



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 284241/2010-1

NÚMERO DE ORDEM : 114/2012-CRF.

PAT Nº 484/2010 - 1ª URT.

RECORRENTE : MAKRO Atacadista Sociedade Anônima

ADVOGADO: Reginaldo Medeiros Gomes

RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação

RECURSO: Voluntário

RELATOR : (redistribuído) Cons. Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

RELATÓRIO

1. Da análise do Auto de Infração n.º 00395/2010 – COFIS, de 13/12/2010, verifica-se que a firma qualificada nos autos, foi autuada em 03 (três) infringências, onde constam: **OCORRÊNCIA 01:** “O autuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o ICMS já retido, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005, cabendo, portanto, só a cobrança de multa acessória de 15% do valor da operação. INFRINGÊNCIA: o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c o Art. 609, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97. PENALIDADE prevista no Art. 340, inciso III, alínea “f”, c/c o Art. 133; **OCORRÊNCIA 02:** “O autuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias isentas, não tributadas ou destinadas ao ativo imobilizado/consumo com o ICMS referente ao diferencial de alíquota já recolhido, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005, cabendo, portanto, só a cobrança da multa acessória de 15% do valor da operação.” INFRINGÊNCIA: o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c o Art. 609, todos do Regulamento do ICMS. PENALIDADE prevista no Art. 340, inciso III, “f”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, todos do RICMS. **OCORRÊNCIA 03:** “O autuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a tributação normal, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005. Para o cálculo do imposto devido, agregamos TVA de 30%, conforme previsto no Art. 947, § 2º do RICMS, deduzindo o crédito fiscal destacado no documento fiscal, e aplicação de multa acessória de 15% sobre o valor da operação.” INFRINGÊNCIA: o disposto no Art.150, inciso XIII, c/c o Art. 609 e Art. 623-B e Art. 623-C, todos do Regulamento do ICMS. PENALIDADE prevista no Art. 340, inciso III, “f”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, todos do RICMS.

2. As infrações apontadas resultaram na apuração de R\$ 241.050,56 (duzentos e quarenta e um mil cinquenta reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS e R\$ 328.888,87 (trezentos e vinte e oito mil oitocentos e oitenta e oito reais e oitenta e sete centavos) de Multa, totalizando R\$ 569.939,43 (quinhentos e sessenta e nove mil novecentos e trinta e nove reais e quarenta e três centavos) a ser corrido monetariamente.
3. Além da inicial, composta do Auto de Infração devidamente notificado ao contribuinte em 16/12/2010 (fl.01), foram acostados aos autos: Consulta a Contribuinte, base SIGAT (fl.03); Ordem de Serviço nº 803 – COFIS, de 18 de maio de 2010 (fl.04); Termo de Intimação Fiscal solicitando Livros Fiscais (fl. 05); Termo de Intimação Fiscal solicitando Notas de Aquisição de mercadorias do exerc. 2005, conforme relação anexa (fl.06 a 19); Comprovante de inscrição no CNPJ (fl.20); Resumo das Ocorrências (fl.22); Demonstrativo da ocorrência 01 com cópias das notas fiscais(fl. 23 a 60); Demonstrativo da ocorrência 02 com cópias das notas fiscais (fl.61 a 106); Demonstrativo da ocorrência 03 com cópias das notas fiscais (fl. 107 a 554).
4. Os autuantes relatam nas folhas 555 a 556 os procedimentos adotados na fiscalização:
 - “Confronto dos relatórios disponibilizados pelo sistema da SET com o Livro de Registro de Entradas da empresa em epígrafe.”
 - Constataram: “a falta de registro de 489 (quatrocentos e oitenta e nove) notas fiscais. No processo de produção das provas objetivando a verdade material sobre o ilícito tributário da falta de registro de aquisições de mercadorias, acima descrita, intimamos o contribuinte a apresentar cópias das notas fiscais”.
 - Em decorrência das constatações acima descritas “verificamos os seguintes fatos: a falta de escrituração no livro próprio de notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o ICMS já retido; notas fiscais de mercadorias Isentas e não tributadas ou destinadas ao ativo imobilizado/consumo com o ICMS referente ao diferencial de alíquota já retido; e notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a Tributação Normal, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005.”
5. Planilha com a Consolidação do Débito foi juntada às folhas 557 a 559.
6. O Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais informa que a autuada não é reincidente (fl.560).

