



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

PROCESSO Nº 0110/2011-CRF
PAT Nº 0125/2011-1ª URT
RECORRENTE SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA (20.089.975-9)
ADVOGADO DR. MÁRCIO TRINDADE DANTAS (MENDES CUNHA ADVOGADOS)
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RECURSO VOLUNTÁRIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA

• RELATÓRIO

- Consta que contra a *Recorrente* acima qualificada, foi lavrado AUTO DE INFRAÇÃO nº00125/2011- SUFISE em 03 de maio de 2011, em cumprimento à Ordem de Serviço nº2415 para fiscalização do período de 31/12/2005 a 01/01/2009, no débito fiscal total de **R\$222.830,42** – denunciando *que a empresa deixou de apurar o imposto relativo à comercialização de mercadorias, entendendo, equivocadamente, que deveria encerra 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), infringindo assim o dispositivo no 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, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, combinado com o art. 133, todos do mesmo regulamento – gerando assim um débito fiscal composto de ICMS de R \$111.415,21 e Multa de R\$111.415,21 - tudo em valores nominais.*
- 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.

- Consta nos autos ANEXOS ao auto de infração, contendo ORDEM DE SERVIÇO, TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO, TERMO DE DOCUMENTOS RECEBIDOS (REF. 2006 A 2008) EXTRATO FISCAL DO CONTRIBUINTE, CONSULTA A CONTRIBUINTE, NOTIFICAÇÃO SEGUNDO IN 002/2010-CAT, RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS, PARTE DE SERVIÇO Nº776/2011, DEMONSTRATIVO DAS OCORRÊNCIAS, TERMO DE DEVOLUÇÃO DE DOCUMENTOS, TERMO DE ENCERRAMENTO DE FISCALIZAÇÃO, RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE FISCALIZAÇÃO (fls. 03 a 26pp).
- Consta nos autos TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS da *Recorrente*, dando conta que em 18 de maio de 2011 a mesma **NÃO É REINCIDENTE** (fls.27pp).
- Consta nos autos IMPUGNAÇÃO (fls. 29 a 48pp) interposta validamente pela *Recorrente*, que em síntese diz: *Que é estabelecimento farmacêutico sujeito ao regime de substituição tributária preconizado pelo art. 913 do RICMS; Que o Regime Especial do qual a matriz é signatária manda encerrar a fase de tributação nas saídas, desobrigando todos os adquirentes de qualquer recolhimento; Que não foi dito no Termo de Encerramento se a tributação definitiva foi transferida para as operações subsequentes; Que considera o cálculo errado, tendo em vista que a autuação feriu o princípio da não cumulatividade do ICMS; Que o ônus da prova cabe ao agente acusador e a documentação apresentada é insuficiente para evidenciar a materialidade do ilícito apontado; Que o auto de infração carece de motivação, já que a impugnante é estabelecimento farmacêutico, portanto deve ser invalidado; Que as transferências realizadas pela Matriz obedeceram ao comando do Termo de Acordo nº 0881/2004-CAT; Que todas as normas de regência sobre o tema ora discutido apontam para a necessidade de recolhimento de ICMS pelo estabelecimento distribuidor/remetente, sobretudo quando o adquirente/destinatário for estabelecimento farmacêutico ou similar. Finalmente, diante do exposto, requer a improcedência do auto de infração, por acreditar que já recolheu o imposto cobrado*

antecipadamente.

