



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

PROCESSO Nº : 0269/2012-CRF  
PAT Nº : 0619/2008-1ªURT  
RECORRENTES: MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA/  
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
RECORRIDOS : OS MESMOS  
RECURSOS : VOLUNTÁRIO/EX-OFFICIO  
ADVOGADO : REGINALDO MEDEIROS GOMES  
RELATOR : CONS. NATANAEL CÂNDIDO FILHO

**RELATÓRIO**

Da análise do Auto de Infração nº 05995-1ª URT, de 26/12/2008, depreende que a empresa acima epigrafada, foi autuada em 02 (duas) infringências , cujas ocorrências são:

- I. “Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em livro próprio, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações interestaduais, sujeitas a cobrança de ICMS, conforme demonstrativo anexo...” ...”  
Infringência: art. 150, XIII c/c 609 e art. 2º, § 1º, V, “a” todos do RICMS/RN. Penalidade: art. 340,III, “f” do mesmo diploma legal retromencionado
- II. “Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em livro próprio, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações interestaduais, não sujeitas a cobrança de ICMS, conforme demonstrativo anexo...”  
Infringência: art. 150, XIII c/c 609 e art.2º, § 1º, V, “a” todos do RICMS/RN. Penalidade: art. 340,III, “f” do mesmo diploma legal retromencionado

- III. “Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em livro próprio, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações internas, sujeitas a cobrança de ICMS, conforme demonstrativo anexo...”  
Infringência: art. 150, XIII c/c 609 e art.2º, § 1º, V, “a” todos do RICMS/RN. Penalidade: art. 340,III, “f” do mesmo diploma legal retromencionado
- IV. “Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, em livro próprio, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações internas, não sujeitas a cobrança de ICMS, conforme demonstrativo anexo,,,”.  
Infringência: art. 150, XIII c/c 609 e art.2º, § 1º, V, “a” do RICMS/RN. Penalidade: art. 340,III, “f” do mesmo diploma legal retromencionado.

O período fiscalizado corresponde a 01/01/2003 a 31/12/2004. Tais ocorrências resultaram no lançamento de crédito tributário de ICMS, no valor de R\$ 595.792,21, sem prejuízo no recolhimento da multa no valor de R\$ 2.560.556,61, resultando no crédito tributário no montante de R\$ 3.156.348,82. Tais valores deverão ser corrigidos monetariamente.

Instruem o auto de infração em exame: Auto de Infração nº 05995/2008-1ªURT p.01/02; Ordem de Serviço, p.04; Termo de Início de fiscalização,p.05;Consulta a contribuinte, tendo como CNAE Fiscal Principal 4691-5/00 – comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, p.05;Comprovante de Inscrição e de situação cadastral,p.06; Intimação fiscal, p. 07; Memorando,p.07; Relatórios,p.09; Relatório Circunstanciado,p.85; Procuração e anexos (Atas, Estatuto),p. 86;Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais,p.114; Impugnação, p.116; Procuração,p.143; notas fiscais,p.171/960; Contestação,p.963; “Manifestação em face da Contestação, p. 969. Cópias de GIAS, notas fiscais e controles internos de registro, p.979/2269; notificação, p.2277; notificação à empresa, p. 2282; Laudo Pericial, p. 2289/3312; Decisão 87/2012- COJUP, p.3313; Recurso Voluntário, p.3335; Despacho da PGE,p.3362.

Irresignada com a lavratura do auto de infração em exame, a autuada , apresenta impugnação, alegando em síntese:

Alega na sua impugnação a anulação do feito devido a cerceamento de defesa motivada pela carência da descrição dos elementos que ensejaram a autuação.

Alega que o autuante não apresentou provas nem indícios de falta de recolhimento do imposto ou da falta de escrituração das notas fiscais. Acrescenta que as notas fiscais estão escrituradas e que o autuante não verificou “quando foi a data do efetivo ingresso da mercadoria.

Ressalta que a norma prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN não foi observada.

Afirma que “alguns créditos tributários exigidos no Auto de Infração encontram-se extintos pela decadência”. Alega que tais créditos compreendem as operações realizadas no período de 1º de janeiro a 28 de dezembro de 2003.

Diz que não é possível imputar a exigência do imposto relativo a operações internas e que o imposto devido deve ser exigido dos fornecedores listados no relatório SINTEGRA. E , ainda acrescenta, que em relação as operações interestaduais, que o autuante “deixou de mencionar qual o motivo da exigência da diferença do ICMS na operação.”.

Afirmou que o imposto devido sobre as operações interestaduais foi recolhido e que não existe mais nenhum valor a ser pago.

Entende que o autuante, ao considerar a data de emissão das notas fiscais, limitou-se a verificar se “nos 5 (cinco) dias posteriores esta nota já estava ou não escriturada”.

Alega que o cumprimento de obrigações acessórias é realizado de forma centralizada e assim, sua escrituração fiscal é realizada em prazo superior a cinco dias.

Requer a redução do valor da multa aplicada, visto que “sempre agiu de boa fé” e “não agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Requer a produção de perícia fiscal.

Encerra requerendo a nulidade do feito, a decadência da exigência em relação aos fatos geradores compreendidos no período de 1º de janeiro a 28 de dezembro de 2003, e a improcedência da autuação.

O atuante, por sua vez, assim se pronuncia:

Alega inicialmente que a descrição dos fatos que culminaram na autuação está consignada no campo “ocorrência”, fls. 01 e 02 dos auto de infração, bem como no Relatório Circunstanciado”, fls. 85, os quais descrevem que foi constatada “a existência de notas fiscais sem registro de entrada”

Diz que o método utilizado na apuração da falta de escrituração foi o “cruzamento entre as informações contidas no SINTEGRAxDETNOT e SINTEGRA-RN com as informações fornecidas pelo próprio contribuinte, através do Sintegra-REg50, copiado do seu livro de Registro de Entradas”.

Informa que antes da lavratura do Auto de Infração solicitou a atuada, através da intimação fiscal, fls. 07, a apresentação dos “registros das notas fiscais relacionadas, fato ignorado pela mesma”.

Alega que a exigência do imposto decorre do preconizado pelo art. 2º, § 1º, inciso V, alínea “a”, do RICMS.

Em relação ao argumento de que a autuação baseou-se em mera presunção rebateu que “foi detectado, através das informações extraídas dos seus próprios livros de Registro de Entrada (Sintegra-Reg50, a sua omissão pela não escrituração das notas fiscais relacionadas nos autos”.

Assegura que não pode ser considerado presunção as informações extraídas do Livro de Registro de Entradas, vez que tais informações “tem caráter declaratório e são de inteira responsabilidade do contribuinte”.

Quanto a alegação de decadência do crédito relativo ao período de 1º de janeiro de 2003 a 28 de dezembro de 2003, afirma que a regra prevista o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN só é válida na hipótese do sujeito passivo ter feito

o cumprimento antecipado da obrigação tributário, caso contrário, “toma-se por termo o disposto no art. 149 do CTN, ensejando a realização de lançamento de ofício”.