7. A autuada apresenta impugnação (fl.562 a 613):

Das Preliminares de Nulidade Suscitadas pela autuada.

- Da Descrição da Denúncia – Alega que “o presente Auto de Infração não descreve precisamente as infrações imputadas, não sendo possível à Requerente identificar os motivos que levaram à lavratura do presente Auto. No mesmo sentido, não há conexão entre os fatos descritos e as infrações

supostamente cometidas.”(...) “Ademais, o Auto de Infração não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram com a alegada ausência de recolhimento do imposto, **dificultando sobremaneira a defesa da Requerente.**”

- **Decadência** - Alega a decadência dos créditos cujos fatos geradores ocorreram até 16/12/2005 com base no Art. 150, § 4º do CTN.
- Alega ainda que a multa indicada na inicial é confiscatória.

Mérito.

- Alega que a Fiscalização Estadual “baseou-se na presunção de que a Recorrente teria deixado de escriturar notas fiscais de aquisição de mercadorias, bem como não teria recolhido determinados valores a título de ICMS. Entretanto, as infrações tributárias não se podem basear em presunções e indícios, devendo ser cabalmente demonstradas e comprovadas, o que não ocorreu no presente caso.”
 - (...)“Ressalte-se que a Requerente cumpriu com todas as suas obrigações tributárias, não podendo ser compelida ao pagamento do ICMS em razão de supostas infrações, meramente presumidas pela Fiscalização Estadual.”
 - (...) “não faz qualquer sentido a exigência da escrituração de Notas Fiscais de mercadorias sujeitas à substituição tributária, já que não foi causado qualquer prejuízo ao Erário do Rio Grande do Norte.”
 - Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração, “tendo demonstrado em preliminar a sua nulidade.”
 - “caso entendam V.V. Sas. que são necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade real, a Requerente requer lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, em especial pela posterior juntada de novos documentos, de forma a comprovar que não pode ser compelida a recolher os débitos de ICMS que lhe estão sendo imputados.”
8. Os autuantes apresentam contestação (fl. 615 a 620), argumentando que:
- Afastam as preliminares de nulidade suscitadas;
 - Transcrevem o Art. 2º, Parágrafo 1º, inciso V, “a” e Art. 361, IV, paragrafo único do RICMS para contestar as alegações da autuada de que o fato gerador do imposto é a saída de mercadorias;
 - Transcrevem as ocorrências, infringências e penalidades para rebaterem as alegações de falta de clareza e inadequação do enquadramento;
 - Argumentam que o prazo decadencial é o disposto no Art. 173, I do CTN;
 - Para a alegação de falta de provas quanto ao não recolhimento de ICMS e da não escrituração das notas de aquisição, informam que “todos os relatórios elaborados, foram confeccionados a partir de dados utilizados e disponibilizados por esta Secretaria, como ferramentas internas de uso exclusivo da fiscalização. Dentre esses, citamos o Registro 50,

SINTEGRA e DETNOT(...) Além de termos utilizado as ferramentas acima descritas, confrontamos as notas de aquisições constantes do auto, com os livros fiscais Registro de Entradas de Mercadorias, para os exercícios fiscalizados.”

