



**RIO GRANDE DO NORTE  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº : 99965/2011-6.

NÚMERO DE ORDEM: 0109/2011-CRF.

PAT: Nº 0124/2011- 1ª URT.

RECORRENTE :SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA .

ADVOGADOS :SÉRGIO EDUARDO DANTAS MARCOLINO

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

**RELATÓRIO**

1. Da análise do Auto de Infração n.º nº00124/2011- SUFISE, de 03/05/2011, consta que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, no item “OCORRÊNCIA”, que “a empresa deixou de apurar o imposto relativo à comercialização de mercadorias, entendendo, equivocadamente, que deveria encerrar a fase tributária nas entradas referentes às transferências de produtos oriundos da sua matriz, a qual detentora de Regime Especial de Tributação, concedido à atacadistas de drogas e medicamentos (Decreto 17.034/2003), e no item “INFRIGÊNCIA” que “infringiu o dispositivo no(s) art. 150, III combinado com o Art. 105, Art. 130-A, Art. 150, XIX, Art. 578 e Art. 609 todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/1997”, e no item “PENALIDADE” a “prevista no(s) Art. 340, I, “c” combinado com o art. 133, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997”.
2. A infrigência apontada que redundou na proposta de penalidade citada gerou um débito fiscal composto de ICMS de R\$ 383.047,37 (trezentos e oitenta e três mil, quarenta e sete reais e trinta e sete centavos) e Multa de R\$ 383.047,37 (trezentos e oitenta e três mil, quarenta e sete reais e trinta e sete centavos), implicando um montante de R\$ 766.094,74 (setecentos e sessenta e seis mil, noventa e quatro reais e setenta e quatro centavos).
3. Além da inicial, composta do Auto de Infração citado (p. 01), consta nos autos que a *Recorrente* foi validamente notificada do lançamento em 09 de maio de 2011, no próprio auto de infração que compõe a inicial do presente processo.
4. Consta nos autos ANEXOS ao auto de infração, contendo ORDEM DE SERVIÇO, TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, RELAÇÃO DAS NF'S ANEXA À INTIMAÇÃO FISCAL DE 16/03/2011 (p. 006), TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA, TERMO DE DOCUMENTOS RECEBIDOS (p. 009), EXTRATO FISCAL DO

CONTRIBUINTE, CONSULTA A CONTRIBUINTE, a tela “Extranet2 – Novo Ambiente de Acesso Restrito” (pp., 011 a 012), constando que o Recorrente é “obrigado ao envio de arquivos de EFD: SIM (Data de início: 01/01/2010)”, a NOTIFICAÇÃO (p. 013), para “efetuar o recolhimento e/ou parcelamento de R\$ 257.099,88 (duzentos e cinquenta e sete mil, noventa e nove reais e oitenta e oito centavos), referente ao montante do ICMS constante na inicial, conforme demonstrativo(s) em anexo, no prazo máximo de 72 (setenta e duas) horas, nos termos do art. 36, § 1º do RPat, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98”, RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS, Demonstrativo da Ocorrência (pp., 015 a 019) com os cálculos do débito fiscal, PARTE DE SERVIÇO Nº 773/2011 (p. 020), RELAÇÃO DAS NF’S ANEXA À INTIMAÇÃO FISCAL DE 16/03/2011 (p. 021 a 022), TERMO DE DOCUMENTOS DEVOLVIDOS, TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO (024), RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE FISCALIZAÇÃO (pp., 025 a 027), a tela PAT POR INSCRIÇÃO (p. 028), o TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS (p. 029) com a informação “(X) NÃO É REINCIDENTE, o TERMO DE JUNTADA da IMPUGNAÇÃO.

5. Consta nos autos IMPUGNAÇÃO (fls. 031 a 048) interposta validamente pela Recorrente, que após relatório diz que é integrante de um grupo de estabelecimentos “que a mais de quarenta anos compõe a Sociedade Cabral Fagundes Ltda, empresa distribuidora de produtos farmacêuticos de uso humano, materiais médicos em geral, bem como produtos de higiene e estética pessoal” (p. 034), que “o levantamento tributário que se desenhou atingiu, além da Matriz, IE 20.005.293-4, da qual muito se falará a seguir, cinco, das seis filiais desse grupo, incluída a Impugnante, Inscrições Estaduais com os seguintes números: 20.090.670-4; 20.084.523-3; 20.089.975-9; 20.099.099-3; 20.099.218-0” (p. 034), que “a mesma legalidade existente em um estabelecimento aproveitará a todos” (p. 034), que “a fiscalização realizada, ao aplicar o zelo que lhe é inerente, não observou três coisas fundamentais sobre as quais se vai discorrer mais profundamente ao longo desta peça” (p. 034), que “primeiramente, a Impugnante é estabelecimento farmacêutico, sujeita ao regime de substituição tributária preconizado pelo art. 913 do RICMS” (p. 034), que “em segundo lugar, o Regime Especial do qual é signatário o estabelecimento Matriz, manda, objetivamente encerrar a fase de tributação já nas saídas promovidas, desobrigando todos os adquirentes de qualquer recolhimento ou creditamento posterior” (p. 034), que “por fim alegou-se que a fase de tributação foi encerrada indevidamente, mas não foi dito no Termo de Encerramento se essa tributação definitiva foi transferida para as operações subsequentes, já que, sendo a tributação remetida para as saídas os cálculos estariam errados por não considerarem a composição dos créditos, á luz do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS” (p. 035), que “deve a Impugnante, respeitosamente, apontar a contradição existente entre a desconsideração de um Regime Especial e a não concessão de créditos fiscais proporcionais à tributação realizada no sistema dito normal” (p. 035), que “não existe a remota possibilidade de se cobrar ICMS” (p. 035), que “se tais argumentos fossem levantados, o cálculo do imposto porventura devido tinha obrigatoriamente de levar em conta todos os créditos fiscais envolvidos desde a aquisição dos produtos pela Matriz, até a saída definitiva pelo estabelecimento da Impugnante” (p. 035), que “o ônus da prova cabe a quem alega, sobretudo