- Consta nos autos **CONTESTAÇÃO** (fls. 50 a 56pp) interposta pelos autuantes que contrarrazoando a defesa, que em síntese diz: *Que a tese apresentada é uma reedição das teses apresentadas em processos anteriores; Que a empresa já respondeu pela mesma infração em outros exercícios tributários, e já é pacífica no Conselho de Recursos Fiscais a procedência dessa fiscalização, formando, dessa forma, coisa julgada material; Que tendo em vista a quantidade de processos movidos contra a autuada, referente à mesma matéria, observa-se que esta continua com as mesmas práticas lesivas; Que a atividade da empresa na verdade é de comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, e não de produtos farmacêuticos, como ela afirma em sua impugnação; Transcrevem o voto de vista do processo nº 0064/2008-CRF, originário do PAT nº 0126/2006 – 1ª URT, onde se demonstra que o próprio nome fantasia da autuada PERFUMARIE, indica que sua atividade principal é a venda de perfume e congêneres; Que mesmo se a atividade da empresa fosse cadastrada como venda de produtos farmacêuticos, o que importaria, realmente, seria a verdade material; Que a impugnante, de fato, não sendo comerciante de drogas e medicamentos, não pode se aproveitar das regras específicas do Regime de Substituição Tributária, devendo adotar a apuração normal do imposto; Que a alegação de erro nos cálculos é inócua e desprovida de fundamento fático; Que o prazo decadencial se refere ao tempo que o fisco tem para constituir o crédito tributário.* Por fim, concluem pugnando pela manutenção do auto de infração em sua íntegra.
- Consta nos autos **DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº48/2011-COJUP** (fls. 58 a 66pp), prolatada em 15 de julho de 2011, que julgando procedente o auto de infração, profere em síntese: *Que a ação do fisco de que cuida a inicial deve ser mantida por seus próprios fundamentos. 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. 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. Quanto à questão de fundo, verifica que a resolução da presente contenda não demanda maiores elucubrações por se tratar de matéria já enfrentada pelo egrégio Conselho de Recursos Fiscais –CRF (Acórdãos nº21/2010, 22/2010, 23/2010, 28/2010 e 29/2010). Que os fatos são os mesmos e os argumentos também, mudando 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. Que se trata de infração continuada e de matéria já decidida na ceara administrativa, favoravelmente à tese propulsora da denúncia que ora se analisa. Que naquelas assentadas, 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, tudo conforme CNAE Fiscal Primário de nº 4772500, revelado pelo documento intitulado “consulta a contribuinte”, encartado às fls. 10 do caderno processual. 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 e seguintes), em sede de contestação. Que se reputam 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. Que não tendo a Recorrente atividade a de farmácia, não há que se falar em substituição tributária definitiva de quaisquer mercadorias a ela destinadas. 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. Que é imperioso concluir que a coletada é que não dispunha de qualquer ponta de agasalho para não efetuar a apuração normal do imposto, como preceitua a legislação do ICMS, inclusive os decretos “autorizadores” dos famigerados regimes especiais. 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, conforme observa o teor do § 2º da cláusula quinta do mencionado acordo, como bem posto e transcrito pelos ilustres autores do feito em sede de contestação. Que por devoção ao debate, nada mais que isso, deve registrar que se vencedora a tese esposada pelo digno prolator monocrático, de que a atividade da ora recorrida era de farmácia, mesmo assim, haveria uma significativa diferença a recolher (em muitos casos superiores aos aqui exigidos), eis que, como o próprio causídico sustentou, o valor agregado para referidas operações deveria ser de 30%, que submetido à alíquota de 25% em sua grande maioria, resultaria numa carga efetiva de 7,5%, mais que o dobro dos 3% retidos a título de antecipação tributária. Que não obstante, 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, destacados ou não, nos respectivos documentos fiscais, fato já providenciado pelos ilustres autuantes quando da elaboração dos demonstrativos integrantes da inicial. Que para se mantiverem intactos 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. Que considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, JULGA PROCEDENTE o Auto de Infração.

- Consta nos autos CARTA DE INTIMAÇÃO sobre o inteiro teor da

DECISÃO COJUP retro mencionada, cientificada pela *Recorrente* em 18 de agosto de 2011 (fls. 67 a 75pp).

