



RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



PROTOCOLO Nº 235.944/2014-7  
PAT Nº 1.659/2014 - 6ª URT  
RECURSOS: VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO  
RECORRENTES: PORCELLANATI REVESTIMENTOS CERÂMICOS S.A/SECRETARIA  
DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO – SET  
RECORRIDOS: OS MESMOS  
RELATORA MARIA CAROLINA LOPES TORRES FERNANDES

CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS  
PUBLICADO NO D.O.E. DE  
18, 10, 2016

**ACÓRDÃO Nº 0219/2016-CRF**

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. IMPOSSIBILIDADE DE ESTORNAR OS DÉBITOS. MULTA INCIDENTE SOBRE O VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE UTILIZADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. FATO INCONTROVERSO. MULTA. ALEGAÇÃO DE DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO DO REGIMENTO INTERNO CRF. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

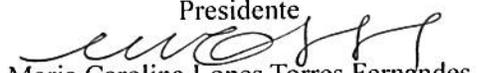
1. O fato gerador do ICMS se dá com a transferência do domínio da mercadoria que, nos casos de venda para entrega futura, ocorre com a disponibilização da mercadoria ao adquirente. Houve circulação de mercadoria, sendo devido o ICMS sobre tais operações, não sendo permitido o estorno de tais débitos. Obediência aos arts. 481 a 494, do Código Civil e ao art. 109-A, do RICMS.
2. A multa por utilização indevida de créditos de ICMS deve incidir sobre o valor do crédito indevidamente utilizado, e não sobre o montante de ICMS a recolher.
3. Denúncia espontânea de parte dos débitos reconhecida, os quais foram excluídos da exação.
4. Acusação de falta de recolhimento de ICMS após recomposição da escrita fiscal do contribuinte não contestada. Fatos incontroversos e lastreados por farto conjunto probatório.
5. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parágrafo único do Regimento Interno do CRF. Precedentes citados: Acórdãos nºs. 141, 173, 179, 183/2015 e 01/2016.
6. Recurso voluntário e de ofício conhecidos e não providos. Manutenção da decisão singular. Auto de infração procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em harmonia com o parecer escrito da representante da Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e negar provimento aos recursos voluntário e de ofício, mantendo a Decisão Singular que julgou o auto de infração procedente em parte.

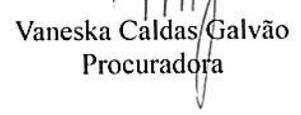
Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 11 de outubro de 2016.



Lucimar Bezerra Dubeux Dantas  
Presidente



Maria Carolina Lopes Torres Fernandes  
Relatora



Vaneska Caldas Galvão  
Procuradora

Secretaria de Estado da Tributação  
Fl. 267  
Mat. 66.413  
Rubrica



## RELATÓRIO



Consta dos autos a lavratura do Auto de Infração nº 1.659/2014 – 6ª URT, com intimação ocorrida em 06/10/2014, no valor total de R\$ 10.175.550,35 (dez milhões, cento e setenta e cinco mil, quinhentos e cinquenta reais e trinta e cinco centavos), montante composto por um crédito de ICMS no valor de R\$ 2.589.279,53 (dois milhões, quinhentos e oitenta e nove reais, duzentos e setenta e nove reais e cinquenta e três centavos) e multas totalizando R\$ 7.586.270,82 (sete milhões, quinhentos e oitenta e seis mil, duzentos e setenta reais e oitenta e dois centavos), relativo aos exercícios de 2010 a 2013.

O Auto de Infração denuncia duas ocorrências, as quais seguem detalhadas com suas respectivas penalidades:

Ocorrência nº 01: Utilizar indevidamente crédito de ICMS (estorno de débitos) de notas fiscais não embarcadas. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III, c/c art. 108, art. 109-A, art. 113, art. 118 e art. 150, XIII, todos do RICMS, cominando-se a penalidade prevista no art. 340, II, *a*, também do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 01 foi lançado um crédito tributário referente a:

ICMS: R\$ 1.894.560,55.

Multa: R\$ 6.891.551,84

Total: R\$ 8.786.112,39.

Ocorrência nº 02: Deixar de recolher ICMS apurado através de recomposição da escrita fiscal. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III e XIX, do RICMS, cominando-se a penalidade prevista no art. 340, I, *c*, também do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 02 foi lançado um crédito de:

ICMS: R\$ 694.718,98

Multa: R\$ 694.718,98

Total: R\$ 1.389.437,96

O Auto de Infração foi originado pela Ordem de Serviço nº 20.798 – 6ª URT, de 18 de novembro de 2013, para realizar ação fiscal “para fins de análise do saldo credor acumulado, conforme Solicitação de Procedimento Fiscal 5369/2013-COFIS”. Não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização, mas a Autuada foi intimada para apresentar documentos em 15/04/2014, os quais foram entregue em 18/09/2014 (fl. 09).

