



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

PROCESSO Nº
PAT Nº
RECORRENTE

0337/2012-CRF
1217/2011-1ª URT
RCM IND. COM. EXPORTAÇÃO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA
E SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
OS MEMSOS
RECURSO VOLUNTÁRIO & OFÍCIO
CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

RECORRIDA
RECURSO
RELATOR

- **RELATÓRIO**

- Consta que contra a RCM IND. COM. EXPORTAÇÃO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA, doravante simplesmente “*Recorrente*”, foi lavrado o Auto de Infração nº0001217/2011 em 23 de dezembro de 2011, denunciado para o período de 01/01/2006 a 31/12/2006: **primeira ocorrência**, deixar de escriturar notas fiscais de entrada de mercadorias que não estão sujeitas à incidência do ICMS nas operações normais, nos termos do art. 2º, §1º, V, “a” do RICMS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 609 todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “f” do mesmo regulamento; **segunda ocorrência**, deixar de escriturar notas fiscais de entrada destinadas à revenda de mercadorias sujeitas à tributação normal do ICMS, conforme relatório de inconsistência de entradas do SAFIS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 609 todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “f” do mesmo regulamento; **terceira ocorrência**, emitir nota fiscal em operação simulada, como se para exportação fosse, sem que, contudo, haja comprovação efetiva da exportação nos registros aduaneiros da Receita Federal do Brasil, ferindo, assim, o dispositivo contido no art. 415, V do RICMS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 150, XIX dos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “c” do mesmo regulamento; **quarta ocorrência**, dar saída a mercadoria desacompanhada de nota fiscal apurada

através do levantamento físico quantitativo de estoque, em relação a mercadorias sujeitas a tributação normal, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 150, III e art. 416, I todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “d” do mesmo regulamento, gerando um débito fiscal composto de ICMS R\$607.832,64 e Multa de R\$1.091.368,99 – totalizando R\$1.699.201,63 – tudo em valores originais (fls. 01 a 03pp).

- Eis o quadro sinótico das ocorrências lançadas pela fiscalização quando a autuação:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL – AUTUAÇÃO			
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL
01. Deixar de escriturar NF de entrada -sem incidência do ICMS	-	43.656,77	43.656,77
02. Deixar de escriturar NF de entrada - com incidência do ICMS	47.173,94	58.314,53	105.488,47
03. Emitir NF inidônea - por simulação exportação	86.514,77	152.673,12	239.187,89
04. Dar saída mercadoria s/NF - via levantamento físico quantitativo	474.143,93	836.724,57	1.310.868,50
TOTAL	607.832,64	1.091.368,99	1.699.201,63

- Consta nos autos ANEXO à inicial, dentre os quais: Termo de Ressalva pela recusa da ciência do representante legal, Ordem de Serviço nº3802, Termo de Intimação Fiscal, Extrato Fiscal de 07/12/2011, Consulta a Contribuinte, resumo das ocorrências para fins de Notificação IN 002/2010-CAT, Demonstrativo analítico das Ocorrências, Termo de Devolução de Documentos datado de 23 de dezembro de 2011, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 04 a 28pp).
- Consta nos autos TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS dando conta que em 23 de dezembro de 2011a recorrente não é reincidente (fls. 30pp).
- Consta nos autos CARTA DE INTIMAÇÃO científica via postal em 03 de janeiro de 2012, via editalícia em 30² de dezembro de 2011, com carga ocorrida em 05 de janeiro de 2012 (fls. 31 a 36pp).
- Consta nos autos IMPUGNAÇÃO interposta pela recorrente/autuada em 31 de

janeiro de 2012, opondo-se à autuação na seguinte síntese: *EM PRELIMINAR – que o crédito tributário pretendido encontra-se extinto por decadência nos termos do art. 150, §4º do CTN. Que a relação processual se formou não 30 de dezembro de 2011, pela intimação editalícia, mas tão somente em 02 de janeiro de 2012 quando se deu ciência à autuada. Que se a função do lançamento tributário é a de exigir o pagamento do tributo da pessoa que deva pagá-lo, é imprescindível que o contribuinte receba intimação para isto. Quanto à primeira ocorrência - Que é lacônico o libelo, pelo que se observa no demonstrativo anexado a via do auto de infração apresentada ao autuado, porquanto apenas se embasa em uma relação de documentos ditos como emitidos em nome da empresa, sem qualquer comprovação. Que a prova contida, que embasa a acusação não foi apresentada nos anexos apresentados, o que cerceia de pronto o direito de defesa, o que no mínimo deve ser dada a oportunização da apresentação das provas do lançamento e reaberto o prazo para sua defesa em tempo hábil. Quanto à segunda ocorrência – Que a empresa não revende mercadorias, sendo uma indústria de beneficiamento de subprodutos animais. Que deixou os autuantes de observarem que os documentos fiscais abaixo foram devidamente lançados na escrituração fiscal da empresa, no competente Livro de Entradas de Mercadorias e conseqüentemente à apuração do ICMS na forma regulamentar, ao contrário que informam. Que também é lacônico o libelo, pelo que se observa no demonstrativo anexado a via do auto de infração apresentada ao autuado, porquanto apenas se embasa em uma relação de documentos ditos como emitidos em nome da empresa, sem qualquer comprovação, se fundando num relatório chamado de inconsistência. Quanto à terceira ocorrência – Que não basta maiores esforços para elidir de pronto tal acusação diante das provas robustas aqui ancoradas que evidencia a saída e entrega nos portos e acolhimentos em navios destinados aos países de destino. Que para rebater tal entendimento desprovido de elementos probantes, fazemos anexar às cópias dos documentos fiscais respectivos, os certificados de inspeção para exportação, guias de exportações, guias de recebimento nos portos de Fortaleza – CE, embarques e comprovação de expedições pela SUSCOMEX. Quanto à quarta ocorrência – Que os autuantes entenderam em seus singelos cálculos computados em peso de forma aplicável às atividades comerciais (Estoque Inicial + Compras*