quando as afirmações são feitas para justificar uma desconsideração de um regime fiscal adotado por um contribuinte” (p. 035), cita o art. 11 da Lei Complementar 303/05, mais precisamente o inciso IV para dizer que “ a ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo. No caso em tela, resta explícita a ausência de motivo ensejador do ilícito fiscal tanto de fato – já que a impugnante é estabelecimento farmacêutico, sujeito ao regime fiscal diferenciado – quanto de direito - posto que o auto de infração lavrado não justificou a imperiosa necessidade de tributar a impugnante afastando essa sua condição de substituído tributário” (p. 035), que a ausência de Motivo claro para a edição do ato de lavratura prejudica não apenas a validade do ato em si, mas, e principalmente, a construção da defesa da Impugnante” (p. 035), que após citar a cláusula quinta e sexta, inciso I do Regime Especial/Termo de Acordo nº 0881/2004, no qual é detentora a matriz da Recorrente, diz que “não há dificuldade em verificar a legalidade das operações realizadas, já que, para os fins das cláusulas citadas, a Impugnante atendeu a norma posta ao agregar sobre seu preço de aquisição um percentual em muito superior às suas despesas operacionais gerando, por conseguinte, uma Base de Cálculo legítima para o ICMS” (p. 035), que “pela análise da nova realidade inaugurada pelo Auto de Infração deve-se crer que a atividade de estabelecimento farmacêutico da Impugnante foi desconsiderada, bem, como a melhor condição fiscal preconizada pelo Regime Especial foi afastada para dar lugar à sistemática normal de apuração do ICMS” (p. 038), cita o art. 1, incisos I, II, III, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º do Decreto nº 17.034/2004 para dizer que “pela norma acima, uma vez aderindo ao Regime Especial, as empresas de Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano; Comércio atacadista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal e Comércio atacadista de instrumentos e materiais médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios devem realizar suas operações guardando estrita observância às normas do Decreto nº 17.034/2003” (p. 039), cita o art. 7º §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º para dizer que “o artigo 7º acima citado, traz um segunda premissa a ser observada. Nas operações internas que destinem mercadorias a contribuinte do ICMS, fica atribuída, ao detentor do regime especial, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subseqüentes realizadas pelo adquirente, inclusive dos contribuintes inscritos nas atividades de que trata os artigos 913-B e 913-C do Regulamento do ICMS, ou seja, A NORMA TRATA ESPECIFICAMENTE DE SAÍDAS INTERNAS, NÃO ESTABELECE QUALQUER DIVISÃO EM SEU TEXTO. É SAÍDA INTERNA E NADA MAIS” (p. 040), que “ a não ser que o adquirente seja detentor do regime especial previsto nos Decretos 17.034, de 26 de agosto de 2003 e/ou 17.987, de 10 de dezembro de 2004, DEVE O DETENTOR DO REGIME ESPECIAL, EM QUALQUER CASO, ENCERRAR A FASE DE TRIBUTAÇÃO, AINDA QUE OS ADQUIRENTES ESTEJAM ENQUADRADOS COMO SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS, NA FORMA DO ART. 913-B E 913-C, DO REGULAMENTO DE ICMS, DECRETO N 13.640/1997” (p. 040), que “a Impugnante tem comprovada sua condição de estabelecimento farmacêutico, o que a credencia para ser destinatária dos produtos privativos desta atividade, até mesmo porque, se diferente fosse, não receberia autorização para comercializá-los, como se pode verificar através da análise de seu Contrato Social, e CNPJ anexos (doc. 1 e 2) (p. 041), que “a Impugnante declara que reúne todas as condições para comprovar sua condição de estabelecimento farmacêutico, tanto

que espontaneamente BUSCOU A DEVIDA ALTERAÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DESTES Estado, através dos processos n°s 88103/2006, 88105/2006, 88090/2006, 88091/2006 e 88098/2006, todos de 05/05/2006, MUITO ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL (08/06/2006) E MAIS AINDA DA CIÊNCIA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO (25/08/2006) basta verificar as fls. 147 dos autos e o documento 5 acostado” (p. 042), que “é de se esperar, face à clareza do direito ora posto, que a Impugnante, na forma do art. 680-A do RICMS/RN, tenha seus processos deferidos pelo SIEFI, e passe a constar expressamente em sua inscrição Estadual essa nova realidade, mediante o reconhecimento documental de sua condição de estabelecimento farmacêutico” (p. 042),

6. e no item “Do Regime Especial de Tributação” (pp., 042 a 045), diz que “a Matriz observou para a Impugnante a forma de cálculo para o ICMNS em completa harmonia com a situação especial regulada pelo Regime Especial o qual, afirma-se, não exige o cumprimento de percentuais de vendas, ou veda operações de circulação em função desse ou daquele produto. Basta que os produtos sejam remetidos pelo estabelecimento Acordante, INDEPENDENTE NDO ADQUIRENTE, como atesta a legislação hoje em vigor” (pp. 042 a 043) e passa a discorrer sobre o Termo de Acordo e conclui que “resta claro então que a Impugnante era e é destinatária de produtos transferidos por estabelecimento cumpridor das determinações contidas no Regime Especial do qual é signatário, determinações estas que mandam objetivamente encerrar a fase de tributação já nas saídas promovidas, desobrigando todos os adquirentes de qualquer recolhimento ou creditamento posterior” (p. 045), que “dessa forma não incorreu em ilícito fiscal a impugnante ao considerar encerrada a fase de tributação em função de receber mercadorias sob o manto do Regime Especial” (p. 045)
7. e no item “Do Decreto N° 19.355, de 18 de setembro de 2006” (pp., 045 a 047) inicia ao dizer que “numa leitura integral do texto anexo (doc. 11), pode-se ver que o Decreto 19355/06 explicita, esclarece, resolve por completo toda uma realidade de fato até então existente” (p. 045) e a partir daí discorre sobre os artigos 1° e 6° da referida norma para concluir que “após a leitura integral da norma atual se pode constatar que esta continuou sensível á realidade vivida desde 2003 por todos os contribuintes farmacêuticos deste Estado que enxergam na diversificação de seu mix de produtos uma saída para a longevidade de seus empreendimentos e confirma a máxima de que o encerramento prévio da fase de tributação independe do cumprimento de quaisquer metas econômicas, percentuais de vendas, em função desse ou daquele produto, mas e tão somente que haja efetiva circulação dos produtos contemplados pelo citado Decreto” (p. 046), e que “a própria fiscalização faz prova a favor da Impugnante ao acostar às fls. 75 a 146 notas fiscais de produtos contemplados pelo Decreto 17.034/03, em harmonia com o Decreto 19.355/06. Basta uma simples verificação” (p. 047),
8. para ao final requerer que o órgão julgador de primeiro grau que venha a “RECONHECER A AUSÊNCIA DE MOTIVO DETERMINANTE PARA A DESCONSIDERAÇÃO DAS OPERAÇÕES FISCAIS DA IMPUGNANTE” (p. 047), “AFASTAR DE PLANO A EXIGÊNCIA DO ICMS E A APLICAÇÃO DA MULTA POR NÃO GUARDAREM ESTES QUALQUER

RELAÇÃO COM AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE” (p. 047), RECONHECER QUE AS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE SÃO OPERAÇÕES PRIVATIVAS DE ESTABELECIMENTOS FARMACÊUTICOS (p. 047), RECONHECER QUE OS PROCEDIMENTOS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS DA IMPUGNANTE ENCONTRAM IGUAL AMPARO NO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO ATRAVÉS DO Nº 0881/2004-CAT, SOB O COMANDO DO DECRETO 17.034/2003 (pp., 047 a 048), “CONSIDERAR A HARMONIA DOS DECRETOS 17.034/2003 E 19.355/2006 PARA RECONHECER QUE OS PROCEDIMENTOS FISCAIS DA IMPUGNANTE, BEM COMO A NATUREZA DA ATIVIDADE, SEJA PRINCIPAL, SEJAM SECUNDÁRIAS ESTÃO RESGUARDADAS PELAS NORMAS ESTADUAIS MENCIONADAS (p. 048), CONFIRMAR A LEGALIDADE E REGULARIDADE DOS DOCUMENTOS FISCAIS EMITIDOS, POSTO QUE ESSES AMPARASSEM RELAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS SUJEITOS AO TRATAMENTO DIFERENCIADO DO DECRETO 17.034/2003 E TERMO DE ACORDO CITADO” (p. 048) e por último que venha a “JULGAR O AUTO DE INFRAÇÃO TOTALMENTE IMPROCEDENTE, EXTINGUINDO ASSIM, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO” (p. 048).

