



DECISÃO n.º.: **25/2015 – COJUP**
PAT n.º.: 1228/2014 – 7ª URT (Protocolo n.º. 180238/2014-7)
AUTUADA: MERCANTIL ALVES LTDA, EPP
ENDEREÇO: Rua Hermínio Jácome de Lima, 39, Centro- Dr. Severiano- RN CEP: 59910-000
AUTUANTES: Fábio Couto Bezerra, mat. 201.185-9, e Paulo Martins Pinto, mat. 158.628-9
Aloísio Alves Lopes – Mat. 201.334-7
DENÚNCIAS: 1 – Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, detectada pelo exame da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com a documentação correlata ao período fiscalizado.
2 – Falta de escrituração no livro fiscal próprio, de notas fiscais de entrada não mais sujeitas a tributação normal;
3- Falta de recolhimento do ICMS, declarado a menor pelo contribuinte no ano de 2013;
4 – Lançamento indevido de crédito fiscal, constatado nos meses de março, maio e agosto de 2013, decorrente de ICMS creditado a maior em relação ao efetivamente pago, reduzindo assim o imposto devido, tudo conforme demonstrativos em anexo.

EMENTA: ICMS – Falta de escrituração de NFs, falta de recolhimento do ICMS lançado a menor e aproveitamento indevido de crédito fiscal:

Confronto de livros e documentos fiscais apontam falta de registro de notas fiscais de entrada de mercadorias sujeitas a tributação normal e substituição tributária. Autuantes reconhecem escrituração de parte de NFs, e contribuinte da não escrituração de outra parte dos documentos, requerendo parcelamento do débito. Permanência no lançamento de duas NFs não escrituradas. Contribuinte classificava como isentas ou com alíquota de 12% mercadorias sujeitas a tributação normal, de 17%. Apurada pequena diferença sem comprovação de crédito, considerado aproveitamento indevido, relativa a ICMS Antecipado, em valor no entanto menor que lançamento original.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário n.º. 001228/2014 – 7ª URT, lavrado em 07 de agosto de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas quatro denúncias fiscais, quais sejam:

1- Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, detectada pelo exame da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com a documentação correlata ao período fiscalizado. 2 – Falta de escrituração no livro fiscal próprio, de notas fiscais de entrada não mais sujeitas a tributação normal; 3- Falta de recolhimento do ICMS, declarado a menor pelo contribuinte, no ano de 2013; 4 – Lançamento indevido de crédito fiscal, constatado nos meses de março, maio e agosto de 2013, decorrente de ICMS creditado a maior em relação ao efetivamente pago, reduzindo assim o imposto devido, tudo conforme demonstrativos em anexo, com infringência dos artigos 108, 109-A, 113, 118, 150, III, XIII, e XIX, 609, e 623-B e C.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 9.817,56 (nove mil, oitocentos e dezessete reais e cinquenta e seis centavos) de ICMS, e R\$ 35.587,82 (trinta e cinco mil,



quinhentos e oitenta e sete reais e oitenta e dois centavos) a título de multa, totalizando o montante de R\$ 45.405,38 (quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinco reais e trinta e oito centavos), em valores originais.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Início de Fiscalização, Termo de Recebimento Parcial de Documentos, Extrato Fiscal do Contribuinte, Resumo das Ocorrências Fiscais, Demonstrativo das Ocorrências, Termo de Devolução de Documentos, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Encerramento de Fiscalização, e cópias de documentos e livros fiscais, e Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresentou, em 11 de setembro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 230 a 293), em que em síntese vem alegando:

Preliminarmente, que o auto de infração está eivado de vícios insanáveis, não atendendo aos requisitos do artigo 44 do Decreto 13.796/98, levando à extinção do procedimento sem o julgamento do mérito, contrariando ainda artigo 58 do mesmo decreto e artigo 5º, LV, da Constituição Federal, impedindo direito de defesa e ferindo princípio da legalidade, juntando doutrina e jurisprudência para embasar o que alega:

No mérito, que a NFe nº 012.184 está devidamente escriturada no SPED de janeiro de 2014, enquanto a NFe nº 027.733 o fornecedor BPF-Brasil Food S.A. emitiu, em 24/02/13, equivocadamente, a referida NF em favor do contribuinte, mas quando descoberto o erro já se havia exaurido o prazo para cancelamento, razão pela qual, em 11/03/13 foi emitida NF de devolução da mercadoria, nº 032.260, na verdade, mercadoria nunca adquirida:

Que a mesma situação ocorreu com a NFe 066.198, emitida em 26/02/13, também emitida equivocadamente para a autuada, tratando-se de devolução, conforme NF 066.183, de 21/02/13, com produtos também não adquiridos pela impugnante:

Que na NFe 031.805, novamente o fornecedor BPF-Brasil Food S.A emitiu “equivocadamente”, desta vez em 10/03/2013, NF em favor da autuada, que quando descoberto o erro já havia passado o prazo para cancelamento, tendo sido emitida, em 15/03/2013, NF nº 033.731, com a devolução da mercadoria:

Que a situação se repete com a NF 32.260, emitida erroneamente em 11/03/2013, ocorrendo a mesma coisa que das ocasiões anteriores, com a ultrapassagem do prazo para cancelamento e emissão de NF de devolução; o mesmo ainda ocorrendo com a NFe 033.731, também emitida equivocadamente em 15/03/2013, e novamente tendo passado o prazo legal para cancelamento:

E que novamente, identicamente às anteriores, ocorreram situações em novas NFe, como as de nº 597.051, da Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda., datada de 17/09/2013, com duas notas de devolução, números 604.908 e 598.949, emitidas em 02/10-13 e 19/09/13, e também na NF 597.049, de 17/09/13, com devolução em 19/09/13, pela NF 597.051, e do mesmo fornecedor, a NF 604.908, ainda do mesmo fornecedor, emitida equivocadamente, com devolução pela NF 597.051 em 17/09/13; o mesmo acontecendo ainda com a NFe 143.412, emitida pela MultFrios Distribuidora de Frios Ltda., por engano, em 13/11/13, com devolução em 19/11/13 pela NF 143.677, sempre por engano e sempre com mercadorias não adquiridas.



Que a NFe 440.543 está devidamente registrada em janeiro de 2014, pelo que, entende que houve interpretação errônea por parte do contribuinte, e que o crédito tributário deve ser atualizado monetariamente:

Que na ocorrência 02, assim como na Ocorrência 01, as NFe 295.556, 001.164, 000.351, 000.375 e 036.627 estão devidamente registradas no SPED, entre janeiro e maio de 2013;

Que na Ocorrência 03, também há descumprimento do artigo 44 do RPAT, tendo os autuantes apresentado uma planilha genérica e lacunosa elaborada de modo unilateral, não permitindo a plena defesa, reiterando que o crédito tributário deve ser corrigido monetariamente:

Que na ocorrência 04, houve a utilização correta dos créditos fiscais, conforme princípio da não-cumulatividade, ocorrendo, por exemplo, em março de 2013, um erro na interpretação dos autuantes em sua planilha, face à utilização de créditos acumulados dos meses de janeiro de fevereiro, havendo na realidade um crédito remanescente a ser utilizado:

Que em maio de 2013 a impugnante era detentora de créditos no montante de R\$ 3.593.64, que somados aos R\$ 2.077.54 de crédito acumulado perfazem o montante de R\$ 5.671.18, tendo utilizado no período R\$ 3.593.64, restando saldo de crédito a ser utilizado de R\$ 2.077.54:

Que o mesmo ocorreu no mês de agosto de 2013, quando a empresa era detentora de um crédito de R\$ 2.608.81, que somados aos R\$ 2.077.54 perfaziam um crédito no valor de R\$ 4.686.35, tendo sido utilizado um crédito de R\$ 2.963.67, restando ainda um saldo de R\$ 1.722.68, de crédito do imposto:

Insurge-se ainda contra a multa aplicada, a seu ver utilizada com efeito de confisco, sendo "ilegal" a multa de 100% aplicada.

Diante do exposto, juntando cópias de documentos comprobatórios do alegado, requer a improcedência/nulidade do Auto de Infração, e caso contrário o afastamento da multa, por ser inconstitucional.

3. DA CONTESTAÇÃO

As autoridades fiscais responsáveis pela autuação se pronunciam em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 565 e seguintes), argumentando em síntese:

Que analisando as diversas alegações do contribuinte, requerem a manutenção parcial dos lançamentos, de modo a que o valor da ocorrência 01 passe a ser de ICMS devido de R\$ 1.447.67 e multa de R\$ 1.979.93, totalizando R\$ 3.427.60; na segunda ocorrência a multa aplicada seja de R\$ 3.969.24, enquanto a ocorrência 04 passe a ser de ICMS de R\$ 390.71 e multa regulamentar de R\$ 586.07, totalizando R\$ 976.78, mantendo-se integralmente a multa da ocorrência 03.

Que em relação à alegação de vício insanável, os demonstrativos das ocorrências foram apresentados às páginas de 12 a 16, 24, 177, 226 e 227, de modo que não se pode falar em cerceamento de defesa, por ter o contribuinte obtido cópia dos autos em 08/08/2014, conforme documento de fl. 228, nem sendo caso de nulidade, conforme artigo 20 do Dec. 13.796/98.

Que reconhece o registro de alguns documentos, mas que tal fato, atitude de boa fé, só ocorreu após ciência do auto de infração, sobre o qual, apesar da alegação de vícios insanáveis, teve parte dele parcelado, com confissão irretroatável de dívida:



Que em relação ao item 3.1, reconhecem o registro das notas fiscais números 012.184 (fl. 260), 440.543 (fl. 265), concordando também com a exclusão da ocorrência 01 das notas fiscais 027.733 (fl. 260), 066.198 (fl. 261), 031.805 (fl. 261), 032.260 (fl. 262), 033.731 (fl. 262), 597.051 (fl. 263), 598.849 (fl. 263), 604.908 (fl.264), conforme demonstrado às fls. 294 a 338, mantendo-se na ocorrência nº 01 a NF nº 143.677 (fl. 314), que por se tratar de "devolução", não faz referência ao documento originário, conforme preceitua art. 191, inciso I, do RICMS.

Que em relação ao item 3.2 reconhecem o registro das notas fiscais 295.556 (fl. 267) e 036.627 (fl.268), solicitando a exclusão das notas fiscais 000.351 (fl. 267) e 000.375 (fl. 268), opinando pela manutenção da ocorrência nº 02 da NF 001.164 (fls. 267 e 327), vez que não corresponde à NF escriturada no livro Registro de Entradas de fl. 162.