– *Estoque Final*) para determinar uma diferença acreditada e daí tributada. Que jamais uma indústria terá o mesmo produto ingresso em seus estoques levado à venda, pois pelo processo industrial, logicamente será alterado o padrão, peso e apresentação do produto beneficiado pelo processo de industrialização. Que tal computação encontra-se laborada em evidente equívoco, já que a realidade é aquela apresentada em planilha própria. Que os autuantes deixaram de observar ainda que a empresa autuada beneficia casco e chifre bovino, bÍlis animal, transformando em adubos e demais produtos aptos a transformação, o que, depois de passado pelos processos industriais tais cascos e chifres são triturados em diversas gramaturas, passando por diversas fases de produção, alterando assim o peso e características dos produtos, seja pela evaporação, pela pulverização, pela condensação da bÍlis bovina comprada no estado in natura e transformada pelo cozimento e valorização em subproduto. Que em conformidade com laudo tÉcnico anexo, firmado pelo responsÁvel tÉcnico do Serviço de Inspeção (SIF) e homologado pelo Fisco Federal AgropecuÁrio, se esclarece os padrões tÉcnicos de perda do peso inicial da bÍlis bovina submetida ao processo de beneficiamento, oscilando na margem de 20 a 90% original de acordo com as exigências do mercado comprador. Que ainda assim, ocorre com os cascos e chifres que submetem no processo industrial a eliminação de impurezas e ainda submetido a processo de aquecimento, moagem e evaporação, incorrendo em quebra de peso na margem de 20 a 30% do peso original, além da perda durante o processo de moagem. Que baseado no parecer tÉcnico atÉ entÁo irrefutÁvel, se evidencia que as diferenças apontadas na autuação se prendem Às perdas naturais do processo de beneficiamento, estando dentro das margens previstas, o que nÁo pode deixar de ser observado. Requer que o processo tramite em sigilo, e que o auto de infração seja julgado inteiramente improcedente. (fls. 37 a 1000pp).

- Consta nos autos PRONUNCIAMENTO SOBRE A IMPUGNAÇÃO interpostas pelos autuantes em 17 de julho de 2012, contrarrazoando os argumentos de defesa na seguinte síntese: EM PRELIMINAR – *Que nÁo houve extinção do crédito tributÁrio por decadência e/ou prescrição, e que todos os créditos foram lançados dentro do prazo legal estabelecido para tal desiderato. Que todas as*

ocorrências decorrem de dados que foram omitidos pelo contribuinte, porquanto não lançou notas de entrada, deixou de emitir notas fiscais de saída, bem como declarou ter exportado produtos que não passaram pelos registros de controle da Receita Federal do Brasil, tudo com o fim precípua de omitir receitas. Que desta feita, para os fatos geradores ocorridos em 2006, o prazo para decadência começou a fluir no dia 01/01/2007, de molde que, contando-se 05(cinco) anos desta data, a decadência somente ocorreria em 31/12/2011. Que não há que se falar que o prazo seria o previsto no art. 150, §4º - mas sim o art. 173, I do mesmo CTN. Que o contribuinte não foi notificado no dia 02/01/2012 como quis de fazer acreditar, mas que sua notificação seu pessoalmente em 23/12/2011, conforme consta no termo de ressalva acostado às fls. 03 e 04 dos autos, nos termos do art. 16, I do RPAT. Que o Contribuinte também foi notificado por meio de edital em 30/12/2011 às fls. 35, consoante dispõe o art. 16, V do RPAT, de molde que, tendo sido notificado tempestivamente, não há que se falar em extinção do crédito tributário, seja por decadência, seja por prescrição. Que não há que falar em exclusão do crédito pela isenção. Que conquanto não se saiba o destino de tais produtos, uma coisa é certa, não será para consumo do gado em forma de ração. MERITO: Que no mérito a ocorrência 01 não foi impugnada. Que em relação à ocorrência 02 concorda parcialmente com a impugnação, e propõe revisão excluindo as notas fiscais detectadas como escrituradas. Que em relação à ocorrência 03 entendem que os documentos apresentados às fls. 98 a 118 apresentados pelo Contribuinte não comprovam a efetiva exportação a que se referem às notas fiscais em apreço. Que o Contribuinte omitiu as últimas folhas dos supramencionados registros, e que apenas duas notas fiscais foram de fato registradas no sistema SISCOMEX pelo que as exclui e revisa o lançamento proposto. Que em relação à ocorrência 04, tão somente os produtos bÍlis in natura e casco/chifre apresentaram diferenças. Que não há que se falar que seja desarrazoado os percentuais que discricionariamente arbitramos, quais sejam, uma quebra de 52,63% no peso da bÍlis in natura e um acréscimo de 40% do volume de casco/chifre, conforme demonstrado. ...Encerram opinando pela manutenção do auto de infração, em sua integralidade. (fls. 938 a 1050pp).

- Eis o demonstrativo do débito fiscal remanescente, após reforma proposta pelos autuantes em sede de contrarrazões:

DÉBITO FISCAL REMANESCENTE - REFORMADO NAS CONTRARRAZÕES				OBS
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL	
01. Deixar de escriturar NF de entrada -sem incidência do ICMS	-	43.656,77	43.656,77	SEM REFORMA
02. Deixar de escriturar NF de entrada - com incidência do ICMS	10.596,45	11.587,58	22.184,03	APÓS REFORMA
03. Emitir NF inidônea - por simulação exportação	36.233,59	63.941,63	100.175,22	APÓS REFORMA
04. Dar saída mercadoria s/NF - via levantamento físico quantitativo	474.143,93	836.724,57	1.310.868,50	SEM REFORMA
TOTAL	520.973,97	955.910,55	1.476.884,52	