- Consta nos autos RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 76 a 86pp) interposto validamente pela *Recorrente* em 08 de setembro de 2011, que em síntese reitera os argumentos da impugnação analisa em grau singular, especialmente no tocante a: **Que** encontra-se absolutamente correta, por está de acordo com os princípios informativos do Direito Tributário, o teor da decisão proferida em primeiro grau administrativo. **Que** os estabelecimentos filiais, por integraram o mesmo grupo econômico da Matriz, constituindo uma unidade empresarial, é beneficiário, por a tanto ser a Casa Matriz, do regime especial, conforme preceitua o Decreto nº17.034/2003, devendo, por isso considerar encerrada a fase tributária quanto a Matriz recolhe, em regime de substituição tributária, o ICMS da mercadoria que lhe foi conferida. **Que** a interpretação acima está consoantes os princípios da legalidade, da moralidade, impessoalidade, da proibição de confisco tributários e do regime instituído para substituição tributária. **Que** o Estado do Rio Grande do Norte, ente tributante, por seu Procurador, representante judicial, ao ser chamado a se pronunciar sobre o recursos de ofício submetido ao Conselho de Recursos Fiscais, expressamente, reconheceu a procedência do pedido que o ora Autor Fez em sua defesa, no curso do processo administrativo contra si instaurado, no momento em que opinou pelo improvimento do recurso. Que não cabia, com a devida vênia, ao Conselho de Recurso Fiscal, deixar de reconhecer essa manifestação do Estado. **Que** não é dado ao fisco o direito de expandir, por interpretação própria, haja vista não ser legislador, os termos do artigo 7º do Decreto nº17.034 de 26 de agosto de 2003, que institui o regime especial de ICMS para o setor farmacêutico. **Que** a norma acima citada excepciona a antecipação parcial do imposto no que tange aos contribuintes sujeitos ao regimes de substituição tributária, cosoante previsão do art. 913-B do Decreto 13.640/97. **Que** está reconhecido pela fiscalização, conforme decisão de primeiro grau administrativo que a atividade desempenhada pela empresa autora se sujeita à substituição tributária, bem como que,

*independentemente, da sua pendente da condição de filial ocupada pela requerente, está é contribuinte do ICMS sob rígido controle da vigilância sanitária e Conselho de Farmácia deste Estado. **Que** ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as operações realizadas pela empresa. **Que** a Matriz ao transferir mercadoria para a Autoria, uma de suas filias, não praticou fato gerador do ICMS. **Que** a exigência da ICMS nos moldes da inicial é indevida, pois o tributo cobrado por meio desse procedimentos fiscal já foi integralmente recolhido pela Recorrente, inexistindo ICMS a recolher por parte da Recorrente, com base no Termo de Acordo 0881/2004-CAT-ICMS, sob risco de se gerar bis in idem.*

- Consta nos autos DESPACHO exarado em 22 de setembro de 2011 pela Presidência do Egrégio CRF solicitando do SIEFI a juntada dos processos de alteração cadastral (fls. 90pp).
- Consta nos autos PROCESSO DE ALTERAÇÃO CADASTRAL SIEFI nº88.098-1 datado de 25 de abril de 2006 referente à inscrição nº20.089.975-9, mantendo-se o CNAE-FISCAL como atividade de comércio varejista de artigos de perfumaria, cosméticos e de higiene pessoal, tal qual constante até então (fls. 112 a 115pp).
- Consta nos autos DESPACHO exarado em 03 de janeiro de 2013 pelo ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado informando que proferirá seu parecer oral quando a sessão de julgamento, nos termos do art. 3º da Lei Estadual nº4.136/72 (fls. 118pp).
- Consta nos autos TERMO DE SUBSTABELECIMENTO advocatício em favor de Márcio Trindade Dantas – OAB 6.635/RN (fls. 121pp).

É o que importa relatar.

