetentes, matérias tributáveis, e todos os elementos que possibilitam defesa e acesso ao contraditório.
- 3- Há alegação de falta de anexação de cópias dos documentos, mas há comprovação, através de cópias dos livros e documentos fiscais, juntados em meio digital,
- 4- Contribuinte não nega diretamente aquisições e vendas, algumas com movimento declarado ou de produtos isentos e não tributados ou com ICMS recolhido por substituição tributária, alegando que não houve prejuízo ao erário, mas legislação obriga à escrituração de entradas ou saídas “a qualquer título”;
- 5- Alegação de multa desproporcional encontra eco ou não deixa de ter certa aparente pertinência, embora legislação vede ao julgador competência para desconsideração, mas RICMS prevê redução de multa para descumprimento de obrigação acessória quando operações forem declaradas, com ICMS pago, ou quando forem isentas, não tributadas ou com imposto recolhido por substituição tributária.
- 6- AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.

Conforme constam dos autos a autuada teria infringido a legislação tributária conforme contextos e enquadramentos abaixo:

- 1) Teria deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de redução Z de saída de mercadorias tributáveis conforme estabelecido no art. 2º c/c art. 150, III, todos do RICMS. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340,

III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

2) Teria deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias isentas e/ou não mais sujeitas à tributação, assim detectadas e provadas através do exame e da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com a aquela documentação correlata para o período fiscalizado. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

3) Teria deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias substituídas, assim detectadas e provadas através do exame e da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com a aquela documentação correlata para o período fiscalizado. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

4) Teria utilizado crédito fiscal em desacordo com a legislação, relativo a notas fiscais lançadas em duplicidade, crédito não permitido na legislação e utilização de crédito a maior. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, III c/c arts. 108, 109-A, 113, 118 e 150, XIII, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, II, “a” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

5) Teria deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributáveis, de acordo com o disposto no art. 2º, parágrafo 1º, V, “a” c/c art. 150, III, todos do RICMS. Assim constatado através do exame de da conciliação dos seus respectivos Livros Fiscais (inclusive EFD) com a documentação correlata do período fiscalizado e Relatório de Inconsistência de Entradas do SAFIS. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, III c/c arts. 108, 109-A, 113, 118 e 150, XIII, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, II, “a” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

6) Teria deixado de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

7) Teria deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais de aquisição de mercadorias, embora que as mesmas tenham sido apuradas conforme consta no movimento econômico tributário do mesmo. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

8) Teria deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais e redução Z de venda de mercadorias, embora que as mesmas tenham sido apuradas conforme consta no movimento econômico tributário do mesmo. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL - AUTUAÇÃO			
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL
01- deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de redução Z de saída de mercadorias tributáveis.	240.864,87	211.441,95	452.306,82
02- deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias isentas e/ou não mais sujeitas à tributação.		6.134,94	6.134,94
03- deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias substituídas		76.527,83	76.527,83
04- utilizado crédito fiscal em desacordo com a legislação, relativo a notas fiscais lançadas em duplicidade, crédito não permitido na legislação e utilização de crédito a maior.	34.941,33	70.379,20	105.320,53
05- deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributáveis.	19.370,90	48.352,94	67.723,84
06- deixado de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal		14.432,90	14.432,90
07- deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais de aquisição de mercadorias.		3.465.981,91	3.465.981,91
08- deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais e redução Z de venda de mercadorias.		3.496.223,98	3.496.223,98

TOTAL	295.177,10	7.389.475,65	7.684.652,75
--------------	-------------------	---------------------	---------------------

Inconformada, a autuada apresentou impugnação, alegando em síntese razões de vícios de nulidades, asseverando que:

1. O exercício da defesa estaria prejudicado por faltar precisão na citação dos artigos quando se relatou as ocorrências e não teria sido observado o disposto no art. 40, § 2º do RPAT.