- Consta nos autos DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº195/2012– COJUP prolatada em 28 de setembro de 2012, que em apertada síntese prola: *Que as ocorrências foram baseadas em documentação apresentada nos autos. Que houve reconhecimento pelos autuantes de parte da impugnação referente às ocorrências 02 e 03. Que foram considerados os ganhos e perdas de volume dos insumos, para efeito do levantamento do estoque, tomando como base as informações fornecidas pela própria empresa autuada. Que não se comprovou que os produtos questionados foram destinados exclusivamente à produção de ração animal. Que o lançamento tributário se deu no prazo previsto no art. 173, inciso I, do CTN, tendo sido considerado intimado o contribuinte na data da recusa do seu ciente no Auto de Infração, conforme determinação dos arts. 16, inciso I, art. 17, inciso I e art. 18, §2º todos do RPAT/RN. Ao final, julga a ação fiscal PROCEDENTE EM PARTE, e em razão da desoneração promovida, recorre de ofício ao eCRF nos moldes do art. 114 do RPAT/RN (fls. 1051 a 1063pp).*
- Eis o demonstrativo do débito fiscal remanescente, após julgamento de Primeira Instância:

DÉBITO FISCAL REMANESCENTE - COJUP				MÉRITO
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL	
01. Deixar de escriturar NF de entrada -sem incidência do ICMS	-	43.656,77	43.656,77	PROCEDENTE
02. Deixar de escriturar NF de entrada - com incidência do ICMS	10.596,45	11.587,58	22.184,03	PROCEDENTE EM PARTE
03. Emitir NF inidônea - por simulação exportação	36.233,59	63.941,63	100.175,22	PROCEDENTE EM PARTE
04. Dar saída mercadoria s/NF - via levantamento físico quantitativo	474.143,93	836.724,57	1.310.868,50	PROCEDENTE
TOTAL	520.973,97	955.910,55	1.476.884,52	PROCEDENTE EM PARTE

- Consta nos autos INTIMAÇÃO daquela decisão monocrática, cientificada em 22 de outubro de 2012, com prova de entrega de cópia (fls. 1065 a 1068pp).
- Consta nos autos RECURSO VOLUNTÁRIO contra aquela decisão singular interposto em 22 de novembro de 2012, na seguinte síntese: *Que em relação à ocorrência 03 - as notas fiscais 553 e 554 foram exportadas e fazem parte do Registro de Exportação 06/0010729-001 emitidas em completo às Notas Fiscais primárias 515/517. Que a nota fiscal 585 foi exportada e se refere ao Registro de Exportação 06/0586176-001 – ao que faz juntada da documentação cabal conhecimento de embarque BRFOR0600141 e BR 1262847. Que em relação à ocorrência 04 – repudia como inadmissível o arbitramento de quebra de 52,63% no peso da bÍlis in natura e um acréscimo de 40% no volume de casco/chifre – apresentando Certificados de Análise de uma quebra de mais de 72% quanto à bÍlis, enquanto que para o caso de casco/chifre não foi considerado a eliminação total do teor de umidade d produto por ocasião do cozimento. Requer ao final a improcedência do feito (fls. 1069 a 1089pp).*
- Consta nos autos DESPACHO exarado em 11 de dezembro de 2012 pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado opinando por oferecer Parecer Oral quando da Sessão de Julgamento do presente feito (fls. 1091pp)

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 09 de abril de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha

Relator



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº	0337/2012-CRF
PAT Nº	1217/2011-1ª URT
RECORRENTE	RCM IND. COM. EXPORTAÇÃO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA E SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDA	OS MEMSOS
RECURSO	RECURSO VOLUNTÁRIO & OFÍCIO
RELATOR	CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

V O T O

- Consta que contra a RCM IND. COM. EXPORTAÇÃO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA, doravante simplesmente Recorrente, foi lavrado o Auto de Infração nº0001217/2011 em 23 de dezembro de 2011, denunciado para o período de 01/01/2006 a 31/12/2006: **primeira ocorrência**, deixar de escriturar notas fiscais de entrada de mercadorias que não estão sujeitas à incidência do ICMS nas operações normais, nos termos do art. 2º, §1º, V, “a” do RICMS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 609 todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “f” do mesmo regulamento; **segunda ocorrência**, deixar de escriturar notas fiscais de entrada destinadas à revenda de mercadorias sujeitas à tributação normal do ICMS, conforme relatório de inconsistência de entradas do SAFIS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 609 todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “f” do mesmo regulamento; **terceira ocorrência**, emitir nota fiscal em operação simulada, como se para exportação fosse, sem que, contudo, haja comprovação efetiva da exportação nos registros aduaneiros da Receita Federal do Brasil, ferindo, assim, o dispositivo contido no art. 415, V do RICMS, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 150, XIX dos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “c” do mesmo regulamento; **quarta ocorrência**, dar saída a mercadoria desacompanhada de nota fiscal apurada

através do levantamento físico quantitativo de estoque, em relação a mercadorias sujeitas a tributação normal, infringindo assim o disposto no art. 150, XIII c/c art. 150, III e art. 416, I todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/97, com penalidade prevista no art. 340, III, “d” do mesmo regulamento, gerando um débito fiscal composto de ICMS R\$607.832,64 e Multa de R\$1.091.368,99 – totalizando R\$1.699.201,63 – tudo em valores originais (fls. 01 a 03pp).

