



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

**PROCESSO:** 0116/2011-CRF  
**PAT:** 0207/2010-1ª URT  
**RECORRENTES:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
MYOSOTIS COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDOS:** OS MESMOS  
**RECURSOS:** *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO  
**RELATOR:** Natanael Cândido Filho

**RELATÓRIO**

Consta que contra a autuada acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº. 6682/2010-1ª URT, onde se denuncia: “Utilizar o crédito proveniente de transferências em desacordo com a legislação, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008, conforme demonstrativo anexo, que constitui parte integrante deste auto”.

Com isso, deu-se por infringido o disposto no Art. 150 inciso XIII, c/c Art. 108 ou 113, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97.

Para tal infringência foi proposta a penalidade prevista no Art. 340, II, “d”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 no Diploma legal acima citado.

A infringência apontada resultou na apuração de R\$ 17.754,71 (dezessete mil e setecentos e cinquenta e quatro reais e setenta e um centavos) de ICMS e R\$ 26.632,07 (vinte e seis mil seiscentos e trinta e dois reais e sete centavos) de Multa, totalizando R\$ 44.386,78 (quarenta e quatro mil e trezentos e oitenta e seis reais e setenta e oito centavos) a ser corrigido monetariamente.

Além da inicial, composta do Auto de Infração citado, foram acostado aos autos: Ordem de Serviço nº 23.761 – 1ª URT, de 18 de setembro de 2009, designando os Auditores Fiscais Genilson Lúcio Dantas, AFTE 5, Mat. 104.052-9 e Roberto Gurgel Bezerra, AFTE 7, Mat. 90.857-6, para requisitar documentos e proceder exame na documentação fiscal e contábil; CONSULTA A CONTRIBUINTE - base SIGAT, emitido em 29/04/2010, onde consta como CNAE Principal o 4789-0/01 - Comércio varejista de suvenires, bijuterias e arte-

sanatos, tipo contribuinte Normal, Regime de Pagamento Normal, início das atividades 25/05/1992, cadastro atualizado em 05/06/2009 (p. 03); Termo de Intimação Fiscal dirigido a Matriz com CNPJ 10.865.673/0001-68, solicitando documentos contábeis e fiscais da matriz e das 08 (oito) filiais (pp. 04 e 05); Demonstrativo do Débito (pp. 06 e 07); Cópias do Livro de Apuração de ICMS (pp.08 a 11).

No Relatório Circunstanciado o autuante afirma que: que após intimação o contribuinte entregou a documentação "de forma tardia e parcial" e que o mesmo informou que não possuía qualquer livro contábil solicitado desde 2006 até o primeiro semestre de 2008 e que "Uma primeira ocorrência levantada pela Auditoria foi o uso indevido de créditos fiscais, provenientes de transferências de créditos efetuadas em desacordo com a legislação do ICMS, conforme consta de forma claramente detalhada no Regulamento do ICMS e não cumprida pela Autuada, resultando assim na ocorrência denominada como de nº 1." (p. 12 ).

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

Devidamente notificada em 05/05/2010 a autuada apresenta Impugnação, argumentando que (pp. 16 a 21):

- a. Nos termos do art. 106-A do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97, "fica clara a possibilidade de compensação de créditos e /ou débitos entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo localizado no Rio Grande do Norte, ou seja, de uma mesma empresa. E, assim procedeu a Myosotis Comercial Ltda neste caso.";
- b. Alega que a sua filial localizada na Rua Raimundo Chaves, 2170 – Lagoa Nova em Natal/RN, com inscrição estadual nº 20.082.865-7 "possui dupla função nos objetivos da empresa, além de um pequeno ponto de venda, também é o estabelecimento responsável pela maioria das compras dos produtos a serem distribuídos para os demais estabelecimentos", pois, "os estabelecimentos do contribuinte, via de regra, são localizados em shopping center, o que impossibilita uma estocagem de produtos e este estabelecimento específico localiza-se fora de shopping center.";
- c. Por efetuar o pagamento do ICMS antecipado no estabelecimento sob inscrição estadual 20.082.865-7 com valor agregado de 20%, transfere as mercadorias para as outras filiais sem este agregado, fazendo com que o estabelecimento sempre tenha saldo credor de ICMS;
- d. "entendeu ser possível, diante da possibilidade dada pela legislação vigente, especificamente o art. 106-A do Regulamento do ICMS (Decreto nº 13.640/97), compensar os créditos, legítimos como se provará a seguir, e esta compensação

foi o que os auditores julgaram, por intermédio do auto de infração em escopo, como “créditos indevidos”;