Acrescenta que “ o que de fato ocorreu foi uma omissão do sujeito passivo quando não promoveu a escrituração das notas fiscais de entrada”, caracterizando a situação prevista no art. 173, inciso I do CTN “ que dispõe sobre o prazo como regra geral, e que é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Em relação a impossibilidade da exigência do imposto sobre as operações internas relativas a notas fiscais não escrituradas alegada, pela autuada, afirmou que a obrigação está prevista no art. 2º, §1º, inciso V, alínea “a”, do RICMS. Esclareceu que o ICMS foi lançado sobre as operações com mercadorias destinadas a comercialização e sujeitas à incidência do imposto no momento da respectiva saída.

Assevera que a autuada “ em nenhum momento da impugnação comprovou a escrituração das notas fiscais, bem como não apresentou as cópias do Livro Registro de Entradas, “limitando-se apenas a anexar umas poucas cópias de notas fiscais... e de seus controles internos de recebimento destas notas, insatisfatórios como argumento para combalir o lançamento”.

Alegou que a impugnação apresentada tem “intuito protelatório” e que a redução da multa é prevista nos art. 341 e 342 do RICMS.

No final, requer a manutenção do auto de infração.

Consta nos autos, uma nova impugnação, desta feita, impugnando também os argumentos apresentados pelo autuante, e em síntese, afirmou que essas não merecem prosperar.

De maneira geral reafirmou os argumentos apresentados e faz juntadas de “cópias de GIAS, notas fiscais e controles internos de Registro da Requerente que comprovam o efetivo registro” e que é infundada a alegação de que sua defesa tem intuito protelatório.

Apresentou ementa do STJ, que alega que o crédito tributário se extingue no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Traz aos autos ementa do TIT do estado de São Paulo, em que foram cancelados autos de infração lavrados com exigência exclusiva de multa pelo fato de não ter ocorrido prejuízo ao Fisco.

Encerrou reiterando os termos da impugnação apresentada anteriormente e a acolhida da documentação acima mencionada, além da realização de diligências para produção de prova pericial.

Consta às fls.2272, despacho emanado do ilustre julgador Fiscal , Isnard Dubeux Dantas, mat. 8637, deferindo o pedido de perícia nos termos do art. 45, § 1º, do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT/RN.

Consta às fls. 2273, Portaria 094/2011-AS/SET, de 08/09/2011, da lavra do Sr. Secretário Adjunto, designando a servidora Tereza Cristina Avelino Bezerra de Araújo, mat. 075.207, para funcionar como perito do Estado do PAT nº 619/2008-1ª URT, com publicação no Diário Oficial do Estado em 09/09/2011.

Consta às fls. 2281, a indicação, pela empresa, da assistente técnica na condução dos trabalhos periciais, a Sra. Rejane Araújo de Freitas, contadora, inscrita no CPF sob número 443.610.334-04

Consta às fls. 2282, notificação a empresa ora examinada a apresentar no prazo de 05 (cinco dias) os arquivos magnéticos em formato PDF, TXT, ou EXCEL dos livros Registros de Entradas relativos ao exercícios de 2003 e 2004, necessários à realização dos procedimentos periciais., sendo a notificação na pessoa da Sra. Rejane Freitas (analista Contábil) tendo como dada ciente em 10/10/2011.

Às fls. 2291, consta os resultados do laudo pericial, onde a perita informa que entrega uma via de igual teor deste parecer à Sra. Rejane Araújo de Freitas, assistente técnica indicada pela empresa, conforme ciência, em data de 11/04/2012.

Por sua vez, o Julgador Monocrático julgou Procedente em parte o lançamento, conforme Decisão 87/2012-COJUP, com base, em síntese, nas seguintes considerações (p.3313 ):

“Não há dúvida de que no caso analisado houve omissão por parte do contribuinte, que omitiu na sua escrituração diversas operações de aquisição de mercadorias em seus livros, culminando na falta de recolhimento do imposto.. Assim, nesses casos onde há omissão, o lançamento é de ofício, conforme disposto no art. 149 do CTN.”

Afastando desde já, a decadência pleiteada pela autuada.

“A realização do trabalho pericial em que pese ter excluído do lançamento a maioria das notas fiscais descritas no demonstrativo fiscal, comprovou parcialmente a denúncia ofertada pela autuante.”

Confirmou o trabalho pericial que reduziu o lançamento tributário nos seguintes valores:

ICMS: R\$ 469.508,59

MULTA: R\$ 1.099.622,10

TOTAL: R\$ 1.576.130,69

“Analisando-se o cerne da questão não há como se estender na análise dos fatos. A autuação decorreu da falta de escrituração de notas fiscais, fato esse comprovado pelos documentos anexados aos autos e pelo laudo pericial, constante às fls. 2.227 a 3.311, realizado a pedido da autuada.”

“Em relação a alegação da multa ser confiscatória, tal argumento não pode prosperar, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei estadual do ICMS nº 6968/96.”

Concluindo que “Restaram comprovadas as denúncias da falta de escrituração de notas fiscais e falta de recolhimento do ICMS pela autuada.”

Cientificada da decisão, a autuada apresentou recurso voluntário (p.1290), onde apresenta seu recurso centralizada nos seguintes pontos:

Diz que o “auto de infração não contém qualquer indicação quanto às corretas circunstâncias que culminaram com a alegada ausência de recolhimento do imposto, dificultando sobremaneira a defesa da recorrente”

Diz que a D. fiscalização Estadual não descreveu com clareza a infração supostamente cometida pela recorrente, e nem mencionou todos os dispositivos legais tidos por violados.

Diz que o fisco deve se pautar na realidade concreta dos fatos e não em meras presunções.

Alega que há se ser reformada a r. decisão para que seja declarada a nulidade absoluta do auto de infração, posto que carece da descrição dos elementos fáticos que teriam ensejado a autuação, assim como de adequação do enquadramento legal da suposto infração cometida, e da correta descrição dos dispositivos tidos por violados, o que cerceou o direito de defesa da recorrente, além de infringir dispositivos legais (artigo 142 do CTN), bem como princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, incisos LIV e LV, da CF/88).

Alega nulidade da decisão que julgou parcialmente procedente o auto de infração, uma vez que a a recorrente não foi intimada a participar dos trabalhos periciais, bem como a se manifestar sobre o Laudo Pericial que fundamentou a decisão recorrida.

Alega decadência do direito à constituição dos crédito tributários referentes ao período de 1/1/2003 a 28/12/2003.

Alega que o artigo 173, I do CTN é aplicável somente nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Diz que deve ser aplicada a regra geral do prazo decadencial, prevista no art. 150, § 4º do CTN, em virtude da inexistência de dolo, fraude ou simulação.

Traz aos autos julgados dos STJ e dos Tribunais Administrativos que entende ser aplicável à espécie.

Diz não ser contribuinte do ICMS nas operações internas, devendo assim, ter direcionado a autuação fiscal aos fornecedores que estão listados nas lista “Notas fiscais do Sintegra RN não localizados no Registro 50 – sujeitas a ICMS”

Alega ser contribuinte do imposto nas operações interestaduais, nos termos do art. 155, inciso II, § 2º, incisos VIII, alínea “a” e VIII, da Constituição Federal de 1988, pois efetuou o recolhimento do diferencial de alíquota decorrente do recebimento das mercadorias de outro Estado, não restando nenhum valor a ser exigido da recorrente a título de ICMS.