- Todas as preliminares arguidas em sede de impugnação foram cabalmente equacionadas pelo Julgador da 1ª Instância, inclusive não tendo havido qualquer oposição àquele entendimento ou fato novo por ocasião do retorno da defesa à lide, restrito unicamente à terceira e quarta ocorrências, presumindo a concordância tácita como decisão definitiva, segundo a previsão do art. 84 c/c art. 103 e art. 118 todos do RPA/RN especialmente quanto à procedência prolatada em relação à 1ª e 2ª denúncias, razão pela qual apenas as reitero no seguinte:
 - O auto de infração não é nulo, e sequer há vício que enseje sua nulidade nos termos do art. 20 do RPA/RN; pelo contrário – como bem prolatou o ilustre Julgador Singular - o autuante capitulou corretamente todas as denúncias, descrevendo com minúcias as ocorrências e identificando o fato gerador de cada uma delas, enquadrando-os de acordo com o que preconiza a legislação tributária estadual. Ademais, os demonstrativos que foram elaborados a partir de dados fornecidos pela própria *Recorrida* são bastante elucidativos, contendo detalhes suficientes para a boa compreensão da matéria tributável, a saber: base de cálculo, alíquota, valor do imposto, e da multa entre outros. Eis a previsão normativa para as hipóteses de nulidade processual:

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.

§ 1º A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida

pelo comparecimento do interessado, a partir do momento em que lhe sejam comunicados todos os elementos necessários à prática do ato.

§ 2º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 3º Ao declarar a nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 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. **(grifo nosso)**

- As diversas multas propostas na inicial cumprem seu papel com proporcionalidade e razoabilidade diante das diversas condutas infratoras, sendo incabível a tese de confiscatória segundo a previsão do art. 150, IV da CF/88, uma vez que os institutos de tributo e sanção de ato ilícito não se confundem conceitualmente, como apontado no art. 3º do CTN. Nesse sentido enfatizo que são inúmeros os precedentes assumidos e pacificamente acatados por esse Colegiado, dentre os quais o Acórdão CRF nº170/2012, quando relatei:

(vii) Multa razoável e não confiscatória. Exaurindo as preliminares apontadas pelo recurso voluntário, temos que a tese da inconstitucionalidade de multa proposta na inicial com supedâneo à vedação ao efeito confiscatório arrimado no 150, inciso IV da Magna Carta também já foi exaustivamente rejeitada por esse Egrégio Conselho (ex vi Acórdão 33/2012 e outros). Os conceitos de Tributo e multa - como sanção de ato ilícito - não se confundem. Tributo é muito bem conceituado no art. 3º do CTN quando diz:

*Art. 3º Tributo é 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. **(grifo nosso)***

A aplicação de multa pecuniária, como no caso em tela, não confisca, não é desproporcional, tem dosimetria, e se presta a educar, reprimir e restabelecer a paz social pelo afastamento da

impunidade, fortalecendo o Estado de Direito no consciente coletivo. Nesse sentido, buscamos o alento no ensinamento do Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, 30ª Ed, Malheiros, São Paulo, 2009, que diz:

"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.

(...) A multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito." (MACHADO, 2009, p. 42). **(grifo nosso)**

É assim que também entende a Douta Procuradoria Geral do Estado quando nos exara em seu Parecer nº010/2010 que fundamentou o Acórdão CRF nº098/2011:

"Quanto à questão posta tão somente em sede recursal envolvendo a chamada natureza de confisco em face do valor da multa imposta, há que ser considerado que a multa tem natureza jurídica claramente diversa do tributo. Este trata e envolve práticas lícitas, o que vale dizer que, para se originar o crédito tributário, bastante é que ocorra a situação definida em lei como fonte da sua ocorrência, ou seja, o fato gerador da obrigação Tributária, enquanto que aquela, a multa, decorre, ao contrário, **da tipificação de ilícito tributário, de ato infracional.**

O tributo não carrega consigo nenhuma sanção, bastando que, ocorrido o fato gerador, originado regularmente o crédito tributário, proceda-se o recolhimento integral do valor apurado. Entrementes, a **multa tem caráter sancionatório**, decorrendo, portanto, da tipificação de uma infração à quais, em sede de sanção, será imposta.

Assim, em relação à multa, não se faz presente o comando inculcado no art. 150 - Inciso IV da Carta Magna, vez que tributo não pode ser encarado como multa, razão pela qual, a exemplo de reiteradas decisões proferidas por esse Egrégio Conselho, deve ser afastado tal argumento defensivo". (grifo nosso)

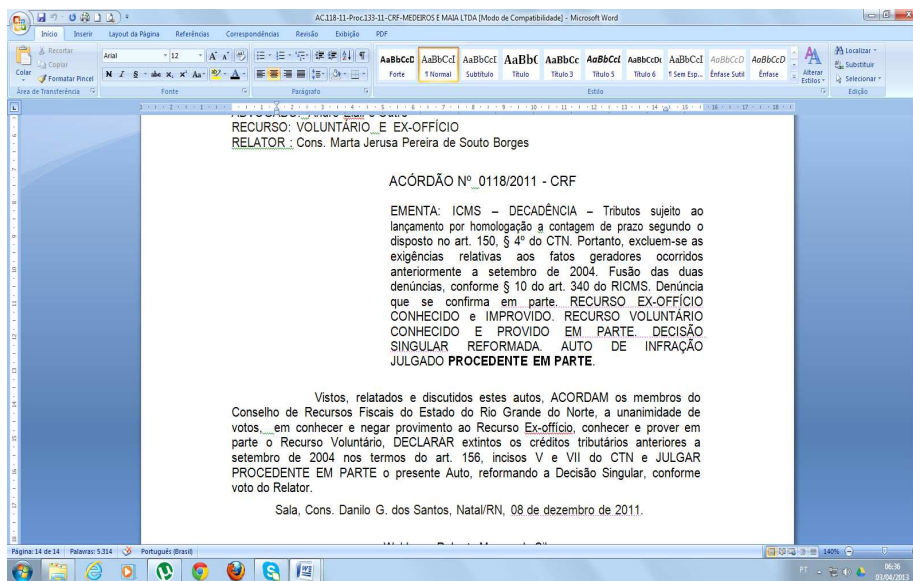
- Também orientado por outros inúmeros precedentes desse Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o lustro decadencial aplicável ao caso em tela, precisamente quanto às três primeiras denúncias, afasta-se da metodologia apontada pelo art. 150, §4º, cingindo-se tão somente àquela do art. 173, I do mesmo CTN, isso pela inexistência de escrituração regular das notas fiscais (*o que afasta qualquer possibilidade de homologação tácita plausível por parte do Fisco*) e consequente ausência de pagamento do imposto devido (*o que afasta qualquer possibilidade de antecipação de qualquer parte da verba tributária pretendida*), além da inequívoca prática de exportação simulada.