- e. “a empresa tomou conhecimento posterior que as formalidades exigidas pelo art. 106-A para compensação de créditos não foi obedecida na integralidade”;
- f. É “importante frisar que os créditos obtidos pelo estabelecimento de inscrição Estadual nº 20.082.865-7 são LEGÍTIMOS e de acordo com a legislação vigente.”;
- g. “Tudo que foi dito acima é devidamente comprovado através do Livro de Registro de Apuração do ICMS do estabelecimento de inscrição 20.082.865-7, devidamente acostado a esta defesa e apresentado no momento que foi realizada a fiscalização para os auditores, conforme constatado nos autos do processo fiscalizatório.”;
- h. “Assim, por ocorrer saldo credor conforme justificado nos parágrafos anteriores, foram cedidos os créditos fiscais do ICMS acumulado durante o mês para os demais estabelecimentos da Myosotis Comercial Ltda. para realização da compensação, e, diante da operação realizada, considerou os auditores que lavraram o presente auto de infração, que o crédito do ICMS utilizado pelo estabelecimento inscrito no Cadastro Estadual nº **20.035.596-1**, ora autuado, é supostamente ilegítimo.”;
- i. No sentido de comprovar a legitimidade dos crédito elaborou tabelas que representando as compensações de crédito do ICMS, aduzindo em seguida “conforme se observa nos meses descritos acima através das tabelas apresentadas, os créditos acumulados, principalmente pelo estabelecimento de Inscrição Estadual nº 20.082.865-7, foram devidamente compensados nos demais estabelecimentos componentes da Myosotis Comercial Ltda., com o devido débito realizado naquele estabelecimento que cedeu o crédito, tudo conforme os Livros de Registro de Apuração do ICMS de todos os estabelecimentos envolvidos. Portanto, para cada crédito de ICMS compensado em um dos estabelecimentos do contribuinte ora autuado, há o correspondente débito no livro de registro de apuração naquele estabelecimento que cedeu o mesmo.”;
- j. “Portanto em nenhum momento há que se falar em compensação de créditos ilegítimos, e, assim, considerar que os créditos de ICMS utilizados pelo estabelecimento ora autuado não têm legitimidade.”;
- k. “Além do mais, a Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte (SET/RN), através da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais (COJUP), permite claramente a operação realizada pela Myosotis Comercial Ltda. Considerada indevida pelos autuantes.”, baseando-se para tanto na Decisão nº 33/2003-COJUP;
- l. “Não seria nada razoável punir a empresa ora autuada considerando seus créditos ilegítimos, o que não é verdade pelos argumentos já apresentados, por simplesmente não seguir rigorosamente as obrigações acessórias inerentes à compensação nos moldes do Art. 106-A do Regulamento do ICMS. Antes mesmo desta possibilidade já está encartada na legislação aplicável, a SET/RN já adotava posicionamento favorável a operação de compensação de débitos e créditos entre estabelecimentos de mesmo titular no Estado do Rio Grande do Norte.”;

- m. “Diante da descaracterização feita pelos parágrafos anteriores, a multa aplicada pelos auditores fiscais com aplicação do presente auto de infração também não reflete em nada o não atendimento das obrigações acessórias exigidas.”
- n. “diante da não existência de transferência de crédito indevido e sim da compensação de crédito legítimo, não há de se falar na aplicação da penalidade acima descrita, devendo, também por medida de justiça, ser desconsiderada a aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do suposto tributo devido.”
- o. Por fim, “demonstrada integralmente a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a Myosotis Comercial Ltda. que seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se todos os débitos tributários ora reclamados, por entender ser medida de JUSTIÇA”.

A autuada anexou à impugnação cópias: do contrato social e aditivo nº 30 (pp. 22 a 34); da ficha do CNPJ (p. 35), do Comprovante de Inscrição Estadual do Contribuinte (p. 36); do Demonstrativo dos créditos e débitos transferidos da matriz e filiais (p. 37); dos livros Registro de Apuração de ICMS dos mesmos períodos de todas as inscrições envolvidas nas transferências de crédito (38 a 70) e Procuração Particular nomeando seu procurador o senhor Rafael Miranda de Macêdo (p. 71).