Diz que a correta interpretação do art. 609, § 1º do RICMS/RN é no sentido de que a escrituração deveria ocorrer nos 5 (cinco) dias posteriores ao ingresso da mercadoria no estabelecimento da Recorrente, nos termos do art. 112 do CTN;

Alega que a penalidade aplicada é equivalente a 15% do valor da operação praticada pela recorrente, em evidente afronta aos princípios da proporcionalidade – art. 37 da CF/88 e do não confisco (art.150, IV da CF/88)

Diz que é patente a abusividade da multa de 15% sobre o valor das operações, na medida em que tal penalidade é absolutamente desproporcional à infração supostamente cometida pela recorrente, não importando que tal multa tenha previsão legal.

Diz que não houve qualquer prejuízo ao Erário, o que enseja o cancelamento ou, subsidiariamente, a redução da multa aplicada.

Requer que seja integralmente acolhido o presente recurso voluntário, para reformar parcialmente a r. decisão nº 87/2012, a fim de cancelar integralmente o presente auto de infração nº 05995/1ª URT.

Consta ainda que a autuada não é reincidente na prática das infrações acima mencionadas, conforme Termo de informação sobre Antecedentes Fiscais, (p.114).

Aberta vista à Procuradoria Geral do Estado, seu representante, através de Despacho (p. 3362), e com fulcro no art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72, reservou-se ao direito de apresentar parecer oral, por oportunidade da sessão de julgamento, perante o Egrégio Conselho de Recursos Fiscais.

É o que importa relatar.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 23 de abril de 2013.

Natanael Cândido Filho

Relator



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

PROCESSO Nº : 0269/2012-CRF  
PAT Nº : 0619/2008-1ªURT  
RECORRENTES: MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA/  
SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
RECORRIDOS : OS MESMOS  
RECURSOS : VOLUNTÁRIO/EX-OFFICIO  
ADVOGADO : REGINALDO MEDEIROS GOMES  
RELATOR : CONS. NATANAEL CÂNDIDO FILHO

**VOTO**

A acusação fiscal em exame originou-se da falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas, relativas a operações internas e interestaduais, sujeitas e não sujeitas a incidência do ICMS, nos prazos regulamentares, referente ao período de 01/01/2003 a 31/12/2004.

Inicialmente, é necessário analisar a alegação da autuada em relação ao exercício de 2003, sobre a pretensa decadência suscitada, que, de plano, acompanho o entendimento do ilustre julgador, que assim se posicionou:

Sobre o tema , o CTN trata da decadência nos arts. 150, § 4º, e, 173, I, verbis:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)”

Havendo pagamento por parte do contribuinte até a data do vencimento do tributo, aplica-se o § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Na hipótese, inexistiu a antecipação do pagamento, ao revés, o débito tributário foi apurado em procedimento administrativo, que redundou no lançamento feito pela autoridade administrativa, na forma do art. 142 do CTN.

Não há dúvida de que no caso analisado houve omissão por parte do contribuinte, que omitiu na sua escrituração diversas operações de aquisição de mercadorias em seus livros, culminando na falta de recolhimento do imposto. Assim, nesses casos onde há omissão, o lançamento é de ofício, conforme o disposto no art. 149 do CTN, verbis:

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

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou **omissão** quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.

(...)

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

(...)” (grifo nosso)

Portanto, não há de se falar em lançamento por homologação, mas de ofício, afinal só pode ser homologado o que existe.

Ora, se não houve pagamento antecipado do débito, não há como se falar em homologação, e nem em aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. A homologação é nada mais do que a declaração de extinção do débito, em face do pagamento antecipado.

Este é o entendimento que deve prevalecer, uma vez que, comprovadamente, não houve qualquer recolhimento, por conseguinte, não há o que ser homologado.

Na mesma linha, encontra-se o posicionamento de Luciano Amaro, in verbis:

*“ Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ( à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.<sup>1</sup>”*

Também nessa esteira de raciocínio extraímos a posição do STJ e do TRF da 4ª Região, verbis:

**“PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária. 2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos. 3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. 4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a**

---

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 396.

dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (STJ, RESP 190287/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 11.04.2005).”

“TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN. 1. **Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia haver sido realizado.** 2. Recurso especial não-provido. (STJ, RESP 182241, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 21.03.2005)”

“DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APLICAÇÃO DO CTN. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. 1. É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal. 2. Os prazos de decadência e prescrição constituem matéria reservada à lei complementar, na forma do artigo 146, III, "b" da Constituição Federal. Portanto, somente o Código Tributário Nacional, diploma que faz as vezes de lei complementar, pode dispor acerca de prazo prescricional. Esse é o entendimento consolidado desta Corte, que reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n. 8.212/91. 3. **Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial é contado da ocorrência do fato gerador, desde que haja, contudo, a efetiva antecipação do pagamento, forte no art. 150, § 4º, do CTN.** 4. **Não tendo sido efetuado o pagamento antecipado do tributo, forte § 1º do artigo 173 do CTN, o prazo decadencial para a constituição do débito se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pelo contribuinte.** 5. Constituído o crédito tributário com a notificação do lançamento, passa a fluir o prazo prescricional constante no artigo 174 do CTN. Inteligência da Súmula 153 do TFR. 6. O débito em questão diz respeito a período de 01/1992 a 12/1993. A leitura do artigo 173 permite concluir que o débito relativo a 1992 deveria ter sido declarado no mesmo ano, iniciando o prazo decadencial em 01º/01/1993, expirando em 31/12/1997. Repetindo-se o raciocínio em relação aos débitos referentes ao período posterior (1993) verifica-se que a decadência do direito de o Fisco efetuar a constituição de seu crédito ocorreu em 31/12/1998. Desse modo, encontra-se decaído

*tal débito uma vez que a constituição ocorreu somente em 22/06/2002, data na qual a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi efetuada pelo INSS. (TRF 4ª Região, AMS 2003.70.00.060606-9, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 15.12.2004).” (sem grifo nos originais)*

Neste sentido, me alio ao entendimento da decisão singular, no sentido de que não há de se falar em lançamento por homologação, mas de Ofício, pois só pode ser homologado o que existe, e este é o entendimento dominante na doutrina, nos Tribunais Superiores, uma vez que, comprovadamente, se não satisfeita a obrigação acessória de escrituração dos documentos fiscais, por conseguinte, não há o que ser homologado.

Sendo assim, restou correta a inclusão das operações relativas ao exercício de 2003 no auto de infração em exame, haja vista que a notificação do lançamento tributário ocorreu em 29 de dezembro de 2008.

Neste caso, cai por terra a preliminar de decadência.

Sob o argumento de que o auto de infração não descreveu com clareza a infração e nem mencionou os dispositivos legais tidos por violados, não merece prosperar.

Como bem ressaltado pelo ilustre julgador singular:

“Examinando-se a descrição das ocorrências e o relatório circunstanciado, constante às fls. 85, verifica-se que os argumentos da autuada são desarrazoados. O autuante descreveu de forma clara e precisa a infração cometida, qual seja, falta de escrituração de notas fiscais, citou a fonte das informações utilizadas para a lavratura do auto, dispositivos infringidos, base legal, base de cálculo, demonstrativo do débito subdividido em operações tributadas, não tributadas, internas e interestaduais, etc.”