Quanto ao marco inicial do lustro decadencial, alio-me ao Juízo Monocrático, quando entendeu que a cientificação válida se deu em 23 de dezembro de 2011, conforme se assevera a partir do “*termo ressalva pela recusa da ciência*” carreado aos autos às fls. 04pp, satisfazendo assim o preceito do art. 17, I do mesmo RPAT, quando diz:

Art. 17. Considera-se feita a intimação se:

I - direta, na data do respectivo ciente do intimado ou, no caso de sua recusa, **na data da declaração escrita de quem o intimar;** (GN).

É assim que consta, por exemplo, no VOTO vencedor que sustenta o Acórdão CRF N°118/2011, quando a ilustre relatoria discorre:



"(...) Dispõe o art. 150, §§ 1º e 4º do CTN:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

(...)

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo*

se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na Lei 6.968, de 30 de dezembro de 1996, temos:

Art. 36. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

Art. 59. O crédito tributário poderá ser extinto:

I - pelo pagamento;

II - pela transação;

III - pela compensação;

IV - pela prescrição e **pela decadência** (grifei)

V - pela conversão do depósito em renda;

VI - pela consignação em pagamento;

VII - pela decisão administrativa irreformável assim entendida em órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

VIII - pela decisão judicial passada em julgado.

A decadência, segundo o Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98:

Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as **regras do Código Tributário Nacional**. (grifei)

O Regulamento do ICMS do RN, aprovado pelo Decreto 13.640/97 determina:

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.

O ICMS se enquadra na modalidade de **lançamento por homologação** e como sabemos o **possível pagamento do imposto** é precedido de uma série de obrigações acessórias tais como a **emissão e escrituração de documentos e livros fiscais** referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve ser informado ao Fisco através da GIM (Guia de Informação Mensal) e se houver saldo devedor é que haverá o pagamento, portanto, sujeito as regras do Art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se entendimento do Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais em voto proferido pelo Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

"E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um "pagamento" pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o **que se apura** e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o **débito e o crédito**. E desde que a irregularidade decorra da **escrituração regular** efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao **prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN**.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a)

utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação."

Voto proferido pelo Conselheiro Jefferson Nery Chaves também do Conselho de Contribuinte do Estado de Minas Gerais Acórdão 17.058/06/2ª:

"A homologação tácita ocorre **não somente quando o contribuinte apura imposto** (ainda que a menor, em razão de erro) e **faz o recolhimento**, mas também quando o contribuinte não paga por **não ter apurado imposto a pagar** (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido."

O entendimento do Eminentíssimo Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no Recurso Esp. 639376/RS:

"O art. 150, § 4º do CTN introduz no

âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, **homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação**, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de **dolo, fraude ou simulação** - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o **sujeito passivo descumpra a obrigação**, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. **Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento.** (...) Logo, o pagamento não é

necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN.”

Como não foi aventada a ocorrência de **fraude, simulação ou dolo** no lançamento dos referidos valores e diante da Legislação acima citada e demais entendimentos apresentados no Recurso Voluntário, concordo com a Recorrente no sentido de excluir os valores referentes aos períodos de junho, julho e agosto de 2004 por já se encontrarem extintos quando da notificação de lançamento através do Auto de Infração nº 00655 - SUFAC, apesar desta matéria ainda não está pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de divergência inclusive neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais”. (GN)

Por conseguinte, reitero que a pretensão do autor - para as três primeiras ocorrências apontadas na exordial - já intocável pelo fenômeno extintivo do art. 156, V do CTN, reputa-se doravante em pleno vigor em 30 de dezembro de 2011.

- Noutro norte, mais precisamente quanto ao mérito em si mesmo da **terceira denúncia** (*emissão de nota fiscal para exportação simulada*), estou convicto que razão assiste aos autuantes como, aliás, também entendeu a Ilustre Julgadora da COJUP.
- Sobre o tema SIMULAÇÃO, é oportuno resgatar o que já fora decidido por ocasião do Acórdão CRF nº198/2012, quando relatei o seguinte:

24. Ademais, estou plenamente convicto que as operações apontadas (...) referem-se a operações inidôneas, por simulação de vendas a consumidor final, quando na verdade se destinaram à contribuinte de ICMS, e que por isso mesmo, não possuem lastro documental legítimo que venha a viabilizar a tese de que tais mercadorias foram objeto de substituição tributária, ou recolhimento prévio do

imposto, afastando por completo o bis in idem aventado pela defesa. E para melhor alicerçar meu entendimento, passo a discorrer quanto à conceituação e natureza jurídica da simulação.

25. **Simulação** é um dos defeitos dos negócios jurídicos. Consiste numa declaração de vontade distinta da vontade real, com a concordância de ambas as partes e visando, geralmente, fugir de obrigações / imperativos legais e prejudicar terceiros, por isso é considerada um vício social.

Os negócios jurídicos simulados no Direito brasileiro são nulos (ex tunc). Tanto quanto o dolo, existe má-fé na simulação. A diferença fundamental é que no dolo a má-fé é contra um dos envolvidos, já na simulação, a má-fé é contra uma terceira parte. Diferencia-se da dissimulação no sentido em que na simulação, há o uso de mentira (inverdades) para influenciar o comportamento ou atitude de outros.

Na dissimulação, a influência sobre a atitude de outros ocorre pela ocultação deliberada de verdade que seria essencial para a formação dessas atitudes.

