



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
PUBLICADO NO D.O.E. DE
10/10/2017

PROCESSO Nº 134026/2014-5
PAT Nº 0925/2014 – 1ª URT
RECURSO EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO E HYUNDAI CAOA DO BRASIL LTDA.
ADVOGADA ALESSA EMILIA BEZERRA PINHEIRO
RECORRIDOS OS MESMOS
RELATOR CONSELHEIRO LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

ACÓRDÃO Nº 141/2017-CRF

EMENTA: PROCESSO TRIBUTÁRIO. RECURSO INTEMPESTIVO ANALISADO. POSSIBILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER SEUS ATOS. PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO FORMAL. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO DA DEFESA. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA *PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF*. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA DE TERMO DE ACORDO SUBSCRITO COM A SECRETARIA DE TRIBUTAÇÃO PARA PARTE DO PERÍODO AUTUADO. GLOSA DOS CRÉDITOS. NECESSIDADE DE RECOLHIMENTO DO ICMS ST RELATIVO A DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. TESE DEFENSIVA FRÁGIL. PROVAS SUFICIENTES. MULTA PUNITIVA. ALEGAÇÃO DE DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. INOCORRÊNCIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGIMENTO INTERNO CRF. DENÚNCIA PROCEDENTE EM PARTE.

1. Recurso analisado, apesar de intempestivo, em função dos princípios da verdade material, da oficialidade e da informalidade que regem o processo administrativo tributário. Aplicação do efeito devolutivo em profundidade, a fim de prestigiar o princípio da eficiência com o pleno exercício do controle de legalidade. ACÓRDÃOS PROCEDENTES: 14, 19, 148/15, 92, 184, 189/16, 138/17.

2. Os vícios formais, para ensejarem nulidade processual, demandam demonstração da existência de efetivo prejuízo à parte, circunstância não caracterizada nos presentes autos, onde a defesa não se desincumbiu do seu dever de demonstrar a concreta ocorrência de prejuízo eventualmente suportado pela autuada. *In casu*, não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses previstas no art. 20, incisos I a IV, do RPAT/RN, não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal. Princípio da *pas de nullité sans grief*. Cerceamento de defesa não configurado. ACÓRDÃOS PRECEDENTES: 95/11; 44, 189, 259, 273/12; 48/16; 57, 62, 66, 68, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 88, 89, 94, 114, 115, 123, 124, 134/17.

3. O recorrente não consegue elidir a pretensão da autoridade da administração tributária, confirmando-se a denúncia de utilização indevida do crédito presumido previsto no inciso XVII do art. 112 do RICMS/RN, no período de 08/02/2011 a 14/07/2013, já que o termo de opção só foi formalizado em 15/07/2013, conforme conjunto probatório que demonstram cabalmente a infração apontada. As notas fiscais para o período enquadrado a partir de 15/07/2013 devem ser excluídas do demonstrativo do crédito tributário. Denúncia parcialmente procedente. Subscrição do Termo de Acordo com a Secretaria de Tributação interpretado como condição *sine qua non* para o gozo do benefício,

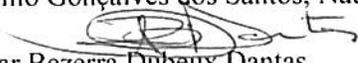
inclusive conforme precedente Judicial.

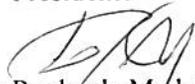
4. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal 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. ACÓRDÃOS PRECEDENTES: 07, 11, 29, 43, 44, 48, 59, 69, 87, 88, 89, 94, 96, 103, 104, 126/11; 01, 04, 12, 25, 44, 49, 82, 95, 103, 125, 137, 148, 151, 171, 175, 198, 242, 248, 278/12; 02, 07, 17, 22, 23, 32, 35, 42, 48, 50, 51, 53, 70, 72, 73, 85, 90, 91, 96, 102, 129, 149 e 151/2013; 2, 38, 53, 56, 58, 59, 66, 67, 71, 73, 100, 104, 105, 109, 114, 118, 120 e 124/2014. 13, 16, 31, 32, 39, 51, 85, 105, 117, 135, 139, 141, 173, 179, 183, 227, 234, 249, 251, 254, 260/2015; 01, 02, 06, 16, 30, 49, 59, 60, 63, 71, 81, 82, 96, 103, 104, 116, 119, 132, 134, 136, 139, 145, 146, 155, 158, 175, 181, 207, 212, 219, 223, 226, 239, 242, 254, 279/16; 002, 003, 009, 10, 11, 14, 15, 21, 25, 48, 59, 61, 62, 66, 68, 73, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 94, 96, 98, 107, 108, 128, 134, 136/17.