Na contestação (pp. 73 a 78), os autuantes apresentam um breve resumo da impugnação e destacam que “a autuada estava fazendo uso de um regime especial de apuração e recolhimento do ICMS à revelia das cláusulas normativas da Secretaria de Tributação.” E ainda “esses Regimes Especiais só poderiam ser concedidos mediante Termo de Acordo, Comunicação Escrita a Repartição Fazendária Responsável e/ou Parecer”. Transcrevem os artigos 106-A, 831 e 832 do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, demonstrando as alterações ocorridas no citado Regulamento no exercício de 2005 para justificar que o entendimento da COJUP através da Decisão nº 33/2003 não pode ser levado em consideração, já que a alteração do RICMS se deu pelo decreto 18.149, de 23/03/2005. Acrescentam que “A Autuada em momento algum sinaliza com a intenção de obedecer a legislação” e continua “ela não demonstra querer regularizar sua situação, e salientamos desta forma, que fechar os olhos as normas estabelecidas na nossa legislação, consiste em estabelecer um perigoso precedente”.

Aduzem ainda os autuantes que “quanto ao enquadramento e a multa aplicada temos total convicção que adotamos em conformidade com a nossa legislação tributária”.

Consta Requerimento da autuada dirigido a COJUP (p.80) solicitando cópia da Contestação dos autuantes nos PAT nº 202 a 210.

Através da Decisão 90/2011 – COJUP (pp. 81 a 85), o Julgador Singular decidiu pela Procedência Parcial da Ação Fiscal considerando que:

- a. Os autos estão bem instruídos, proporcionando “à defesa a produção de suas razões adequadamente, prestigiando-se, assim, o princípio da ampla defesa e do contraditório”;
- b. “Quanto à questão de fundo, penso que razão não assiste a ora impugnante, exceto no que se refere à exigência da obrigação principal”;
- c. A Decisão 033/2003 da COJUP ocorreu antes da edição do Decreto 18.149/2005, que trouxe alterações na matéria e que a partir da vigência da mesma, “a transferência de saldos credores e devedores entre estabelecimentos de uma mesma empresa passou a se sujeitar a regras (obrigação acessórias), bem definidas, que se constituíram em verdadeiras condicionantes ao manejo dos créditos fiscais entre as várias células de determinada empresa”.
- d. “a empresa autuada efetuou o aproveitamento dos créditos objeto de transferências efetuadas ao arripio das obrigações de que cuidam os § 1º a 6º do art. 106-A, fato que sem sombra de dúvida se constitui em infração aos referidos dispositivos regulamentares e, como tal, enseja a infringência da penalidade de que cuida a inicial” e ainda “a aplicação da pena sugerida independe da efetiva existência dos créditos inadequadamente recebidos pela autuada; tanto é verdade, que ela trás como parâmetro os créditos inadequadamente recebidos e não, o imposto que eventualmente tenha deixado de ser recolhido, em decorrência de tal fato.”;
- e. “os créditos existem e o direito à transferência já constava da legislação remanescente. O que o novo dispositivo regulamentar acrescentou foi, somente, o ritual a ser cumprido” e ressalta “que a irregularidade na forma de transferir não tem o condão de contaminar eventuais saldos credores legítimos e reais existentes na escrita fiscal do remetente”;
- f. Assim sendo, “ o crédito tributário a subsistir, é tão somente aquele referente à penalidade infligida, em decorrência da inobservância à vigência do dec. nº 18.149, de 23.03.05, vale dizer, R\$ 26.632,07 (vinte e seis mil, seiscentos e trinta e dois reais e sete centavos), fl. 85, afastando a cobrança de ICMS no valor de R\$ 17.754,71 (dezessete mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e setenta e um centavos), em valores históricos”.
- g. “Isto posto, e considerando tudo o que mais do processo consta, especialmente,

o teor da impugnação e da contestação, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração lavrado contra a empresa MYOSOTIS COMERCIAL LTDA, para impor à autuada a penalidade de multa no valor histórico de R\$ 26.632,07 (vinte e seis mil seiscentos e trinta e dois reais e sete centavos), sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador, afastando a exigência relativamente ao ICMS, tudo, como acima posto”.