9. Ainda consta nos autos TERMO DE REMESSA (p. 051) para os Autuantes apresentarem a CONTESTAÇÃO, a CONTESTAÇÃO (pp., 052 a 057) a qual após breve relatório, no item “3-DA CONTESTAÇÃO” (pp., 053 a 054) diz que “a tese esposada pelo contribuinte impugnante é uma reedição das teses apresentadas no bojo dos processos 0057/2008-CRF (PAT 0127/20060, relatado pelo conselheiro Waldemar Roberto Moraes da Silva, e 002.64/2008 – CRF (PAT 0126/2006), relatado pelo conselheiro Ítalo Jones Bezerra Siminéa, com vistas para o conselheiro Ludenilson de Araújo Lopes” (p. 053), que “os argumentos ora reapresentados foram afastados pelo Conselho de Recursos Fiscais, após exame exauriente, para confirmar os autos de infração lavrados, ressaltando tão-somente do direito ao crédito dos valores recolhidos por antecipação para efeito de cálculo do valor devido, de cujos resultados estão inscritos na Dívida Ativa nos termos do Processo 1.241110-00 (PAT 126/2006)” (p. 053), que “de posse do resultado da decisão do egrégio Conselho de Recursos Fiscais, observada a ressalva feita de aproveitamento dos créditos, uma vez detectado pelos procedimentos de Monitoramento da Subcoordenadoria de Fiscalização de Estabelecimentos – SUFISE de que o contribuinte continuou com as mesmas práticas lesivas que foram objetos dos autos outrora julgados, baixou Ordem de Serviço para que se procedesse com a devida auditoria, na qual foram realizados os lançamentos dos créditos tributários ora impugnados” (p. 053), que “configura-se como coisa julgada material o objeto da presente impugnação e por tal motivo, deve, de plano ser julgada improcedente para ao final confirmar os autos *in totum*” (p. 053), que passa-se a enfrentar pontualmente dos três pontos apresentados em sede de impugnação” (p. 053), e no ponto “ DAS ALEGAÇÕES QUANTO A SER ESTABELECIMENTO FARMACÊUTICO, SUJEITO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” (pp., 054 a 055) diz que “somente o seu histórico, a composição de seu estoque, a sua apresentação ou ainda o serviço que presta poderá atestar qual a atividade econômica que exerce” (p. 054), cita o

voto vista no Processo nº 0064/2008 – CRF, originário do PAT nº 0126/2006 – 1ª URT do eminente conselheiro Ludenilson Araújo Lopes para dizer que “o contribuinte mesmo antes da decisão em última instância administrativa que ratificou que não havia resquício algum que comprovasse o exercício da atividade de comércio varejista de produtos farmacêuticos, quedou-se inerte e continuou a operar como dantes” (p. 055), que “não há evidências de que o ramo de atividade da autuada seja efetivamente farmácia” (p. 055), que “o nome de fantasia da autuada PERFUMARIE, revela que atividade econômica exercida é a de Comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal” (p. 055), que “no mesmo norte apontam os inventários, por ela mesma formulados, onde quase a totalidade dos produtos ali constantes são perfumes e congêneres” (p. 055) para concluir que “ante os fatos, não resta dúvidas de que impugnante exerce de fato a atividade econômica de Comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, o que faz ruir suas alegações ao mesmo tempo em que ratifica-se o lançamento efetuado nestes autos” (p. 055),

10. E no ponto “DAS ALEGAÇÕES QUANTO AO MÉRITO” (pp., 055 a 056) diz que “conforme demonstrado no item anterior a impugnante não é comércio varejista de produtos farmacêuticos, portanto, não se pode aplicar substituição tributária interna preceituada no art. 913 do RICMS/RN, que encerra a fase de tributação de quaisquer mercadorias a ela destinadas” (p. 056), que “os produtos a ela destinados pela sua matriz em sua gigantesca maioria não eram, por si só, sujeitos à substituição tributária, já que se tratava de perfumes, que não integram o rol dos produtos sujeitos à referida sistemática de tributação” (p. 056), que “o próprio Regime Especial evidencia que o imposto retido à ordem de 3% se constitui mera antecipação, servindo para o que a ora recorrida o aproveite como crédito, quando do confronto com os débitos resultantes das vendas a consumidores finais. Basta que se observe o teor do § 2º do art. 7º do Decreto 17.034/2003, vigente à época dos fatos” (p. 056) para concluir que “não há amparo legal para que o contribuinte não procedesse com sua apuração normal do imposto, como preceitua a legislação do ICMS, e por não fazê-lo foi lançado o presente crédito tributário, que desta forma deve ser ratificado em sua plenitude” (p. 056),
11. E no ponto “DAS ALEGAÇÕES QUANTO AO ERRO NOS CÁLCULOS”(p. 056 a 057), depois de expor que foram levados à crédito fiscal do contribuinte “o valor obtido pela aplicação da carga efetiva sobre as entradas totais, além dos créditos auferidos quando de suas entradas advindas da matriz, a qual destaca, e recolhe, 3% sobre o valor da operação” (p. 057), como também foi “levado em consideração o imposto a título de FECOP” (p. 057), diz que “na página 26 (vinte e seis) do presente processo (itens A, B e C), é relatada a forma como foi apurado o crédito tributário, deixando evidente a aplicação de todos os créditos que sustentam o princípio da não-cumulatividade do ICMS” (p. 057) para ao final pedir pela manutenção da autuação em todos os seus termos.
12. Ainda consta o DESPACHO DE EXPEDIENTE (p. 058), a Decisão nº 46/2011 (pp., 059 a 067), a qual após circunstanciado relatório, no item “DO MÉRITO” (pp., 061 a 067), diz que “De logo, devo registrar, por questão de justiça, todo denodo com que se houve o eminente patrono da ora impugnante, por ter

tentado demonstrar, de todas as formas, que seu patrocinado teria procedido dentro dos ditames traçados pela legislação tributária regente do seguimento econômico em que atua” (p. 061), que “Inicialmente, com todas as escusas aos que diferente pensam, entendo que a ação do fisco de que cuida a inicial deve ser mantida por seus próprios fundamentos” (p. 062), que “Nesse contexto, devo dizer que, diferentemente do sustentado no prequestionamento contido na impugnação de que inexistente motivação ancorando a ação fiscal, as razões que levaram os prepostos do estado a efetivarem a feitura do presente lançamento, saltam aos olhos, especialmente, se levarmos em consideração as evidências constantes dos autos” (p. 062), que “a motivação advém do flagrante e reiterado descumprimento, por parte da coletada, da legislação regente da espécie, inclusive, daquela que disciplina o famigerado regime especial. Assim, desde já, afastado o prequestionamento suscitado pela defesa, em sede de impugnação” (p. 062), que “a resolução da presente contenda não demanda maiores elucubrações por se tratar de matéria já enfrentada pelo egrégio Conselho de Recursos Fiscais –CRF, onde foram travados verdadeiros embates, dos quais tive a honrosa oportunidade de participar” (p. 062), que “os fatos são os mesmos e os argumentos também, mudam apenas o aspecto temporal relativamente à ocorrência dos fatos geradores e o zelo dos autores do feito que já contemplaram todos os créditos aos quais faz jus a autuada, fato não verificado outrora” (p. 062), que “trata-se de infração continuada e de matéria já decidida na seara administrativa, favoravelmente à tese propulsora da denúncia que ora se analisa” (p. 062), que “quando dos julgamentos da mesma matéria no Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, restou exaustivamente comprovado que a atividade principal da autuada não é o comércio de drogas e medicamentos ou produto farmacêutico, e sim, a venda a varejo de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal” (p. 062), que “Nesse sentido temos os acórdãos 21/2010, 22/2010, 23/2010, 28/2010 e 29/2010, da lavra do então conselheiro Waldemar Roberto Moraes da Silva, hoje ocupando merecidamente a honrosa presidência daquele colegiado, dos quais tomo peço vênua para reproduzir a ementa que se segue” (p. 062) e cita o Acórdão nº 002/2010, que “a autuada em tempos pretéritos tentou alterar junto à `SET, sem sucesso, seu ramo de atividade, conforme bem apontado pelos ilustres autores do feito (fl.52), em sede de contestação” (p. 063), que “no tocante a esta questão, a pena do ilustre relator do voto condutor do acórdão acima reproduzido escreveu, com tinta grossa, o que se segue: “A dúvida crucial é se a Recorrida é comércio varejista classificado na atividade de farmácia e drogaria, a princípio no CAE 61.50.02-0 (Decreto nº 13.640/1997), depois nos CNAE-FISCAL 5241-8/01, 5241-8/02 e 5241-8/03 (Decreto nº 18.149/2005, Decreto 19.101/2006) para fazer valer as condições do artigo 913 do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/1997 e as suas alterações posteriores.