Na realidade não houve cerceamento de defesa, como alegado pela autuada, ao contrário, a recorrente apresentou argumentos precisos, lógicos e adequados de forma a defender perfeitamente da acusação quando discutiu o mérito das ocorrências, demonstrando perfeito entendimento de todo o processo e das infrações descritas no Auto de infração.

Em relação a alegação de que a representante legal da empresa não teve participação nos trabalhos periciais, é desprovida da realidade dos fatos, haja vista , conforme fls. 2282, sendo cientificada a representante legal indicada pela empresa dos inícios dos trabalhos bem como teve conhecimento pleno dos resultados da perícia, conforme fls. 2291.

Logo, , no campo das preliminares suscitadas pela recorrente, devo dizer que não merece qualquer censura a ação fiscal realizada.

E, ainda, o art. 20 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário-RPPAT, aprovado pelo Dec. 13.796/98, expressa de maneira clara os casos em que se decreta a nulidade dos autos, onde podemos observar não existir no dispositivo abaixo transcrito qualquer hipótese de nulidade aventada pela recorrente nos autos , verbis:

**Art. 20.** São nulos:

**I** - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

**II** - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

**III** - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;

**IV** - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades.

**§ 1º** A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida pelo comparecimento do interessado, a partir do momento em que lhe sejam comunicados todos os elementos necessários à prática do ato.

**§ 2º** A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

**§ 3º** Ao declarar a nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

**§ 4º** A ausência, insuficiência ou inexistência dos fundamentos legais do lançamento consideram-se supridos pela descrição dos fatos quando esta possibilite o exercício da defesa pelo sujeito passivo.

.Assim, rechaço as preliminares suscitadas pela recorrente , por não se verificarem condições capazes de anular o auto de infração em exame, por não reconhecer nenhuma violação a Ampla Defesa e ao Contraditório.

Em relação ao mérito, percebe-se inicialmente que a autuada não negou as aquisições nem o recebimento das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais listadas

no demonstrativo fiscal, limitando-se apenas a requerer, dentre outros, a anulação do feito em razão do cerceamento de defesa, vez que considerou insuficiente a descrição dos elementos que ensejaram a autuação e a inobservância da norma prevista no art. 112 do CTN.

Em relação ao questionamento do imposto, ressalte –se que é decorrente da saída subsequente das mercadorias, conforme expressa disposição da Lei Estadual do ICMS, nº. 6.968/96, que assim dispõe em seu art. 9º, §5º, inciso I, verbis:

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

(...)

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

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

(...)”

Tal dispositivo foi recepcionado no RICMS através do art. 2º, §1º, inciso V, alínea “a”.

Como se vê pelo dispositivo legal acima, trata-se de presunção legal, o fato em que ela se embasa, declarando ocorrido o fato imponible conforme as premissas acima elencadas e não de mera presunção como quer a autuante.

Em relação a falta de observação pelo autuante, da data do efetivo ingresso das mercadorias verifica-se que o entendimento da recorrente é equivocado, pois o lançamento tributário não guarda relação com o prazo de escrituração de notas fiscais, mas com a omissão na escrituração destas, bem destacado pelo julgador fiscal .

Embora a autuada tenha afirmado que as notas fiscais constantes no demonstrativo fiscal foram escrituradas e que o imposto foi recolhido, não apresentou qualquer documento que comprovasse tais afirmações, pelo contrário, a apresentação das cópias das notas fiscais na impugnação comprova a realização das operações

descritas nos demonstrativos fiscais elaborados pelo autuante com amparo nos relatórios oriundos do sistema SINTEGRA.

A juntada de cópias das GIMs e de alguns documentos denominados de “controle interno”, pela autuada, sem a apresentação do Livro Registro de Entradas, não respaldam a alegada escrituração das notas fiscais pela autuada.

As alegações da autuada são desprovidas de qualquer elemento que as comprove.

Ainda em relação ao mérito, a recorrente não negou o cometimento da infração, apenas alegou que “procedimentos que não causaram qualquer prejuízo ao Erário”.

Em relação ao argumento da recorrente acima elencado, o art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN dispõe que, na seara tributária, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente. Observe o dispositivo legal:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Luciano Amaro é bastante esclarecedor sobre o tema em exame:

“A responsabilidade por infrações no direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo, em princípio, de consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva), uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa)”. (Amaro, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro, 14. Ed, p. 444)

No mesmo sentido, assim se posiciona Eduardo Sabbag: “Neste passo, prescindindo-se da idéia de culpa e do nexó psicológico entre o agente e o resultado, responsabiliza-se comumente quem quer que tenha praticado o ato ilícito e, por fim, desconsideram-se as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade” (Sabbag, Manual de Direito Tributário, 3.ed. p. 745)

Então, é de se concluir que se tratando de infração á legislação tributária, no caso dos autos, o Código Tributário Nacional-CTN ao afirmar que a responsabilidade independe da intenção do agente, permite a punição do recorrente independentemente da perquirição da presença de elementos subjetivos (dolo ou culpa) na conduta. Assim, se o recorrente deixou de escriturar as notas fiscais no livro Registro de Entradas, infringindo a legislação regente da espécie, não há outra alternativa do Fisco se não a imposição da aplicação da multa e cobrança do imposto disciplinada na legislação do ICMS.

Compulsando os autos, analisando o trabalho pericial, em que pese ter excluído do lançamento a maioria das notas fiscais descritas no demonstrativo fiscal, comprovou parcialmente a denúncia ofertada pelo autuante.

Neste diapasão, conforme consignado no laudo “resta comprovada a escrituração de notas fiscais de aquisição em livro próprio no valor de R\$ 9.739.563,67 (nove milhões, setecentos e trinta e nove mil, quinhentos e sessenta e três reais, sessenta e sete centavos) dos quais R\$ 1.294.439,59 (hum milhão, duzentos e noventa e quatro mil, quatrocentos e trinta e nove reais, cinquenta e nove centavos) relativos a operações alcançadas pela incidência do ICMS e R\$ 8.445.124,08 (oito milhões, quatrocentos e quarenta e cinco mil, cento e vinte e quatro reais, oito centavos) relativos a operações não alcançadas pela incidência do ICMS”.

Sendo assim, o resultado do trabalho pericial comprovou a falta de escrituração de notas fiscais e reduziu o lançamento tributário aos seguintes valores:

Ocorrência 01	Ocorrência 02	Ocorrência 03	Ocorrência 04
Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, adquiridas em operações interestaduais sujeitas ao ICMS	Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, adquiridas em operações interestaduais não sujeitas ao ICMS	Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, adquiridas em operações internas sujeitas ao ICMS	Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, adquiridas em operações internas não sujeitas ao ICMS
ICMS INICIAL: R\$ 424.273,20 ICMS (PERÍCIA): R\$ 417.978,74	-	ICMS INICIAL: R\$ 171.519,01 ICMS (PERÍCIA): R\$ 58.529,85	-
MULTA INICIAL: R\$ 503.248,43 MULTA (PERICIA) R\$ 495.832,28	MULTA INICIAL: R\$ 65.962,70 MULTA (PERICIA) R\$ 65.476,40	MULTA INICIAL: R\$ 299.453,30 MULTA (PERICIA) R\$ 112.703,54	MULTA INICIAL: R\$ 1.691.892,18 MULTA (PERICIA) R\$ 425.609,88

Resultando na reformulação dos valores apurados na inicial, de ICMS no valor de R\$ 469.508,59, sem prejuízo do recolhimento da Multa no valor de R\$ 1.099.622,10, resultando no montante de crédito tributário no valor de R\$ 1.576.130,69.