Ciente da Decisão parcialmente a ela desfavorável, a autuada recorre a este Egrégio Conselho de Recursos fiscais alegando que (pp. 96 a 113):

- a. Na impugnação a empresa recorrente apresentou argumentações com o intuito de comprovar que é possível, segundo a legislação, realizar a compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo dentro do RN; toda operação de compensação foi devidamente apontada nos Livros de Registro de Apuração do ICMS; Devido a mudança no Regulamento do ICMS em 2005, acabou não observando todas as regras pertinentes a compensação; Por fim alegou que “não há especificamente nenhuma penalidade para aquele que compensa crédito legítimo sem o cumprimento específico do art. 106-A”;
- b. O julgador de primeira instância aprecia a impugnação e julga procedente em parte, “por considerar que assiste razão o contribuinte no momento em que alega ser plenamente possível a realização da compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo no RN e que realizou o ato se utilizando de créditos lícitos, não se tratando de créditos indevidos conforme apontado na lavratura do auto de infração.”;
- c. Não concorda com o posicionamento do Julgador Singular quando este mantém a penalidade exposta, “principalmente em decorrência do dispositivo punitivo afirmar que a conduta ilícita é recepcionar créditos indevidos”;
- d. O auto de infração apresenta falhas formais “uma vez que foram infringidos tanto regras inerentes ao Processo Administrativo Tributário (PAT) e a Lei Orgânica do Fisco do RN, como também aos princípios constitucionais de proteção ao contribuinte”;
- e. Preliminarmente “é necessário expor nulidades no auto de infração em análise

que não foram consideradas pela decisão de primeiro grau” , destacando que os autuantes caracterizaram de forma genérica a norma violada o que prejudica a defesa, uma vez “que não é possível saber ao certo qual acusação pesa sobre a empresa recorrente” , alegando tal descrição da infração de cunho genérico prejudicando o seu entendimento em sua defesa e mais “até a presente data, mesmo com apresentação de sua impugnação e inclusive do presente recurso voluntário, ainda não foi esclarecida esta dúvida, tendo o claro desrespeito ao princípio da especificidade que move as autuações fiscais”. Cita o art. 44 do RPAT e também cita a Lei 6.038/90 para alegar a falta de competência do Auditor Fiscal Genilson Lúcio Dantas para realizar a auditoria fisco-contábil, quando na época era AFTE-5 e emitiu isoladamente o Termo de Intimação Fiscal para o contribuinte apresentar os documentos, como o termo de início de fiscalização e demais procedimentos fiscalizatórios e que o outro fiscal AFTE-7 apenas aparece no momento da elaboração do termo circunstanciado e lavratura do auto de infração. Concluindo que o presente auto de infração deve ser considerado nulo;

- f. E continua, em suas alegações “Caso sejam superadas as matérias preliminares acima apresentadas, passa-se a analisar o mérito” e faz uma breve distinção entre obrigação principal e acessória e afirma que o “jugador de primeiro grau fez confusões conceituais importantes no julgamento do mérito, o que ocasionaram a manutenção da multa, mesmo tendo considerado os créditos compensados lícitos”.
- g. O Art. 31 da Lei 6.968/1996, alterada pela Lei 7.898/2000 deixa claro que é possível efetuar a compensação de seus saldos credores e devedores de ICMS, sem a necessidade de qualquer tipo de regime especial.
- h. Neste sentido “se faz necessária a distinção conceitual entre transferência e compensação de créditos tributários” e para isso transcreve o art. 25 da Lei Complementar 87/96, que trata das transferências de créditos de ICMS (“A transferência de crédito do ICMS ocorrerá somente nos casos em que sejam deslocados os créditos tributários para estabelecimento que não seja do mesmo sujeito passivo, ou seja, de outro contribuinte.”) e mais “a lavratura do auto de infração considerou a ocorrência de utilização de créditos indevidos de ICMS, uma vez que foram “transferidos” sem o cumprimento integral das obrigações acessórias pertinentes”;

- i. “o equívoco interpretativo ocorre também pelo erro na utilização dos institutos de transferências e compensação no próprio Regulamento do ICMS (Dec. 13.640/97) – transcreve todo art. 106-A e afirma que legislações hierarquicamente inferiores, como o Regulamento, não seguem conceitos de acordo com a Legislação Federal que impõe regras nacionais (LC 87/96), bem como da própria Lei estadual do ICMS (Lei 6.968/96).;
- j. o julgador singular não levou em consideração que o estabelecimento autuado não recebeu créditos de ICMS na forma de transferência e que “a penalidade quando foi desenhada era para ser encaixada justamente nos casos de transferência, onde se pune os dois sujeitos passivos, que são distintos, quando realizem a operação fraudulenta de transferência de crédito de ICMS” e ainda que a penalidade mantida no julgamento singular foi decorrente de um equívoco na interpretação da legislação pertinente ao assunto, já que o estabelecimento não realizou transferência, e sim compensação e que portanto a penalidade consagrada na alínea “d” do inciso II do Art. 340 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97 não pode ser aplicada a compensação de saldos devedores e continua “observa-se que não há previsão legal para o descumprimento de obrigações acessórias no momento em que se compensa débitos de ICMS com créditos recebidos de outro estabelecimento do mesmo sujeito passivo, ou seja, quando ocorre a compensação.”
- k. Cita o Princípio da Legalidade e transcreve o inciso V do Art. 97 do CTN e afirma “Mesmo com as mudanças apresentadas, nada foi alterado no campo das penalidades para aqueles que não estivessem agindo de acordo com as regras de compensação” e que a multa é desproporcional, principalmente se comparada a multa pela falta de recolhimento do ICMS devido que é de 100% do valor do imposto.
- l. Conclui requerendo preliminarmente a nulidade do auto de infração e caso as preliminares não sejam acatadas, sejam acolhidos os argumentos apresentados para confirmar parcialmente a decisão singular e reformar a decisão no que concerne a penalidade aplicada para cancelar o débito fiscal reclamado.

