



Governo do Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais

Decisão nº 164/2014

PAT nº: 2.256/2013-5ª URT – **Protocolo Geral nº:** 302.780/2013-7
Auto de Infração: 2.256/2013 – **OS:** 17.743, de 13 setembro 2013
Autuado: A Azevedo da Silva
Atividade: Comércio varejista de carnes - açougues
Domicílio Fiscal: Jardim do Seridó - RN – **Inscrição Estadual:** 20.201.679-0
Período do lançamento: 01/01/2008 a 31/12/2012

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. DECADÊNCIA. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. MULTA CONFISCATÓRIA. ANIMUS DOLANDI, CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE DE CONTABILISTA.

1. Nos casos de lançamento de ofício com intuito revisor, a decadência dos direitos creditórios referentes ao ICMS rege-se pela regra geral do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. STJ. Ministro Humberto Martins, AgRg no AREsp 76977/RS.
2. A nota fiscal, em conjunto com robustos indícios circunstanciais, formam meios de prova de aquisição de mercadorias.
3. Multa de caráter confiscatório é aquela que supera o patamar de 200%, segundo precedentes do STF.
4. A prática continuada, reiterada e voluntária de evasão fiscal, implica em conduta de crime de sonegação fiscal.

5. O contabilista é preposto solidário com o contribuinte nas ocorrências de atos dolosos. Arts. 1.177 e 1.178 do Código Civil.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

1. Juízo de Admissibilidade

A autuação foi protagonizada pela auditora fiscal Ivete Maria de Sena, AFTE-5, matrícula 8.641-0, dotada da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo gerente Luzincide Teixeira do Nascimento Nóbrega, procuradora constituída (fl. 07).

O auto de infração está confeccionado em consonância com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário - instituído pelo Decreto 13.976/98, de forma que a peça autuante está admitida. Por extensão, também admitidos os lançamentos tributários nela contidos, aqui compostos de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 24/01/2014 (fl. 2.714), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 27/12/2013. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN e a exemplo do auto de infração, plenamente admitida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário é reconhecida como suspensa a partir de 27/12/2013, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo unicamente às ocorrências 01, 02 e 08. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante às referidas condutas, ao tempo em que acatou as autuações correspondentes às demais ocorrências. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores. Na sequência, julgo as questões preliminares e os méritos dos lançamentos tributários, desde que existentes e suscetíveis de apreciação.

2. Relato das Denúncias dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 2.256/2013, datado de 19/12/2013 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinada a auditoria fiscal e contábil do estabelecimento comercial para o período de 01/01/2008 a 31/12/2012.

Segundo a autoridade autuante, na descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação decorreu das constatações apuradas pela auditoria fiscal e contábil expostas no Relatório Circunstanciado da Fiscalização (fl. 2.709). As investigações fiscais teriam apurado que o estabelecimento incorreu em oito condutas contrárias ao ordenamento tributário do Rio Grande do Norte, resumidas como se segue:

Ocorrência 01: *O contribuinte utilizou crédito fiscal indevidamente, referente a notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas a redução de base de cálculo;*

Ocorrência 02: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal e à redução de base de cálculo;*

Ocorrência 03: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal;*

Ocorrência 04: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias não sujeitas à tributação;*

Ocorrência 05: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo;*

Ocorrência 06: *O contribuinte não apresentou livros fiscais solicitados pela via de intimação fiscal;*

Ocorrência 07: *O contribuinte não escriturou o livro fiscal Inventário de mercadorias nos exercício de 2010, 2011 e 2012;*

Ocorrência 08: *O contribuinte utilizou crédito fiscal transferido da filial sem prévia autorização da autoridade fiscal.*

Estão anexados ao caderno processual extenso volume de notas fiscais, incorporadas a título de provas documentais. O crédito tributário foi estipulado em R\$ 1.860.992,60, referente ao ICMS de R\$ 667.579,58 e multa de R\$ 1.193.413,02.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da impugnação interposta pelo contribuinte, restrito aos aspectos relevantes.