5. Recurso de Ofício e Voluntário conhecidos e não providos. Manutenção da decisão singular. Auto de infração procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em consonância com o parecer oral da Nobre representante da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer os recursos *ex officio* e voluntário e negar provimento a ambos, mantendo-se a decisão singular em todos os seus termos, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 04 de outubro de 2017.


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Presidente


Leonam Rocha de Medeiros
Relator


Vaneska Caldas Galvão
Procuradora

RELATÓRIO



Cuida-se, o caso versando, de Recurso de Ofício e Voluntário, previstos nos termos dos arts. 114 e 115 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário (RPAT)¹, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, com posteriores alterações, o primeiro interposto mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância (fls. 159/167), datada de 29/09/2014, proferida na Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais (COJUP), que julgou a ação fiscal procedente em parte relacionado ao auto de infração nº 00000925/2014 (fl. 02), consignando em dispositivo que o crédito tributário é da ordem de R\$ 11.538.155,55, sendo o ICMS no valor de R\$ 4.615.262,20 e a Multa no valor de R\$ 6.922.893,35, enquanto o segundo recurso foi interposto, por intermédio de advogado(a), por **HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA.**, devidamente qualificada nos fôlios processuais (inscrição estadual 20.245.727-3).

O auto de infração em espécie foi lavrado em 26/06/2014, por Auditor Fiscal do Tesouro Estadual da Primeira Unidade Regional de Tributação (1ª URT), sumariando o seguinte contexto e enquadramento para aduzida infração à legislação tributária, com respectivo resumo de discriminação do débito, conforme auto de infração e relatório circunstanciado de fiscalização (fls. 76/77):

OCORRÊNCIA 1: O autuado utilizou indevidamente o crédito presumido previsto no art. 112, XVII, do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Norte (RICMS/RN)², aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, com alterações posteriores, antes de formalizada a opção referente ao citado artigo, o que somente ocorreu em 14/07/2013, tendo o fato sido constatado na análise das notas fiscais de entrada de aquisição de veículos no período de 08/02/2011 a 14/07/2013, reduzindo o recolhimento por substituição tributária do imposto devido, conforme demonstrativo anexado ao auto de infração.

INFRIGÊNCIA: Art. 150, III, XIII, combinado com os arts. 108, 109-A, 113 e 118, todos do RICMS/RN.³

¹ RPAT/RN – Art. 114. A autoridade julgadora de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário ou de penalidade, atualizados monetariamente, na data da decisão, superior a R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos Reais). (Redação vigente por ocasião da decisão)
RPAT/RN – 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.

² RICMS/RN
Art. 112. São concedidos créditos presumidos do ICMS, enquanto perdurar esses benefícios, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, nos seguintes casos:
XVII – nas remessas dos veículos automotores relacionados no Anexo 115 do Regulamento do ICMS, inclusive para ativo fixo, destinadas a contribuintes deste Estado, para efeito da cobrança do ICMS devido por substituição tributária, nos seguintes percentuais, observado o disposto nos §§ 14, 15 e 16: a) de 29,41% (vinte e nove inteiros e quarenta e um centésimos por cento), do débito do imposto, nas operações com veículos de fabricação nacional e sujeitas à alíquota interna de 17% (dezesete por cento); b) de 52% (cinquenta e dois por cento), do débito do imposto, nas operações com veículos de fabricação estrangeira e sujeitas à alíquota interna de 25% (vinte e cinco por cento). (Inciso XVII alterado, pelo Decreto 17.102, de 29/09/2003, válido até 31/12/2013, conf. DEC. 23.334, de 09/04/2013) (Inciso XVII revogado pelo Dec. 22.962, de 31/08/2012, retificado no DOE nº 12.783, de 04/09/2012 e no DOE nº 12.785, de 06/09/2012, com efeitos a partir de 1º/10/2012) (Inciso XVII com efeitos postergados para 1º/01/2013, conf. Dec. 23.093, de 07/11/2012) (Inciso XVII com efeitos postergados para 1º/04/2013, pelo Dec. 23.226, de 28/12/2012) (Inciso XVII com efeitos postergados para 1º/01/2014, pelo Dec. 23.334, de 09/04/2013).

