



ACÓRDÃO Nº:	041/2024
PROCESSO Nº:	2020/6640/500205
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2020/000310
RECORRENTE:	M M P COMÉRCIO DE CARNES LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.380.736-1
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS INTERNAS. A NÃO CONSIGNAÇÃO DA OPÇÃO PELO BENEFÍCIO NO LIVRO DE REGISTRO DE OCORRÊNCIAS FISCAIS – RUDFTO NÃO IMPLICA EM UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPROCEDÊNCIA – A perda do direito ao gozo de um benefício fiscal condicionado ao cumprimento de obrigação acessória deve ocorrer tão somente quando seu descumprimento não seja sanável e implique prejuízo relevante às atividades fiscalizadora e arrecadadora a ponto de justificá-la, observados os critérios de razoabilidade e proporcionalidade.

RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário por meio do auto de infração nº 2020/000310 contra o contribuinte qualificado na peça inaugural, para reclamar, em 06 contextos, o ICMS recolhido a menor por ter aplicado a alíquota de 7% e 12% nas saídas internas quando deveria ter aplicado 18%, vez que não fez constar esta opção de redução em seu livro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - RUDFTO, relativo aos períodos de 2016, 2017 e 2018.

Foram anexados: o Levantamento Fiscal, cópias do Livro Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências – RUDFTO, Nota Explicativa (fls. 98/100), cópia do Termo de Ocorrência lavrado na página 28 do RUDFTO e demais documentos.

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração por via postal e compareceu tempestivamente ao processo, alegando conforme a boa síntese da





sentença singular, dando ênfase ao fato do não prejuízo ao Fisco: *"se a própria lei trouxe ao contribuinte a opção de aplicar em suas apurações as reduções de base de cálculo, não as condicionando legalmente ao cumprimento de qualquer requisito, mas apenas o de registrar esta opção em livro, não há, em tese, prejuízo ao fisco, sendo a infração um mero desrespeito à formalidade legal, o que enseja a substituição da penalidade"*.

Sobreveio a sentença do julgador singular em que disse:

O sujeito passivo está devidamente identificado no auto de infração e a intimação é válida.

A impugnação é tempestiva e apresentada por parte legítima, devendo ser, portanto, conhecida.

O autuante identificado no campo 10 possui capacidade ativa para constituição do crédito tributário e preenche os requisitos estabelecidos na legislação tributária.

O processo está devidamente formalizado e atende ao disposto nos artigos 35 e 56, ambos da Lei 1.288/01, com a nova redação dada pela Lei 2.521/11.

Os dispositivos legais apontados como infringidos guardam perfeita correlação com o ilícito narrado nos respectivos contextos, todavia, entendo que a infração cometida foi a redução indevida de base de cálculo, fato que resultou na apuração a menor do imposto. Logo, a penalidade mais adequada ao caso é a insculpida no art. 48, inciso II, alínea "f", da Lei nº 1.287/01.

O sujeito passivo diz que nenhum dos dispositivos legais apontados estipula prazo para a anotação da opção, mas apenas indicam que deve ser consignada em livro, sendo que o contribuinte assim o fez logo que teve oportunidade, esvaziando dessa forma o comando normativo imposto por ambos os dispositivos.

A simples leitura do § 4º, do artigo 1º, da Lei 1.303/02, acima transcrito, derruba por completo a tese da defesa na parte em que alega que a legislação não estipula prazo para o contribuinte fazer a anotação da opção no livro Registro de Ocorrência (RUDFTO), vez que ali encontramos o termo **"sujeita-se"**, o que indica a condição para a utilização do aludido benefício. Observo que essa anotação só foi feita no dia 09/03/20 (fls. 132), portanto, após a lavratura do presente Auto de Infração.





Colacionou a legislação de regência, conheceu da impugnação, negou-lhe provimento para julgar por sentença procedente o auto de infração nº 2020/000310 em todos os seus contextos e valores que especifica, mais acréscimos legais (art. 48, inciso III, alínea "f", da Lei 1.287/01).

Em grau de recurso, tempestivo e legítimo, o sujeito passivo interpõe sua peça recursal (fls.156/166) em que repisa argumentos já refutados na primeira instância de julgamento sem, no entanto, trazer argumentos novos.

Em análise aos autos, a Representação Fazendária pede a confirmação da sentença singular.

É o relatório.

VOTO

Vistos, analisados e discutidos. Tratam os autos da constituição do crédito tributário por meio do auto de infração nº 2020/000310 para reclamar, em 06 contextos, o ICMS recolhido a menor por ter aplicado a alíquota de 7% e 12% nas saídas internas quando deveria ter aplicado 18%, vez que não fez constar esta opção de redução em seu livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências - RUDFTO, relativo aos períodos de 2016, 2017 e 2018.