Que em relação à ocorrência 03, esta se refere às saídas das mercadorias através dos ECFs nºs DR0208BR00000154131, DR 060610BR000000219704 e DR0812BR000000326247, de fls. (15, 24, 226 e 227), com dados fornecidos da leitura das memórias fiscais dos equipamentos, fornecidos pelo próprio autuante, registrados na Memória Fita Detalhe, sendo excluídos os cupons cancelados, apurando-se a correta alíquota a ser aplicada em cada caso, com anexação dos cupons às fls. 574 a 654;

Sobre a ocorrência 04, que foi verificado erro no cálculo da multa da ocorrência, uma vez que o valor da penalidade foi calculado sobre o valor informado em GIM, e não sobre o valor do crédito indevidamente utilizado:

Que analisando a documentação, opinam pela alteração do valor da ocorrência 03, passando o novo valor do crédito indevido utilizado a ser de R\$ 390,71, com multa regulamentar de R\$ 586,07, totalizando R\$ 976,78:

Ressaltando que a penalidade está em acordo com o previsto no art. 340, II, "a", afastam argumentos de caráter confiscatório da multa, que não pode ser julgado na esfera administrativa.

Diante do exposto, pela clareza da legislação e pelo descumprimento da mesma pelo contribuinte, defendem que o Auto de Infração seja mantido parcialmente, com as correções feitas de ofício.

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 229, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial com a consequente prolação da decisão de mérito.

DO EXAME PRELIMINAR



Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial: a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, alega o contribuinte que teria havido o cerceamento de defesa, nos termos do artigo 5º da Lei Maior e artigos 58 e 61 do Decreto 13.796/98, ferindo o artigo 44 desse decreto, que exige a descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração e “referência expressa aos documentos que o fundamentarem”, levando à nulidade de que trata o artigo 20 do mesmo decreto.

Nesse aspecto, entende-se que houve no auto de infração a descrição clara e precisa de cada ocorrência, bem como dos documentos que as fundamentam, não havendo que se falar em cerceamento de defesa ou falta de acesso ao contraditório, nem em nulidade processual sobre esse argumento.

Isso pode ser claramente visto analisando-se a defesa do contribuinte, bem como, fato ressaltado pelos autuantes, pelo próprio evento de ter o contribuinte requerido o parcelamento de parte do auto de infração, o que equivale a uma confissão irretratável de dívida, tendo sido preenchido os requisitos contidos no artigo 44 do Decreto 13.796/98, que Regulamenta os processos administrativos-tributários.

DA OCORRÊNCIA 01

Quanto ao mérito, versa a primeira ocorrência sobre eventual falta de registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias, conforme estabelecido no art. 2º, § 1º, V, “a”, do RICMS/RN, Decreto 13.640/97, apurado segundo os autuantes pela conciliação da documentação apresentada e os livros fiscais do contribuinte.

Trata-se de uma acusação muito simples, de extremamente fácil entendimento, permitindo fácil defesa. Basta confrontarem-se as notas fiscais de entradas com o livro Registro de Entradas, apontando aonde foram feitos os devidos registros. A prova maior de que é de fácil entendimento e não há cerceamento ao direito de defesa ou acesso ao contraditório é o fato de, apesar da reclamação da existência de “vícios insanáveis”, o defendente informar de ofício a procedência de parte da ocorrência.

O que é evidente, quando reconhece, na própria peça defensiva, no item 55, de fl. 257, que “no que tange à ocorrência 01, informamos a ausência de registro das notas fiscais números 000.064.959; 000.020.804; 000.000.015; 000.407.592; 000.000.896; 000.000.483 e 000.000.484.”



Quanto às demais notas fiscais da ocorrência, os autuantes confirmam a escrituração das NFs 012.184 (fl. 260) e 440.543 (fl. 265), que devem ser excluídas do demonstrativo. Segundo também afirmam na contestação à impugnação, à fl. 566, reconhecem que as notas fiscais números 027.733 (fl. 260), 066.198 (fl. 261), 031.805 (fl. 261), 032.260 (fl. 262), 033.731 (fl. 262), 597.051 (fl. 263), 598.849 (fl.263) e 604.908 (fl. 264), referem-se a “devoluções” de mercadorias “não adquiridas pelo contribuinte”. Em que pese a coincidência ou repetição de situações dessa natureza, reputam-se como válidos os argumentos, ante a concordância dos próprios auditores, não se estabelecendo o contraditório, devendo também tais documentos serem excluídos do demonstrativo da ocorrência.

Resta a NF nº 143.677, de fl. 314, pois embora a natureza da operação seja descrita como “Devolução de Venda”, não há referência à nota fiscal de origem, para que se pudesse aferir a data da aquisição, descrição da mercadoria, origem e outros elementos de menção obrigatória, nos termos do inciso I do artigo 191 do Decreto 13.640/97, denominado Regulamento do ICMS, que pudessem embasar e justificar a operação.