³ RICMS/RN
Art. 150. São obrigações do contribuinte:
III – pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;
XIII – escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento;
Art. 108. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste regulamento.
Art. 109-A. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o imposto anteriormente cobrado em operações de que tenham resultado a entrada, real ou simbólica, de mercadoria no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso, consumo, ativo

PENALIDADE: Art. 340, II, alínea “a”, combinado com o art. 133, todos do RICMS/RN.⁴

DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO: ICMS: R\$ 4.635.452,55; MULTA: R\$ 6.953.178,88; TOTAL: R\$ 11.588.631,43.

Conforme documentação que lastreou a ação fiscal (fls. 3/80) consta no caderno processual, entre outros documentos, além do supramencionado auto de infração, Ordem de Serviço nº 18.313 – 1ª URT, de 19/09/2013 (fl. 04); informação de solicitação de prorrogação de prazo para cumprir a ordem de serviço (fls. 05/08); termo de início de fiscalização (fl. 09); termo de intimação fiscal (fls. 10 e 12); instrumento de procuração da contribuinte (fl. 11); termo de recebimento parcial de documentos (fl. 13); termo de recebimento de documentos (fl. 14); extrato de consulta a cadastro (fls. 15/16); extrato fiscal (fl. 17); demonstrativo da ocorrência (fls. 18/74); termo de devolução de documentos (fl. 75); relatório circunstanciado de fiscalização (fls. 76/77); Termo de Ocorrência (fl. 78); mídia eletrônica “CD-R” contendo as notas fiscais de entrada de 2011 a 2013 (fl. 79); e termo de recebimento e autenticação de arquivos magnéticos (fl. 80).

Em seguida, cumprindo-se o disposto no art. 74 do RPAT/RN⁵, consta Relatório de Auxílio à Checagem de Reincidência (fls. 81/82) e Termo de Informação Sobre Antecedentes Fiscais (fl. 83) dando conta que a Recorrente não é reincidente.

A contribuinte, a tempo e modo, por intermédio de advogado(a), protocolou impugnação (fls. 85/99), na forma do art. 83 do RPAT⁶, juntando procuração e substabelecimento (fls. 100, 122/123), além de contrato social (fls. 104/117 e 124/140).

Na forma regulamentar do processo administrativo tributário, foi juntada contestação à impugnação pelo autuante (fls. 142/154).

Na sequência sobreveio a prolação da decisão singular nº 272/2014 – COJUP (fls. 159/167), que julgou o auto de infração parcialmente procedente, eis a ementa:

EMENTA: ICMS. UTILIZAR INDEVIDAMENTE O CRÉDITO PRESUMIDO ANTES DE FORMALIZADO O TERMO DE OPÇÃO PELA SISTEMÁTICA DIFERENCIADA DE TRIBUTAÇÃO.

permanente, recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ...

Art. 113. É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto: ...

Art. 118. O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição da operação ou prestação realizada, na forma prevista neste Regulamento.

⁴ **RICMS/RN – 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;

RICMS/RN – Art. 133. O crédito tributário, inclusive o decorrente de multas, atualizado monetariamente, será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia- SELIC, para títulos federais, acumuladas mensalmente, ao mês ou fração.

⁵ **RPAT/RN – Art. 74.** A repartição processante faz consignar nos autos, mediante termo, as informações existentes sobre os antecedentes fiscais do autuado.