Sobre a legalidade do ato administrativo em exame, a legislação regente da espécie, não deixa margens à dúvida, sobre a matéria em exame, vejamos:

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

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

Como se vê do dispositivo legal acima, nos termos da legislação vigente, acima transcrito, todas as operações de aquisição de mercadorias, independentemente

de sua destinação, a qualquer título, devem ser escrituradas no respectivo livro “Registro de Entradas”.

Sobre a irresignação da recorrente em relação a multa aplicada, a penalidade proposta pelo autuante guardam perfeita sintonia, dada a tipicidade da infração com a legislação regente da espécie. Vejamos:

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

*(...)*

**III- relativamente à documentação fiscal e à escrituração:**

*(...)*

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

*(grifo nosso)*

Quanto á alegação da recorrente de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre lembrar que tal argumento pode ser facilmente fulminado a partir da percepção do abismo existente entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

Segundo o magistério do ilustre professor Hugo de Brito machado, que leciona com brilhantismo: “A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não a penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica a multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito”.

(...) O tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança

restem efetivamente desestimuladas”.(Curso de direito Tributário, 19ªed. Malheiros Editores, São Paulo, 2001)

Outro não tem sido o entendimento dos tribunais superiores, que, uma vez estando as multas devidamente previstas em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, in verbis:

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

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

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

*“No mesmo sentido: Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s;/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev; nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)”*

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – SONEGAÇÃO – MULTA – PERCENTUAL – LEGALIDADE – JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC – MATÉRIA NÃO VEICULADA NA INICIAL – EXAME – VEDAÇÃO.*

*1. A regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não atinge o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de alguma forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinada infração prevista em lei.*

*2. O pedido inicial restringe a lide, não devendo o magistrado emitir provimento jurisdicional diverso daquele pleiteado pela parte, sob pena de nulidade. Assim, verificado que a matéria relativa à aplicação da taxa selic não foi ventilada na petição inicial, nem enfrentada na R. sentença hostilizada, resta inviabilizado o seu exame pelo*

*tribunal.*

*3. Recurso conhecido e não provido.”*

Sendo assim cai por terra, a alegação da multa ser confiscatória.

Cumpra ainda, ressaltar que a alegação de que a multa aplicada ser confiscatória constitui arguição de inconstitucionalidade para a qual este Egrégio Conselho carece de competência para declaração de inconstitucionalidade, conforme diploma legal abaixo:

Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno assim dispôs:

“Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.”(g.n.)

Evidencia-se dos autos, comprovadas as denúncias da falta de escrituração de notas fiscais e falta de recolhimento do ICMS pela autuada.

Corroboro com o entendimento do julgador fiscal, sobre a aplicação do art. 112, do CTN está prejudicado, vez que não há dúvida quando a procedência do feito, que se encontra plenamente amparado pelo que é preconizado na legislação tributária estadual.

Assim, alio-me ao entendimento do ilustre julgador singular, fundamentado nas normas regulamentares e na legislação pertinente a espécie, e, tendo em vista a incapacidade da autuada em ilidir totalmente a denúncia, posiciono-me pela procedência parcial do Auto de Infração em comento.

Por tais razões, e considerando, ainda, tudo mais que do processo consta, VOTO, pelo conhecimento e provimento parcial do recurso voluntário, para manter a decisão monocrática que julgou o feito procedente em parte..

É como voto.

Sala Conselheiro Danilo G. dos Santos, Natal, 23 de abril de 2013.

Natanael Cândido Filho

Relator



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

PROCESSO nº : 513736/2008-4

NÚMERO DE ORDEM : 0269/2012-CRF.

PAT Nº 0619/2008 - 1ª URT.

RECORRENTE : MAKRO Atacadista Sociedade Anônima/Sec .Estado Tributação

ADVOGADO: Reginaldo Medeiros Gomes

RECORRIDO : Os Mesmos

RECURSO: De Ofício e Voluntário

RELATOR – Cons. Natanael Cândido Filho.

RELATOR - VOTO VISTA : Cons. Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

**VOTO VISTA**

1. Conforme relatado, contra a autuada já bem qualificada nos autos do processo, foi lavrado o auto de infração nº 5995 – 1ª URT, datado de 26/12/2008, originário da Ação Fiscal determinada através da Ordem de Serviço nº 19980 de 12 de abril de 2007, onde se denunciam 04 (quatro) infringências, constando: **OCORRÊNCIA 01** – “Falta de escrituração de notas fiscais de entradas em livro, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações interestaduais, sujeitas a cobrança de ICMS”; **OCORRÊNCIA 02** – “Falta de escrituração de notas fiscais de entradas em livro, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações interestaduais, não sujeitas a cobrança de ICMS”; **OCORRÊNCIA 03** – “Falta de escrituração de notas fiscais de entradas em livro, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações internas, sujeitas a cobrança de ICMS”; **OCORRÊNCIA 04** – “Falta de escrituração de notas fiscais de entradas em livro, nos prazos regulamentares, adquiridas em operações internas, não sujeitas a cobrança de ICMS”.

**Síntese dos fatos**

3. A autuada tomou ciência do Auto de Infração em 29/12/2008 (fl.01).

4. No Relatório Circunstanciado (fl.85) o autuante informa que: a empresa apresentou o Sintegra em meio magnético, exceto dois meses de 2004; “que foi levado em consideração para a conclusão da diligência solicitada os dados existentes no sistema da SET, informados pelo próprio contribuinte (Sintegra – Reg. 50), confrontados com as informações constantes nos relatórios do cruzamento SINTEGRA x DETNOT e SINTEGRA RN, referentes aos exerc. 2003 e 2004. Efetuando os cruzamentos dos relatórios citados constatei a existência de notas fiscais sem registro de entradas, conforme planilha anexa aos autos.”

5. Na impugnação, a autuada requer que seja efetuada uma perícia, o que foi deferido pelo Julgador Singular.

6. O Laudo Pericial (fl. 2289 a 2291) foi assinado pela Perita Contadora, Tereza Cristina Avelino Bezerra de Araújo, CRC/RN nº 6641/0-0, designado pela Administração Tributária e **a Assistente Técnica Rejane Araújo de Freitas, CPF nº 443.610.334-04, indicada pela autuada.**

7. A perícia constatou que parte das notas fiscais relacionadas no demonstrativo do débito do presente Auto de Infração encontrava-se registradas nos Livros Registros de Entradas da autuada. Foi apresentada Planilhas com a relação das notas comprovadamente registradas, assim como daquelas em que não ficaram constatados os respectivos registros, conforme resumo abaixo:

Resumo apurado pela Perícia - déb			
Ocorrências	ICMS		
1 - Exerc. 2003	267.421,87		
1 - Exerc. 2004	150.556,87		
<b>Total da Ocor. 01</b>	<b>417.978,74</b>		
2 - Exerc. 2003	0,00		

8. O Julgador Singular afasta as preliminares de nulidade e decadência suscitadas pela autuada em sua impugnação e no mérito julga procedente em parte a ação fiscal, reconhecendo os valores apurados pela perícia e recorre de ofício.