2. **Ocorrência 01:** falta de observância ao art. 142 do CTN; art. 44, IV e VI, e °§ 1º, I, II e II do Regulamento de Procedimentos Administrativo Tributário - RPAT, dificultando a defesa; bem como falta de fundamentação da penalidade;

3. **Ocorrência 02:** falta de observância ao art. 142 do CTN; art. 44, IV e VI, e °§ 1º, I, II e II do RPAT, dificultando a defesa; bem como falta de fundamentação da penalidade; não prejuízo ao erário; multa confiscatória.

4. **Ocorrência 03:** falta de observância ao art. 142 do CTN; art. 44, IV e VI, e °§ 1º, I, II e II do RPAT, multa confiscatória.

5. **Ocorrência 04:** falta de provas; não especificação da infringência; não descrição de quais notas fiscais teriam sido lançadas em duplicidade; falta de observância ao art. 142 do CTN; art. 44, IV e VI, e °§ 1º, I, II e II do RPAT, dificultando a defesa.

6. **Ocorrência 05:** que realmente não existiriam nos livros de entrada o registro das notas fiscais, mas não teriam sido colacionadas ao auto de infração, cópias dos documentos comprobatórios; multa confiscatória.

7. **Ocorrência 06:** não prejuízo ao erário; multa confiscatória; não especificação da infringência.

8. **Ocorrências 07 e 08:** não prejuízo ao erário; multa confiscatória; não respeito ao devido processo legal e aos princípios que regem o processo administrativo.

9. Efeito confiscatório das multas aplicadas.

10. Requeveu a nulidade do auto de infração, ou, em não sendo atendida, a redução da multa aplicada.

Em suas **Contrarrrazões** o autuante pugnou pela manutenção integral do auto de infração, asseverando, em síntese, que as ocorrências teriam sido descritas e capituladas corretamente; que foi dada ciência do auto de infração à autuada.

Em sua **decisão**, o julgador monocrático, não acolheu os alegações de defesa, porém, entendeu aplicável o art. 341 do RICMS e reduziu as multas relativas às ocorrências de nºs 02, 03,06,07 e 08, motivo pelo qual decidiu pela procedência parcial do auto de infração, cujo valor do débito fiscal passou a ser R\$1.746.030,40 (um milhão setecentos e quarenta e seis mil e trinta reais e quarenta centavos) de MULTA e R\$295.177,10 (duzentos e noventa e cinco mil cento e setenta e sete reais e dez centavos) de ICMS.

Inconformada com a decisão singular, a autuada interpôs recurso voluntário, alegando em síntese que:

Ocorrências nº 01: não teria, como consta na decisão singular, alegado desconhecimento da lei. Porém, ao contrário do que afirmara o julgador singular, afirma que a fundamentação legal da penalidade acerca do recolhimento do ICMS deveria estar de forma explícita.

Ocorrência nº 02: faz uso das mesmas razões recursais da ocorrência 01.

Ocorrência 03: remete às mesmas razões recursais das ocorrências anteriores, alterando-se apenas quanto ao regime de tributação. acrescentou que considera temerária à conservação dos princípios do Estado Democrático de Direito, a decisão singular, por esta ter considerado que não seria questão de nulidade a falta da soma do valor total das mercadorias, na demonstração da ocorrência.

Ocorrência 04: assevera que é de se prestar a mesma alegação de falta

de descumprimento dos preceitos legais (falta de juntada de todas as notas fiscais) a dificultar sua defesa, o que não teria sido considerado pelo julgador; falta de especificação da infringência; o fato de ter sido juntado em um único auto de infração várias infrações; multa confiscatória;

Ocorrência 05: a decisão singular teria sido desarrazoada por não entender como cerceamento de defesa a falta, por parte do autuante, de juntada de todas as cópias de notas fiscais ao auto de infração;

Ocorrência 06: que o julgador singular teria alcançado o ápice da não observância dos princípios constitucionais, pois trouxe como argumentação o princípio da inversão do ônus da prova, contrapondo-se a alegação da autuada de dificuldade de defesa, em vista de que a acusação não deteria os elementos suficientes, em virtude de alegações genéricas, além de que a autoridade fiscal teria deixado de observar os requisitos legais necessários, notadamente o art. 142 do CTN, e art. 44 do RPAT/RN.