Constam dos autos quatro termos de prorrogação de fiscalização (fls. 05/08), com encerramento em 01/10/2014 (Termo de Ocorrência à fl. 25). Foram juntados ao Auto de Infração diversas planilhas, Livros Registro de Apuração e GIMs.

O Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fls. 22/24) descreve as seguintes constatações:

Secretaria de Estado da Tributação  
Fl. 269  
Mar. 2011  
1

“(…) O contribuinte, a partir de julho de 2010 começou a utilizar essa sistemática, creditando do valor do ICMS das mercadorias que foram faturadas e que ainda não haviam sido embarcadas. No mês seguinte ele estornava esse crédito, lançando a débito (Estorno de Crédito - em decorrência de NF não embarcadas), e voltava a se creditar do ICMS atual das notas não embarcadas. (...) Tais estornos não têm previsão legal no RICMS e portanto foram considerados indevidos. (...) Após constatarmos a utilização de créditos indevidos, não permitidos na legislação do ICMS, efetuamos a recomposição da escrita fiscal do contribuinte, desconsiderando tais valores indevidos. (...) Encontramos em vários meses ICMS a Recolher, diferentemente do declarado pelo contribuinte. Em janeiro de 2013 o contribuinte reconheceu a quantidade R\$ 1.925.343,53 a recolher e procedeu ao devido parcelamento nº 293184/2013-06. Neste mês ele efetuou um estorno de créditos elevado referente a vários períodos, o que gerou imposto a pagar. A partir de julho de 2010, em nossa apuração, começou a surgir ICMS a recolher ao invés de continuação do saldo credor acumulado. Exatamente nesse mês o contribuinte começou a se utilizar a prática de lançamento de créditos indevidos. Como em janeiro de 2013 p contribuinte parcelou um valor que correspondia aos estornos de débitos e créditos indevidos de julho de 2010 em diante, resolvermos compensar o valor parcelado com os valores de ICMS a recolher por nós apurados.”...

Consta ainda Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais à fl. 171 informando que a Autuada não é reincidente.

A Autuada apresentou IMPUGNAÇÃO (fls. 174/213) alegando, em síntese, que comunica ao cliente a disponibilidade da mercadoria em estoque e efetua a emissão do documento fiscal, sem saber quando o cliente irá buscar a mercadoria. Não raro, a mercadoria permanece no setor de expedição por tempo que ultrapassa o período de apuração correspondente. Sendo assim, como não há saída de mercadoria do estabelecimento da Autuada, mas somente a emissão do documento fiscal, não ocorre o fato gerador, podendo ser estornado o crédito, com base no art. 109-A, X, do RICMS.

Alega também que a multa é desproporcional e confiscatória e que a Autuada no momento não possui relevante faturamento e capacidade de pagamento.

Remetidos os autos novamente aos Auditores Autuantes, foi apresentada CONTESTAÇÃO (fls. 215/224) em que reiteram a manutenção integral do Auto de Infração, por entenderem que a Autuada adotou procedimento fiscal para venda com entrega futura de maneira incorreta, não permitida pela legislação, com o objetivo de não recolhimento mensal do imposto (fl. 221).

Levado a julgamento pela COJUP, a nobre Auditora julgou o Auto de Infração parcialmente procedente, mantendo integralmente a Ocorrência nº 02, contra a qual não houve irrisignação e, portanto, é incontroversa, e modificando a Ocorrência nº 01 apenas para ajustar a multa em alguns casos.

Foi apresentado RECURSO VOLUNTÁRIO às fls. 247/266, tempestivamente, onde se alega que, quanto à Ocorrência nº 01, os débitos foram devidamente estornados porque não houve circulação de mercadoria, posto que “de acordo com o direito civil, a transferência da titularidade do bem móvel se dá com a tradição” (fl. 251). Quanto à Ocorrência nº 02, a

*WTO*

Autuada/Recorrente queda-se silente. Novamente requer a redução das multas para 50% do valor do ICMS supostamente não recolhido, por entender que nos moldes como aplicadas são confiscatórias.

A representante da Procuradoria Geral do Estado apresentou Parecer escrito às fls. 270/273 opinando pela manutenção da decisão singular.

É o que importa relatar.

### VOTO

A OCORRÊNCIA Nº 01 imputa à Autuada/Recorrente a infração de utilização de crédito fiscal resultante de estorno de débitos de ICMS originados pela saída de mercadorias não embarcadas, consistindo em infringência aos arts. 150, III, art. 108, art. 109-A, art. 113, art. 118 e art. 150, XIII, todos do RICMS, os quais seguem transcritos:

“**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.

**Parágrafo Único.** Para efeito deste artigo, quanto a documentação fiscal, deve ser observado as normas estabelecidas nos inciso I a IV do § 1º do art. 105 e no art. 413”.

“**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 permanente, recebimento de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, salvo disposição em contrário”.