⁶ **RPAT/RN – Art. 83.** A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

1. Clara compreensão do descumprimento de obrigação tributária; não havendo prejuízo “ao direito de defesa” do contribuinte, tanto que o exerceu.
2. Necessidade de manifestação expressa para usufruir do benefício do crédito presumido.
3. Opção concedida somente em 15/07/2013; não podendo ser considerada indevida a utilização do crédito após sua concessão.
4. Ação fiscal procedente em parte.

Em síntese, o julgador fiscal da primeira instância registrou que a autuação foi pela utilização indevida do na época vigente crédito presumido do inciso XVII do art. 112 do RICMS, antes de formalizada a opção do regime especial, relativo a remessa de veículos automotores destinados a contribuintes deste Estado, para efeito da cobrança do ICMS devido por substituição tributária (ICMS ST).

Quanto a preliminar da impugnação, a decisão singular pontuou que a capitulação da ocorrência 01 com o inciso XVIII ao invés de XVII não é caso de nulidade, fundamentando que o fato ficou bem demonstrado no relatório circunstanciado de fiscalização (fls. 76/77) e a infração foi corretamente descrita não dando margens para dúvidas, tendo o relatório circunstanciado apontado o inciso correto, demais disto o contribuinte teria compreendido o enquadramento do caso e feito sua defesa a contento e sem existir cerceamento de defesa para este contexto.

Quanto ao mérito, a decisão singular entendeu parcialmente correta a autuação, pois somente a partir de 01/01/2014 o termo de opção ao regime especial deixou de ser exigido, enquanto isso a contribuinte utilizou o crédito indevidamente, como se enquadrada no regime especial estivesse, no período de 08/02/2011 a 14/07/2013, só tendo formalizado a opção, que na época era obrigatória para gozo do benefício, em 15/07/2013, conforme se vê em extrato fiscal (fls. 17). Então, os créditos utilizados entre 08/02/2011 a 14/07/2013 foram considerados glosados, somente sendo válidos os apontados a partir de 15/07/2013, quando subscrito o termo de opção, de modo que manteve o lançamento para o período entre 08/02/2011 a 14/07/2013 e afastou o lançamento das notas fiscais com data de 18/07/2013 (733.882, 733.884, 733.885, 733.889, 733.890), que estavam englobadas no demonstrativo do lançamento de fls. 74 (período de referência 07/2013), reduzindo-se os valores do ICMS da autuação e da multa correspondente em R\$ 20.190,35 e R\$ 30.285,53, respectivamente. No que se refere a aplicação da sanção de 150% para a falta praticada, o julgador singular compreendeu, outrossim, que não pode reconhecer efeito confiscatório na multa, inclusive por questão de competência, vez que determinada a sanção pela legislação estadual vigente.

No recurso voluntário (fls. 176/193), em síntese, a contribuinte recorrente controverte o seguinte em relação a decisão singular: **a)** que a capitulação equivocada da ocorrência 01 deve sim ser tratado como caso de nulidade e consubstancia-se em cerceamento de defesa; **b)** que o termo de opção ao regime especial (“Termo de Acordo”) é prescindível para gozo do benefício fiscal em comento, sendo ato administrativo desprovido de finalidade (sem qualquer imposição de deveres e obrigações) e de motivação (sem pressuposto de fato, pois sem circunstâncias, acontecimentos ou situações que justifiquem a prática do ato), logo não podendo ser exigido como condição para usufruto do benefício do crédito presumido; e **c)** que a multa é confiscatória.

Após interposição recursal, o processo foi encaminhado para este Egrégio Conselho de Recursos Fiscais (CRF), tendo sido recebido em 25/02/2015 (fl. 194/v).