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

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



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

PROCESSO Nº 0110/2011-CRF
PAT Nº 0125/2011-1ª URT
RECORRENTE SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA (20.089.975-9)
ADVOGADO DR. MÁRCIO TRINDADE DANTAS (MENDES CUNHA ADVOGADOS)
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RECURSO VOLUNTÁRIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA

V O T O

- Consta que contra a *Recorrente* acima qualificada, foi lavrado AUTO DE INFRAÇÃO nº00125/2011- SUFISE em 03 de maio de 2011, em cumprimento à Ordem de Serviço nº2415 para fiscalização do período de 31/12/2005 a 01/01/2009, no débito fiscal total de **R\$222.830,42** – denunciando *que a empresa deixou de apurar o imposto relativo à comercialização de mercadorias, entendendo, equivocadamente, que deveria encerra 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), infringindo assim o dispositivo no 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, sujeitando-se à penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea “c”, combinado com o art. 133, todos do mesmo regulamento – gerando assim um débito fiscal composto de ICMS de R\$111.415,21 e Multa de R\$111.415,21 - tudo em valores nominais.*
- *Ab initio*, todas as preliminares em sede de impugnação foram cabalmente enfrentadas e solucionadas pelo ilustre Julgador Singular,

cabendo-nos apenas o equacionamento daquelas apresentadas em sede recursal.

- A **tese de nulidade** invocada em sede recursal, por imprecisão na descrição conduta do contribuinte é descabida, principalmente pela clara e inequívoca narrativa da ocorrência constante na inicial, como pela contextualização do RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE FISCALIZAÇÃO (fls. 23 a 25pp), ainda mais quando se deduz que a impugnação (fls. 29 a 48pp) mostrou inteligência sobre o que se denunciava e sobre o que se defendia.
- 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 encerra 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 (Decreto 17.034/2003)”

- Tanto é assim que a *Recorrente* admite expressamente a compreensibilidade do que fora acusado pelos autuantes, quando diz às fls. 31pp:

“1.1.9 (3º) As transferência realizadas pela Matriz obedeceram ao comando do Termo de Acordo nº0881/2004-CAT-ICMS.”

- 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. 23pp), 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, quando se referem:

“2. PROCEDIMENTOS

Os procedimentos e métodos adotados na fiscalização abrangeram o período de 01/01/2009 a 31/12/2010 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/2009 a Dez/2010.

*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)*

- 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. 04pp.
- Sem maiores surpresas, reconheço a acuidade daquele Prolator Singular, não só na análise do ramo de atividade da *Recorrente*, afastando a **tese da substituição tributária**, mas na proposição de um novo debate que só reafirma o entendimento da condição de devedora proposta na inicial, além de exaurir com maestria a nuance da não cumulatividade do imposto pela constatação do regime normal em que ela se enquadra.

*“Destarte, 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. (...)*

*Por **devoção ao debate**, nada mais que isso, devo registrar que se vencedora a tese esposada pelo digno prolator monocrático, de que a atividade da ora recorrida era de farmácia, mesmo assim, haveria uma significativa diferença a recolher (em muitos casos superiores aos aqui exigidos), eis que, como o próprio causídico*

sustentou, o valor agregado para referidas operações deveria ser de 30%, que submetido à alíquota de 25% em sua grande maioria, resultaria numa carga efetiva de 7,5%, mais que o dobro dos 3% retidos a título de antecipação tributária.

*Não obstante, como ficou cabalmente provada a condição de contribuinte normal, da atuada, 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, como deveria, nos respectivos documentos fiscais, **fato já providenciado pelos ilustres autuantes** quando da elaboração dos demonstrativos integrantes da inicial.*

Esclareça-se, 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. (grifo nosso)

- 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).
- Os conceitos de Tributo e multa – como sanção de ato ilícito – não se confundem. Tributo é muito bem conceituado no art. 3º do CTN quando diz:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.(grifo nosso)*

- A aplicação de multa pecuniária, como no caso em tela, não confisca, não é desproporcional, tem dosimetria, e se presta a educar, reprimir e restabelecer a paz social pelo afastamento da impunidade, fortalecendo o Estado de Direito no consciente coletivo.

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

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

- 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).
- 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.
- Ou seja, a **infração foi apurada e provada** pelos autuantes, não havendo outra ação senão aquela lançar de ofício (Art. 142 c/c Art. 149, VI do CTN), impondo a penalidade competente em processo fiscal, no caso multa pecuniária (Art. 334 c/c 339 todos do RICMS/RN) como fora feito na inicial. *In verbis*:

CTN

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor a aplicação da penalidade cabível.***

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

...