**Inicialmente cabe afirmar, de modo indubitável que a Recorrida é Comercio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, de acordo com a tela “Consulta a Contribuinte, Base SIGAT” datada de 26 de maio de 2006 (p. 003), onde consta os seus dados, tais como o nome da firma, SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA, nome fantasia, PARFUMERIE, Inscrição Estadual 20.099.099-3, CNPJ 08.397.341/0009-01, natureza jurídica SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA, CNAE Fiscal Principal, 52.41-8/04, Comercio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, e atualmente não ocorreu nenhuma alteração quanto ao CNAE Fiscal Principal, haja vista, as informações do SIEFI, quando do pedido de mudança da atividade que atesta “RELATÓRIO DA VISITA FISCAL. EM VISITA FISCAL SOLICITADA PELO SUBCOORDENADOR DA SUFISE, CONSTATEI QUE A MERCADORIA EXISTENTE NO LOCAL ESTÁ DE CONFORMIDADE COM A**

INFORMADA NO LIVRO DE INVENTÁRIO. DE ACORDO COM ESTA CONSTATAÇÃO, ORIENTO PARA QUE O CNPJ DA REFERIDA FIRMA TENHA COMO CNAE-FISCAL PRINCIPAL A ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DE PERFUMARIA, COSMÉTICOS E DE HIGIENE PESSOAL – 5241-8/04 (COMO ESTÁ ATUALMENTE EM NOSSO CADASTRO. Natal, 06/09/2006” (p. 384 (s.i.c)” (p. 063),

13. acrescenta ainda parte das argumentações do citado voto ao dizer que “As Notas Fiscais acostadas aos autos vêm corroborar eficazmente essas afirmações, haja vista, praticamente a totalidade dessas transferências do estabelecimento Matriz para a Recorrida se tratarem de mercadorias objeto de comércio de firmas qualificadas de perfumarias e de cosméticos, tais como desodorantes, perfumes, lápis de maquiagem, demaquilante, creme hidratante, tônico de limpeza, sabonete, gel exfoliante, blush, gloss, máscara, batom, etc., fato que caracteriza de modo indubitável a condição estabelecida no cadastro do fisco de “Comercio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal”, e mais ainda que “Assim, entendo - apesar da Recorrida ter acostado aos autos cópias do Contrato Social e seus respectivos Aditivos, do Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT, do documento de Inscrição Estadual originária e a solicitação de alteração junto ao SIEFI, da Certidão de regularidade perante o Conselho de Farmácias, da Declaração do Conselho Regional de Farmácia e Declaração dos farmacêuticos responsáveis, do Documento da Vigilância Sanitária, “dando comprovação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento da Impugnante, da Declaração de dermatologistas, de Relatórios de entrada e de transferências realizadas entre a Matriz e a Impugnante, que, diga-se de passagem, só atendem aos objetivos das próprias instituições ou pessoas que os emitiram, não fazendo prova da atividade exercida perante o fisco, fato que é até reconhecido pela própria Recorrida ao dizer, no tocante aos documentos citados, que “apesar de não ser determinante para a caracterização da atividade, haja vista a norma do Decreto 17.034/03, a efetiva entrada de produtos privativos de estabelecimento farmacêuticos, NA FORMA PRECONIZADA PELO REGIME ESPECIAL CONCEDIDO” - que a Recorrida não se enquadra nas condições de farmácias e drogarias, e portanto, não encerra a fase de tributação de conformidade com o art. 913 do RICMS, nem muito menos, tem as suas mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Isto posto, entendo, que a Matriz, detentora do Regime Especial/ Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT, ao fazer suas transferências de mercadorias para a Recorrida, deveria reter o percentual de 3% (três por cento) sobre o preço de venda, superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido das despesas operacionais, e destacar o crédito pertinente na respectiva Nota Fiscal, por outro lado, a Recorrida deveria realizar a apuração de débitos e créditos normais, acrescentando ao crédito destacado na Nota os 3% (três por cento) retido pela Matriz como antecipação parcial do imposto,”(p. 064) e ainda cita o referido Voto ao dizer que “Cabe ainda fazer uma rápida análise do que foi afirmado, tanto pelo julgador da COJUP quanto pelo nobre Conselheiro do CRF, no tocante a convalidação explicitada no Decreto nº 19.335/2006, mais precisamente no seu art. 9º ao ditar que “Art. 9º - Ficam convalidados os procedimentos efetuados em conformidade com as disposições do art. 2º, § 6º, IV do Decreto nº 17.034, de 26 de agosto de 2003, pelo detentor do regime especial estabelecido naquele diploma legal”, assim, como o “art. 2º, § 6º, IV” do Decreto nº 17.034/2003 trata, tão somente, das condições para os contribuintes atacadistas de drogas e medicamentos de usufruírem do regime especial, ou seja, como anteriormente, as condições eram de que tinham de possuírem “estabelecimento regularmente inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado do Rio Grande do Norte – CCE/RN, enquadramento na CNAE – Fiscal Principal 5145-4/01 – Comércio atacadista de produtos farmacêuticos de uso humano há pelo menos 120 (cento e vinte dias) e apresente um faturamento médio mensal no último trimestre, igual ou superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e que após a edição do Decreto nº 19.355/2006 passou a ser a de que “apresente faturamento médio mensal no último trimestre, igual ou superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais)” e atenda as alíneas “a” e “b”.