Secretaria do Estado de Tributaç. e Fin.
FL. 203
Mar. 2017
Rubrica

Determinada a abertura de vistas a douta Procuradoria Geral do Estado para emissão de parecer, na forma do artigo 21 do Regulamento do CRF, aprovado pelo Decreto nº 14.285, de 12 de janeiro de 1999, com redação dada pelo Decreto nº 25.860, de 21 de janeiro de 2016 (fl. 196/v) e sendo efetivamente encaminhado os autos para a Procuradoria Fiscal em 12/03/2015 (fl. 196/v), a representação da Procuradoria despachou aduzindo, em síntese, que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento no Egrégio CRF, conforme prerrogativa insculpida no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136, de 11 de dezembro de 1972, que criou o Colendo Conselho (fl. 197). O processo retornou ao CRF em 25/04/2017.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação e decisão analisando os juízos de admissibilidade e de mérito para, posteriormente, finalizar em dispositivo.

VOTO

O Recurso de ofício atende ao pressuposto de admissibilidade, tratando-se de remessa oficial.

Com relação ao recurso voluntário, o mesmo atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer.

No entanto, quanto aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos do recurso voluntário, observamos a regularidade formal, mas, no que se refere a tempestividade, temos a ponderar que a contribuinte foi intimada, por aviso de recebimento no seu endereço neste Estado, em 23/10/2014, apesar disto só apresentou recurso voluntário em 23/02/2015. De toda sorte, a advogada que representava a empresa não foi inicialmente intimada, só vindo a tomar conhecimento da decisão em 23/01/2015 (fl. 174) quando esteve presencialmente na repartição administrativa e subscreveu a intimação, conforme se vê nos autos. Para este último momento o recurso voluntário seria tempestivo.

Pois bem. Considerando que a administração deve rever seus atos até mesmo de ofício para controle de legalidade, bem como, considerando que poderia haver alegação de cerceamento de defesa pela não intimação da advogada constituída nos autos na primeira oportunidade de comunicação da decisão singular, bem como considerando os princípios da informalidade no âmbito do processo administrativo e da busca da verdade material, entendo por bem conhecer do recurso voluntário.

Aliás, este Colegiado, prestigiando o controle de legalidade, em recentes julgamentos, tem conhecido recursos intempestivos, quando efetivamente encaminhados ao CRF, a fim de dar ampla resolatividade as questões tributárias. Em precedente de 26 de setembro de 2017, no Processo nº 273064/2014-9, PAT nº 2250/2014 - 3ª URT (Acórdão 138/17), a Nobre Conselheira Jane Carmen Carneiro e Araújo, por exemplo, conheceu recurso voluntário apresentado extemporaneamente, tendo sido seguida a unanimidade pelos seus pares quando da votação. Fundamentou seu voto alicerçada no posicionamento de Marcelo Martins Altoé⁷ que em sua doutrina pondera que "...boa

⁷ Altoé, Marcelo Martins. Direito Tributário versus Dever Tributário. Colisão de direitos fundamentais. Bedaque, José Roberto dos Santos; Tucci, José Rogério Cruz e Tucci. Coordenadores. Termas Fundamentais de Direito V.9. Editora Revista dos Tribunais. 2009. P 49

parte dos litígios administrativos pode [e deve] ser resolvida definitivamente na esfera administrativa, sem que os contribuintes submetam a questão à apreciação do Judiciário...” e que a apreciação dos processos por parte da Judiciário deve ser feita de modo excepcional, evitando-se sobrecarregá-lo ainda mais “com questões que são colocadas a sua sujeição em razão do inconformismo do contribuinte..” e completa o Mestre em direito tributário e Auditor Fiscal do Estado do Espírito Santo:

É bem de ver que todas as facetas tendem para que isso ocorra, notadamente pela probabilidade do julgador administrativo ter melhor conhecimento técnico quanto às matérias a serem julgadas, considerando a proximidade e a exclusividade em relação à interpretação e à aplicação da legislação tributária.

O processo administrativo deve operar, portanto, como um mecanismo apto à certificação das questões envolvendo a complexa legislação tributária, tornando necessário, para a concretude desta aptidão, que o desenvolvimento destes litígios se baseie num procedimento claro, em que às partes sejam oportunizados os direitos de petição e o de defesa.