Pelo que, reputa-se como válido o novo demonstrativo da ocorrência, formulado e apostado à fl. 570, em substituição ao original, de fls. 13 e 14, com a manutenção, na relação de notas fiscais não registradas, de que trata a ocorrência 01, das NFs nºs 64959 (20/01/13), 20804 (01/02/13), 15 (04/02/13), 407592 (29/07/13), 896 (02/10/13), 143677 (19/11/13), e 483 e 484 (30/12/13).

Esclarece-se no entanto, que a quase totalidade delas foi objeto de parcelamento, havendo, assim, o reconhecimento e confissão da dívida, sendo suspensa a cobrança no lançamento. Executua-se, no entanto, um item que não foi encontrado ou entende-se não objeto do parcelamento, ainda permanecendo pendente, assim ficando o demonstrativo remanescente da ocorrência:

DEMONSTRATIVO 01
RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS – OCORRÊNCIA 01

Nº NOTA FISCAL	DATA VENC.	ICMS	MULTA	TOTAL
143677	15//12/2013	0,00	179,85	179,85
TOTAL		RS 0,00	RS 179,85	RS 179,85

DA OCORRÊNCIA 02

Com relação à segunda ocorrência, também relativa a eventual falta de escrituração de notas fiscais de entrada, desta vez de mercadorias “não mais sujeitas a tributação normal”, valem as mesmas considerações relativas à ocorrência 01, não se podendo falar em nulidade, cerceamento de defesa ou argumento semelhante. Tanto que o contribuinte é muito direto em sua defesa.

Garante ele que a NF nº 295.556 foi devidamente registrada e lançada no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no período de fevereiro/2013, a NFe nº 001.164 estaria no SPED de janeiro/2014, a NFe nº 000.351 no SPED de março/2013, a NFe 000.375 no SPED de abril/2013 e a NFe 036.627 no SPED de maio/2013.

Ante o que, os próprios autuantes reconhecem o registro das notas fiscais 295.556 (fl. 267) e 036.627 (fl. 268). Solicitam ainda a exclusão das notas fiscais números 000.351 (fl. 267) e 000.375 (fl.268), por se tratarem de notas fiscais de consumo emitidas pelo próprio contribuinte. Logo, diante da ausência do contraditório, representada pelo



reconhecimento de ofício da procedência dos argumentos, devem ser tais documentos retirados do demonstrativo da ocorrência 02.

Os autuantes, no entanto, discordam do defêdente, quanto à NFe nº 001.164, que segundo eles não corresponde à nota fiscal escriturada no livro Registro de Entradas. Nesse pormenor, somos obrigados a concordar com os autuantes, pois verificando-se a cópia da NF-e nº 000.001.164, cópia à fl. 327, verifica-se que se trata de um documento emitido em 09/02/2013, no valor de R\$ 625.00. Logo, não poderia então ter sido registrada em 15/01/2014, quase um ano depois, com o valor de R\$ 486.25, conforme cópia do livro Registro de Entradas de fl. 162, depreendendo-se tratar-se de outro documento.

Assim, após as concordâncias dos autuantes, permaneceriam no demonstrativo as notas fiscais números 1164, 320015, 22746, 671, 132128, 384804 e 11476. Ocorre, no entanto, que no parcelamento já acima referido, foi confessada a dívida e objeto de parcelamento os débitos das multas de R\$ 452.05, referente à NF 320015, de 23/03/13, R\$ 2.743.50 (NFe 22746), R\$ 86.78 (NF 671), R\$ 149.64 (NF 132128), R\$ 226.02 (NF 384804), e R\$ 487.50 (11476), tudo conforme parcelamento deferido, documento de fl. 665 dos autos.

Permanece apenas na ocorrência, pelos motivos acima esclarecidos, a NF-e nº 1164, de 09/02/2013, no valor de R\$ 625.00, implicando na penalidade de multa de R\$ 93.75 (noventa e três reais e setenta e cinco centavos).

DA OCORRÊNCIA 03

Com relação à terceira ocorrência, a descrição do fato reporta-se à eventual falta de recolhimento do ICMS “declarado a menor pelo contribuinte” no ano de 2013, conforme demonstrativo de fl. 15 dos autos. O contribuinte reclama que a ocorrência não teria atendido aos requisitos do auto de infração previstos no artigo 44 do Decreto 13.796/98, que exige a descrição clara e precisa da ocorrência e dos elementos que a fundamentam.

Ainda que pudesse ser considerada sucinta a descrição contida no demonstrativo acima mencionado, e mesmo no Relatório Circunstanciado de Fiscalização de fls. 21 e 22, em que registra-se nas “Constatações” o mesmo texto do demonstrativo, novamente repetido no campo “Ocorrências”, no campo “Resultado da Ação” constam novamente os dispositivos legais infringidos, e no campo “Descrição”, do Demonstrativo de fl. 15, revela-se que a autuação baseia-se na acusação de que o “Contribuinte deu saída em mercadoria isenta e a T12% quando é devido tributação normal”.

Ou seja, há a clara descrição do fato que deu origem à ocorrência, enquanto o Termo de Encerramento de Fiscalização, todos esses elementos parte do auto de infração e fornecidos ao contribuinte, esclarece, não dando margens a dúvidas, referentemente à ocorrência, que o “contribuinte deixou de recolher”, na forma e no prazo regulamentares, “o ICMS declarado a menor no ano de 2013”, conforme demonstrativo anexo, em relação a “produtos saídos com alíquota incorreta através de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal” (ECF), resultando em R\$ 1.244,14 de imposto a pagar e multa de igual valor. Enfim, entende-se como descrição de extrema clareza, com amplo acesso ao contraditório, também não se podendo falar em nulidade sobre esse aspecto.