A douta Procuradoria Geral do Estado (PGE), lastreado no que dispõe o art. 3º da Lei 4.136/72, através do despacho (p.117), opta por proferir parecer oral quando da realização da sessão de julgamento no plenário deste colegiado.



É o relatório.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Nata/RN, 13 de dezembro de 2011.

Natanael Candido Filho  
Relator



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

**PROCESSO:** 0116/2011-CRF  
**PAT:** 0207/2010-1ª URT  
**RECORRENTES:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
MYOSOTIS COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDOS:** OS MESMOS  
**RECURSOS:** *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO  
**RELATOR:** Natanael Cândido Filho

**V O T O**

Consta que contra a autuada acima qualificada foi lavrado o auto de infração nº. 6682/2010-1ª URT, onde se denuncia: “Utilizar o crédito proveniente de transferências em desacordo com a legislação, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008, conforme demonstrativo anexo, que constitui parte integrante deste auto.”.

Inicialmente, analisando a preliminar de nulidade suscitada, percebo que não foi constatada nenhuma hipótese de nulidade prevista na legislação, todos os requisitos legais foram cumpridos na lavratura no presente auto de infração, não se vislumbrou nenhuma dificuldade para que a recorrente construísse de forma clara sua impugnação e recurso, quanto a ocorrência acima reclamada, como se observa no relatório acima e conforme consta no RP-PAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98:

**Art. 20.** São nulos:

**I-** ...  
...

§ 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.

Ocorrência, dispositivos infringidos e penalidade proposta na inicial (RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97):

**Ocorrência :** Utilizar o crédito proveniente de transferências em desacordo com a legislação, referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008, conforme demonstrativo anexo, que constitui parte integrante deste auto;

**Art. 150.** São obrigações do contribuinte:

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

**Art. 108.** O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste regulamento.

**Art. 113.** É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

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

**II-** com relação ao crédito do imposto:

**c)** transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido;

**d)** utilizar o crédito indevido proveniente da hipótese de transferência prevista da alínea anterior: cento e cinquenta por cento do valor do crédito recebido.

Também não tem cabimento a alegação do descumprimento da Lei 6.038/90 (Lei Orgânica do Fisco do RN), quando trata das ações praticadas pelo Auditor Fiscal do Tesouro Estadual Genilson Lúcio Dantas, AFTE 5 e matrícula 104.052-9. A Lei acima citada foi alterada através da Lei Complementar 399/2009. Abaixo as alterações pertinentes as alegações da recorrente:

### **Lei Complementar 399/2009**

Art. 10. O art. 6º da Lei Estadual n.º 6.038, de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

*“Art. 6º São atribuições do cargo público de provimento efetivo de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual, sem prejuízo do disposto no art. 142 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominado Código Tributário Nacional:*

*I - fiscalizar, analisar, controlar e apreender mercadorias em circulação, bem como arrecadar tributos estaduais;*

*II - supervisionar, coordenar, fiscalizar, analisar e realizar auditoria relacionada à escrituração fisco-contábil, referentes a tributos estaduais e*

às receitas de royalties;

III - participar de grupos de fiscalização e de execução de tarefas de apoio aos serviços de arrecadação, informação e fiscalização de tributos estaduais e de receitas de royalties;

IV - exercer atividades de programação e avaliação fiscal, além da orientação fisco-contábil a contribuintes;

V - efetuar contatos com órgãos da Administração Pública em níveis federal, estadual e municipal, para formulação de convênios, discussão e execução da política de Administração Tributária;