*Art. 149. **O lançamento** é efetuado e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

I - quando a lei assim o determine;

...

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

RICMS/RN

Art. 334. As infrações são apuradas mediante processo fiscal e o direito de impor penalidades extingue-se em 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a infração foi cometida.

§ 1º O prazo estabelecido no caput deste artigo interrompe-se por qualquer notificação ou exigência administrativa, feita ao sujeito passivo, com referência ao imposto que tenha deixado de pagar ou à infração que haja cometido.

...

Art. 339. São aplicadas aos infratores da legislação do ICMS as seguintes penalidades, isolada ou cumulativamente:

- **multas; ...(grifo nosso)**

- Quanto ao **mérito da ocorrência** [*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).
- 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.
- 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). 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**)*

- De sorte que são irrepreensíveis os cálculos dos autuantes (fls. 15 e

17pp explicitados às fls. 18pp), 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).

- 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 operacionais, e destacar o crédito pertinente na respectiva Nota Fiscal, por outro lado, a Recorrida deveria realizar a apuração de débitos e créditos normais, crescendo 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)***

- Ademais, 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)***

- 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)

- Sintetizando os dados qualificadores da *Recorrente*, exponho:
 - A Recorrente não é matriz, mas filial (CNPJ 08.397.341/0007-40).
 - 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 (fls. 10pp)
 - A Recorrente enquadra-se perante o Fisco/RN como regime de pagamento normal, apuração de ICMS mensal, e não por substituição tributária (fls. 10pp)
 - A Recorrente não é albergada pelo Regime Especial do decreto 17.034/2003, não sendo signatária do Termo de Acordo nº00881/2004-CAT-ICMS.
 - 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.
- Em suma, entendo que a *Recorrente* efetivamente deixou de apurar o imposto relativo à comercialização varejista de perfumes, cosméticos e artigos de higiene, 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.
- 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.
- Do exposto, relatados e discutidos estes autos, e em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, VOTO em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão Singular *Recorrida*, que o julgou o auto de infração PROCEDENTE.
- É como voto.

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

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



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

PROCESSO Nº 0110/2011-CRF
PAT Nº 0125/2011-1ª URT
RECORRENTE SOCIEDADE CABRAL FAGUNDES LTDA (20.089.975-9)
ADVOGADO DR. MÁRCIO TRINDADE DANTAS (MENDES CUNHA ADVOGADOS)
RECORRIDA SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO - SET
RECURSO VOLUNTÁRIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA

ACÓRDÃO Nº072/2013

EMENTA. ICMS. OCORRÊNCIA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS NORMAL. PRELIMINARES AFASTADAS. CRÉDITOS FISCAIS LEGÍTIMOS FORAM RECONHECIDOS PELA FISCALIZAÇÃO. MATRIZ DETENTORA DE REGIME ESPECIAL NÃO TRANSFERE A CONDIÇÃO DE DETENTORA DE REGIME ESPECIAL PARA AS FILIAIS. FILIAL NÃO POSSUINDO CNAE NEM ATIVIDADE DE FÁRMÁCIA E DROGARIA NÃO SE BENEFICIA DA CONDIÇÃO DE SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO NA EXEGESE DO ART. 913 DO RICMS C/C DECRETO Nº17.034/2003. MATRIZ E FILIAL SÃO ENTIDADES CONTÁBEIS INCONFUNDÍVEIS ENTRE SI. PRECEDENTES DO CRF/RN. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E IMPROVIDO. MANUTENÇÃO DE DECISÃO SINGULAR. 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, em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da douta Procuradoria Geral do Estado, à unanimidade de votos em conhecer e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto, mantendo a Decisão Singular *Recorrida*, que julgou a ação fiscal procedente.

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

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Emanuel Marcos de Brito Rocha

Relator

Kennedy Feliciano da Silva
Procurador do Estado