Ocorrências 07 e 08: efeito confiscatório da multa.

Como supedâneo jurídico, citou o art. 5º, LV da Constituição Federal; arts. 91 e 115 do RPAT/RN.

Ao final requereu a declaração de nulidade do auto de infração; e não sendo esta atendida, que seja reformada a decisão singular; ou, ainda, que seja observado o entendimento do STF no que diz respeito à razoabilidade e proporcionalidade da multa punitiva, que não deve ultrapassar a duas vezes o valor do imposto, e 20% quando se tratar de multa moratória.

O DESPACHO do ilustre Procurador 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 (fl. 260).

É o que importa relatar.

VOTO

Alça-se a este e. Conselho o inconformismo da autuada através de recurso voluntário contra decisão parcialmente lhe favorável, e por este motivo, também vem para reexame, através de recurso de ofício, a demanda ora em questão.

Início com o exame do recurso voluntário.

Vale ressaltar que, embora tenha a peça recursal 92 (noventa e duas) folhas, as razões recursais se deram a partir da folha 79.

Da peça recursal se tem que a recorrente aduz argumentos, apenas, de supostos vícios de nulidade, e de outra monta, de suposto efeito confiscatório das multas aplicadas. Quanto ao mérito, permaneceu inerte, não negando a ocorrência das denúncias ofertadas, ou, quando muito, negando a existência de provas.

De início é mister se debruçar sobre a possibilidade de aplicação de declaração de nulidade dos atos administrativos, como também o é, o lançamento tributário.

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)

Posto isso, percebe-se que o lançamento tributário, como um ato administrativo, é ato que se reveste de suma importância para a sociedade em função de que com ele, garantem-se recursos financeiros a subsidiar os serviços estatais que acolhem a sociedade em suas necessidades essenciais, ainda que sendo redundante citar, a título de exemplo, educação, saúde, segurança, infraestrutura etc.

Dessa forma, ocorrendo o fato gerador do tributo, no caso o ICMS, surge a obrigação tributária de o contribuinte recolher o imposto aos cofres públicos para que contribua com o financiamento dos serviços estatais. Tamanha é, assim, a importância do lançamento tributário, que firma-se com tal força, de forma a não ser cancelado apenas com insurgências de meras informalidades, se o fato observado como o gerador da obrigação está comprovado.

No caso em tela, insurge-se, a recorrente, pontuando suas alegações de vícios de nulidade, na ordem das ocorrências descritas no auto de infração, que passo a analisa-las na mesma ordem.

Afirma a recorrente que, embora tenha alegado em sua impugnação, o julgador deixou de considerar que teria faltado a fundamentação da penalidade acerca do recolhimento do ICMS descrito na ocorrência.

Ora, a recorrente não comprovou qualquer prejuízo a sua defesa em face do que alega ser um suposto vício a anular o lançamento tributário. Ateve-se a argumentação, genérica, de que teria faltado o preenchimento dos requisitos legais exigidos para o lançamento tributário, citando o art. 142 do CTN, considerando que em especial o enquadramento legal do fato gerador do imposto, da infringência e da penalidade, bem como teria faltado clareza na descrição da ocorrência, citando o art. 44,

IV do RPAT. Com as mesmas razões defensórias, assim o faz para as demais ocorrências.

Mister se faz transcrever a descrição da ocorrência para demonstrar a clareza na nela presente:

Teria deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de redução Z de saída de mercadorias tributáveis conforme estabelecido no art. 2º c/c art. 150, III, todos do RICMS. Dessa forma, infringindo o disposto no art. 150, XIII c/c arts. 609, 623-B e 623-C, para o qual a penalidade estaria prevista no art. 340, III, “f” c/c 133, todos do Regulamento do ICMS – RICMS.