Como estamos a tratar de ECFs, os autuantes esclarecem que os dados foram fornecidos pelo próprio autuante, oriundos da Leitura da Memória Fiscal dos equipamentos números DR0208BR000000154131, DR0610BR000000219704 e



DR0812BR000000326247, constando na fl. 24 o resumo das saídas “registradas como isentas mas sujeitas a tributação normal”, discriminadas mês a mês, demonstrativo repetido à fl. 226 dos autos, enquanto à fl. 227 há o registro das operações de saídas “registradas com 12% mas sujeitas a alíquota de 17%”.

Se o contribuinte possuía dúvidas quanto aos elementos que levaram à autuação, poderiam tê-las sanado durante o processo fiscalização, que durou desde a data de 28/04/2014, quando tomou ciência da Ordem de Serviço de fl. 04, até a data da lavratura do auto de infração, em 04/08/2014, omitindo-se, nesse aspecto.

Os autuantes ainda tiveram o cuidado de anexar, às fls. 573 e seguintes, planilhas “detalhadas”, com dados das Leituras das Memórias Fiscais, especificando cada ECF, e cada produto, cada operação, todas também constantes no disco de dados de fl. 572, em que houve saídas registradas com alíquota de 12%, apesar de as mercadorias sujeitarem-se a alíquota de 17%, bem como as saídas registradas como isentas mas sujeitas a alíquota de 17%, conforme demonstrativo de fl. 655.

De modo que também não cabe se falar em nulidade, conforme hipóteses previstas no artigo 20 do RPAT, pelo atendimento aos requisitos do artigo 44 do mesmo decreto, sobretudo em relação a dados fornecidos pelo próprio autuante, constantes de seus bancos de dados.

Quanto à alegação de que houve aplicação errônea por parte dos autuantes, do artigo 133 do RICMS, esclarece-se que a correção monetária prevista no dispositivo mencionado não foi aplicada, só incidindo após eventual condenação, e término do trâmite administrativo, depois do lançamento, tratando-se, no presente momento, sempre de valores nominais, repita-se, obtidos da leitura da memória dos ECFs do contribuinte, conforme seus próprios lançamentos.

DA OCORRÊNCIA 04

Já a ocorrência 04 versa sobre eventual utilização de crédito fiscal considerado indevido, também descabendo, pelas mesmas razões, alegação de “aplicação errônea do art. 133 do RICMS”, pela não aplicação de fato do dispositivo mencionado de praxe pelos autuantes, o que se apura apenas no momento da eventual liquidação do débito. Nesse caso o defendente não fala em cerceamento de defesa ou fato semelhante, garantindo enfaticamente que não houve utilização indevida de crédito fiscal.

Segundo afirma, da forma como aplicado pelos auditores, na autuação teria sido considerado o direito previsto no princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, previsto no artigo 155, II, § 2º da Lei Maior e artigo 19 da LC 87/96. Garante que da forma como feito, registram-se vários equívocos nas planilhas dos autuantes.

Como por exemplo em março de 2013, quando registram os autuantes um imposto a recolher de R\$5.962,25, enquanto o autuado informa que seria possuidor de um crédito fiscal de R\$ 11.840,64 (onze mil, oitocentos e quarenta reais e sessenta e quatro centavos), suficiente para garantir a cobertura do tributo a ser lançado, de R\$ 9.763,10 (nove mil, setecentos e sessenta e três reais e dez centavos), permanecendo ainda um saldo remanescente de “crédito a ser utilizado” no período seguinte de R\$ 2.077,54 (dois mil e setenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Em maio de 2013, segundo a autuação, houve utilização de crédito indevido de R\$ 3.593,64, resultando num ICMS a recolher de R\$ 611,62, enquanto o autuado garante que a impugnante era detentora de crédito no montante desse valor, R\$ 3.593,64, que “somados aos R\$ 2.077,54 perfazem o montante de R\$ 5.671,18”, tendo



utilizado no período o crédito de R\$ 3.593,64, restando ainda um "crédito a ser utilizado nos meses subsequentes no montante de R\$ 2.077,54, tudo comprovado por meio de Guias de Recolhimento Instantâneo – GRI, Código 1240, referentes ao ICMS antecipado com direito a crédito".

Igualmente, no mês de agosto de 2013, apontaram os autuantes um suposto crédito indevido de R\$ 2.963,67, que com o saldo de R\$ 2.898,67, ainda geraria um ICMS a recolher de R\$ 65,00, e multa de R\$ 4.445,51.

Só que o autuado garante que havia um saldo de crédito acumulado de R\$ 2.077,54, além do valor de R\$ 2.608,81, apenas em créditos obtidos naquele mês (08/2013), suficientes para cobrir o crédito utilizado, de R\$ 2.963,67, restando ainda um saldo credor de R\$ 1.722,68.