14. Fica evidente que a leitura desse dispositivo é a de que os contribuintes que não estavam atendendo as exigências do Decreto nº 17034, quanto as condições originalmente ali estabe-



lecionadas não seriam penalizados, mas teriam suas atividades, agora, convalidadas ou melhor, alguma condição que não correspondia as exigidas anteriormente seriam agora adequadas para que esses contribuintes atacadistas pudessem continuar no regime especial, e nunca para alterar a situação dos adquirentes das mercadorias, que é a condição da Recorrida.” (p. 065) e ainda “Não menos corretas foram as conclusões do nobre relator a cerca das obrigações da matriz e de suas filiais, além de pontificar que apenas a matriarca é detentora do famigerado regime e que tal benesse não se comunica com as filiais. Observemos: ‘Ainda, é bom que se frise que a antecipação de 3% (três por cento) realizada pelo detentor do regime é a título de antecipação parcial do imposto, de acordo com o que determina o art. 7º, § 2º do Decreto 17.034/2003, alterado pelo Decreto nº 17.986/2004, quando dita que “creditando-se o destinatário da mercadoria inscrito no regime de pagamento normal, do valor do imposto recolhido antecipadamente, exceto do incidente sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária”, ou seja, a autuada deveria pagar os 3% ( três por cento) e creditar-se do ICMS destacado na Nota Fiscal pelo detentor do regime especial e abater do valor do ICMS referente as suas vendas finais, e é importante que essa norma foi reproduzida integralmente no Regime Especial/Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT/SET” (pp., 065 a 066),

15. E conclui este tópico dizendo que “Feitas estas considerações, reputo repelidas as alegações da defesa de que os ilustres autores do feito não haviam se desincumbido do ônus probante, mesmo porque, as alegações e provas carreadas pela defesa naufragam nas evidências do processo e conflitam com o que dispõe o artigo 123 do venerando CTN” e cita este dispositivo legal, e diz que “esvai-se a tese do digno patrono da ora impugnante. Não sendo sua atividade a de farmácia, não há que se falar em substituição tributária definitiva de quaisquer mercadorias a ela destinadas” (p. 066),
16. Para logo em seguida dizer que “os produtos a ela destinados pela sua matriz em sua gigantesca maioria não são, por si só, sujeitos á substituição tributária, já que se tratam de perfumes e afins, que não integram o rol dos produtos sujeitos à referida sistemática de tributação” (p. 066), que “o próprio regime – termo de acordo – evidencia, com luz solar, que o imposto retido à ordem de 3% se constitui em mera antecipação, servindo para que a ora reclamante o aproveite como crédito, quando do confronto com os débitos resultantes das vendas a consumidores finais. Basta que se observe o teor do § 2º da cláusula quinta do mencionado acordo, como bem posto e transcrito pelos ilustres autores do feito em sede de contestação” (p. 066), que “como ficou cabalmente provada a condição de contribuinte normal, da autuada, então surge com corolário a necessidade de se realizar a apuração normal do imposto, para tanto, há que se conceder os créditos oriundos da matriz, embora não destacados, como deveria, nos respectivos documentos fiscais, fato já providenciado pelos ilustre autuantes quando da elaboração dos demonstrativos integrantes da inicial” (pp., 066 a 067), que “para se manter intacto os termos do regime especial, diferentemente do apregoado pela defesa, considerou-se como crédito o valor obtido pela aplicação da carga efetiva sobre as entradas totais, e não, apenas os créditos auferidos pela matriz, quando de suas entradas e daquilo por ela recolhido, fato que neutralizaria os efeitos do termo de acordo e ensejaria creditamento bem inferior” (p. 067), para

ao final prolatar a sua digna decisão que: “ e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA, para impor à autuada a aplicação da penalidade prevista pelo Art. 340, I, “g”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, que regulamentou a Lei 6868/96, no valor de R\$ 383.047,37 (trezentos e oitenta e três mil e quarenta e sete reais e trinta e sete centavos), sem prejuízo do pagamento do ICMS, no mesmo valor, perfazendo o montante de **R\$ 766.094,74 (setecentos e sessenta e seis mil e noventa e quatro reais e setenta e quatro centavos)**, em valores históricos, sujeitando-se por conseguinte aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador” (p. 067).

17. Ainda consta nos autos CARTA DE INTIMAÇÃO e TERMO DE JUNTADA DE AR sobre o inteiro teor da DECISÃO COJUP retro mencionada, cópia do Edital de Intimação nº 12/2011, publicado no DOE na data de 12/08/2011, TERMO DE JUNTADA para apresentar RECURSO VOLUNTÁRIO, o RECURSO VOLUNTÁRIO (pp., 077 a 086), o qual reitera todos os argumentos anteriormente apontados na sua defesa perante a o órgão julgador singular, acrescentando apenas que “ O Estado, reprise-se, demandado, representado pela sua Procuradoria Geral do Estado, por seu Procurador Fiscal e da Dívida Ativa, o designado para atuar perante o referido Conselho, portanto, Procurador Natural, Dr. Caio Graco Pereira de Paula, nos processos de n. 125, 126, 127, 128 e 129, ofereceu seu entendimento opinando pela manutenção da decisão de primeiro grau, portanto, pela confirmação da improcedência do auto de infração. Reconheceu, expressamente, qua a ora impugnante, em homenagem ao princípio da legalidade tributária, não devia sofrer a violência cometida pelo auto de infração” (p. 082) e que, no tocante a este pronunciamento do digno Procurador diz que “não cabia, com a devida vênia, ao Conselho de Recurso Fiscal, deixar de reconhecer essa manifestação do Estado” (p. 084), para ao final requerer “O RECEBIMENTO DO PRESENTE RECURSO PARA REFORMMAR A DECISÃO SUFRAGADA PELA COORDENADORIA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS DESTA SECRETARIA, A FIM DE DECRETAR A IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO” (p. 086).
18. Consta nos autos TERMO DE REMESSA, TERMO DE CONFERÊNCIA, DESPACHO (p. 091), o DESPACHO (p. 091, verso) para atender o anterior, as cópias dos processos de alteração cadastral sob os nºs 88.103/2006, 88.105/2006, 88.090/2006, 88.091/2006 e 88.098/2006 (pp., 092 a 01180, todos coma observação “ORIENTO PARA QUE O CNPJ DA REFERIDA FIRMA TENHA CNAE-FISCAL PRINCIPAL A ATIVIDADE DE COMERCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DE PERFUMARIA, COSMÉTICOS E DE HIGIENE PESSOAL – 5241-8/04 (COMO ESTÁ ATUALMENTE EM NOSSO CADASTRO)” (pp., 95, 101, 104, 01080 e 113), o DESPACHO (p. 0120) exarado pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado reservando-se a emissão de parecer oral na ocasião da sessão de julgamento.

19. É o Relatório.

Sala Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 05 de março de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Relator



## **RIO GRANDE DO NORTE**

### **CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº : 99965/2011-6.

NÚMERO DE ORDEM: 0109/2011-CRF.

PAT: Nº 0124/2011- 1ª URT.

RECORRENTE :SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA .

ADVOGADOS :SÉRGIO EDUARDO DANTAS MARCOLINO

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

## **VOTO**

- 20.** Da análise do Auto de Infração n.º nº00124/2011- SUFISE, de 03/05/2011, consta que a empresa acima epigrafada, qualificada nos autos, no item “OCORRÊNCIA”, que “a empresa deixou de apurar o imposto relativo à comercialização de mercadorias, entendendo, equivocadamente, que deveria encerrar a fase tributária nas entradas referentes às transferências de produtos oriundos da sua matriz, a qual detentora de Regime Especial de Tributação, concedido à atacadistas de drogas e medicamentos (Decreto 17.034/2003), e no item “INFRIGÊNCIA” que “infringiu o dispositivo no(s) art. 150, III combinado com o Art. 105, Art. 130-A, Art. 150, XIX, Art. 578 e Art. 609 todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640 de 13/11/1997”, e no item “PENALIDADE” a “prevista no(s) Art. 340, I, “c” combinado com o art. 133, todos do(a) Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13/11/1997”.
- 21.** A infringência apontada que redundou na proposta de penalidade citada gerou um débito fiscal composto de ICMS de R\$ 383.047,37 (trezentos e oitenta e três mil, quarenta e sete reais e trinta e sete centavos) e Multa de R\$ 383.047,37 (trezentos e oitenta e três mil, quarenta e sete reais e trinta e sete centavos), implicando um montante de R\$ 766.094,74 (setecentos e sessenta e seis mil, noventa e quatro reais e setenta e quatro centavos).
- 22.** A princípio entendo que todas as preliminares em sede de impugnação foram cabalmente enfrentadas e solucionadas pelo ilustre Julgador Singular.
- 23.** Ao tratar do enquadramento do Auto de Infração é irretocavelmente clara,

precisa, e objetiva a descrição da ocorrência de que cuida a inicial, quando diz:

**“A empresa deixou de apurar o imposto relativo à comercialização de mercadorias, entendendo, equivocadamente, que deveria encerrar a fase tributária nas entradas referentes às transferências de produtos oriundos da sua matriz, a qual era detentora de Regime Especial de Tributação, concedido aos atacadistas de drogas e medicamentos”(p. 01)**

24. Tanto é assim que a *Recorrente* admite expressamente a compreensibilidade do que fora acusado pelos autuantes, quando diz às fls. 80:

**“ A Recorrida, dando interpretação extensiva ao regime fiscal especial instituído pelo Decreto n. 17.034/2003, entende que, não obstante a Matriz ter pago antecipadamente o ICMS, de acordo com o noticiado Decreto, deverá fazê-lo, novamente, a filial, não considerando encerrada a fase de tributação”.**

25. Também é indubitável a referência expressa que os Autuantes fazem aos documentos utilizados como fundamento de sua denúncia na narrativa de seus procedimentos (item 2 – fls. 25), por ocasião do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, anexo ao Auto de Infração e dele parte inquestionável, nos moldes do art. 44,§1º, inciso I do Decreto 13.796/98 – RPAT/RN<sup>1</sup>, quando se referem:

## **“2. PROCEDIMENTOS**

Os procedimentos e métodos adotados na fiscalização abrangeram o período de 04/02/2011 a 10/05/2011 e se resumiram nos seguintes:

1) Confronto preliminar do Sintegra x Detnot e Sintegra RN x Detnot, através do Relatório de Inconsistência de Registro de Entradas disponibilizado no SAFIS (Sistema de Apoio a Fiscalização), e posterior confronto do resultado encontrado, no procedimento preliminar, com os registros dos documentos fiscais de entrada em livro próprio. O confronto em epígrafe contemplou o período de Jan/2006 a Dez/2008.

2) Averiguação da escrituração fiscal, através de análises efetuadas nas GIM's, e nos Livros de Entrada, Saída e Apuração. Aferição da apuração do ICMS através de exame das saídas efetuadas através de Emissor de Cupom Fiscal, e das aquisições de mercadorias. Ambas, lançadas e enviadas, pelo próprio contribuinte, através do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA.

Foram utilizados os aplicativos Idea e Microsoft Excel para manipulação dos dados disponibilizados em arquivos magnéticos, além daqueles produzidos pelo SAFIS.” (grifo nosso)

26. Diga-se de passagem, instrumentos imprescindíveis construídos pela própria *Recorrente* (GIM, Livros Fiscais, Cupons Fiscais) e obtidos e utilizados legitimamente pela fiscalização a partir do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL acostado as fls. 04 do presente processo.

27. Também padece de sustentação a reiterada tese de defesa de que não teria havido indicação dos preceitos legais infringidos pela *Recorrente*, quando ela mesma arrola às fls. 32, ainda em sede de defesa, todo o enquadramento da infringência e penalidade citados expressamente pela autuação, sendo inócuo

---

<sup>1</sup> Art. 44. O Auto de Infração deve conter:

...

IV - descrição clara e precisa da ocorrência que caracteriza a infração;

VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;

VII - citação expressa dos dispositivos legais infringidos, inclusive dos que cominam as respectivas sanções;

...

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

I - cópia do termo de ocorrência lavrado em livro próprio ou relatório circunstanciado com descrição das infrações verificadas, dos dispositivos legais infringidos e respectivas cominações, além de outras informações que possam melhor esclarecer a matéria.

... (grifo nosso)

repeti-lo aqui.

- 28.** A Lei 6.968/96, que instituiu o ICMS no Estado do Rio grande do Norte dita nos seus artigos 18 e 64 quais são as obrigações do contribuinte e as consequentes penalidades por descumprimento, vejamos:

**Art. 18. São obrigações do contribuinte:**

...

**III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previsto na legislação estadual;**

...

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

**I - com relação ao recolhimento do imposto:**

...

**c) deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, no caso não compreendido na alínea “d” e “e”, deste inciso: cem por cento do valor do imposto;**

- 29.** Dadas as circunstâncias complexas causadas pelos veementes argumentos apontados nos autos, seja pelos Autuantes, seja pela Recorrente, pelo Julgador da COJUP, entendo, necessário, afirmar inicialmente quais são os pontos em comum em que existem concordâncias, ou seja, aqueles, onde foi afirmado por todos os interessados na causa.

- 30.** Assim, fica patente que a SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA é composta de um grupo de estabelecimentos, constante da Matriz, situada na rua Aluízio Bezerra, nº 117, bairro de Lagoa Nova, Natal/RN, CNPJ sob o nº 08.397.341/0001-54 e Inscrição Estadual nº 20.005.293-4 e cinco outras Filiais, além da Recorrente, cujas as Inscrições Estaduais são 20.090.670-4, 20.084.523-3, 20.089.975-9, 20.099.099-3 e 20.099.218-0,

- 31.** que somente a Matriz é detentora do Regime Especial/Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT/SET,

- 32.** que as remessas de mercadorias da Matriz para as filiais são todas classificadas na sigla de transferências, que o período fiscalizado situa-se entre a data de 31 de dezembro de 2005 a 01 de janeiro de 2009, que o Regime Especial/Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT/SET estava sob o égide dos Decretos 17.034/26/08/2003, 17.219/2004, 17.331/2004 e 17.986/2004 portanto, a questão não trata-se de legalidade, legitimidade, validade, etc., de regime especial anteriormente concedido, mas, tão somente, de se comprovar a veracidade das operações fisco-contábil da Recorrida de conformidade com a legislação tributária vigente à época dos fatos geradores.

- 33.** A dúvida crucial é se a Recorrida é comércio varejista classificado na atividade de farmácia e drogaria, a princípio no CAE 61.50.02-0 (Decreto nº 13.640/1997), depois nos CNAE-FISCAL 5241-8/01, 5241-8/02 e 5241-8/03 (Decreto nº 18.149/2005, Decreto 19.101/2006) para fazer valer as condições do artigo 913 do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/1997 e as suas alterações posteriores.