Como se vê o fato gerador, grife-se **“fato”**, está perfeitamente descrito na ocorrência quando se afirma que o imposto é devido por ter ocorrido **“saída de mercadoria tributáveis”**, e, em vista de não tê-lo sido recolhido espontaneamente, o que é uma obrigação do contribuinte, ora recorrente, por seu dever de lançar o tributo na modalidade de “lançamento por homologação”, fez-se, através da lavratura do auto de infração, um lançamento de ofício.

Assim sendo, acertadamente o julgador decidiu e arrazoou que a recorrente não pode alegar desconhecimento da lei. E, no pensar desse relator, se quer há a necessidade de justificativa que a deu o julgador singular, de que a norma, supostamente faltante a sua fundamentação, estaria implícita. Há clareza na descrição da ocorrência do fator gerador, determinando a matéria tributável, qual seja, a saída de mercadoria tributável.

Recorde-se que não houve qualquer prejuízo à defesa uma vez que a mesma deve defender-se do fato e não da capitulação legal. Dessa forma é como estabelece o RPAT, *in verbis*:

Art. 20. São nulos:

[...]

§ 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.

Não obstante, estão bem descritas a obrigação tributária, a infringência e a infração, bem como corretamente capituladas, quando citados, pelo autuantes, os dispositivos do RICMS na descrição do contexto e enquadramento.

Sendo assim, não há que se declarar nulo o lançamento da ocorrência número 01 (um), nem das demais ocorrências porquanto o argumento defensivo se baseia nas mesmas premissas já afastadas.

Em particularidade recursal quanto à ocorrência terceira, mostra-se inconformada a recorrente, pelo fato de que o julgador teria considerado que não configurou prejuízo à defesa a falta da soma total da base de cálculo da multa, nestes termos:

... única lacuna apenas a soma do valor total das mercadorias, já que as operações têm o valor discriminado individualmente e a totalização juntada à fl. 25 faz referência apenas ao valor da multa, sem discriminação da base de cálculo. Fator que, no entanto, não dá causa a nulidade nem impede a defesa ou acesso ao contraditório, já que os valores estão discriminados por operação, períodos, etc, sendo a soma mera questão aritmética básica.

Acerta novamente a decisão singular. Não se pode alegar como prejuízo à defesa o fato de que num demonstrativo, que se compõe em uma tabela, faltar a totalização de valores, quando se pode com uma simples operação de matemática, assim fazê-la, principalmente por constar nessa tabela-demonstrativo, como asseverou o julgador, todos os elementos que necessitaria a autuada para refutar a imputação de infringência.

Ressalte-se, e que vale para todas as ocorrências, que o auto de infração se compõe da peça inicial e de todos os seus anexos, sobretudo o CD Rom, aposto à fl. 42, disponibilizado à autuada, contendo pormenorizadamente todos os dados que compõe os elementos probantes de toda a denúncia fiscal ofertada, assim incluídos: as cópias de livros fiscais; cópias de DANFES; descrição de chaves de acesso às notas fiscais eletrônicas; relatório de inconsistências; leituras do equipamento emissor de cupom fiscal; tabelas em Excel com menções, bem específicas, de localização de registro ou sua falta em livros fiscais.

Desse modo, já adianto que não deve ser acolhidos os argumentos defensivos quanto à ocorrência de número 04 (quatro), e assim opino. É que a título de “Inconsistência Entrada” há um arquivo digital no supracitado CD Rom, onde se encontram pormenorizadas as inconsistências que se traduz em aproveitamento indevido

de crédito fiscal, sendo nele citados, inclusive, o número das folhas dos Livros de Registro de Entradas.

Quanto à ocorrência de número 05 (cinco), novamente o argumento defensivo rechaça a decisão singular, que teria arrazoado que não haveria cerceamento de defesa a não juntada de todas as cópias de todas as notas fiscais.