26. *As teorias jurídicas sobre simulação podem ser agrupadas em dois grupos principais: a teoria tradicional e a teoria objetiva. A primeira teoria, cujos postulados são dominantes tanto no Brasil quanto alhures, preconiza uma discordância entre a vontade real e a declaração; as partes convencionariam uma vontade real desejada, mas emitiriam uma declaração não conforme a esta, com o intuito de iludir terceiros. Nesta acepção se enquadra Beviláqua:*

"Há simulação quando o ato existe apenas

aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que se não fez. É uma declaração **enganosa da vontade**, visando a produzir **efeito diverso** do ostensivamente indicado" (BEVILÁQUA, Clóvis. Teoria Geral do Direito Civil, 2ª ed., Rio de Janeiro, Editora Rio, 1980, p. 225) (**grifo nosso**)

No mesmo sentido se manifesta Ferrara determinando que "aquilo que é mais característico no negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. A vontade interna e a declaração externa estão conscientemente em oposição" (FERRARA, Della Simulazione dei Negozi Giuridici, 5ª ed., Roma, Athenaeum, 1926, p. 37)

Ou seja, as partes emitem, em suma, de comum acordo, com o intuito de enganar terceiros, uma declaração divergente da vontade real. No caso em tela, resta clarificado que a **Recorrente** e seus clientes declararam perante o Fisco (terceiro prejudicado) operações de venda como se fossem para consumidor final, não contribuinte, quando na verdade foram flagradas operações para revenda, especificamente para contribuinte inscrito, sendo irrelevante agora pontificar se tais simulações surtiram efetivos resultados, e qual seriam suas intenções, nos termos do art. 136 do CTN. O fato é que a inidoneidade grita nos autos, sendo impossível não ouvi-la.

Em outro bordo, a teoria objetiva, sustentada por Kohler, preconiza a existência, no fenômeno simulatório, de duas declarações que se anulam reciprocamente. Para esta teoria, é

inconcebível apregoar a divergência entre a vontade real e a declaração. Segundo esta teoria, não há na simulação qualquer desarmonia entre a ação e a vontade; a suposta divergência aparente decorre da separação de somente uma parte do todo da declaração, parte que é levada a conhecimento de terceiros. Mas esta divergência não existe; o que existe são duas declarações, uma declaração e uma contra-declaração no mesmo negócio jurídico, as quais se anulariam reciprocamente. (FERRARA, Della Simulazione dei Negozi Giuridici, 5ª ed., Roma, Athenaeum, 1926, p. 43)

Para a teoria objetiva, sobre a mesma intenção, duas declarações são emitidas. "Uma é destinada a terceiros, criando a aparência de determinado negócio jurídico e determinados efeitos típicos que este geraria; a outra fica na esfera exclusiva de conhecimento dos contratantes, regulando de maneira real os efeitos estabelecidos pelas partes" (MIRANDA, Custódio da Piedade Ubalino, Simulação Direito Civil, in Enciclopédica Saraiva do Direito, São Paulo, Saraiva, 1977, p. 86)

- Ora, os argumentos trazidos pela *Recorrente* à análise são completamente desprovidos de sustentação probante, isso tanto em sede impugnativa, como em sede recursal, e NÃO confirmam a efetiva exportação daquelas mercadorias, mas do contrário denotam como válida a pretensão do Fisco na sua plenitude, pelo que a referendo como PROCEDENTE, reiterando a infringência proposta na inicial, como sendo:

INFRINGÊNCIA:

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

...

XIII- escriturar os livros e **emitir documentos fiscais**, observadas as disposições constantes neste Regulamento;

...

XIX – cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária.

...

Art. 415. Será considerado **inidôneo**, fazendo prova apenas a favor do fisco, o documento fiscal que: **(NR pelo Decreto 19.115, de 25/05/2006, com efeitos a partir de 01/06/06)**

...

V- não se referir a uma efetiva operação ou prestação, salvo nos casos previstos na legislação;

...

Parágrafo Único. Nos casos dos incisos I, III e IV deste artigo, somente será considerado inidôneo o documento fiscal cujas irregularidades forem de tal ordem que o tornem imprestável para os fins a que se destinem.

...

Art. 609. A **escrituração dos livros fiscais** será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

§ 1º *(REVOGADO). (Revogado pelo Dec. 21.527, de 04/02/2010)*

§ 2º *Os livros fiscais não poderão conter emendas ou rasuras.*

§ 3º *Os lançamentos, nos livros fiscais, serão somados no último dia de cada mês, quando não houver outro prazo expressamente previsto.*

§ 4º *Será permitida a escrituração de forma manual, mediante prévia autorização do fisco estadual. (NR dada pelo Dec. 21.527, de 04/02/2010)*

§ 5º *Observar-se-á o disposto nos arts. 599 a 603. , no tocante à guarda e conservação dos livros fiscais, à sua exibição ao fisco e às providências a serem adotadas em caso de sinistro, furto, roubo, extravio e outras ocorrências desse gênero.*

§ 6º *No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:*

I- a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanearla por meio de lançamentos corretivos, for:

a) autorizada pela repartição fiscal a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;

b) determinada pelo fisco;

II- em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;

III- o débito apurado em decorrência da reconstituição ficará sujeito à atualização monetária e aos acréscimos moratórios. (GN)

- Em outras palavras, a pretensão do autor está muito bem escorada na inexistência

no caderno processual do registro SISCOMEX (via Receita Federal do Brasil), bem como na ausência de CONHECIMENTO DE EMBARQUE de que foram exportadas as referidas mercadorias apontadas nas notas fiscais remanescentes de nº553, 554 e 585, sendo irrelevante agora invocar contra o Fisco ter supostamente havido negligência ou erro não intencional do agente aduaneiro, como bem preceitua o art. 136 do CTN, sem contar na incompatibilidade injustificável entre quantidade e qualidade dos itens circulados.