Uma simples análise superficial do demonstrativo elaborado pelos autuantes referente ao mês de agosto de 2013, por exemplo, revela uma enorme discrepância entre o eventual ICMS a recolher, de R\$ 65,00, e a multa lançada, de R\$ 4.445,51, equivalente a quase setenta vezes o valor do imposto a pagar. Razão pela qual os autuantes reconhecem que verificaram, logo de início, erro no cálculo da multa da ocorrência nº 04, devido ao fato de o valor da penalidade ter sido calculado pelo valor informado em GIM, e não sobre o valor do crédito indevidamente utilizado pelo contribuinte.

A seguir, ainda sobre a quarta ocorrência, item 3.4, os autuantes afirmam, na contestação, à fl. 568, que opinam pela "alteração do valor da ocorrência nº 03, conforme demonstrativos 03, 04 e 05 em anexo". Pelo que, dessa forma o novo valor nominal de "crédito indevido utilizado é de R\$ 390,71 e multa regulamentar R\$ 586,07, totalizando R\$ 976,78".

Inicialmente, verifica-se que na realidade os autuantes queriam falar em alteração do valor da ocorrência 04, e não 03, e depois, considera-se muito sucinta a contestação, a respeito do assunto, além do equívoco na aplicação da multa, por eles mencionada, pelo que se entende como um não esclarecimento de como um ICMS a recolher de R\$ 6.638,87, constante no demonstrativo original da ocorrência, de fl. 16, passou subitamente ao novo valor de R\$ 390,71.

Mas pelos novos demonstrativos, o de fl. 658 e sobretudo o de fl. 660, depreende-se dos eventos: primeiramente, que eles implicitamente reconheceram o direito ao ICMS creditado apontado pelo contribuinte em sua impugnação, fato aparentemente não mencionado ou esclarecido na contestação; e segundo, o fato de que o novo valor apontado como diferença em relação ao crédito utilizado seria derivado do ICMS efetivamente "recolhido pelo contribuinte", em relação ao crédito aproveitado, e que levou à diminuição substancial do lançamento, conforme evidenciam no "Demonstrativo 05", de fl. 660, em que apontam o novo resultado do que denominaram "Confronto Recolhimentos apresentados na impugnação x ICMS Antecipado Creditado em GIM".

Pelo que, resta averiguar-se de onde obtiveram os números do tal confronto. Ocorre que da análise dos autos e dos documentos e dos livros fiscais do contribuinte, chegou este julgador a resultado ligeiramente diverso do apresentado pelos autuantes no novo demonstrativo acima mencionado.

No mês de março de 2013, por exemplo, registrou o contribuinte em sua GIM, conforme documento anexo a esta decisão, um crédito do imposto referente a ICMS antecipado no montante de R\$ 9.763,10 (nove mil, setecentos e sessenta e três reais e dez centavos), lançado na coluna "OUTROS CRÉDITOS". Mas no relatório Consulta Débito Contribuinte com os valores do "ICMS ANTECIPADO COM DIREITO A CRÉDITO" no



período entre 01/03/2013 e 31/03/2013, discriminando as notas fiscais e impostos pagos, conforme relatório anexo a esta decisão, registra-se um valor total de apenas R\$ 3.214,38 (três mil e oitocentos reais e oitenta e cinco centavos).

Assim então, em atenção ao princípio da busca da verdade material, partiu este julgador para o confronto conforme informações constantes nos autos e demais elementos probantes disponíveis, começando-se pelo exame das Guias Instantâneas de Recolhimento (GRIs) juntadas pelo autuado, referentes ao período de recolhimento em comento. No mês de março de 2013, foram encontrados os recolhimentos abaixo discriminados, referente ao código 1240, de ICMS antecipado com direito a crédito, totalizando o montante de R\$ 3.796,85 (três mil, setecentos e noventa e seis reais e oitenta e quatro centavos):

PERÍODO/março 2013	Folha dos autos	VALOR
	344 e 349	696,32
	345 e 357	72,43
	346 e 362	2.306,75
	347 e 376	204,99
	348 e 371	516,75

Ocorre que em consulta ao Livro Fiscal de Apuração do ICMS, anexo a esta decisão, o valor lançado (R\$ 9.763,10) aparece como "ICMS ANTECIPADO" derivado de "Outros Créditos de ICMS antecipado referentes a documento fiscal escriturado em outro período". Embora, *a priori*, não tivesse ficado muito claro sua proveniência, nos elementos da impugnação e da contestação, partiu-se para a análise dos períodos anteriores, constatando-se, nas GIMs de janeiro e de fevereiro de 2013, que a esta decisão também se anexa, que foram lançados, nos dois meses, valor zerado (R\$ 0,00) relativo a ICMS ANTECIPADO.