- 34.** Inicialmente cabe afirmar, de modo indubitável que a Recorrida é Comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, de acordo

com o que consta atualmente e anteriormente na tela “Consulta a Contribuinte, Extranet2”, onde consta os seus dados, tais como o nome da firma, SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA, nome fantasia, PARFUMERIE, Inscrição Estadual 20.081.083-9, CNPJ 08.397.341/0005-88, natureza jurídica SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA, CNAE Fiscal Principal, ( \*\* Gerador de ICMS \*\*) 4772500 - Comercio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal,

- 35.** e atualmente não ocorreu nenhuma alteração quanto ao CNAE Fiscal Principal, haja vista, as informações do SIEFI, quando do pedido de mudança da atividade de todas as filiais da Matriz SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA que atestam “RELATÓRIO DA VISITA FISCAL. EM VISITA FISCAL SOLICITADA PELO SUBCOORDENADOR DA SUFISE, CONSTATEI QUE A MERCADORIA EXISTENTE NO LOCAL ESTÁ DE CONFORMIDADE COM A INFORMADA NO LIVRO DE INVENTÁRIO. DE ACORDO COM ESTA CONSTATAÇÃO, ORIENTO PARA QUE O CNPJ DA REFERIDA FIRMA TENHA COMO CNAE-FISCAL PRINCIPAL A ATIVIDADE DE COMÉRCIO VAREJISTA DE ARTIGOS DE PERFUMARIA, COSMÉTICOS E DE HIGIENE PESSOAL – 5241-8/04 (COMO ESTÁ ATUALMENTE EM NOSSO CADASTRO)”.
- 36.** As Notas Fiscais acostadas aos autos dos processos anteriormente analisados pelo egrégio Conselho de Recursos Fiscais, da Recorrente e das demais filiais da Matriz SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA, nas mesmas ocorrências, infringências e penalidades, mudando tão somente o período fiscalizado, vêm corroborar eficazmente essas afirmações, haja vista, praticamente a totalidade dessas transferências do estabelecimento Matriz para a Recorrida e as demais filiais tratarem de mercadorias objeto de comércio de firmas qualificadas de perfumarias e de cosméticos, tais como desodorantes, perfumes, lápis de maquiagem, demaquilante, creme hidratante, tônico de limpeza, sabonete, gel exfoliante, blush, gloss, máscara, batom, etc., fato que caracteriza de modo indubitável a condição estabelecida no cadastro do fisco de “Comercio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal”.
- 37.** Assim, entendo - apesar da Recorrida e das demais filiais, nos citados processos anteriores, terem acostado aos autos cópias do Contrato Social e seus respectivos Aditivos, do Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT, do documento de Inscrição Estadual originária e a solicitação de alteração junto ao SIEFI, da Certidão de regularidade perante o Conselho de Farmácias, da Declaração do Conselho Regional de Farmácia e Declaração dos farmacêuticos responsáveis, do Documento da Vigilância Sanitária, “dando comprovação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento da Impugnante, da Declaração de dermatologistas, de Relatórios de entrada e de transferências realizadas entre a Matriz e a Impugnante”, que, diga-se de passagem, só atendem aos objetivos das próprias instituições ou das pessoas que os emitiram, não fazendo prova da atividade exercida perante o fisco, fato que é até reconhecido pelas próprias Recorrentes ao dizerem, no tocante aos documentos citados, que “apesar de não ser determinante para a caracterização da atividade, haja vista a norma do Decreto 17.034/03, a efetiva entrada de produtos privativos de estabelecimento farmacêuticos, NA FORMA PRECONIZADA PELO REGIME ESPECIAL

CONCEDIDO” - que a Recorrente não se enquadra nas condições de farmácias e drogarias, e portanto, não encerra a fase de tributação de conformidade com o art. 913 do RICMS.

38. Ainda, assiste razão a Recorrente ao dizer que se tais argumentos fossem levantados, o cálculo do imposto porventura devido tinha obrigatoriamente de levar em conta todos os créditos fiscais envolvidos desde a aquisição dos produtos pela Matriz, até a definitiva pelo estabelecimento da Impugnante. Tal afirmação é verdadeira por que o ICMS é, por essência, não cumulativo, sendo o seu montante integrante de sua própria base de cálculo, razão pela qual, o imposto recolhido numa operação deve ser compensado na operação subsequente,
39. fato perfeitamente observado pelos Autuantes ao afirmarem que levaram em conta “o valor obtido pela aplicação da carga efetiva sobre as entradas totais, além dos créditos auferidos quando de suas entradas advindas da matriz, a qual destaca, e recolhe, 3% sobre o valor da operação” (p. 057), como também foi “levado em consideração o imposto a título de FECOP” (p. 057), e que “na página 26 (vinte e seis) do presente processo (itens A, B e C), é relatada a forma como foi apurado o crédito tributário, deixando evidente a aplicação de todos os créditos que sustentam o princípio da não-cumulatividade do ICMS” (p. 057).
40. Isto posto, entendo, que a Matriz, por um lado, detentora do Regime Especial/ Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT, ao fazer suas transferências de mercadorias para a Recorrida, deveria reter o percentual de 3% (três por cento) sobre o preço de venda, superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido das despesas operacionais, e destacar o crédito pertinente na respectiva Nota Fiscal,
41. por outro lado, a Recorrente deveria realizar a apuração de débitos e créditos normais, acrescentando ao crédito destacado na Nota os 3% (três por cento) retido pela Matriz como antecipação parcial do imposto.
42. Exaurindo as preliminares apontadas pelo recurso voluntário, temos que a tese da inconstitucionalidade de multa com base de cálculo própria do imposto, com supedâneo à vedação ao efeito confiscatório arrimado no 150, inciso IV da Magna Carta também já foi exaustivamente rejeitada por esse Egrégio Conselho (*ex vi* Acórdão 33/2012 e outros).
43. Os conceitos de Tributo e multa – como sanção de ato ilícito – não se confundem. Tributo é muito bem conceituado no art. 3º do CTN quando diz:  
**Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.(grifo nosso)**
44. A aplicação de multa pecuniária, como no caso em tela, não confisca, não é desproporcional, tem dosimetria, e se presta a educar, reprimir e restabelecer a paz social pelo afastamento da impunidade, fortalecendo o Estado de Direito no consciente coletivo.
45. Nesse sentido, buscamos o alento no ensinamento do Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, 30ª Ed, Malheiros, São Paulo: 2009, que diz:

*“A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.” (grifo nosso)*

46. O eminente professor na obra acima citada, reafirma: *“a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.”* (MACHADO, *op. cit.* p. 42).
47. Ademais, a vedação constitucional do art. 150, IV trata expressamente da utilização do tributo com efeito de confisco, danificando a capacidade contributiva do contribuinte, não se aplicando ao caso em análise.
48. Quanto ao mérito da Ocorrência 1 [*deixar de apurar e recolher ICMS devido*], a *Recorrente* alega inexistência de ICMS a recolher em razão das disposições do Termo de Acordo 0881/2004-CAT-ICMS, que teria o condão de transferir o encargo para a sua Matriz, na condição de substituta tributária, sob pena de se configurar a hipótese de *bis in idem* (ou repetição indevida de recolhimento).
49. Também é certo o entendimento do Juízo Monocrático quando resgata o art. 123 do CTN para iniciar a solução dessa questão: As convenções particulares – entre matriz e filial – em relação à responsabilidade pelo pagamento do tributo, não podem ser opostas contra a Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.
50. E verificando o bojo processual resta evidente que a *Recorrente* não recolheu na totalidade os impostos apontados pela fiscalização, muito menos a sua Matriz, detentora do já referido Termo de Acordo, ainda mais quando sequer se trataria de regime de SUBSTITUIÇÃO com encerramento de tributação, mas tão somente antecipação parcial do imposto (3% três por cento apenas),
51. senão, vejamos o que dispõe a cláusula quinta do Decreto 17.034/2003:

**Decreto 17.034/2003**

**CLÁUSULA QUINTA.** Nas operações internas que destinem mercadorias a contribuinte do ICMS, fica atribuída à Acordante, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes realizadas pelo adquirente.

§ 1º. O valor do ICMS será obtido aplicando-se um percentual de 3,00% (três por cento) sobre o preço da venda da mercadoria, observado o disposto no inciso I da cláusula seguinte.

