



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

PROCESSO N.º : 169985/2009-4
NÚMERO DE ORDEM : 0085/2011 – CRF
PAT N.º : 0107/2010 – 1ª. U.R.T
RECORRENTE : S. M. DE O. HISSA
RECORRIDO : SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO : VOLUNTÁRIO
RELATOR : CONS. MARTA JERUSA PEREIRA DE SOUTO BORGES

RELATÓRIO

1- Consta que contra a atuada acima qualificada foi lavrado o auto de infração nº. 0007/2010-1ª URT, onde se denuncia: “ **O atuado deixou de recolher, na forma e prazos regulamentares, o imposto proveniente das saídas de mercadorias, representada por despesa a descoberto de caixa, conforme demonstrativo em anexo.**”

2- Com isso, deu-se por infringido o disposto no Art. 150, III combinado com o Artigo 150, XIII, Art.2º, § 4º, Art. 352, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo decreto 13.640/97. Como penalidade foi proposta a prevista no Art. 340, I, “g”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento acima citado.

3- As infringências apontadas resultaram na apuração de R\$ 167.639,73 (cento e sessenta e sete mil seiscentos e trinta e nove reais e setenta e três centavos) de ICMS e R\$ 251.459,60 (duzentos e cinquenta e um mil quatrocentos e cinquenta e nove reais e sessenta centavos) de Multa, totalizando R\$ 419.099,33 (quatrocentos e dezenove mil noventa e nove reais e trinta e três centavos) a ser corrido monetariamente.

4- Além da inicial, composta do Auto de Infração citado, foram acostado aos autos: CONSULTA A CONTRIBUINTE - base SIGAT, emitido em 11/02/2010, onde consta como nome de Fantasia: DISTRIBUIDORA ROSARIAL, como CNAE Principal o

4632-0/01 – Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados, tipo contribuinte Normal, Regime de Pagamento Normal, início das atividades 19/03/2008, cadastro atualizado em 02/09/2008 (fls. 02); Fluxo de Caixa do exercício 2008 (fls. 03); Demonstrativo do débito (fls. 04); Consulta a Informativo Fiscal exerc. 2008 (fls. 05); Consulta Movimento Econômico exerc. 2008 (fls. 06); Cópias do Livro Registro de Saídas dos meses de maio, setembro e dezembro de 2008 (fls. 07 a 09); cópias das 2ª vias das nf de saídas nº 134, 136 e 140 (fls. 10 a 12).

5- No Relatório Circunstanciado (fls. 13), o autuante esclarece: “ venho informar os procedimentos adotados em cumprimento a Ordem de Serviço de nº 03/2009, a qual determinava a realização de auditoria fisco-contábil no exercício de 2008, observando a análise do fluxo de caixa e o registro de notas fiscais de entrada do SINTEGRA, conforme consta no processo nº 169985/2009-4.” Afirma que o contribuinte apresentou apenas os livros fiscais e a DIPJ. Que “nenhuma irregularidade foi verificada quando da análise das notas do SINTEGRA” e “sobre a auditoria realizada, especificamente da análise do fluxo de caixa, constatamos a existência de omissão de receita no ano de 2008, cujo detalhamento consta em um demonstrativo onde estão especificados o ICMS e a Multa devidos.”

6- Também foram anexados: planilha com a Consolidação do Débito (fls. 14) e Termo de Informações Sobre Antecedentes Fiscais informando que a autuada Não é reincidente (fls. 15) .

7- Devidamente notificada em 16/03/2010 a autuada apresenta Impugnação, argumentando que (fls. 17 a 84):

- “A Autuada é uma empresa comercial, legalmente constituída perante os órgãos públicos Federais, Estaduais e Municipais e foi autuada em 16 de março de 2010, por levantamento extra-físico-quantitativos, intempestivamente.”
- “ A fiscalização valeu-se das informações prestadas a este órgão através de Informativos fiscais para efeito de fiscalização, desconsiderando o levantamento físico do estoque” e mais “ O procedimento fiscal ora apontado repousou-se em prova emprestada, em especial informações da GIM, SINTEGRA e INFORMATIVOS FISCAIS.”