- Da alegação de que não houve comprovação por parte da fiscalização, de que as referidas mercadorias ingressaram no estabelecimento do autuado – Afirma que intimaram a autuada a comprovar a escrituração de notas fiscais relacionadas ou apresentasse Declaração de não aquisição de mercadorias, o que não foi atendido.
- “Diante da falta de atendimento da intimação, entendemos que as mercadorias foram por ele adquiridas, com recolhimento do ICMS antecipado e do diferencial de alíquotas para algumas delas, comprovando, assim, o recebimento das referidas mercadorias pelo autuado.”
- Afirmam que a alegação da autuada da não necessidade de escriturar as notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não se sustenta, conforme dispõe o Art. 150, XIII, combinado com o Art. 613, I do RICMS;
- Que a multa prevista no Art. 340, III, “f” do RICMS “não tem caráter abusivo ou desproporcional, mas sim punitivo pelo cometimento de uma irregularidade.”
- Por fim, opinam pela manutenção integral do Auto de infração.

9. A COJUP através da Decisão 386/2011 (fl.621 a 630), de 14 de dezembro de 2011, julga procedente a ação fiscal, fundamentado:

- Em razão dos argumentos apresentados pela autuada que versam sobre o pedido de anulação do feito, “Percebe-se que não há qualquer problema em relação a todos eles. Os autuantes fizeram perfeita e detalhada descrição das infrações cometidas pela autuada...”
- Afasta a decadência suscitada pela autuada afirmando que “in casu, incide a regra do art. 173 3 não o art. 150. § 4º do CTN.” (...) “Na hipótese, inexistiu a antecipação do pagamento; ao revés, o débito tributário foi apurado em procedimento administrativo, que redundou no lançamento feito pela autoridade administrativa, na forma do art. 142 do CTN. Portanto, não há de se falar em lançamento por homologação, afinal só pode ser homologado o que existe.”
- No mérito, afirma que “todas as operações constam do registro de entrada de notas fiscais, comprovando o ingresso das mercadorias no Estado, e ainda, os autuantes comprovaram que **em diversas operações a autuada recolheu o ICMS antecipado, comprovando, assim, o destino das mercadorias e contrariando seu principal argumento de que não foi demonstrado o recebimento das cargas.**” (grifo no original).

- “Percebe-se que a autuada esquivou-se do mérito da autuação, visto que para contrapô-lo bastaria apresentar a cópia do Livro Registro de Entrada comprovando a escrituração das notas fiscais relacionadas...”
 - Com relação ao argumento de que a multa é confiscatória afirma: “Tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal...”
10. Cientificada da Decisão Singular a autuada apresenta Recurso Voluntário (fl. 638 a 664), a autuada apresenta Recurso Voluntário repetindo os mesmos argumentos da impugnação.
11. A douda Procuradoria Geral do Estado (PGE), lastreado no que dispõe o art. 3º da Lei 4.136/72, através do despacho de fls. 668, de 24/09/2012, opta por proferir parecer oral quando da realização da sessão de julgamento no plenário deste colegiado.

É o relatório.

Sala Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 14 de maio de 2013

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

Relatora



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 284241/2010-1

NÚMERO DE ORDEM : 114/2012-CRF.

PAT Nº 484/2010 - 1ª URT.

RECORRENTE : MAKRO Atacadista Sociedade Anônima

ADVOGADO: Reginaldo Medeiros Gomes

RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação

RECURSO: Voluntário

RELATOR : (redistribuído) Cons. Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

VOTO

1. Conforme acima relatado, contra a atuada já bem qualificada nos autos do processo, foi lavrado o auto de infração nº 00395/2010 – COFIS, datado de 13/12/2010, originário da Ação Fiscal determinada através da Ordem de Serviço nº 803 de 18 de maio de 2010, onde se denunciam 03 (três) infringências, constando:

OCORRÊNCIA 01: “O atuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o ICMS já retido, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005, cabendo, portanto, só a cobrança de multa acessória de 15% do valor da operação”.

OCORRÊNCIA 02: “O atuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias isentas, não tributadas ou destinadas ao ativo imobilizado/consumo com o ICMS referente ao diferencial de alíquota já recolhido, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005, cabendo, portanto, só a cobrança da multa acessória de 15% do valor da operação.”