10. Cientificada da Decisão Singular, a autuada apresenta Recurso Voluntário repetindo os mesmos argumentos da impugnação e alegando que

que não foi intimada a se manifestar sobre o resultado da perícia por ela requerida.

### **Do voto vista**

11. Das Preliminares de Nulidade Suscitadas pela autuada (que não ficou clara a denúncia; que houve a decadência dos créditos com fatos geradores anteriores a 28/12/2003, que não tomou ciência para se manifestar sobre o resultado da perícia e que multa é confiscatória).

12. Da Descrição da Denúncia – Entendo que conforme consta na inicial e no relatório circunstanciado **as descrições das ocorrências não apresentam as imprecisões alegadas pela autuada. Síntese da descrição: “Falta de escrituração de notas fiscais de entradas em livro, nos prazos regulamentares...”**.

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

#### **Lei 6.968/96:**

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

**III** - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

(...)

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

(...)

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

#### **Regulamento do ICMS:**

**Art. 1º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

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

(...)

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

I- da saída de mercadoria:

(...)

**§ 1º** Equiparam-se à saída:

(...)

V - a situação da mercadoria:

a) cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

(...)

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

III- relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

(...)

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

(...)

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

13. **Decadência** - A autuada alega a decadência dos créditos cujos fatos geradores ocorreram até 28/12/2003, por sua vez o Julgador Singular entende que o prazo de que trata o Art. 150, § 4º do CTN não se aplica ao caso.

Vejamos o que dispõe a Legislação e a Doutrina predominante com relação ao **início da contagem do prazo decadencial dos tributos cujo lançamento ocorre na modalidade por homologação:**

Código Tributário Nacional

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

**§ 4º** Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado

o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Na Lei 6.968, de 30 de dezembro de 1996, temos:

**Art. 36.** *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

**Art. 59.** *O crédito tributário poderá ser extinto:*

*I - ...;*

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

A decadência, segundo o Regulamento do PAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98:

**Art. 27.** *Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.(grifei)*

O Regulamento do ICMS do RN, aprovado pelo Decreto 13.640/97 determina:

**Art. 118.** *O lançamento do imposto será feito nos documentos e nos livros fiscais, com a descrição da operação ou prestação realizada, na forma prevista neste Regulamento.*

**§ 1º** *O lançamento a que se refere o artigo anterior é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeito a posterior homologação pela autoridade administrativa.*

**§ 2º** *Os dados relativos ao lançamento serão fornecidos à Secretaria de Tributação através de Guia de Informação Mensal do ICMS (GIM) e outros documentos de informações econômico-fiscais*

O Professor Gabriel Lacerda Troianelli<sup>2</sup> em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário comenta sobre a questão do prazo dado à fazenda para constituir o crédito tributário relativo aos tributos lançados por homologação:

*“Muito embora o lançamento seja ato privativo da autoridade administrativa, a própria lei tributária determina que, em relação a determinados tributos, o sujeito passivo efetue o pagamento sem a prévia manifestação do Fisco, o que implica, necessariamente, a necessidade de que o sujeito passivo calcule o tributo devido. Nesse contexto, o sujeito passivo pratica, materialmente, ato idêntico ao do lançamento, que se torna formalmente um verdadeiro lançamento por meio da homologação pela autoridade fiscal. Vê-se, portanto, que o que se homologa é a atividade de apuração do tributo efetuado pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo, que pode nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de constituir o Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 151, p.32, abr, 2008).*

<sup>2</sup> TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por Homologação e Decadência do Direito de constituir o Crédito. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 151, abr. 2008 - p.32.

O mestre Aliomar Baleeiro<sup>3</sup>, ao discorrer sobre o prazo para Revisão do Lançamento efetuado pelo sujeito passivo afirma:

*“O direito de o Fisco rever o lançamento do sujeito passivo, e, em consequência, exigir diferença ou suplementação do tributo, ou ainda, aplicar penalidade, **salvo caso de dolo, fraude ou simulação**, caduca em 5 anos, reservado à lei do Poder Tributante fixar outro prazo menor. Se esgotar-se o prazo, há decadência do direito de revisar por parte do Fisco, considerando-se automaticamente homologado o lançamento em que se baseou o sujeito passivo para efetuar o pagamento antecipado. O § 4º do art. 150 diz: ‘Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado...’ **Logo, a homologação, ou revisão definitiva pelo pronunciamento da autoridade, deverá ser ato completo e acabado nos 5 anos contados do fato gerador.** Não basta ao Fisco iniciá-lo.”(grifei)*

O Advogado Tributarista Shubert de Farias Machado<sup>4</sup> em artigo sobre o Lançamento Tributário e a Decadência destaca:

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

Também escreve sobre o tema o juiz federal e advogado tributarista Paulo de Tarso Vieira Ramos<sup>5</sup>:

*“O Direito, no dizer de Hugo de Brito Machado, tem por finalidade essencial a preservação de valores caros à sociedade, entre os quais se destacam, porque de fundamental importância, a segurança e a justiça (Hugo de Brito Machado, Uma Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo: Dialética, 2000, p. 23). **Para prestigiar a segurança, fez-se necessária a fixação de certos prazos, findos os quais, direitos subjetivos fenecem por completo, ou restam inexigíveis por não mais poderem ser reclamados** ao Poder Judiciário. No primeiro caso, diz-se que o prazo é decadencial. No segundo, a hipótese é de prescrição”. (...) “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não poderia ficar alheio a essas*

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli, Forense, Rio de Janeiro, 1986. p.522.

<sup>4</sup> MACHADO, Shubert de Farias – disponível em: <<http://qiscombr.winconnection.nt/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=49&situacao=1>>, acesso em 25/04/2013.

<sup>5</sup> RAMOS, Paulo de Tarso Vieira – disponível em <<http://qiscombr.winconnection.net/machadoadv/paginas/artigos.asp?codartigo=49&situacao=1acesso>> em 25/04/2013.

*limitações temporais. Para dar segurança ao contribuinte, que de outro modo restaria durante toda a vida incerto quanto aos efeitos jurídicos tributários de seus atos passados, o direito positivo estabelece prazos ao cabo dos quais a Fazenda Pública não mais pode exercer seu direito potestativo de efetuar o lançamento. É a decadência do direito de lançar.*

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

*(...) “Transcorrido o prazo do art. 150, § 4.º do CTN, a decadência impede a exigência de qualquer quantia eventualmente não paga, considerando-se corretos a apuração feita pelo contribuinte e o que eventualmente em face dela tiver sido pago, salvo se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. **É certo que tais diferenças, se verificadas tempestivamente, serão objeto de lançamento ou de revisão de ofício, mas isso não lhes altera o termo inicial do prazo de decadência, que continua sendo o previsto no art. 150, § 4.º, do CTN, que prevalece sobre o art. 173 do mesmo Código em face do princípio da especialidade.***