- Cita os valores das entradas e saídas, dos créditos e débitos do ICMS declarados pela Recorrente. Que os valores apurados pelo autuante fogem “completamente das hastes constitucionais e tributárias vigentes no país” e que não foi levado em consideração o estoque final de 2008, e “no período de outubro a dezembro de 2008 foi adquirido mercadorias no montante de R\$ 1.349.413,62 (hum milhão trezentos e quarenta e nove mil quatrocentos e treze reais e sessenta e dois centavos)” e que este montante não foi adquirido totalmente avista.
 - Volta a citar que não é admissível a prova emprestada para fins de arbitramento e que a multa aplicada tem fins confiscatórios.
 - Por fim requer: “com amparo nos fatos e direitos acima expostos o que abaixo se elenca: O ICMS supostamente apresentado pela **Autuante**, já foi recolhido antecipadamente por ato de confisco, conforme pode se observar em documento fiscal; Cópias das notas fiscais comprovando o estoque, não levantado pela autoridade fiscal; Ao final julgada procedente a presente DEFESA declarando a nulidade do Auto de Infração n. 00000007/2010-1ª URT; Admitir, ao longo da instrução processual, a produção de todas as provas em direito permitidas, inclusive depoimento pessoal do Representante legal da empresa, testemunhas, juntada de novos documentos e outras que forem necessários, por ser da mais alta e elevada **JUSTIÇA**.
 - Anexa cópias de vários documentos (Requerimento de Empresário, Documentos Identidade e CPF do titular, cópia da via do Auto de Infração, notas fiscais de aquisição de mercadorias emitidas em dezembro de 2008 com grifos nas informações que foram adquiridas a prazo(fl.28 a 75); cópias de documentos de recolhimentos de ICMS efetuados (fl. 76 a 84).
8. Na contestação, o autuante destaca que conforme consta no Relatório Circunstanciado (fls. 26), “ a fiscalização realizada no exercício de 2008, baseou-se somente nas informações prestadas pelo próprio Contribuinte” e continua “Quanto ao enquadramento e a multa aplicada, não existe razão para questionarmos a forma clara e direta expressa de acordo com o RICMS” e mais “Podemos então concluir que quanto às razões de defesa alegadas

pelo contribuinte, não existe o que considerar como intempestivo, confisco, estoques, despesas pagas em exercícios futuros, ICMS antecipado e por fim em nulidade.” Conclui pela manutenção na íntegra da autuação aplicada (fls. 87).

9. Na folha 89 consta o Despacho Saneador, emitido pelo Coordenador da COJUP em 14 de setembro de 2010 determinando a extração das folhas 01 a 13 do presente auto por serem alheias ao processo administrativo tributário conforme trata o art. 56 do RPAT. As folhas extraídas constituirão um novo processo que deverá ser remetido a Coordenadoria de Fiscalização e o Processo remanescente deve permanecer na COJUP para julgamento, com suas folhas renumeradas.

10. Através da decisão 42/2011- COJUP o Ilustre Julgador Monocrático decide pela Procedência da Ação Fiscal justificando que:

- “de acordo com análise do fluxo de caixa da ora impugnante, constata-se uma insuficiência de caixa para fazer face às demandas ocorridas no exercício de 2008”, levando a “presunção legal de saída de mercadorias desacompanhada de nota fiscal.” E continua “nos casos de estouro de caixa, a fiscalização deve, por presunção legal, lavrar auto de infração” , citando “tudo nos termos da legislação regente, mais especificamente, a Lei 6.968/96”, transcrevendo o Art. 9º, § 3º.
- “a presunção legal é a estabelecida por Lei” e faz um breve resumo sobre a presunção absoluta e relativa.
- “a existência de receitas de origem não comprovada ensejam a presunção de omissão de saídas, recaindo sobre o contribuinte o ônus da prova em contrário. Logo, se a saída foi omitida pelo contribuinte, se faz necessária a apuração do ICMS de saída de mercadorias, de acordo com o art. 10 da referida Lei acima mencionada:

Art. 10 A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 9º, o valor da operação;”

- Continua “Além do recolhimento do ICMS decorrente da saída não escriturada está previsto na mesma Lei penalidade pelo descumprimento da obrigação:

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

I - com relação ao recolhimento do imposto:

g) deixar de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil: cento e cinquenta por cento do valor do imposto;”

- Está esclarecido que as provas utilizadas são informações do próprio contribuinte e a autuação está alinhada com as disposições da lei 6.968/96.

- “No que tange as compras a prazo, que em tese não teriam sido pagas no exercício fiscalizado, observo que a autuada não logrou em apresentar as provas de suas alegações, embora pudesse fazê-lo, já que é detentora da posse e guarda de sua documentação fiscal e contábil.”

- “Finalmente, quanto à irresignação da ora recorrente em relação a penalidade aplicada, penso que não pode prosperar, pelos seguintes motivos: tributo não se confunde com multa, tem gêneses e finalidades bem distintas; eventuais censuras perpetradas a penalidade constante de Lei, como é o caso devem ser endereçadas ao Legislativo; de resto, a multa de 150% do valor do imposto que é de 17%, em verdade equivale a 25,5% do valor da mercadoria, longe, portanto, de poder ser taxada de confiscatória.”(fls.95)

11- A Recorrente foi devidamente notificada por AR da Decisão a ela desfavorável (fls.98) e apresentou Recurso Voluntário alegando que:

- “continua a expressar o visível equívoco no procedimento supramencionado, ao constatar que o auto de infração em epigrafe colide em grau de extrema inobservância aos princípios fiscais pertinentes ao legítimo procedimento fiscal, onde restou comprovado o desvio da competência, onde não consta levantamento físico.”