Tem-se que o CD Rom já alhures citado, foi menosprezado pela defendente. Acontece que nele há, como já se disse, as chaves de acesso as notas fiscais, cuja quantidade chega a 4041. Nesse ponto empresto-me da definição de nota fiscal eletrônica de que consta na página eletrônica da Secretaria de Estado da Tributação:

A NF-e foi instituída pelo Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de março de 2005. É um Documento Fiscal emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela Assinatura Digital do emitente e Autorização de Uso pela Administração Tributária da Unidade Federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.

Como se vê, a nota fiscal eletrônica é um documento fiscal. Porém, sua existência é apenas digital. Dessa forma, não se pode exigí-la em forma de papel. O que se tem é, portanto, um arquivo armazenado eletronicamente, cujo acesso se faz com o uso de uma chave eletrônica nos diversos ambientes de consulta hoje existentes.

Assim, constando a descrição da chave de acesso às notas fiscais, nos autos, não há que se falar em cerceamento de defesa por falta de cópias das notas fiscais. Ressalte-se mais uma vez, que há nos autos, a relação das respectivas chaves de acesso das notas fiscais.

Dessa maneira, não acolho, também, a tese defensiva.

Mais uma vez, agora quanto à ocorrência de número 06 (seis) a recorrente insurge-se contra a decisão singular, porquanto tendo sido alegado em sua defesa que faltaria a especificação e prova de que as notas fiscais arroladas não teriam realmente sido deixadas de serem registradas, assim não fora considerado pelo julgador.

De igual forma, e mais uma vez rejeito os argumentos defensivos, uma vez que há no auto de infração, em anexo, o já citado CD Rom, arquivos onde

constam relação de notas fiscais com menção, inclusive, de folhas de livros, bem como as cópias desses, onde comprovam-se a falta de escrituração.

Alega, ainda, a recorrente, o não prejuízo ao erário público, porquanto às ocorrências de infração penalizadas somente com multa se referem à obrigações acessórias, cujo imposto já estaria recolhido.

Vem do Código Tributário Nacional a definição do que seja obrigação acessória, nestes termos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Em muito já se discutiu a natureza jurídica da obrigação acessória, seja nos tribunais ou nos bancos acadêmicos. Alinho-me com o conceito de que a obrigação acessória tributária representa múltiplas relações que prescrevem comportamentos positivos ou negativos, consistentes em fazer ou não fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo.

Sendo assim, a obrigação acessória, é instrumento de alcance do fim tributário tendente a arrecadar. Diferentemente das relações privadas, ela subsiste mesmo com a ausência ou o cumprimento da obrigação principal, justamente por ter o condão de instrumentalizar a administração tributária, não apenas no seu fim precípuo que é a arrecadação, mas também em aferir a correta arrecadação, ou mesmo se se encontra respaldo legal, as possíveis justificativas de não recolhimento de impostos.

Ainda, considerando os preceitos de mútua cooperação entre os entes federados, a existência ou não da exigência tributária principal, não afasta o cumprimento das obrigações acessórias específica de um tributo, porquanto a ausência da exigência específica não significa, necessariamente, o mesmo quanto a outro tributo.

Portanto, relevar o descumprimento de uma obrigação acessória, significaria, também, menosprezar a necessária e mútua cooperação em matéria de administração tributária.

Embora que parcialmente lhe favorável a decisão singular quanto às ocorrências de números 07 (sete) e 08 (oito), insurge-se novamente contra ela, alegando efeito confiscatório das multas aplicadas, requerendo redução.

Tem-se nos autos que as multas aplicadas encontram respaldo legal, porquanto previstas no RICMS/RN, também encontram previsão na Lei Estadual do ICMS do Rio Grande do Norte nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, se não vejamos:

Do RICMS:

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

[...]

II- com relação ao crédito do imposto:

a) lançar indevidamente crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: cento e cinquenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;

[...]

III- relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

[...]

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

Respaldo Legal:

Art. 64. Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

[...]

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

[...]

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

É pacífico nesse e. Conselho que não está entre suas competências a de reduzir percentual de multa aplicada conforme legislação vigente, caso da demanda presente, de tal sorte que devem ser mantidos os valores consignados na inicial. Nesse sentido, acórdãos:

ACORDÃO Nº 051/2015 – CRF

EMENTA: PROCESSUAL. PRELIMINARES REJEITADAS.