*Transcorrido esse lapso temporal, e **não se tendo verificado os vícios previstos na parte final do dispositivo, estará definitivamente extinto o direito da Fazenda Pública. Nem poderá haver revisão do lançamento, em face do parágrafo único do art. 149 do CTN, nem poderá haver novo lançamento, porque o anterior fora tacitamente aceito e homologado. Não fosse assim, restaria inteiramente inócuo o art. 150, § 4.º, do CTN, especialmente em sua parte final, que não teria qualquer utilidade.**” Conclui, resumindo: “a revisão de ofício do lançamento submete-se ao mesmo prazo aplicável à feitura do lançamento de cuja revisão se cogita (art. 150, § 4.º ou 173, I, do CTN), pois, colimando no agravamento da exigência, somente pode ser ultimada enquanto não caduco o direito da Fazenda Pública de lançar eventuais diferenças;” (grifei).*

O ICMS se enquadra na modalidade de lançamento por homologação e como sabemos o possível pagamento do imposto é precedido de uma série de obrigações acessórias tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como da declaração do saldo apurado, que deve ser informado ao Fisco através da GIM (Guia de Informação Mensal) e se houver saldo devedor é que haverá o pagamento, portanto, sujeito as regras do Art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

Neste caso, acolho a preliminar de decadência suscitada pelos fundamentos acima expostos com relação aos créditos apurados, cujos fatos geradores se deram em período anterior a 29 de dezembro de 2003, já que na prova de Notificação de Lançamento consta a data de 29/12/2008, conseqüentemente declarando-os extintos nos termos do Art. 156, V do CTN.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

Entendo ainda que não se pode alegar que houve dolo, fraude ou simulação por parte da atuada já que na perícia comprovou-se que parte das notas fiscais denunciadas como não registradas na inicial encontravam-se devidamente registradas nos livros da atuada.

Por ocasião da conclusão do voto, será apresentado novo demonstrativo.

**14. Da alegação de que não lhe foi oportunizado se manifestar sobre o resultado da perícia** – Verifica-se que a atuada indicou a **Assistente Técnica Rejane Araújo de Freitas, CPF nº 443.610.334-04** para acompanhar os trabalhos periciais, **inclusive consta a assinatura da mesma, em conjunto com a perita no Laudo Pericial de fl.2289 a 2291**, portanto, conforme previsto no item 81 da Resolução nº 1243/09 do CFC, a responsabilidade **sobre o referido documento é solidária**, afastando-se desta forma a alegação da atuada com relação a este item.

RESOLUÇÃO CFC Nº 1243/09, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2009<sup>7</sup>.

APROVA A NBC TP 01 - PERÍCIA CONTÁBIL.  
O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício e suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que a constante evolução e a crescente importância da perícia contábil exigem atualização e aprimoramento das normas endereçadas à sua regência, de modo a manter permanente justaposição e ajustamento entre o trabalho a ser realizado e o modo ou processo dessa realização,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TP 01 – Perícia Contábil.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010.

Art. 3º. Ficam revogadas, a partir de 1º de janeiro de 2010, as Resoluções CFC nº. 858/99, 938/02, 939/02, 940/02, 985/03, 1.021/05 e 1.041/05, publicadas no D.O.U., Seção I, de 29/10/99, 11/06/02, 11/06/02, 11/06/02, 28/11/03, 22/04/05 e 22/09/05, respectivamente.

Brasília, 10 de dezembro de 2009.

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim

Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC TP 01 – PERÍCIA CONTÁBIL

(...)

LAUDO E PARECER PERICIAL CONTÁBIL

57. O Decreto-Lei nº 9.295/46, na alínea “c” do art. 25, determina que o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil somente

---

V - a prescrição e a decadência;

<sup>7</sup>Disponível em < [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1243.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1243.htm)>, acessado em 02/05/2013.

sejam elaborados por contador que esteja devidamente registrado e habilitado em Conselho Regional de Contabilidade.

58. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são documentos escritos, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

59. Obriga a Norma que os peritos, no encerramento do laudo pericial contábil ou do parecer pericial contábil, consignem, de forma clara e precisa, as suas conclusões.

#### **Apresentação do laudo e do parecer pericial contábil**

60. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são orientados e conduzidos pelo perito-contador e pelo perito-contador assistente, respectivamente, que adotarão padrão próprio, respeitada a estrutura prevista nesta Norma. Neles devem ser registrados de forma circunstanciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da perícia, os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentados e as suas conclusões.

(...)

#### **Assinatura em conjunto**

81. Quando se tratar de laudo pericial contábil assinado em conjunto, pelo(s) perito-contador e perito(s)-contador(es) assistente(s), **há responsabilidade solidária sobre o referido documento.** (grifei)

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

Entendimento do Ilustre Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> :

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

O Professor Sacha Calmon Navarro<sup>9</sup> escreve com maestria sobre o tema:

“Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica”. (...) “É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o *erro* ou a

<sup>8</sup> (CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário: Linguagem e Método – 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011 – p. 870 a 871.

<sup>9</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001 - , p.29.

*ignorância* possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada *caso concreto* (caso por caso).”

Também temos os ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>:

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

Em outra oportunidade assim escreve o renomado Professor<sup>11</sup>:

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

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

No caso dos autos a multa punitiva não tem o propósito de arrecadação, mas tão-somente coibir as práticas lesivas ao Fisco. A penalidade pecuniária é majorada à medida que o ente tributante pretenda reprimir determinados atos de infração a legislação. O valor da multa, portanto, está vinculado a este propósito de policiamento e de controle das atividades do contribuinte diante das exigências das leis tributárias. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada pelo contribuinte ficando livre da sanção fiscal. Ou seja, o contribuinte é onerado pela multa por sua escolha, considerando que não há punição sem culpa.

16. **Mérito** - A atuada equivocadamente afirma que não é contribuinte do ICMS nas operações internas e que nas operações interestaduais já recolheu o diferencial de alíquota, ou seja, a mesma não verificou que dos dispositivos legais indicados na inicial como infringidos encontra-se o Art. 2º, §

---

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011- p.58 e 497.

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros, 2012- p.263.

1º, V, “a” do RICMS<sup>12</sup> que equipara à saída a falta de escrituração de entradas em livro próprio.

Como vimos, no Relatório Circunstanciado (fl.85) o autuante informa que: a empresa apresentou o Sintegra em meio magnético, exceto dois meses de 2004; *“que foi levado em consideração para a conclusão da diligência solicitada os dados existentes no sistema da SET, informados pelo próprio contribuinte (Sintegra – Reg. 50), confrontados com as informações constantes nos relatórios do cruzamento SINTEGRA x DETNOT e SINTEGRA RN, referentes aos exerc. 2003 e 2004. Efetuando os cruzamentos dos relatórios citados constatei a existência de notas fiscais sem registro de entradas, conforme planilha anexa aos autos.”*

A autuada em nenhum momento nega as aquisições constantes nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo do débito, afirmando em sua defesa que *“Não obstante o laudo pericial **ter comprovado a escrituração da maioria das notas fiscais pela Recorrente**, a autuação fiscal foi mantida em parte pela r. decisão recorrida.”* (...) Ademais, *as supostas infrações de que ora se cuida não causaram qualquer prejuízo ao erário, tendo em vista se tratar de meras obrigações acessórias **que nem ao menos foram devidamente comprovadas pelas Autoridades Fiscais, pautando-se em presunção.*** (grifei).

O Código Tributário Nacional define obrigação tributária:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>12</sup> **Art. 2º** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

**I**- da saída de mercadoria:

**§ 1º** Equiparam-se à saída:

**V.** a situação da mercadoria:

**a)** cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

A Lei Estadual 6.968/96 dispõe sobre as obrigações do contribuinte no seu artigo 18, onde transcrevemos o inciso XIII que trata da obrigação acessória descumprida pela autuada, como também transcrevemos o Art. 150, XIII e Art. 609 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97.