Conforme a boa síntese do Julgador Singular, as formalidades legais para a constituição do crédito tributário e as atinentes à formalização do Processo Administrativo Tributário foram cumpridas na íntegra.

São lançamentos adequadamente instruídos das provas, levantamentos e documentos em que se fundam.

Não há preliminares recursais.

Em sua defesa o sujeito passivo disse que nenhum dos dispositivos legais apontados estipula prazo para a anotação da opção, mas apenas indicam que deve ser consignada em livro, sendo que o contribuinte assim o fez logo que teve oportunidade, esvaziando dessa forma o comando normativo imposto por ambos os dispositivos.





A questão que se impende é saber se cabe ao Fisco desconsiderar a redução da base de cálculo nas saídas internas (apuração a menor), benefício concedido pela Lei nº 1.303/02, pelo simples fato do descumprimento da obrigação formal de consignar esta opção da redução de base de cálculo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO).

O benefício foi instituído no Art. 1º da mencionada Lei, definida a carga tributária, dada a redução da base de cálculo, conforme o §1º, sendo estabelecidos no §4º os critérios para tal ocorrência, da seguinte forma:

Art. 1º É facultado ao contribuinte regularmente cadastrado e estabelecido neste Estado reduzir, nas condições desta Lei, a base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

[...]

§4º A opção pelo benefício previsto neste artigo sujeita-se:

I – ao estorno proporcional do imposto relativo às mercadorias em estoque, na data da opção, e às entradas de mercadorias, bens e serviços, exceto em relação à alínea “a” do inciso X do §1º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 2.894 de 19.08.14) **efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014**

II – à consignação, pelo contribuinte, no Livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência.

III – à renúncia de quaisquer créditos tributários pelos contribuintes do ramo de transporte rodoviário intermunicipal de passageiros, inclusive alternativo; (Redação dada pela Lei 1.376 de 22.05.03)

IV – à escrituração das prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, em livros fiscais separados; (Redação dada pela Lei 1.376 de 22.05.03)

V – o benefício previsto no inciso VII do § 1º deste artigo fica condicionado à renúncia de quaisquer créditos relativos às operações ou prestações anteriores e ao estorno do saldo credor, se existente. (Redação dada pela Lei 1.944 de 04.07.08) **(grifo nosso)**



[Assinatura]



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

Embora esta lei estabeleça, também, condições para a usufruição do benefício, tenho para mim que estas visam apenas possibilitar à Administração Tributária controles de seu interesse, e não invalidá-lo, caso não atendidas.

Como já se disse alhures, a Lei não tem comandos supérfluos. Se condicionantes foram exigidos e não cumpridos, há sanções legais para o seu descumprimento.

O direito ao benefício foi positivado pela lei concedente e não pode, a meu ver, ser retirado do beneficiário pelo motivo deste descumprimento de uma mera formalidade de fazer constar em um livro de anotações de que é optante, quando o próprio livro *Registro de Saídas e de Apuração do ICMS* demonstra isso em seus registros. O agravo a seu descumprimento deve ser sopesado e penalizado na proporção em que este fato impingiu prejuízos à Fazenda Pública.

Cuida-se nestes autos de matéria idêntica já apreciada por este Conselho de Contribuintes/COCRE em outro processo da mesma empresa. Trata-se do processo nº 2020/6640/500204, que originou o Acórdão nº 202/2022, da lavra da Eminente Conselheira Luciene Souza Guimarães Passos, do qual trago trechos da sua fundamentação:

“Nos conceitos da Teoria Geral do Direito para o direito tributário – sob enfoque da dogmática jurídica -, a definição de “relação jurídica tributária” é extraída do próprio sistema jurídico que trata assim por denotar norma jurídica relativa à atividade de tributação no que diz respeito à instituição, fiscalização e arrecadação tributária – seja de forma direta ou indireta.

Nesse sentido, prescreve o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN):

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.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

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

A redação do artigo nos permite identificar o elemento distintivo das diversas obrigações. Nas ditas principais, temos normas instituidoras de relação jurídica tributária, cujo objeto (elemento prestacional) é o pagamento do tributo; já nas obrigações acessórias institui-se uma relação jurídica cujo objeto (elemento prestacional) é um fazer ou não fazer.

Para complementar a abordagem, cumpre mencionar o artigo 115, também do CTN, ao dispor que o "o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal".