Como houve o pagamento de ICMS Antecipado naqueles períodos, depreende-se que deles surgiram os créditos lançados extemporaneamente sob tal rubrica. De tal modo que em janeiro e fevereiro de 2013, foram verificados os seguintes pagamentos relativos ao ICMS antecipado do contribuinte, totalizando o montante de R\$ 5.751,22 (cinco mil, setecentos e cinquenta e um reais e vinte e dois centavos):

Vencimento	Folha	Valor pago
16/01/13	385	1.461,24
26/01/13	401	183,24
28/01/13	403	113,55
30/01/13	407	294,57
04/02/13	417	1.405,26
18/02/13	432	1.998,01
28/02/13	449	295,35

De maneira que somando-se o valor do ICMS antecipado do período próprio, março de 2013 (R\$ 3.796,84), aos valores dos períodos anteriores, janeiro e fevereiro de 2013 (R\$ 5.751,22), chegou-se ao valor de R\$ 9.548,06 (nove mil, quinhentos e quarenta e oito reais e seis centavos), que foi exatamente o valor encontrado pelos autuantes, e lançado no novo demonstrativo, de fl. 660, como "ICMS RECOLHIDO" referente ao ICMS antecipado. Do confronto com o valor lançado, R\$ 9.763,10, apurou-se então uma diferença de crédito indevidamente apropriado no valor de R\$ 215,04 (duzentos e quinze reais e quatro centavos). Esclarece-se que foram encontrados no período os pagamentos de R\$ 83,03 (fl. 454) e de R\$ 132,01 (fl. 41), mas referem-se, como



discriminados nos documentos, a pagamentos sem direito a crédito, perfazendo exatamente o valor encontrado como crédito indevido (R\$ 215,04).

No novo demonstrativo da ocorrência, de fl. 660, além do período de março de 2013, foram verificados também os meses de maio e agosto de 2013. Em maio de 2013, houve o creditamento, a título de ICMS antecipado, de R\$ 3.593,64 (três mil, quinhentos e noventa e três reais e sessenta e quatro centavos), conforme GIM daquele mês que a esta decisão se anexa. Que foi exatamente o valor referente aos pagamentos encontrados, conforme comprovantes juntados, abaixo discriminados:

Vencimento/Maio de 2013	Folha	Valor
18/05/13	460	379,26
18/05/13	461	1.599,25
25/05/13	462	752,66
26/05/13	463	862,47
TOTAL		3.593,64

Resta então, segundo o documento de fl. 660, o período de agosto de 2013, cabendo averiguar-se o movimento. Foi lançado o crédito de ICMS antecipado de R\$ 2.963,67 (dois mil, novecentos e sessenta e três reais e sessenta e sete centavos), conforme GIM anexa. Mas nos autos e no período, foram por este julgador encontrados valores diferentes. Os autuantes apontaram, no novo demonstrativo, de fl. 660, que teria ocorrido uma apropriação indevida de crédito, naquele período, no valor de R\$ 175,67 (cento e setenta e cinco reais e sessenta e sete centavos), em função de que o ICMS efetivamente recolhido teria alcançado a soma de R\$ 2.788,00 (dois mil, setecentos e oitenta e oito reais).

Ocorre que este julgador encontrou valor diferente, em função dos seguintes recolhimentos verificados nos autos e checados nos sistemas de bancos de dados desta SET:

Vencimento	Folha	Valor
25/08/13	504	2.383,80
08/08/13	534	110,67
06/08/13	536	179,19
01/08/13	543	60,02
02/08/13	546	116,99
04/08/13	551	48,00
TOTAL		2.898,67

Observação: consta à fl. 541 uma Ficha de Compensação Bancária, relativa aos recolhimentos, sob o código 1245, dos valores de R\$ 3,50 e R\$ 65,00, mas trata-se de "Diferença de Alíquota", não gerando direito a crédito como ICMS Antecipado. Pelo que, entende-se que a diferença tributável, relativa ao crédito indevidamente aproveitado, em agosto de 2013, deve ser de R\$ 65,00 (oitenta e cinco reais), e não de R\$ 175,67, como apontado pelos autuantes, passando o demonstrativo da ocorrência a ser o seguinte, em substituição ao de fl. 660:



DEMONSTRATIVO OCORRÊNCIA 03- Crédito ICMS Antecipado utilizado indevidamente-
Confronto Recolhimentos apresentados na impugnação x ICMS antecipado creditado em GIM

2013	Mês	ICMS CREDITADO (ANTECIPADO)	ICMS RECOLHIDO	Diferença a recolher	Multa	Total
	Março	RS 9.763,10	RS 9.548,06	RS 215,04	RS 322,56	RS 537,60
	Maio	RS 3.593,64	RS 3.593,64	RS 0,00	RS 0,00	RS 0,00
	Agosto	RS 2.963,67	RS 2.898,67	RS 65,00	RS 97,50	RS 162,50
TOTALS				RS 280,04	RS 420,06	RS 700,10

De tal modo que, em resumo, permaneceria ainda o valor de um lançamento tributável, relativo às ocorrências em análise, nos seguintes valores:

RESUMO DO DEMONSTRATIVO DAS OCORRÊNCIAS DO AUTO DE INFRAÇÃO

Item	Ocorrência	Período	ICMS devido	Multa	Total
1	Falta escrituração de NFs de entrada (NF143677)	01/01/2013 a 15/01/2014	RS 0,00	RS 179,85	RS 179,85
2	Falta escrituração NFs de entradas de mercadorias não mais sujeitas a tributação (NF 1164, de RS 625,00)	02/02/2013 a 21/12/2013	RS 0,00	RS 93,75	RS 93,75
3	Saída de mercadoria isenta e T12% sendo devida tributação normal (17%)	01/2013 a 12/2013	RS 1.244,14	RS 1.244,14	RS 2488,28
4	Lançamento de crédito fiscal indevido (ICMS antecipado)	03/2013 a 08/2013	RS 280,04	RS 420,06	RS 700,10
TOTALS			RS 1.524,18	RS 1.937,80	RS 3.461,98

Por fim, sobre a alegação de multa aplicada com caráter de confisco, o artigo 89 do Decreto 13.796/98 exclui a competência dos julgadores tal análise, sendo a multa aplicada derivada de expressos dispositivos legais, o Decreto 13.640/97, que por sua vez repete penalidades previstas na Lei 6968/96.