TRIBUTÁRIO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPADO E DEIXAR DE RECOLHER O IMPOSTO ORIGINADO PELA INSUFICIÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS (CONFRONTO GIM X CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO). FALTA DE CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIMENTO INTERNO CRF. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

[...]

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, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdãos nos. 149 e 151/2013 CRF.

4. Recurso voluntário conhecido e não provido. Denúncias que se confirmam. Decisão singular mantida. Auto de Infração precedente.

ACORDÃO Nº 0013/2015 - CRF

Ementa: TRIBUTÁRIO. EXTRAVIO DE EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. ART. 138, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPADO. PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA PARCIAL DO LITÍGIO ADMINISTRATIVO. ART 66, II, “A”, RPAT. INSUFICIÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO DE SAÍDAS. ICMS 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.

[...]

4. 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: Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF.

5. Recurso conhecido e não provido. Decisão singular mantida. Auto de infração precedente.

Sendo assim, não acolho as teses defensivas quanto às ocorrências de nºs 07 (sete) e 08 (oito).

Quanto à matéria alçada a reexame necessário, tenho que, embora sejam respeitáveis os argumentos do julgador singular, vislumbro erro na aplicação do dispositivo regulamentar citado, qual seja, § 2º, art. 341 do RICMS, porquanto deve ser interpretado sistematicamente com o *caput* de seu artigo, cujo comando é de que somente é aplicável a redução da multa no momento de seu respectivo pagamento pelo contribuinte autuado, nestes termos:

Art. 341. Quando se tratar de infração referente à operação com mercadoria isenta ou não tributada, a multa será reduzida em oitenta por cento (80%) do seu valor, **se o crédito tributário for pago integralmente, no prazo de cinco dias após a lavratura do termo de apreensão ou auto de infração. (NR dada pelo Dec. 16.094 de 07/06/2002).**

§ 1º O prazo de cinco dias a que se refere o *caput* deste artigo, no caso de apreensão de mercadorias, será contado a partir da lavratura do termo de apreensão e não da lavratura do respectivo auto, se for o caso.

§ 2º Quando se tratar, tão somente, de descumprimento de obrigações acessórias, o percentual de redução da multa regulamentar instituído pelo *caput* deste artigo será aplicado, também, às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desde que o contribuinte comprove que recolheu, integralmente, o ICMS substituto (NR Dec. 16.094 de 07/06/2002).

Faz-se, então, necessário, a reforma da decisão singular, para restabelecer o crédito original, nos termos da peça inicial, qual seja, o auto de infração, que formalizou o crédito conforme valores abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL - AUTUAÇÃO			
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL
01- deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de redução Z de saída de mercadorias tributáveis.	240.864,87	211.441,95	452.306,82
02- deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias isentas e/ou não mais sujeitas à tributação.		6.134,94	6.134,94
03- deixado de escriturar redução Z de saída de mercadorias substituídas		76.527,83	76.527,83
04- utilizado crédito fiscal em desacordo com a legislação, relativo a notas fiscais lançadas em duplicidade, crédito não permitido na legislação e utilização de crédito a maior.	34.941,33	70.379,20	105.320,53
05- deixado de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributáveis.	19.370,90	48.352,94	67.723,84
06- deixado de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal		14.432,90	14.432,90

07- deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais de aquisição de mercadorias.		3.465.981,91	3.465.981,91
08- deixado de registrar na Escrituração Digital Eletrônica (EFD) notas fiscais e redução Z de venda de mercadorias.		3.496.223,98	3.496.223,98
TOTAL	295.177,10	7.389.475,65	7.684.652,75

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, voto em harmonia com o parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer ambos os recursos, para negar provimento ao recurso voluntário e dar provimento ao recurso *ex officio*, para reformar a decisão singular, e julgar procedente o auto de infração.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 16 de junho de 2015.

Sandro Cláudio Marques de Andrade
Relator