Portanto, a obrigação de conteúdo instrumental designa comportamentos ou prestações, positivas ou negativas, de fazer ou não fazer, do particular em cooperação com o Poder Público, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.

Tal imposição independe, inclusive, da verificação de dolo ou fraude ou até mesmo da falta de pagamento de tributo, situações que não inibem a obrigatoriedade do cumprimento da legislação tributária, de acordo com o artigo 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, em meu entendimento, a obrigação acessória deve guardar relação razoável com a fiscalização e/ou arrecadação da respectiva obrigação principal (ainda que não seja esta devida) e a penalidade deve observar critérios mínimos de razoabilidade e proporcionalidade em relação à gravidade da infração cometida, não podendo, ainda, assumir natureza confiscatória.

No caso em apreço, o descumprimento das obrigações atinentes aos incisos I, III e V, do §4º, do Art. 1º da Lei nº 1.303/02 impactam diretamente na sistemática e dinâmica do benefício, distorcendo-lhe o sentido e modificando o quantum a ser arrecadado, contudo, aquelas previstas nos incisos II e IV lhe conferem caráter meramente de controle, no que tange à atividade fiscalizadora.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Desta feita, entendo que o gozo de um benefício fiscal pode ser condicionado ao cumprimento de obrigação acessória tão somente quando seu descumprimento não seja sanável e implique prejuízo relevante às atividades fiscalizadora e arrecadadora a ponto de justificar a perda do benefício, conforme critérios de razoabilidade e proporcionalidade (adequação entre meios e fins e proibição do excesso) e desde que observados os princípios de boa-fé, moralidade, segurança jurídica e estrita legalidade.

Nesse raciocínio, o não cumprimento da referida obrigação acessória, quanto a não consignação da opção pelo benefício no livro fiscal de Termo de Ocorrências, por si só, não justifica a perda do benefício, que culmina na própria obrigação principal, uma vez que essa somente poderá ser exigida se constatada a efetiva ocorrência de seu fato gerador e atendidos os requisitos legais e constitucionais que a legitimem.

Em outro aspecto, se analisa que o contribuinte procedeu de forma a atender a toda a dinâmica do benefício desde o momento de sua opção, passando a estornar todos os créditos devidos pelas entradas, utilizando da redução de base de cálculo de forma contínua e ininterrupta.

O que se denota é que toda a obrigação estabelecida no §4º do Art. 1º, que repercute na apuração e resultado da aplicabilidade do benefício, foi observada pelo sujeito passivo, como o dever de estornar créditos das mercadorias em estoque ou o crédito pelas entradas, deixando unicamente de ser atendida a obrigação de registro da opção pelo benefício no RUDFTO, que se reflete em situação de controle formal”.

Ante o exposto, também entendo que a desconsideração do benefício da redução da base de cálculo em razão da falta de uma mera anotação em seu livro RUDFTO, implica na exigência da obrigação principal, que somente poderá ser levada a efeito se preenchidos os requisitos da Regra-Matriz-de-Incidência.

Desta forma, conheço do Recurso Voluntário, dou-lhe provimento para reformar a decisão de primeira instância e, julgar IMPROCEDENTE o auto de infração 2020/000310 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz nos valores abaixo especificados.

É como voto.





DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, no mérito, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para, reformar a decisão de primeira instância, julgar improcedente o auto de infração 2020/000310 e absolver o sujeito passivo da imputação que lhe faz nos valores de: R\$ 58.030,67 (cinquenta e oito mil, trinta reais e sessenta e sete centavos), do campo 4.11; R\$ 193.606,94 (cento e noventa e três mil, seiscentos e seis reais e noventa e quatro centavos), do campo 5.11; R\$ 31.852,24 (trinta e um mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e vinte e quatro centavos), do campo 6.11; R\$ 237.358,24 (duzentos e trinta e sete mil, trezentos e cinquenta e oito reais e vinte e quatro centavos), do campo 7.11; R\$ 19.984,66 (dezenove mil, novecentos e oitenta e quatro reais e sessenta e seis centavos), do campo 8.11; E R\$ 183.783,92 (cento e oitenta e três mil, setecentos e oitenta e três reais e noventa e dois centavos), do campo 9.11. O Representante Fazendário Gaspar Mauricio Mota de Macedo fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rui José Diel, Osmar Defante, Luciene Souza Guimarães Passos, Delma Odete Ribeiro, Michelle Correa Ribeiro Melo e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos seis dias do mês de março de 2024, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos vinte e seis dias do mês de março 2024.


Rui José Diel
Conselheiro Relator


João Alberto Barbosa Dias
Presidente