Art. 89. *A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.*

Mesmo assim, é possível tecer-se algumas considerações a respeito. Revela a doutrina que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos, pois, enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias, muitas vezes na vã tentativa de desencorajá-lo da reincidência da prática delituosa.

Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114, explica que "a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos



daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”.

Assim, entendo que uma vez estando a multa devidamente prevista em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

“MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor Recurso e remessa necessária desprovidos.”

(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)

Até o STF já se pronunciou sobre a matéria, nos seguintes termos:

AI 830300 AgR-segundo / SC - SANTA CATARINA
SEGUNDO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
Relator(a): Min. LUIZ FUX
Julgamento: 06/12/2011 **Órgão Julgador: Primeira Turma**

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO
DJe-036 DIVULG 17-02-2012 PUBLIC 22-02-2012
RDDT n. 200, 2012, p. 167-170

Parte(s)

RELATOR : MIN. LUIZ FUX
AGTE. (S) : HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MULTIPLO
ADV. (A/S) : LUIZ RODRIGUES WAMBIER E OUTRO(A/S)
AGDO. (A/S) : MUNICÍPIO DE TUBARÃO
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO



EMENTA

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraordinária. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa **fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário**. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009). 5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13,08.2010. 6. In casu, o acórdão recorrido assentou: PROCESSUAL CIVIL – PROVA PERICIAL – DESNECESSIDADE. “Como o destinatário natural da prova é o juiz, tem ele o poder de decidir acerca da conveniência e da oportunidade de sua produção, visando obstar a prática de atos inúteis ou protelatórios (art. 130 do CPC), desnecessários à solução da causa. Não há que se falte em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vês que, a par de oportunizados outros meios de prova, aquela não se mostre imprescindível ao deslinde do litígio” (AI n. 2003.010696-0, Des. Alcides Aguiar). TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO – INCIDÊNCIA – SÚMULA 8 DO TJ/SC. A ter da Súmula 18 deste Pretório, restou pacificado o entendimento de que “o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”. ISS – LEASING – BASE DE CÁLCULO – VALOR EXPRESSO NO CONTRATO ACRESCIDO DE ENCARGOS PRESUMIDOS - IRREGULARIDADE. “A base de cálculo do ISS é o valor da prestação de serviços. Em se tratando de leasing, é o quantitativo expresso no contrato” (Edcl nos Edcl no AgRg no Ag n. 756212, Min. José Delgado), motivo pelo qual há que se reconhecer a manifesta irregularidade da inclusão de encargos “presumivelmente contratados” no quantum arbitrado pelo Fisco municipal. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MUNICÍPIO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que “competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte” MULTA FISCAL – NÃO PAGAMENTO DO DÉBITO – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO – INAPLICABILIDADE. 1. A imposição da multa pelo Fisco visa à punição da infração cometida pelo contribuinte, sendo a graduação da penalidade determinada pela gravidade da conduta praticada. Desse modo, afigura-se possível em razão da intensidade da violação, a imposição da multa **em valor superior ao da obrigação principal**. 2. Na ausência de critérios legais objetivos para fixação da pena de multa, a aplicação desta no patamar máximo deverá necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifique. 7. Agravo regimental desprovido.

Dessa forma, e por entender que qualquer censura à penalidade resultante de Lei deve ser dirigida ao Poder Legislativo, não vejo como prosperar a pretensão da autuada neste particular aspecto.

DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra MERCANTIL ALVES LTA EPP, para impor à autuada a penalidade de multa de R\$ 7.613,37 (sete mil, seiscentos e treze reais e trinta e sete centavos), além do ICMS devido, de R\$ 2.971,85 (dois mil, novecentos e setenta e um reais e oitenta e cinco centavos), totalizando o montante de R\$ 10.585,22 (dez mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e vinte e dois centavos), em valores nominais.

Declaro no entanto suspensa a cobrança, relativa ao lançamento, no valor de R\$ 1.447,67 (mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e sessenta e sete centavos) de ICMS, e de R\$ 5.675,57 (cinco mil, seiscentos e setenta e cinco reais e cinquenta e sete



centavos) de multa, totalizando o montante de R\$ 7.123,24 (sete mil, cento e vinte e três reais e vinte e quatro centavos), em virtude do parcelamento feito através do processo nº 203296/2014-7, conforme documento de fl. 662 dos autos.

Permanece assim pendente, na condenação, o lançamento de um valor de R\$ 1.524,18 (um mil, quinhentos e vinte e quatro reais e dezoito centavos) de ICMS, além da multa de R\$ 1.937,80 (um mil, novecentos e trinta e sete reais e oitenta centavos), totalizando o montante de R\$ 3.461,98 (três mil, quatrocentos e sessenta e um reais e noventa e oito centavos).

REMETO os autos à 7ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, e **RECORRO** desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do artigo 114 do Decreto 13.796/98.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 13 de fevereiro de 2015.

Silvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, Mat.151.238-2