- “existem indícios de uso extrapolado de desigualdade fiscal, aplicando multa extemporânea”, insistindo que a multa de 150% é exorbitante.

- “A autuante valeu-se do princípio do uso do fluxo de caixa, para impor sanções severas e preliminarmente entreconhecidas, tal pretensão

todavia, consubstancia-se em grave afronta ao corolário da legalidade, que serve de sustentáculo ao estado democrático de Direito do Brasil.”

- “o princípio da legalidade tributária encontra-se no art. 150 da Carta Magna, que veda aos entes estatais a exigência ou aumento de tributo sem Lei que os autorize” e conclui “Considerando, ainda, ilegitimidade do Auto de Infração nº107/2010-1ª URT requer a V. Exa. dar-lhe provimento para declarar a nulidade da referida decisão recursada, como também dar-lhe provimento para reformar, por ser da mais alta e elevada JUSTIÇA.”(fls. 104)

12 – O presente processo foi recepcionado no CRF em 17 de agosto de 2011, remetido a PGE em 24 de agosto de 2011. (fls. 107)

13 - A douta Procuradoria Geral do Estado (PGE), lastreado no que dispõe o art. 3º da Lei 4.136/72, através do despacho de fls. 108, opta por proferir parecer oral quando da realização da sessão de julgamento no plenário deste colegiado.

É o relatório.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Nata/RN, 01 de novembro de 2011

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges
Relatora



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

PROCESSO N.º : 169985/2009-4
NÚMERO DE ORDEM : 0085/2011 – CRF
PAT N.º : 0107/2010 – 1ª. U.R.T
RECORRENTE : S. M. DE O. HISSA
RECORRIDO : SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO : VOLUNTÁRIO
RELATOR : CONS. MARTA JERUSA PEREIRA DE SOUTO BORGES

V O T O

De acordo com o acima relatado, contra a atuada já bem qualificada nos autos foi lavrado o auto de infração n.º. 0007/2010-1ª URT, onde se denuncia: “ O atuado deixou de recolher, na forma e prazos regulamentares, o imposto proveniente das saídas de mercadorias, representada por despesa a descoberto de caixa, conforme demonstrativo em anexo.” Com isso, deu-se por infringido o disposto no Art. 150, III combinado com o Artigo 150, XIII, Art.2º, § 4º, Art. 352, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97. Como penalidade foi proposta a prevista no Art. 340, I, “g”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento acima citado.

As infringências apontadas resultaram na apuração de R\$ 167.639,73 (cento e sessenta e sete mil seiscentos e trinta e nove reais e setenta e três centavos) de ICMS e R\$ 251.459,60 (duzentos e cinqüenta e um mil quatrocentos e cinqüenta e nove reais e sessenta centavos) de Multa, totalizando R\$ 419.099,33 (quatrocentos e dezenove mil noventa e nove reais e trinta e três centavos) a ser corrido monetariamente.

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, já que não foi constatada nenhuma hipótese de nulidade prevista na legislação e que todos os requisitos legais foram cumpridos na lavratura no presente auto de infração, como

se ver no Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98:

Art. 20. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;
- III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;
- IV - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades.

Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

- I - data (dia, mês e ano), hora e local da lavratura;
- II - nome, qualificação e domicílio do autuado;
- III - nome, endereço e inscrição do estabelecimento;
- IV - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;
- V - referência expressa ao Termo de Fiscalização ou Termo de Apreensão, quando for o caso;
- VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;
- VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;
- VIII - demonstrativo dos tributos devidos;
- IX - intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível;
- X - indicação da repartição processante do processo, bem como seu endereço;
- XI - nome, matrícula e assinatura do autuante.

§ 1º O Auto de Infração deve conter, ainda, em anexo:

- I - cópia do termo de ocorrência lavrado em livro próprio ou relatório circunstanciado com descrição das infrações verificadas, dos dispositivos legais infringidos e respectivas cominações, além de outras informações que possam melhor esclarecer a matéria.
- II - demonstrativo fiscal que deve separar, por períodos mensais, quinzenais, semanais ou diários ou, não sendo isto possível, por exercício ou determinado período, o montante dos valores tributáveis e das respectivas importâncias devidas.
- III - quadro demonstrativo dos valores do crédito tributário atualizados monetariamente, até a data da lavratura do auto de infração.