OCORRÊNCIA 03: “O atuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a tributação normal, relacionadas no demonstrativo anexo, compreendendo o período de 01/01/2005 a 31/12/2005. Para o cálculo do imposto devido, agregamos TVA de 30%, conforme previsto no Art. 947, § 2º do RICMS, deduzindo o crédito fiscal destacado no documento fiscal, e aplicação de multa acessória de 15% sobre o valor da operação.”

2. A atuada tomou ciência do Auto de Infração em 16/12/2010 (fl.01).

3. Das Preliminares de Nulidade Suscitadas pela atuada (que não ficou clara a denúncia; que houve a decadência dos créditos com fatos geradores anteriores a 16/12/2005, e que multa é confiscatória).

12. Da Descrição da Denúncia – Entendo que conforme consta na inicial e no relatório circunstanciado **as descrições das ocorrências não apresentam as imprecisões alegadas pela autuada, conforme síntese da descrição: “O autuado deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas, notas fiscais de aquisição de mercadorias ...”.**

Além de que, a obrigação acessória de escriturar as notas fiscais de entradas está prevista na Lei Estadual 6.968/96 e no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, assim como a penalidade prevista para os casos de descumprimento da referida obrigação, conforme abaixo transcrito:

Lei 6.968/96:

Art. 18. São obrigações do contribuinte:

XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista no regulamento;

Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:

I - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

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

(...)

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

(...)

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

(...)

§1º A aplicação de penalidades far-se-á sem prejuízo do pagamento do imposto acaso devido ou da ação penal que couber ou, ainda, da ação fiscal cabível contra os demais responsáveis pela infração.

Regulamento do ICMS:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I- da saída de mercadoria:

(...)

§ 1º Equiparam-se à saída:

(...)

V - a situação da mercadoria:

a) cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

(...)

Art. 613. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

II- das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;

III- dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte.

Penalidade Prevista

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III- relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

(...)

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

(...)

§ 1º A aplicação de penalidades far-se-á sem prejuízo do pagamento do imposto acaso devido ou da ação penal que couber ou, ainda, da ação fiscal cabível contra os demais responsáveis pela infração.

13. **Decadência** - A autuada alega a decadência dos créditos cujos fatos geradores ocorreram até 16/12/2005, por sua vez o Julgador Singular entende que o prazo de que trata o Art. 150, § 4º do CTN não se aplica ao caso.

Sabemos que o início da contagem do prazo decadencial para os tributos, cujos lançamentos ocorrem na modalidade *por homologação* ainda não é pacífico e neste caso, vejamos o que dispõe a Legislação e a Doutrina na qual me filio, com relação ao **início da contagem do prazo decadencial**:

Código Tributário Nacional

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.

(...)

§ 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 - ...;

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

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 Professor Gabriel Lacerda Troianelli¹ em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário comenta sobre a questão do prazo dado à fazenda para constituir o crédito tributário relativo aos tributos lançados por homologação:

“Muito embora o lançamento seja ato privativo da autoridade administrativa, a própria lei tributária determina que, em relação a determinados tributos, o sujeito passivo efetue o pagamento sem a prévia manifestação do Fisco, o que implica, necessariamente, a necessidade de que o sujeito passivo calcule o tributo devido. Nesse contexto, o sujeito passivo pratica, materialmente, ato idêntico ao do lançamento, que se torna formalmente um verdadeiro lançamento por meio da homologação pela autoridade fiscal. Vê-se, portanto, que o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuado pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis.”

O mestre Aliomar Baleeiro², ao discorrer sobre o prazo para Revisão do Lançamento efetuado pelo sujeito passivo afirma:

*“O direito de o Fisco rever o lançamento do sujeito passivo, e, em consequência, exigir diferença ou suplementação do tributo, ou ainda, aplicar penalidade, **salvo caso de dolo, fraude ou simulação**, caduca em 5 anos, reservado à lei do Poder Tributante fixar outro prazo menor. Se esgotar-se o prazo, há decadência do direito de revisar por parte do Fisco, considerando-se automaticamente homologado o lançamento em que se baseou o sujeito passivo para efetuar o pagamento antecipado. O § 4º do art. 150 diz: ‘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...’ **Logo, a homologação, ou revisão definitiva pelo pronunciamento da autoridade, deverá ser ato***

¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de constituir o Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 151, abr. 2008 - p.32.