De fato, é pacífico que a jurisprudência mais atualizada deste Colegiado entende, frente aos princípios da oficialidade e da pluralidade de instâncias, somado a busca da verdade material e da informalidade no âmbito do processo administrativo tributário, que deve ser aplicado o efeito devolutivo em profundidade aos processos encaminhados e efetivamente recebidos no Egrégio Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, a fim de prestigiar o princípio da eficiência com o pleno exercício do controle de legalidade dos lançamentos efetivados, que nada mais são do que atos administrativos sujeitos ao controle de legalidade, oportunizando que a administração reveja seus próprios atos, o que poderia fazê-lo, inclusive de ofício, quando necessário, transferindo-se ao Tribunal Administrativo a apreciação plena do caso em testilha com ampla devolutividade.

Portanto, conheço dos recursos aplicando o efeito devolutivo em profundidade.

No que se refere a preliminar de nulidade do recurso voluntário, não assiste razão a contribuinte recorrente. Alega a recorrente que os incisos IV e VII do art. 44 do Decreto 13.796/98 exigem a descrição clara e precisa da ocorrência e a citação expressa dos dispositivos legais infringidos, neste contexto pondera que a ocorrência 01 do auto de infração capitulou o inciso XVIII relativo a outra disposição regulamentar, a qual a empresa não estava obrigada. Ocorre que, o relatório circunstanciado de fiscalização (fls. 76/77) contém a indicação do inciso correto, inciso XVII. Demais disto, toda a descrição clara e precisa da ocorrência relatada nos autos não deixam dúvidas quanto a falta indicada como praticada (uso de crédito presumido antes da formalização da opção relativo a remessa de veículos automotores destinados a contribuintes deste Estado, para efeito da cobrança do ICMS devido por substituição tributária), tanto que a recorrente deduziu vasta argumentação de defesa sempre sustentada na antítese adequada para combater o enquadramento correto do inciso XVII.

Pode-se, deste modo, até entender que o auto de infração trouxe mero erro de grafia ou de digitação, de menor importância, não prejudicando de modo algum a competente defesa apresentada, quando apresentou o inciso XVIII ao invés do inciso XVII, especialmente quando este último estava indicado em outros elementos do processo que consubstanciam o próprio auto de infração, como, por exemplo, o relatório circunstanciado de fiscalização (fls. 76/77).

De forma muito nítida o contribuinte compreendeu a autuação e consequente enquadramento do caso, pois a descrição não deixou dúvidas quanto ao tema em debate,

qual seja: autuação pela utilização indevida do na época vigente crédito presumido do inciso XVII do art. 112 do RICMS, antes de formalizada a opção do regime especial, sendo o período do creditamento indevido entre 08/02/2011 a 14/07/2013, já que o termo de opção só foi formalizado em 15/07/2013, conforme se vê em extrato fiscal (fls. 17).

Some-se a estes argumentos o fato de que este Colegiado tem aplicado, com relação as nulidades, o princípio da *pas de nullité sans grief*, devendo haver necessidade de demonstração da existência de efetivo prejuízo à parte. São exemplos os acórdãos: 95 de 2011; 44, 189, 259, 273 de 2012; 48 de 2016; 57, 62, 66, 68, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 88, 89, 94 de 2017.

Portanto, se a impugnação da autuada consegue abordar a infração contra ela imputada, demonstrando o conhecimento necessário à sua defesa, não há que se falar em nulidade. Aplica-se, aliás, o § 4º do art. 20 do RPAT, a saber: “*Art. 20, § 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 do recurso voluntário, também não assiste razão a contribuinte recorrente. Entendo que se o regulamento do ICMS exigia a adesão formal ao regime especial, mediante termo de opção (celebração de termo de acordo), na forma do na época vigente § 15 do art. 112 do RICMS, deve-se interpretar que o Termo de Acordo era condição *sine qua non* para gozo do benefício tributário que no final geraria uma tributação em 12% para o substituído.

Observe-se que a formalidade da opção estava legalmente prevista e ao dispor da contribuinte, embora, para ter validade, exigia-se a formalização da opção por parte dela. Havia, portanto, a dependência da subscrição de acordo específico para aquele fim e o referido acordo tinha sim sua motivação e sua finalidade, inclusive por força da disposição regulamentar.