Reitero, pois, que o fato é que aquelas notas fiscais não possuem lastro para formar convicção de que as ditas mercadorias foram objeto de efetiva exportação, como defendido pela *Recorrente* contra a pretensão do Fisco, invertendo-se assim o ônus da prova nos termos do art. 333, II do CPC.

- Seguindo a diante, agora quanto à **quarta denúncia** (*dar saída à mercadoria sem nota fiscal, apurada por levantamento físico quantitativo*), obrigo-me a seguir o *princípio da valoração das provas*: Se, de um lado, os ilustres autuantes fazem uso da técnica de “arbitramento discricionário” (fls. 1005pp) para definir o percentual de perdas de “*bílis bovina*” e o percentual de acréscimo de água e outras substâncias ao composto oriundo do cozimento de “*casco/chifre bovino*”, de outro a *Recorrente*, não ficando inerte, traz ao debate um posicionamento técnico, especialmente de órgãos públicos de reconhecida competência, e inatacável reputação (*Ministério da Agricultura, Departamento de Fiscalização Agropecuária, etc*).
- Pois bem, em se tratando de arbitramento, reconhecidamente uma metodologia especialíssima de levantamento fiscal, é mister se cumprir toda a ritualística do art. 73 e seguintes do RICMS/RN, abaixo transcrita:

Art. 73. A base de cálculo do imposto no caso de omissão de saídas ou prestações, é:

I- nas hipóteses de saldo credor de caixa, de suprimento de caixa de origem não comprovada, de passivo fictício ou inexistente e de entradas ou pagamentos não contabilizados, o valor do saldo credor de caixa ou do suprimento de origem não comprovada, ou do exigível inexistente, ou dos pagamentos ou do custo das entradas não contabilizados, conforme o caso, que corresponderá ao valor da receita não declarada;

II- tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

a) apurando-se omissão de saídas, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, que explore idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;

...

Art. 74. Nos seguintes casos especiais, o valor das operações realizadas mediante processo regular, **pode ser arbitrado pela autoridade fiscal,** sem prejuízo das penalidades cabíveis:

I- evidentes indícios de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações;

II- declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente **inferiores ao preço** corrente das mercadorias, ressalvados os casos de faturamento de operações a termo, sujeito à devida comprovação;

III- não exibição, aos agentes do fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos que comprovem o registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, do valor das operações, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

IV- quando, em virtude de levantamento do movimento da conta mercadoria do exercício comercial, for apurado **índice operacional inferior ao valor agregado admissível;**

V- armazenamento de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais;

VI- utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados, processo mecanizado, máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), inclusive na condição de emissor autônomo, de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

VII- transporte desacompanhado dos documentos fiscais ou acompanhado de documentação inidônea;

VIII- utilização de regime especial de escrituração e tributação em desobediência às normas que o regem;

IX - qualquer outro caso em que se comprove a **sonegação do imposto,** e o fisco não possa conhecer o montante sonogado.

Art. 75. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

...

III- em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:

a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão de obra e **outros gastos de fabricação,** agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de valor agregado (VA);

b) o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, adotando-se como referência a operação mais recente.

...

§ 1º Do valor do imposto apurado através de arbitramento, **serão deduzidos o saldo do crédito fiscal do período anterior**, os créditos destacados em documentos fiscais relativos ao período, bem como o valor do imposto pago correspondente às operações e prestações.

...

§ 3º Na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual da valor agregado (VA) e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, **a natureza das operações ou prestações e a espécie das mercadorias ou serviços**, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância.

§ 4º O arbitramento deverá limitar-se às operações, prestações ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou.

§ 5º O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

Art. 76. Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários relativos a cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 1º Para efeito de arbitramento da base de cálculo do ICMS, o Auditor Fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, emitirá:

I- Termo de Fiscalização, circunstanciando detalhadamente a ocorrência, o qual será transcrito, na íntegra, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;

II- Termo de Apreensão de Mercadoria, quando se tratar de irregularidade constatada no trânsito de mercadorias.

§ 2º O Termo de Fiscalização a que **alude o inciso I**, conterá, entre outras, as seguintes indicações: a infração cometida, o dispositivo **regulamentar no qual se fundamenta o arbitramento**, o elemento que serviu de base à apuração, o valor das saídas ou dos serviços apurados, o valor do ICMS, a importância recolhida, o valor dos créditos e o total a recolher. (GN)

- Dali, extraio e convenço-me do seguinte:
 - Não há precisão clara e objetiva se foi utilizado o preço médio do item levantado para composição da base de cálculo no último mês da saída. De fato, o

demonstrativo às fls. 24/fls. 1033pp induz aceitar que foi adotada uma média geral de janeiro a dezembro de 2006, o que afronta o dispositivo do art. 73, II, alínea “a”.

- Não há processo regular que aponte quais foram as hipóteses permissivas do referido arbitramento, afrontando assim o dispositivo do art. 74, aliás, este sequer invocado como fundamento da metodologia empregada, conforme exige o art. 76, §1º, I e §2º acima transcrito.
- A quantificação da base de cálculo, via arbitramento, para indústria – em que se qualifica a *Recorrente* – possui método próprio, não se compatibilizando com o aquele demonstrado às fls. 1007pp, tipicamente afeito ao comércio, quando os produtos a serem vendidos já se encontram prontos e acabados, viabilizando a equação contábil do tipo *Custo de Mercadorias Vendidas (CMV)*= Estoque Inicial (EI) + Compras(C) – Estoque Final(EF).

Aliás, é bem claro que se deve utilizar *Custo da Mercadoria Produzida(CMP)*, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão de obra e outros gastos de fabricação, agregando-se ao montante 20% (vinte por cento), a título de valor agregado (VA) ou ainda o preço FOB.