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Forense, Rio de Janeiro, 1986. p.522.

completo e acabado nos 5 anos contados do fato gerador. Não basta ao Fisco iniciá-lo.”(grifei)

O Advogado Shubert de Farias Machado³ em artigo sobre o Lançamento Tributário e a Decadência destaca:

“O prazo para revisão depende da modalidade do lançamento a ser revisto (CTN, art. 149, parágrafo único). O lançamento por homologação somente pode ser revisto no prazo de cinco anos, contados do fato gerador. Os demais tipos de lançamento podem ser revistos no prazo estabelecido no art. 173 do CTN. Entendemos que não existe diferença substancial entre a revisão e o lançamento, salvo ser a revisão necessariamente posterior ao lançamento revisto. Realmente, **a revisão está sempre submetida ao mesmo regime jurídico do lançamento revisto, inclusive no que diz respeito ao prazo de decadência.**”(grifei)

Também escreve sobre o tema o juiz federal Paulo de Tarso Vieira Ramos⁴:

“O Direito, no dizer de Hugo de Brito Machado, tem por finalidade essencial a preservação de valores caros à sociedade, entre os quais se destacam, porque de fundamental importância, a segurança e a justiça (Hugo de Brito Machado, Uma Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo: Dialética, 2000, p. 23). **Para prestigiar a segurança, fez-se necessária a fixação de certos prazos, findos os quais, direitos subjetivos fenecem por completo, ou restam inexigíveis por não mais poderem ser reclamados** ao Poder Judiciário. No primeiro caso, diz-se que o prazo é decadencial. No segundo, a hipótese é de prescrição”. (...) “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não poderia ficar alheio a essas limitações temporais. Para dar segurança ao contribuinte, que de outro modo restaria durante toda a vida incerto quanto aos efeitos jurídicos tributários de seus atos passados, o direito positivo estabelece prazos ao cabo dos quais a Fazenda Pública não mais pode exercer seu direito potestativo de efetuar o lançamento. É a decadência do direito de lançar.

No direito brasileiro, tais prazos estão positivados nos arts. 150, § 4.º e 173 do CTN. Em face de tais dispositivos, podemos afirmar que a decadência do direito de lançar se opera ao final do prazo de cinco anos, **tendo, contudo distintos termos iniciais.**”

(...) “Transcorrido o prazo do art. 150, § 4.º do CTN, a decadência impede a exigência de qualquer quantia eventualmente não paga, considerando-se corretos a apuração feita pelo contribuinte e o que eventualmente em face dela tiver sido pago, salvo se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. **É certo que tais diferenças, se verificadas tempestivamente, serão objeto de lançamento ou de revisão de ofício, mas isso não lhes altera o termo inicial do prazo de decadência, que continua sendo o previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, que prevalece sobre o art. 173 do mesmo Código em face do princípio da especialidade.** Transcorrido esse lapso temporal, e **não se tendo verificado os vícios previstos na parte final do dispositivo,** estará definitivamente extinto o direito da Fazenda Pública. **Nem poderá haver revisão do lançamento, em face do parágrafo único do art. 149 do CTN, nem poderá haver novo lançamento, porque o anterior fora tacitamente aceito e homologado.**

³ MACHADO, Shubert de Farias – disponível em: <<http://qiscombr.winconnection.nt/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=49&situacao=1>>, acesso em 25/04/2013.

⁴ RAMOS, Paulo de Tarso Vieira – disponível em <<http://qiscombr.winconnection.net/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=49&situacao=1acesso>> em 25/04/2013.

Não fosse assim, restaria inteiramente inócuo o art. 150, § 4.º, do CTN, especialmente em sua parte final, que não teria qualquer utilidade.