Da análise do presente processo constata-se que:

1 – a Recorrente optou por insistir na tese de confisco com relação a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do ICMS devido, apurado na ação fiscal. Na legislação e doutrina jurídica destaca-se:

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Como bem ensina Paulo de Barros Carvalho “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”. (O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.).

Hugo de Brito Machado, com a coerência que lhe é peculiar, ensina que “a vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele”. Observa ainda “no plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido restrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito”. (Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001)

Como bem ponderou o Min. Francisco Falcão ao julgar o REsp nº 660.692/SC: “antes de se pronunciar uma conclusão sobre o tema, cumpre evidenciar qual é a natureza da multa moratória. Sem muito esforço, constata-se que se trata de uma penalidade, revestida de caráter preventivo e punitivo, não tendo disposição característica de tributo. Destarte, conclui-se que a multa moratória não está adstrita à regra de não confisco, que deve ser seguida apenas para fins de fixação de exação. Pelo contrário, deve, em regra, ser aplicada sem indulgência, evitando-se futuras transgressões às normas que disciplinam o sistema de arrecadação tributária, não merecendo respaldo a pretensão do recorrente de ver reduzida tal penalidade.”

2 - a multa punitiva que é o caso dos autos, não tem o propósito de arrecadação, mas tão-somente coibir as práticas lesivas ao Fisco. A penalidade pecuniária é majorada à medida que o ente tributante pretenda reprimir determinados atos de infração a legislação. O valor da multa, portanto, está vinculado a este propósito de policiamento e de controle das atividades do contribuinte diante das exigências das leis tributárias. Daí não ter razão a RECORRENTE quando atribui à multa o efeito confiscatório, até porque, o constituinte restringiu a vedação do confisco aos *tributos*. A multa, seja de mora ou punitiva, nunca virá a ser tributo, conforme bem claro no artigo 3º do CTN acima citado.

3 – quando a penalidade é leve, além de não desmotivar o contribuinte de praticar os ilícitos tributários, a própria atividade empresarial dele empregando o valor do tributo omitido é suficiente para no futuro pagar eventual multa e ainda assim lucrar.

4 – também não prospera as alegações da Recorrente que grande parte das mercadorias adquiridas no final de 2008 foram compradas a prazo (anexando cópias das nf), o que justificaria a diferença entre receitas e despesas, pois deixou de apresentar provas válidas como cópias dos títulos a quitar; livro caixa ou escrituração contábil

adequada que pudessem revelar os fatos alegados, como a transposição de saldo a pagar para o exercício seguinte, já que a ausência dos próprios títulos ou registros contábeis hábeis ensejam a convicção de que tal fato ocorreu, como por exemplo: pagar antecipadamente os débitos futuros para se beneficiar de descontos financeiros.

5 - podemos definir como insuficiência de caixa quando a receita é inferior a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, impostos, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisições de bens em geral e outras aplicações do contribuinte.

Por fim, destacamos que quando o ente tributante institui o tributo o administrado deverá recolhê-lo, desde que, é lógico, provoque um fato descrito como gerador do imposto, que neste caso é a SAÍDA DE MERCORIAS DESACOMPANHADA DE NOTAS FISCAIS, CONSTATDAS ATRAVÉS DA ANÁLISE DO FLUXO DE CAIXA. A multa, ao contrário, nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada pelo contribuinte ficando livre da sanção fiscal. Ou seja, o contribuinte é onerado pela multa por sua escolha, considerando que não há punição sem culpa, portanto e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO pelo conhecimento e improvimento do recurso voluntário interposto para manter a decisão recorrida e julgar o feito PROCEDENTE.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 01 de novembro de 2011.

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges

Relatora



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

PROCESSO N.º : 0085/2011 – CRF
PAT N.º : 0107/2010 – 1ª. U.R.T
RECORRENTE : S. M. DE O. HISSA
RECORRIDO : SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECURSO : VOLUNTÁRIO
RELATOR : CONS. MARTA JERUSA PEREIRA DE SOUTO BORGES

ACÓRDÃO Nº/2011

EMENTA – ICMS – Falta de recolhimento do ICMS em decorrência da saída de mercadorias sem NF, apurada pela constatação de insuficiência na conta caixa no exerc. 2008. Denúncia que se confirma. Metodologia utilizada pelo autuante amparada pela Lei 6.968/96. Contribuinte não comprovou as alegações das compras efetuadas a prazo. **Alegação de Multa Confiscatória – Não configurada. Tributo e Multa não se confundem.** RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO - Manutenção da decisão singular – **AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao recurso interposto, para manter a decisão singular e julgar o feito procedente.

Sala Cons. Danilo Gonçalves Santos, Natal, 01 de novembro de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva
Relatora.