VI - proferir decisões em processo administrativo fiscal, ou delas participar, bem como em processos de consulta, restituição ou compensação de tributos, contribuições e receitas de royalties;

VII - auxiliar na definição das políticas tributária e fiscal, bem como planejar, coordenar, orientar e executar atividades em prol do aprimoramento da Administração Tributária;

VIII - gerenciar a informação e sua segurança nos bancos de dados e nos meios de transmissão, implementar políticas públicas relacionadas com armazenamento, processamento e transmissão de informações fiscais, bem como assegurar o sigilo de tais informações; e

IX - elaborar pesquisa, análise, interpretação e aperfeiçoamento da legislação tributária e concernente às receitas de royalties, dos métodos de arrecadação, fiscalização e controle, bem como da legislação que trata da matéria financeira e contábil.

.....” (NR)

Art. 11. O art. 6º da Lei Estadual n.º 6.038, de 1990, passa a vigorar acrescido do seguinte § 1º:

“Art. 6º .....

.....

§ 1º As atribuições de que trata o inciso I, do **caput**, deste artigo são exercidas pelos titulares do cargo público de provimento efetivo de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual dos níveis AFTE-1 a AFTE-5, **salvo se, a critério da Administração Pública, por determinação expressa do titular da Secretaria de Estado da Tributação, forem designados para exercer as atividades especificadas nos incisos II a IX do caput, deste artigo.** (grifo nosso)

.....” (NR)

Desta forma, por entender que não deixou de serem observados os requisitos formais na lavratura do auto de infração, bem como, por não vislumbrar na legislação apontada

pela recorrente óbice para que o Auditor Fiscal do Tesouro Estadual Genilson Lúcio Dantas, AFTE-5 e matrícula 104.052-9 impedisse a designação do referido servidor para atuar na ação fiscal que gerou o auto em análise, deixo de acolher os argumentos suscitados em sede de preliminar.

Passando a analisar os recursos interpostos quanto ao mérito, está claro nos autos que a Recorrente não é devedora do ICMS apurado na denúncia, no entanto, a infração foi cometida, conforme decidiu acertadamente o Julgador Singular, devendo neste caso ser mantida a penalidade conforme consta da inicial. Embora a Recorrente argumente que é possível, segundo a legislação, realizar a compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo dentro do RN, de que toda operação de compensação foi devidamente apontada nos Livros de Registro de Apuração do ICMS e que com a mudança no Regulamento do ICMS em 2005, **acabou não observando todas as regras pertinentes a compensação**; que: “não há especificamente nenhuma penalidade para aquele que compensa crédito legítimo sem o cumprimento específico do art. 106-A” e ainda: “que se faz necessária a distinção conceitual entre transferência e compensação de créditos tributários”, e que o julgador singular não levou em consideração que o estabelecimento autuado não recebeu créditos de ICMS na forma de transferência.

Para um melhor entendimento dos autos, vejamos com relação a transferência/compensação dos saldos do imposto, o determina a legislação *in verbis*:

### **Lei Complementar Nº 87/96**

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (*Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000*)

§ 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

- I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;
- II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito.

§ 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que:(grifo nosso)

I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado;

II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado.

### **Lei Estadual 6.968/96**

Art. 31. O montante do ICMS a recolher resultará da apuração dos débitos e créditos em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado.

### **Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97**

Art. 106-A. Poderão ser compensados os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado.

§ 1º Para utilizar a compensação prevista no *caput*, o recolhimento deverá ser centralizado em um dos estabelecimentos.

§ 2º O contribuinte deverá comunicar a opção pela sistemática estabelecida neste artigo, por escrito, à Unidade Regional de Tributação – URT de seu domicílio fiscal, indicando o estabelecimento centralizador responsável pela compensação de créditos e débitos, bem como a relação de todos os estabelecimentos envolvido nesta sistemática de compensação.

§ 3º A comunicação prevista no §2º, deverá ser transcrita no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de todos os estabelecimentos relacionados.

§ 4º Para efeito de transferência dos débitos ou créditos de que trata este artigo, cada estabelecimento deverá apurar o imposto relativo às operações ou prestações que realizar e transferir o saldo para o estabelecimento centralizador.

§ 5º A transferência do saldo credor ou devedor será feita mediante emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou do débito, na qual será indicado o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.

### **CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES – CFOP**

Anexo 9 do Decreto 14.876/91

**5602** - Transferência de saldo credor de ICMS para outro estabelecimento da mesma empresa, destinado à compensação de saldo devedor de ICMS. Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro da transferência de saldos credores de ICMS para outros estabelecimentos da mesma empresa, destinados à compensação do saldo devedor desses estabelecimentos.