Disciplinava o § 15 do art. 112 do RICMS:

Art. 112, § 15. Para a fruição do benefício a que se refere o inciso XVII, deverá haver manifestação expressa do contribuinte substituído, mediante celebração do Termo de Acordo com a secretaria da Tributação, que estabelecerá as condições necessárias para a sua concessão, exceto quando adquiridos diretamente para o ativo fixo.”

Por conseguinte, exigia-se a declaração de opção e subordinação da empresa a ser beneficiada as eventuais outras exigências da Secretaria de Tributação. Logo, a redução da base de cálculo nas operações de veículos automotores sujeitos à substituição tributária deveria ser objeto de manifestação expressa pelo contribuinte para sua fruição.

No mais, se a substituição tributária foi realizada a menor, é responsabilidade da contribuinte substituída arcar com a diferença.

No caso dos autos, observa-se, inclusive, que a contribuinte aderiu ao regime especial em 15/07/2013, conforme se vê em extrato fiscal (fls. 17), porém utilizou o

crédito indevidamente no período de 08/02/2011 a 14/07/2013. Então, foi acertada a decisão de primeira instância ao considerar glosados os créditos presumidos utilizados entre 08/02/2011 a 14/07/2013, somente sendo válidos os créditos presumidos apontados a partir de 15/07/2013, de modo a se manter os lançamentos para o período entre 08/02/2011 a 14/07/2013 e afastar os lançamentos das notas fiscais com data de 18/07/2013 (733.882, 733.884, 733.885, 733.889, 733.890), constantes do demonstrativo de fls. 74 (período de referência 07/2013), reduzindo-se os valores do ICMS da autuação e da multa correspondente em R\$ 20.190,35 e R\$ 30.285,53, respectivamente. Logo, neste aspecto, o Recurso *Ex Officio* não há que ser provido e fica, desde já, decidido.

Retornando a análise do recurso voluntário, tem-se que informar que o Convênio ICMS n. 129/1997 também exigia a condição para gozo do benefício, relacionado a subscrição da adesão ao regime especial. Veja-se:

2 - Cláusula segunda. O benefício contido na cláusula anterior fica condicionado à manifestação expressa do contribuinte substituído pela sua aplicação, mediante celebração de Termo de Acordo com o Fisco, que estabelecerá as condições para operacionalização do regime de substituição tributária, especialmente quanto à fixação da base de cálculo do ICMS, exceto com relação aos veículos elencados no Convênio ICMS 37/92, de 3 de abril de 1992. (Redação dada ao caput pelo Convênio ICMS nº 26, de 27.04.1999, DOU 30.04.1999, com efeitos a partir de 01.05.1999).

Durante algum tempo o termo de opção foi dispensado na forma da Cláusula Quarta, algumas vezes inclusive prorrogada, do Convênio ICMS n. 129/1997, mas, para a época da autuação, a dispensa há muito não estava vigente.

Oportuno trazer à baila nestes autos, que consultando o site do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, tivemos conhecimento da decisão judicial proferida pelo Colendo Tribunal na Apelação Cível nº 0258845-48.2014.8.19.0001, cuja parte era uma das empresas do Grupo CAO A, tendo a decisão considerado necessário para gozo do benefício a assinatura do Termo de Acordo, isto é, a obrigatoriedade da adesão ao regime especial para gozo do benefício, a semelhança destes autos. Eis a ementa:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DIFERENÇA DE ALÍQUOTA – ICMS – (...) – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE VENDA DE AUTOMÓVEIS – SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA – REFORMA APENAS QUANTO AOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

- Cuida a hipótese de Embargos à Execução Fiscal opostos por CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA em face de ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em que objetiva a Embargante afastar a cobrança pelo não recolhimento, na condição de substituto tributário, da diferença de alíquota de ICMS sobre as operações interestaduais de venda de veículos.

- Sentença de improcedência.



- Não conseguiu o Embargante fazer prova das suas alegações, prevalecendo de fato a presunção de legitimidade da CDA objeto da execução.