“**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.

§ 1º O lançamento a que se refere o artigo anterior é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa.

§ 2º Os dados relativos ao lançamento serão fornecidos à Secretaria de Tributação através de Guia de Informação Mensal do ICMS (GIM) e outros documentos de informações econômico-fiscais”.

“**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”;

Foi, então, cominada a penalidade prevista no art. 340, II, *a* 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;”

A Autuada/Recorrente alega que não teria ocorrido o fato gerador do tributo, que é a circulação de mercadoria, não havendo débito de ICMS a recolher e, portanto, sendo lícito estorno desses débitos. Afirma que “de acordo com o direito civil, a transferência da titularidade do bem móvel se dá com a tradição” e que “nas vendas mercantis celebradas pela Recorrente a tradição se dá no momento do embarque das mercadorias pelo transportador, vez que esse é – em praticamente toda a totalidade das operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS – contratado pela cliente da Recorrente e atua como seu preposto”.

Não assiste razão à Autuada/Recorrente. Trata-se de operações de compra e venda de mercadorias que, de acordo com o Direito Civil, perfectibiliza-se com o cumprimento da obrigação de cada uma das partes envolvidas na relação jurídica. O adquirente esgota sua responsabilidade com o pagamento, enquanto o vendedor desincompatibiliza-se de qualquer responsabilização ao entregar ou tornar a coisa disponível ao adquirente.

O Código Civil descreve o negócio jurídico da seguinte maneira:

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

(...)

Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.

Art. 494. Se a coisa for expedida para lugar diverso, por ordem do comprador, por sua conta correrão os riscos, uma vez entregue a quem haja de transportá-la, salvo se das instruções dele se afastar o vendedor.

No caso em comento, o contratante paga um preço, tanto assim que a Autuada/Recorrente emite o correspondente documento fiscal e, por disposição contratual, disponibiliza a coisa ao contratante, que sobre ela passa a ter o domínio. O adquirente, por já possuir o domínio da mercadoria, está livre para retirá-la no momento em que lhe aprouver ou através dos meios que lhe forem convenientes.

**A tradição (em outras palavras, a circulação da mercadoria) ocorre no momento em que a Autuada informa ao adquirente que a mercadoria está disponível no setor de expedição.** Ainda que o adquirente decida por abandonar a mercadoria, o fato gerador já ocorreu, não sendo lícito à Autuada/Recorrente considerar como não ocorrida a operação e, portanto, igualmente não tem permissão para realizar estorno dos débitos.

Ocorrido o fato gerador, deveria ter a Autuada/Recorrente recolhido o ICMS devido. Sendo assim, ao estornar tais débitos, a Autuada/Recorrente cometeu infração de utilização indevida de crédito, punível com a multa do art. 340, II, a, do RICMS, de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indevidamente aproveitado.

MVB

Neste ponto, igualmente assiste razão à Julgadora de Primeira Instância. Os Autuantes fizeram a apuração do ICMS corretamente, mas fizeram incidir a multa sobre o ICMS a recolher, não sobre o crédito indevidamente aproveitamento, como exige o Regulamento. Portanto, mantém-se a decisão de Primeiro Grau que ajustou a base de cálculo da multa. Nos meses em que não houve apropriação do crédito, mas houve estorno indevido, deve ser aplicada a multa do art. 340, XI, *j*, do RICMS, por ausência de diversa disposição legal e por ser menos gravosa ao contribuinte.

A Primeira Instância também procedeu de forma irretocável ao reconhecer ocorrida denúncia espontânea quanto aos estornos realizados entre julho de 2010 e junho de 2012, em obediência ao art. 337, do RICMS. Os débitos foram parcelados antes do início da ação fiscal e, portanto, devem ser excluídos da exação, sobre eles não devendo incidir multa.

Quanto à **OCORRÊNCIA Nº 02**, a Autuada/Recorrente não impugnou em sua defesa nem em sede de Recurso Voluntário, razão porque se queda incontroversa. Não bastasse, o trabalho dos Auditores Autuantes foi bastante esmerado e lastreado em vasto conjunto probatório, razão porque mantenho a ocorrência sem retoques.

Sendo assim, mantém-se em parte o Auto de Infração, para realizar lançamento tributário com os mesmos valores apurados pela Julgadora de Primeira Instância:

Ocorrência	ICMS a Recolher	Multa	Total
01	1.894.560,55	2.841.990,83	4.736.551,38
02	694.718,98	694.718,98	1.389.437,96
<b>Total</b>	<b>2.589.279,53</b>	<b>3.536.709,81</b>	<b>6.125.989,34</b>

Assim, VOTO pelo conhecimento dos recursos de Ofício e Voluntário, negando provimento a ambos para manter a decisão singular e julgar o Auto de Infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 11 de outubro de 2016.

  
Maria Carolina Lopes Torres Fernandes  
Relatora