**5605** - Transferência de saldo devedor de ICMS de outro estabelecimento da mesma empresa. Classificam-se neste código os lançamentos destinados ao registro da transferência de saldo devedor de ICMS para outro estabelecimento da mesma empresa, para efetivação da apuração centralizada do imposto.

Fica evidente em toda legislação acima citada que a Recorrente tem sim o direito de compensar saldos devedores através de transferências dos seus créditos legítimos entre seus diversos estabelecimentos cadastrados no Estado do RN, direito já reconhecido na Decisão nº 94/2011 – COJUP. O que não consta é o direito de que este procedimento seja efetuado sem a observância dos procedimentos estabelecidos na legislação.

A legislação transcrita anteriormente, também evidencia que a sempre alegada diferença entre compensação e transferência de crédito não prospera, pois se verifica que na compensação de débitos de uma empresa com créditos de outra empresa do mesmo contribuinte ou mesmo de terceiros, isto só é possível quando se efetua uma transferência destes créditos. Logo não seria possível efetuar uma compensação de débito sem o recebimento através da transferência de um crédito, inclusive com a existência de Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP específico para esta operação, ou seja, a transferência é uma operação anterior a compensação.

Ainda no sentido de melhor compreendermos o que consta dos autos, convém observar, quanto as obrigações do contribuinte e a infração, a legislação transcrita a seguir:

- Com relação as obrigações do contribuinte

**Código Tributário Nacional**

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

§1º. ..

§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.

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.

**Lei 6.968/96**

Art. 18. São obrigações do contribuinte:

I ...

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

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.

### **Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97**

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

I- ...

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

Art. 106-A. Poderão ser compensados os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado.

§ 1º Para utilizar a compensação prevista no *caput*, o recolhimento deverá ser centralizado em um dos estabelecimentos.

§ 2º O contribuinte deverá comunicar a opção pela sistemática estabelecida neste artigo, por escrito, à Unidade Regional de Tributação – URT de seu domicílio fiscal, indicando o estabelecimento centralizador responsável pela compensação de créditos e débitos, bem como a relação de todos os estabelecimentos envolvido nesta sistemática de compensação.

§ 3º A comunicação prevista no §2º, deverá ser transcrita no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de todos os estabelecimentos relacionados.

§ 4º Para efeito de transferência dos débitos ou créditos de que trata este artigo, cada estabelecimento deverá apurar o imposto relativo às operações ou prestações que realizar e transferir o saldo para o estabelecimento centralizador.

§ 5º A transferência do saldo credor ou devedor será feita mediante emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou do débito, na qual será indicado o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.

- Com relação a infração

### **Lei 6.968/96**

Art. 61. 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.

§2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

§3º As infrações serão apuradas, mediante processo fiscal e o direito de impor penalidades obedece as regras constantes do Código Tributário Nacional.



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

I - ...

II - com relação ao **crédito** do imposto:

a) ...

c) transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido;

d) utilizar o crédito indevido proveniente da hipótese de transferência prevista da alínea anterior: cento e cinquenta por cento do valor do crédito recebido.

§8º Diz-se infração tributária formal a correspondente ao descumprimento das obrigações acessórias, independente do resultado.

### **Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97**

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

I ...

II- com relação ao crédito do imposto:

a) ...

c) transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido; (grifo nosso)

d) utilizar o crédito indevido proveniente da hipótese de transferência prevista da alínea anterior: cento e cinquenta por cento do valor do crédito recebido.

A recorrente admite que ao arrepio das Normas Legais, efetuou a compensação de débitos do ICMS com créditos transferidos de seus outros estabelecimentos localizados no Estado do RN, no entanto, não admite e não concorda com a penalidade que lhe foi imposta, argumentando que os créditos utilizados são legítimos e que não causou prejuízo ao Estado e ainda que mesmo se fosse cabível a penalidade, na legislação estadual não há penalidade prevista para o caso.

Diante destas afirmações, refletimos os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho “*os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres*”

*tributários*”. (O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002.).

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

Ora, 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.

Fica fácil perceber que não há como prosperar a alegação da recorrente de que a multa punitiva descrita na inicial não é cabível para a infração denunciada, pois, no fato em análise verifica-se que a penalidade enquadra-se corretamente no dispositivo do Art. 340, inciso II, “d” do RICMS acima transcrito, visto que ficou comprovado a transferência irregular de créditos do ICMS e conseqüentemente a utilização destes créditos indevidos. O que não ficou comprovado pela fiscalização foi a falta de legitimidade dos créditos.