- Ausência de nulidade da CDA.

- Aplicabilidade do Convênio 132/92. Constam nas diversas Notas Fiscais juntadas aos autos, emitidas pelo Embargante, que o recolhimento do ICMS ST se deu nos termos do mencionado convênio. Outrossim, para incidência do Convênio 51/00 deveria o Embargante cumprir os requisitos do RICMS/00, que exige a celebração de termo de acordo com a Secretaria de Fazenda, o que não foi feito.

(...)"

No voto colhe-se:

"A questão da inaplicabilidade do Convênio 132/92 também não convence, ainda mais porque constam nas diversas Notas Fiscais juntadas aos autos, emitidas pelo Embargante, que o recolhimento do ICMS ST se deu nos termos do mencionado convênio, como se pode ver, exemplificativamente, às fls. 235/236 (Pastas 242 e 243).

Ainda que assim não fosse, para incidência do Convênio 51/00 deveria o Embargante cumprir os requisitos do RICMS/00, que em seu art. 2º, §1º, do Livro XIII, exige a celebração de termo de acordo com a Secretaria de Fazenda, o que também não foi feito. A mera alegação de que se trataria de ato administrativo desprovido de motivo e finalidade não tem o condão de afastar a exigência da legislação tributária." (grifos acrescidos)

Vê-se que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro não entendeu o Termo de Acordo, que consubstancia a adesão ao regime especial, como sendo um ato desprovido de motivo ou de finalidade, compreendendo-o como obrigatório para gozo do benefício a teor da norma que prevê a exigência.

Registre-se que, apesar da decisão tratar dos Convênios ICMS 132/92 e 51/00, estes estão dentro do mesmo contexto do Convênio ICMS n. 129/1997, todos relativos ao ICMS substituição tributária para operações com veículos.

No que se refere a aplicação da sanção de 150% para a falta praticada, não vejo como revisar a decisão singular, pois não cabe a este Colegiado apreciar a legalidade ou a inconstitucionalidade da norma regulamentar que fixou a multa para a infração no referido percentual, demais disto em tendo ocorrida a falta o autuante corretamente aplicou a disciplina normativa em vigência. O autuante observou a contento o art. 142 do CTN⁸ ao qual estava vinculado. Os princípios da tipicidade e da legalidade foram adequadamente observados.

⁸ CTN, 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

Efetivamente não compete aos Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais, incluindo este Colegiado, apreciar tal aspecto de legalidade ou inconstitucionalidade da norma regulamentar, por expressa disposição legal. Deveras, o art. 89 do RPAT 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.

No mesmo sentido tem-se a Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno deste Colegiado, a saber:

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.

Demais disto, a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca do assunto:

Professor 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. 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 sanção⁹. As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do designio 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 tributária¹⁰.

aplicação da penalidade cabível.

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

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário: Linguagem e Método – 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011, p. 870 a 871.

Professor Sacha Calmon Navarro¹¹:

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).

Professor Hugo de Brito Machado¹²:

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.

Por fim, entendo que a multa punitiva não tem o propósito de arrecadação, mas tão-somente de coibir as práticas lesivas ao Fisco. A penalidade pecuniária é majorada à medida que o ente tributante pretenda reprimir determinados atos de infração à 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, logo ele tem a opção de ficar livre da sanção fiscal, caso em sua análise de risco decida caminhar pelo caminho regulamentar, pelo caminho correto ser seguido, dirigindo sua atuação conforme a disciplina legal. Ou seja, o contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta.

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 dispõe 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.

Portanto, também não se acolhe a tese de caráter confiscatório da multa punitiva.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento singular.

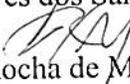
¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.58 e 497.



Ante o exposto, de livre convicção, relatados, discutidos e por mais o que dos autos constam, em consonância com o parecer oral da Nobre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, o meu voto é pelo conhecimento dos recursos e não provimento de ambos, mantendo-se a decisão singular em todos os seus termos, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 04 de outubro de 2017.


Leonam Rocha de Medeiros
Relator