Conclui, resumindo: “a revisão de ofício do lançamento submete-se ao mesmo prazo aplicável à feitura do lançamento de cuja revisão se cogita (art. 150, § 4.º ou 173, I, do CTN), pois, colimando no agravamento da exigência, somente pode ser ultimada enquanto não caduco o direito da Fazenda Pública de lançar eventuais diferenças;” (grifei).

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.

Mesmo não sendo o pagamento determinante para determinar o prazo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos não cumulativos como o ICMS, verifica-se nos autos que os autuantes e o Julgador Singular concluíram e comprovaram que a autuada **“em diversas operações a autuada recolheu o ICMS antecipado, comprovando, assim, o destino das mercadorias e contrariando seu principal argumento de que não foi demonstrado o recebimento das cargas”** (grifo no original).

Neste caso, acolho a preliminar de decadência suscitada pelos fundamentos acima expostos com relação aos créditos apurados, cujos fatos geradores se deram em período anterior a 16 de dezembro de 2005, já que na prova de Notificação de Lançamento consta a data de 16/12/2010, conseqüentemente declarando-os extintos nos termos do Art. 156, V do CTN.⁵

As planilhas com **os demonstrativos dos débitos remanescentes apurados nas ocorrências 01, 02 e 03** encontram-se nas folhas 27, 66 e 131 a 133 respectivamente, ou seja, valores apurados com fatos geradores a partir de 16/12/2005.

15. Da alegação de que a multa indicada na inicial é confiscatória, temos o posicionamento da doutrina com relação às multas tributárias:

Entendimento do Ilustre Paulo de Barros Carvalho⁶ :

“As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária”.

⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

⁶ (CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário: Linguagem e Método – 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011 – p. 870 a 871.

O Professor Sacha Calmon Navarro⁷ escreve com maestria sobre o tema:

“Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica”. (...) “É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o *erro* ou a *ignorância* possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada *caso concreto* (caso por caso).”

Também temos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado⁸:

(...) “O tributo distingue-se da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*”. (...) “*Sanção* é o meio de que vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito.” (...) “*Ilícito administrativo* é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”. (...) “os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.

Em outra oportunidade assim escreve o renomado Professor⁹:

“Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isso mesmo, pode ser confiscatória.”

Com o cometimento da infração fica o contribuinte sujeito as penalidades previstas na Legislação.

No caso dos autos a multa punitiva 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. A multa 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.

15. **Mérito** - A atuada equivocadamente afirma que a Fiscalização Estadual “baseou-se na presunção de que a Recorrente teria deixado de escriturar notas fiscais de aquisição de mercadorias, bem como não teria recolhido determinados valores a título de ICMS. Entretanto, as infrações

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001 - , p.29.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011- p.58 e 497.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012- p.263.

tributárias não se podem basear em presunções e indícios, devendo ser cabalmente demonstradas e comprovadas, o que não ocorreu no presente caso.” (...) “não faz qualquer sentido a exigência da escrituração de Notas Fiscais de mercadorias sujeitas à substituição tributária, já que não foi causado qualquer prejuízo ao Erário do Rio Grande do Norte.”

Com relação a alegação de que a fiscalização baseou-se em presunção para efetuar o lançamento de ofício, vejamos o que dispõe a legislação:

Lei 6.968/96:

Art. 18. São obrigações do contribuinte:

XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista no regulamento;

(...)

Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:

I - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

Regulamento do ICMS:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I- da saída de mercadoria:

(...)

§ 1º Equiparam-se à saída:

(...)

V - a situação da mercadoria:

b) cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

(...)

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

(...)

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

(...)

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.

Art. 613. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):

- I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;
- II- das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento;
- III- dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte.