Lei 6.968/96:

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

(...)

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

Regulamento do ICMS:

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

(...)

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

(...)

**Art. 609.** A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

Verifica-se nos dispositivos legais acima transcritos que a infração está devidamente tipificada, foi indicada corretamente na inicial do Auto de Infração e, neste caso, conclui-se que as alegações da autuada são insuficientes para afastar a penalidade prevista no Art. 64, III, “f” da Lei 6.968/96<sup>13</sup> e no RICMS<sup>14</sup> no seu Art. 340, III, “f”, pelo descumprimento da obrigação acessória prevista na legislação.

O advogado Ricardo Ferreira Bolan<sup>15</sup>, quando escreve sobre “O papel da lei na criação de deveres instrumentais tributários”, afirma:

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

<sup>13</sup> **Art. 64.** Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

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

<sup>14</sup> **Art. 340.** São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

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

<sup>15</sup> Direito Tributário Atual nº 17. Dialética, São Paulo, 2003, pp.293 a 294

O entendimento do STF no Recurso Extraordinário 250.844/SP:

*Supremo Tribunal Federal - DJe 29/11/2012*

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO**

**RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO**

**RECTE.(S) :SERV NAC. DE APREND. COMERCIAL - SENAC**

**ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)**

**RECDO.(A/S) :PREFEITURA MUN. DE ÁGUAS DE S PEDRO**

**ADV.(A/S) :SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA**

Parte do Voto Vista Vencedor proferido pelo Ministro Luiz Fux

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

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

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

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

*No campo fiscal, o liame de dependência opera de modo distinto e peculiar. Não se dá entre certa obrigação principal e determinada obrigação acessória, ambas devidas especificamente por uma mesma pessoa quanto a um mesmo tributo. A dependência aqui pode estar relacionada a tributos distintos (aspecto objetivo), devidos pela mesma pessoa ou por pessoas diferentes (aspecto subjetivo).*

*Noutras palavras: a imposição de certa obrigação acessória pode justificar-se pela necessidade de aperfeiçoar a fiscalização do recolhimento de outros tributos, devidos até mesmo por outras pessoas.*

*O que releva na essência da obrigação acessória é o propósito – autônomo – de “levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária” (ZOCKUN, Maurício. Regime jurídico da obrigação tributária. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 134).*

*(...)*

*Compartilha desse entendimento Luciano Amaro:*

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

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

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

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

Verifica-se que em consequência da falta de registro das notas fiscais de entradas denunciadas nas ocorrências 01 e 03 foi apurado ICMS a recolher nos termos do Art. 2º, I, § 1º, V “a” do RICMS.

Como visto na inicial os fatos geradores do lançamento de ofício constante do presente Auto de Infração ocorreram nos exercícios de 2003 e 2004, período de vigência do §3º do Art. 337 do RICMS e considerando que este Colegiado, quando da realização da 33ª sessão do ano de 2010 em 08 de setembro de 2010, harmonizou entendimento de que mesmo com a revogação do benefício estatuído no referido dispositivo legal, ainda assim, aplicar-se-á a norma revogada aos fatos geradores ocorridos até 31 de março de 2008, período em que vigorou a referida norma e ainda considerando o teor da Instrução Normativa nº 02 da CAT de 16 de outubro de 2010, e considerando que nos autos não há comprovante de que foi oportunizado ao contribuinte o

direito de recolher o débito apurado com os benefícios previstos na citada norma, determino que ao final do julgamento a repartição preparadora notifique o contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 72 horas, para recolher o imposto remanescente do exercício de 2004 nos termos dos demonstrativos apresentados pela perícia, corrigido monetariamente de acordo com Legislação, com os benefícios previstos no art. 337, § 3º do RICMS vigente a época.

Confirmando que os créditos referentes ao exercício de 2003 encontram-se extintos nos termos dos Art. 150, § 4º e 156, V do CTN.

<b>Resumo dos valores alcança</b>			
Ocorrências	ICMS		
1- Exerc. 2003	267.421,87		
2- Exerc. 2003	0,00		
3- Exerc. 2003	16.026,83		
4- Exerc. 2003	0,00		

<b>DÉBITO REMANESCENTE</b>			
Ocorrências	ICMS		
1- Exerc. 2004	150.556,87		
2- Exerc. 2004	0,00		
3- Exerc. 2004	42.503,02		
4- Exerc. 2004	0,00		

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, VOTO, em desarmonia com o parecer oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado no tocante à preliminar de decadência suscitada, para conhecer os recursos interpostos, negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, acolhendo a preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a 29/12/2003, julgando procedente em parte a Ação Fiscal, divergindo da Decisão Singular e do voto do Relator apenas com relação às preliminares. Por recomendação do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado remete-se o presente processo a COFIS para tomada de providências urgentes cabíveis em salvaguarda do Erário do RN, especialmente quanto à observância do prazo decadencial.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 07 de maio de 2013.

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Relatora





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

PROCESSO nº : 513736/2008-4  
NÚMERO DE ORDEM : 0269/2012-CRF.  
PAT Nº 0619/2008 - 1ª URT.  
RECORRENTE : MAKRO Atacadista Sociedade Anônima/Sec. Estado da Tributação  
ADVOGADO: Reginaldo Medeiros Gomes  
RECORRIDO : Os Mesmos  
RECURSO: De Ofício e Voluntário  
RELATOR – Cons. Natanael Cândido Filho.  
RELATOR - VOTO VISTA : Cons. Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva

ACÓRDÃO Nº 091/2013-CRF

EMENTA: **ICMS** – 04 (QUATRO) OCORRÊNCIAS. – 1, 2, 3 E 4 - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS EM LIVRO PRÓPRIO, NOS PRAZOS REGULAMENTARES, ADQUIRIDAS EM OPERAÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS. PRELIMINARES DE NULIDADE AFASTADAS. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACATADA - DICÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN. MÉRITO – LAUDO PERICIAL COMPROVA QUE PARTE DAS NOTAS FISCAIS CONSTANTE NA INICIAL ESTÁ DEVIDAMENTE REGISTRADA NOS LIVROS DA AUTUADA. INFRAÇÃO DEVIDAMENTE TIPIFICADA. ALEGAÇÕES DA AUTUADA INSUFICIENTES PARA AFASTAR A EM SUA TOTALIDADE A PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. DENÚNCIA PARCIALMENTE ELIDIDA. AUTUADA TEM DIREITO AO BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 337, § 3º DO RICMS, VIGENTE À ÉPOCA DA OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES. RECURSOS CONHECIDOS. IMPROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA NOS TERMOS DO ART. 156, V DO CTN. AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, em desarmonia com o parecer oral do representante da douda Procuradoria Geral do Estado quanto a preliminar de decadência suscitada, por maioria dos votos, acatando o VOTO VISTA, por conhecer e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, divergindo da Decisão Singular e do voto do Relator apenas com relação às preliminares, julgando o Auto de Infração procedente em parte.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 07 de maio de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva  
Presidente

Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva  
Relatora Voto Vista

Kennedy Feliciano da Silva  
Procurador do Estado