Ressalto, todavia, que não há previsão expressa para aplicação e reconhecimento de perdas e/ou acréscimos (diga-se de passagem, conceitualmente distinto com outros gastos da fabricação) na metodologia empregada. Precisamente nesse ponto, entendo como invasiva, excessiva, desproporcional e sem respaldo técnico a estipulação das perdas para o item “*bilis bovina*”, bem como dos acréscimos para o item “*casco/chifre bovino*” como executado pelos ilustres autuantes, quando, de outro lado, autoridades públicas que também merecem fé nas suas atribuições típicas (Fiscal Federal Agropecuário e Responsável do SIF 4154) atestam e reiteram o fluxograma de produção com parâmetros divergentes aos do Fisco (às fls. 128pp).

- Ainda em franco ataque ao que dispõe o art. 75 do RICMS/RN, agora mais precisamente quanto ao seu §1º, enfatizo que do valor do imposto apurado através de arbitramento referenciado como 12/2006, não foram sequer deduzidos o saldo do crédito fiscal do período anterior (11/2006) – qual seja R\$287.062,60 (campo 05 do MOVECO abaixo transcrito), o que ressalta o caráter de arripio à boa técnica e vinculação normativa apregoadas pelo art. 142 do CTN.

Consulta ao Movimento Econômico Tributário

Contribuinte
RCM INDUSTRIA E COMERCIO E EXPORTACAO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA

Inscrição Estadual: 20.093.690-5	C.N.P.J.: 04.183.603/0001-27
CNAE FISCAL PRIMÁRIO: 1013-9/01 - Fabricação de produtos de carne	
CNAE FISCAL SECUNDÁRIO: 1013-9/01 - Fabricação de produtos de carne	
Endereço: R SAO DOMINGOS, 501	Município: NATAL
Referência:	

Movimento Referente ao Exercício de 2006

RESUMO MOVIMENTO TRIBUTÁRIO				
Débito		Crédito		
			Saldo Credor Per. Anterior	[05] 287.062,60
Débito do Período	[01] 298,08		Crédito do Período	[06] 295.818,95
Outros Débitos	[02] 0,00		Outros Créditos	[07] 3.575,10
Estornos de Crédito	[03] 0,00		Estornos de Débitos	[08] 0,00
Total (01 + 02 +03)	[04] 298,08		Total (05 + 06 + 07 + 08)	[09] 586.456,65
APURAÇÃO DO PERÍODO				
Total de Débitos	[10] 298,08		Imposto Recolhido	[13] 0,00
Saldo p/ o Per. Seguinte	[11] 586.158,57		Imposto a Recolher	[14] 0,00
Total de Créditos	[12] 586.456,65			

- Enfim, estou convicto em afastar o arbitramento engendrado pela fiscalização, primeiro por ter sido deveras “*discricionário*”, à margem dos ditames regulamentares, e segundo por ser desproporcional à verdade material, esta sim atestada em prova trazida pela *Recorrente* que o suplanta em técnica e objetividade.
- Destarte, e considerando tudo mais que do processo consta, VOTO - em harmonia com o parecer oral do ilustre Representante da Douta Procuradora Geral - pelo conhecimento e provimento parcial dos recursos interpostos, reformando a Decisão Singular, julgando PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração.
- É o como voto.
- Por recomendação do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado remeta-se cópia do presente processo à COFIS para providências cabíveis em prol do Erário.
- Eis o quadro sinótico do débito fiscal remanescente:

DÉBITO FISCAL REMANESCENTE - CRF	MÉRITO
---	---------------

OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL	
01. Deixar de escriturar NF de entrada - sem incidência do ICMS	0,00	43.656,77	43.656,77	PROCEDENTE
02. Deixar de escriturar NF de entrada - com incidência do ICMS	10.596,45	11.587,58	22.184,03	PROCEDENTE EM PARTE
03. Emitir NF inidônea - por simulação de exportação	36.233,00	63.941,63	100.174,63	PROCEDENTE EM PARTE
04. Dar saída mercadoria s/NF - via levantamento físico quantitativo	0,00	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
TOTAL	46.829,45	119.185,98	166.015,43	PROCEDENTE EM PARTE

Sala do Cons. Danilo G dos Santos. Natal, RN 09 de abril de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Conselheiro Relator



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº	0337/2012-CRF
PAT Nº	1217/2011-1ª URT
RECORRENTE	RCM IND. COM. EXPORTAÇÃO DE SUBPRODUTO ANIMAL LTDA E SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDA	OS MEMSOS
RECURSO	RECURSO VOLUNTÁRIO & OFÍCIO
RELATOR	CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

ACÓRDÃO 070/2013

EMENTA: ICMS. MÉRITO: QUATRO OCORRÊNCIAS: 01 E 02. FALTA DE ESCRITURAÇÃO, EM LIVRO PRÓPRIO, DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO E DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DESTINADAS À REVENDA DE MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL. 03. EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM OPERAÇÃO SIMULADA DE EXPORTAÇÃO. Preliminar solucionada em Grau Singular e acatada em Grau Recursal se traduz em decisão definitiva: Dicção do art. 84 c/c art. 103 e art. 118 todos do RPAT/RN. Simulação de exportação apontada pelo autor não desqualificada pela Defesa. Decadência segundo a dicção do art. 173, I do CTN. Precedentes do CRF/RN. Denúncias Procedentes. **04. SAÍDA DE MERCADORIA DESACOMPANHA DE NOTA FISCAL APURADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO ESPECÍFICO.** Defesa consegue elidir in totum a denúncia trazendo à baila prova técnica produzida por autoridade pública na área de fiscalização agropecuária. Conceitos contábeis de perdas e outros gastos de fabricação inconfundíveis entre si. Dicção do art. 73 e seguintes do RICMS/RN c/c art. 142 do CTN. Denúncia improcedente. **RECURSOS CONHECIDOS E PROVIDOS PARCIALMENTE. REFORMA 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, em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, à unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento parcial aos recursos interpostos, reformando a decisão singular, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 09 de abril de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator

Kennedy Feliciano da Silva
Procurador do Estado