O Código Tributário Nacional define obrigação tributária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação **principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação **acessória** decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Verifica-se nos dispositivos legais acima transcritos que a infração está devidamente tipificada, foi indicada corretamente na inicial do Auto de Infração e, neste caso, conclui-se que as alegações da autuada são insuficientes para afastar a penalidade prevista no Art. 64, III, “f” da Lei 6.968/96¹⁰ e no RICMS¹¹ no seu Art. 340, III, “f”, pelo descumprimento da obrigação prevista na legislação.

O advogado Ricardo Ferreira Bolan¹², quando escreve sobre “O papel da lei na criação de deveres instrumentais tributários”, afirma:

*“A capital relevância dos deveres instrumentais torna-se bastante explícita quando se tem em mente que o evento tributário, isto é, aquele acontecimento ocorrido no mundo fenomênico, só pode ser captado pelo homem quando exista uma linguagem que o descreva. O evento tributário, como realidade do mundo concreto, só pode ser conhecido, após a sua ocorrência, caso exista uma linguagem que o relate. (...) **É ainda, pelo***

¹⁰ **Art. 64.** Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

¹¹ **Art. 340.** São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

¹² Direito Tributário Atual nº 17. Dialética, São Paulo, 2003, pp.293 a 294

cumprimento de deveres instrumentais que se possibilita a comprovação e controle do regular adimplemento das prestações tributárias.”(grifei)

O entendimento do STF no Recurso Extraordinário 250.844/SP:

Supremo Tribunal Federal - DJe 29/11/2012
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO
RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE.(S) :SERV NAC. DE APREND. COMERCIAL - SENAC
ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S) :PREFEITURA MUN. DE ÁGUAS DE S PEDRO
ADV.(A/S) :SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

Parte do Voto Vista Vencedor proferido pelo Ministro Luiz Fux

“De início, impende reconhecer que, sob o ângulo lógico-conceitual, a ideia de acessoriedade implica vínculo de dependência. Com efeito, o adjetivo “acessório”, segundo registra o dicionário, qualifica aquilo que “não é fundamental, secundário, que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele” (Dicionário eletrônico Aurélio, verbete “acessório”). Todo elemento acessório carece, pois, de existência autônoma. Impossível cogitar-se de acessório sem reportar-se ao seu pressuposto lógico, o principal.

A clivagem principal/acessório é historicamente empregada nos domínios do direito privado para extremar as obrigações que bastam em si daquelas que dependem de outra específica para perdurar no universo jurídico. Emblemática, nesse sentido, é a fiança (CC/02, arts. 818 a 839), que se diz acessória do crédito garantido. Satisfeita a dívida pelo devedor principal, extingue-se de pleno direito a obrigação do fiador. No direito privado, para cada obrigação acessória corresponde certa e determinada obrigação principal.

No direito tributário, os rótulos principal/acessório ganharam positividade expressa no art. 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), cuja redação estabelece que “a obrigação tributária é principal ou acessória”. Em seguida, definem-se os respectivos conteúdos: a obrigação tributária principal “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” (CTN, art. 113, §1º); a acessória “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (CTN, art. 113, §2º).

A designação utilizada pelo legislador poderia sugerir que a acessoriedade existente no direito tributário seria idêntica àquela existente no direito privado. Isso, porém, não ocorre. E é aqui que inicia minha divergência para com o entendimento esposado pelo i. Min. Marco Aurélio.

No campo fiscal, o liame de dependência opera de modo distinto e peculiar. Não se dá entre certa obrigação principal e determinada obrigação acessória, ambas devidas especificamente por uma mesma pessoa quanto a um mesmo tributo. A dependência aqui pode estar relacionada a tributos distintos (aspecto objetivo), devidos pela mesma pessoa ou por pessoas diferentes (aspecto subjetivo). Noutras palavras: a imposição de certa obrigação acessória pode justificar-se pela necessidade de aperfeiçoar a fiscalização do recolhimento de outros tributos, devidos até mesmo por outras pessoas.

O que releva na essência da obrigação acessória é o propósito – autônomo – de “levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da

extinção da obrigação tributária” (ZOCKUN, Maurício. Regime jurídico da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 134).