Então, é de se concluir que se tratando de infração á legislação tributária, no caso dos autos, o Código Tributário Nacional-CTN ao afirmar que a responsabilidade independente da intenção do agente, permite a punição do recorrente independentemente da perquirição da presença de elementos subjetivos (dolo ou culpa) na conduta. Assim, se o recorrente compensa os saldos devedores através de transferências dos seus créditos entre seus diversos estabelecimentos sem atentar para os procedimentos estabelecidos na legislação do ICMS, infringindo a legislação regente da espécie, não há outra alternativa do Fisco se não a imposição da multa disciplinada na legislação do ICMS. Ou, nas palavras de Luciano Amaro, que assim dispõe:“...Se o individuo descumpre uma obrigação formal, embora nada deva de tributo, sofre as conseqüências do seu ato, ou seja “responde” pelo seu ato. (Amaro, Luciano da Silva. Infrações tributárias, RDT nº 67, Ed Malheiros, p. 32).

Com muita propriedade, Júlio César Krepsky, em sua excelente monografia sobre multas tributárias, discorreu sobre a necessidade da Administração Tributária, de manter tais deveres instrumentais na legislação do ICMS, inclusive com total atenção as obrigações acessória atinentes a compensação do imposto em exame:

Em suas palavras:

“A previsão de multa por infrações relacionadas a tributos caracteriza-se como auxiliar particularmente eficaz da administração pública para fiscalizar (ou ao menos facilitar os respectivos procedimentos) o cumprimento de obrigações tributárias, Isso ocorre, por exemplo, nos tributos não cumulativos sujeitos a lançamento por homologação. Por um lado, a não – cumulatividade representa a possibilidade de o sujeito passivo creditar-se do montante do tributo cobrado na operação anterior (é o que ocorre com tributos como o ICMS e o IPI). Por outro, cabe ao próprio sujeito passivo “...o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. (art. 150 do CTN).

A conjunção desses fatores pode levar a resultados claramente indesejados pela administração pública. Nessas situações, existem maiores possibilidades ou condições de cobertura a procedimentos de sonegação por parte do sujeito passivo, porque cabe a ele próprio manusear uma série de informações relevantes que influenciarão no montante do tributo a ser recolhido.

Nesses casos, parece indiscutível que a imposição de multas elevadas revela-se de extrema utilidade para impedir ou ao menos reduzir os casos de falta de pagamento de tributos”. (Krespky, Júlio César. Limites das multas por infrações tributárias, J. H. Mizuno , 2006, p. 207/208).

Diante do exposto de tudo mais que do processo consta, VOTO em harmonia com o parecer oral do ilustre integrante da douta Procuradoria Geral do Estado, pelo conhecimento e improvimento dos recursos interpostos para manter a decisão recorrida e julgar o feito PROCEDENTE EM PARTE.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 13 de dezembro de 2011.

Natanael Cândido Filho  
Relator



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

**PROCESSO:** 0116/2011-CRF  
**PAT:** 0207/2010-1ª URT  
**RECORRENTES:** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
MYOSOTIS COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDOS:** OS MESMOS  
**RECURSOS:** *EX OFFICIO* e VOLUNTÁRIO  
**RELATOR:** Natanael Cândido Filho

ACÓRDÃO Nº 0126/2011 - CRF

**EMENTA – ICMS – Utilização de créditos transferidos em desacordo com a legislação vigente.** Denúncia que se confirma. Penalidade proposta em congruência com a infração denunciada. Nulidade afastada – Defesa e Recurso baseados na ocorrência denunciada. Lei 6.038/90 confere legitimidade aos atos do AFTE 5. Crédito Legítimo. Afastamento do imposto. Manutenção da penalidade. RECURSOS EX-OFFÍCIO E VOLUNTÁRIO CONHECIDOS E IMPROVIDOS - Manutenção da decisão singular – **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, à unanimidade de votos, em harmonia com o parecer oral do digno integrante da douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer e negar provimento aos recursos interpostos, para manter a decisão singular e julgar o feito procedente em parte.

Sala Cons. Danilo Gonçalves Santos, Natal, 13 de dezembro de 2011.

Waldemar Roberto Moraes de Silva  
Presidente

Natanael Cândido Filho  
Relator

Luiz Antonio Marinho da Silva  
Procurador do Estado