§ 2º. A tributação prevista no caput constitui antecipação parcial do imposto, creditando-se o destinatário da mercadoria inscrito sob o regime de pagamento normal, do valor do imposto recolhido antecipadamente, exceto do incidente sobre as mercadorias sujeitas à substituição tributária (grifo nosso)

52. De sorte que são irrepreensíveis os cálculos dos Autuantes (pp., 015 a 019), quando ali aplicam as alíquotas conforme a natureza dos produtos (Art. 104 do RICMS/RN) e concedem o crédito fiscal equivalente a cada uma das entradas promovida pela MATRIZ, indo em busca do encerramento adequado da tributação, prestigiando a não cumulatividade do ICMS, inclusive com observância ao FECOP (art. 104-A do mesmo RICMS/RN).
53. De fato, tal questão também já fora cabalmente analisada na exposição do voto vencedor do Acórdão CRF/RN nº29/2010, trazido abaixo:

**Acórdão CRF/RN 29/2010**

**(Excerto Voto Vencedor)**

**“24. Isto posto, entendo, que a Matriz, detentora do Regime Especial/ Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT, ao fazer suas transferências de mercadorias para a Recorrida, deveria reter o percentual de 3% (três por cento) sobre o preço de venda, superior ao custo de aquisição das mercadorias acrescido das despesas opera-**



cionais, e destacar o crédito pertinente na respectiva Nota Fiscal, por outro lado, a Recorrida deveria realizar a apuração de débitos e créditos normais, acrescendo ao crédito destacado na Nota os 3% (três por cento) retido pela Matriz como antecipação parcial do imposto.

...

27. Ainda, é bom que se frise que a antecipação de 3% (três por cento) realizada pelo detentor do regime é a título de antecipação parcial do imposto, de acordo com o que determina o art. 7º, § 2º do Decreto 17.034/2003, alterado pelo Decreto nº 17.986/2004, quando dita que “creditando-se o destinatário da mercadoria inscrito no regime de pagamento normal, do valor do imposto recolhido antecipadamente, exceto do incidente sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária”, ou seja, a atuada deveria pagar os 3% (três por cento) e creditar-se do ICMS destacado na Nota Fiscal pelo detentor do regime especial e abater do valor do ICMS referente as suas vendas finais, e é importante que essa norma foi reproduzida integralmente no Regime Especial/Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT/SET.” (grifo nosso)

54. Nestas linhas, a Recorrente é, dentro do grupo Cabral Fagundes, uma pessoa jurídica distinta da Matriz, esta sim a única beneficiária de um regime especial de natureza personalíssima, intransferível, sob risco de se afrontar um mandamento basilar de Ciências Contábeis, o “Princípio da Entidade”. Eis abaixo o que preceitua a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade Res. CFC 1.111/2007:

#### RESOLUÇÃO CFC nº1.111/2007

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, a um conjunto de pessoas, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou a agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil. (grifo nosso)<sup>2</sup>

55. Doutrinando sobre o tema, IUDICIBUS (MARTINS & GELBCKE) pontifica que é justamente no respeito àquele postulado, que a Contabilidade alcança sua magnitude científica própria, discernindo que cada patrimônio ou empreendimento patrimonial é inconfundível entre si, especialmente com o patrimônio dos sócios e/ou do grupo que possa integrar-se, dadas as peculiaridades de cada um. O que se traduz em afirmar que Matriz e Filial, para a Contabilidade, e, portanto, para o Fisco, como usuário de tais informações, não se confundem. Senão, vejamos:

*“Aqui também vale a máxima: a soma das partes (divisões) não é, necessariamente, igual ao todo (empresa-entidade/macro, no caso). É principalmente por isso que cada entidade contábil é digna da atenção toda especial da Contabilidade, pois sua individualidade é marcante e suas realizações são peculiares em termos de contribuição para adicionar valor e utilidade aos recursos que manipula”.* (IUDICIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE,

Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Aplicável às demais sociedades. 7ª Ed. São Paulo:Editora Atlas, 2008. Pg. 35 a 36) (grifo nosso)

56. Sintetizando os dados qualificadores da *Recorrente*, exponho:
- a) A Recorrente não é matriz, mas filial (CNPJ 08.397.341/0005-88).
  - b) A Recorrente não é atacadista, mas exerce a atividade principal como (CNAE 47.72-5-00) comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal.
  - c) A Recorrente enquadra-se perante o Fisco/RN como regime de pagamento normal, apuração de ICMS mensal, e não por substituição tributária.
  - d) A Recorrente não é albergada pelo Regime Especial do Decreto 17.034/2003, não sendo signatária do Termo de Acordo nº00881/2004-CAT-ICMS.
  - e) A Recorrente até o presente não provou o recolhimento devido quando da sua apuração mensal, nem quando da autuação. Portanto, reputa-se devida a verba tributária apurada e apresentada na inicial, com sua respectiva penalidade.
57. Em suma, entendo que a *Recorrente* efetivamente deixou de apurar o imposto relativo à comercialização varejista de perfumes, cosméticos e artigos de higiene, que diga-se com veemência, mercadorias essas não sujeitas à substituição tributária, dando-se incorretamente por encerrada a fase de tributação, além de se albergar no regime especial de tributação agraciado de forma personalíssima à sua Matriz (Termo de Acordo nº881/2004-CAT), nos termos apontados na primeira denúncia.
58. Enfatizo que existem sólidos precedentes desse Colegiado sobre a matéria, especialmente os Acórdãos CRF/RN nº021/2010, 022/2010, 023/2010 e 028/2010 e 029/2010, aos quais me filio integralmente, consolidando minha livre convicção.
59. Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, para manter a Decisão Singular, julgando a ação fiscal procedente, nos termos da inicial.
60. É o voto.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 05 de março de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva

Relator



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

PROCESSO nº : 99965/2011-6.

NÚMERO DE ORDEM: 0109/2011-CRF.

PAT: Nº 0124/2011- 1ª URT.

RECORRENTE :SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA .

ADVOGADOS :SÉRGIO EDUARDO DANTAS MARCOLINO

RECORRIDO: SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO.

RELATOR : CONS. WALDEMAR ROBERTO MORAES DA SILVA.

**ACÓRDÃO Nº 046/2013**

**EMENTA – ICMS – PRELIMINARES AFASTADAS. OCORRÊNCIA 1. FALTA DE APURAÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO À COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Encerramento indevido da fase de tributação. Matriz Atacadista detentora de regime especial de tributação personalíssimo, restrito ao seguimento, não transfere essa condição a suas filiais varejistas. A tributação de que cuida a cláusula quinta do Termo de Acordo nº881/2004-CAT, constitui-se mera antecipação parcial do imposto e crédito do adquirente, não tendo o condão de encerrar a fase de tributação – inteligência do § 2º da referida cláusula. Créditos fiscais integralmente contemplados. Postulado Contábil da Entidade. **FILIAL NÃO SE BENEFICIA DA CONDIÇÃO DE SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NA EXEGESE DO ART. 913 DO RICMS APROVADO PELO DECRETO Nº 13.640 DE 13/11/97 E SUAS ALTERAÇÕES POSTERIORES.** Descrição precisa da conduta do contribuinte. Adequação dos fundamentos da Decisão proferida pela COJUP. Tributo e Multa não se confundem. Multa sem efeito confiscatório. Dicção do art. 3º do CTN c/c Art. 150, IV da CF/88. Denúncia comprovada através de robusto conjunto probatório oriundo de informações emanadas da própria atuada. **RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. DECISÃO SINGULAR MANTIDA. PROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, confirmando a Decisão Singular, julgando a ação fiscal procedente.

Sala Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 05 de março de 2013.

Marta Jerusa Pereira Souto Borges da Silva  
Presidente

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Relator