(...)

Compartilha desse entendimento Luciano Amaro:

“A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido.”

O Art. 333, § 1º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97 dispõe sobre a responsabilidade por infração:

Art. 333. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto.

§ 1º A responsabilidade por infração relativa ao ICMS não depende da intenção do agente, responsável ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Com relação a alegação de que não faz sentido a exigência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias tributadas por substituição tributária, cabe salientar que conforme Art. 115 do CTN e Art. 150, XIII c/c o Art. 613, I, II e III do Regulamento do ICMS, todos acima transcritos a obrigação tributária é clara e objetiva, portanto, não se sustenta a alegação da autuada.

Verifica-se que em consequência da falta de registro das notas fiscais de entradas denunciadas na ocorrência 03 foi apurado ICMS a recolher nos termos do Art. 2º, I, § 1º, V “a” do RICMS.

Como visto na inicial os fatos geradores do lançamento de ofício constante do presente Auto de Infração ocorreram no exercício de 2005, período de vigência do §3º do Art. 337 do RICMS e considerando que este Colegiado, quando da realização da 33ª sessão do ano de 2010 em 08 de setembro de 2010, harmonizou entendimento de que mesmo com a revogação do benefício estatuído no referido dispositivo legal, ainda assim, aplicar-se-á a norma revogada aos fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2008, período em que vigorou a referida norma e ainda considerando o teor da Instrução Normativa nº 02 da CAT de 16 de outubro de 2010 e considerando que nos autos não há comprovante de que foi oportunizado ao contribuinte o direito de recolher o débito apurado com os benefícios previstos na citada norma, determino que ao final do julgamento a repartição preparadora notifique o contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 72 horas, para recolher o imposto remanescente do exercício de 2005 nos termos do demonstrativo apresentado pelos autuantes (fl.131 a 133), corrigido monetariamente de acordo com Legislação, com os benefícios previstos no art. 337, § 3º do RICMS vigente a época.

Salientamos que os créditos referentes ao período de 01/01/2005 a 16/12/2005 encontram-se extintos nos termos dos Art. 150, § 4º e 156, V do CTN.

Os Débitos remanescentes encontram-se demonstrados nas folhas 27, 66, 131 a 133 conforme ocorrências 01, 02 e 03 respectivamente.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, VOTO, em desarmonia com o parecer oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, no sentido de conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, acolhendo a preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a 16/12/2005, julgando procedente em parte a Ação Fiscal, divergindo da Decisão Singular apenas com relação à preliminar.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 14 de maio de 2013.

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva
Relatora



RIO GRANDE DO NORTE
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 284241/2010-1
NÚMERO DE ORDEM : 114/2012-CRF.
PAT Nº 484/2010 - 1ª URT.
RECORRENTE : MAKRO Atacadista Sociedade Anônima
ADVOGADO: Reginaldo Medeiros Gomes
RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação
RECURSO: Voluntário
RELATOR : (redistribuído) Cons. Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

ACÓRDÃO Nº 0102 /2013-CRF

EMENTA: **ICMS** – 03 (TRÊS) OCORRÊNCIAS. – 1, 2 e 3 - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS EM LIVRO PRÓPRIO, NOS PRAZOS REGULAMENTARES, ADQUIRIDAS EM OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. PRELIMINARES DE NULIDADE AFASTADAS. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACATADA - DICÇÃO DOS ART. 150, § 4º DO CTN. MÉRITO – ALEGAÇÕES DA AUTUADA INSUFICIENTES PARA AFASTAR EM SUA TOTALIDADE A PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. AUTUADA TEM DIREITO AO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 337, § 3º DO RICMS, VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO PARCIALMENTE. AÇÃO FISCAL 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 desarmonia com o parecer oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado, por MAIORIA dos votos, para reformar a Decisão Singular, julgando o Auto de Infração procedente em parte.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 14 de maio de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva
Relatora

Kennedy Feliciano da Silva
Procurador do Estado