3. Relato da Impugnação

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com as autuações das ocorrências 01, 02 e 08, individualizando os argumentos de defesa para cada lançamento. Liminarmente, sem acrescentar maiores comentários, recepcionou como procedentes as demais ocorrências arroladas pela autoridade autuante.

Genericamente, salienta que *"discorda veementemente do entendimento adotado pelo agente fiscalizador, porquanto agiu em total compasso com o que determina a legislação aplicável à espécie"*.

Ocorrência 01. Os fatos geradores pertinentes ao exercício de 2008 teriam sido alcançados pelo instituto da decadência tributária e dessa forma, tornou-se impertinente a cobrança dos créditos tributários do período. Segundo aduz o contribuinte, é aplicável ao caso a regra do art. 150 § 4º, do CTN, segundo a qual o termo inicial de contagem do lustro decadencial é a data do fato gerador da obrigação tributária.

Na sequência, o contribuinte invoca outra tese de defesa, destacando que as raízes dos mecanismos de compensação tributária do ICMS deitam em terreno constitucional e que nesse particular aspecto, estaria assegurado o crédito fiscal total pertinente às entradas de mercadorias, independentemente da redução de base de cálculo das saídas posteriores, patrocinadas pelo estabelecimento adquirente.

Já em outro território, o contribuinte classifica como confiscatória e irrazoável o montante da multa aplicada ao lançamento tributário da ocorrência sob relato e sob esse aspecto, requer o cumprimento do Código de Defesa do Consumidor, que estabelecerá cominação de 2%.

Ocorrência 02. O contribuinte estende para esta ocorrência e ao exercício fiscal de 2008, a tese da decadência tributária dos direitos do Fisco em cobrar o crédito tributário. Manifesta ainda que não reconhece as operações de aquisição de mercadorias refletidas nas notas fiscais listadas pela autoridade autuante, possivelmente produzidas por estabelecimentos comerciais que utilizaram a inscrição estadual do autuado e atribui ao Fisco a competência de fornecer as provas documentais que comprovem a ocorrência das mencionadas operações, transcendendo a mera apresentação da listagem de notas fiscais.

Ocorrência 03. A transferência de crédito fiscal para o estabelecimento matriz efetivamente ocorreu, em que pesasse a inexistência de prévia autorização do Fisco. De qualquer maneira, argumenta o contribuinte, havia real saldo credor escriturado, conforme demonstrava a contabilidade fiscal do estabelecimento filial na ocasião da investigação tributária. Nessas condições, a autuação deveria restringir-se somente à cominação de multa.

4. Relato da Contestação do Autuante

Instada a pronunciar-se a acerca da manifestação recursal trazida pelo contribuinte, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o relatório circuns-

tanciado de fiscalização integrante do auto de infração. Na sequência, rebate todos os tópicos elencados e adota em sua contestação, a mesma metodologia proposta pela defesa, ao individualizar ocorrências e teses. Passo ao relato.

Ocorrência 01. As investigações fiscais examinaram pontualmente todas as notas fiscais arroladas e comprovaram que efetivamente o estabelecimento escriturara créditos fiscais sem reduzi-los proporcionalmente à magnitude da redução da base de cálculo. Como ilustração, destaca algumas das notas fiscais anexadas, sublinhando o caso de documento fiscal emitido por empresa optante do Simples Nacional, referente ao qual a autuada aproveitou crédito fiscal de R\$ 76.000,00, vedado pela legislação correspondente. De acordo com a exposição, o autuante explica que em graus maiores ou menores, conforme a operação mercantil e a procedência das mercadorias fornecidas, a empresa aproveitou indevidamente os créditos fiscais, adotando procedimentos dissonantes com a redução da base de cálculo das saídas correspondentes.

Não está reconhecida a decadência do crédito tributário global concernente ao exercício de 2008 vez que entendeu a autoridade autuante, que a contagem do lustro decadencial iniciou-se em 01/01/2009. Por fim, assevera que a multa estabelecida no lançamento está prevista no Regulamento do ICMS.

Ocorrência 02. A auditora fiscal reproduz o mesmo argumento contestatório referente à tese de decadência do contribuinte e no tocante ao núcleo da conduta relevada na ocorrência, salienta que a presença das notas fiscais justapostas ao caderno processual foi prova suficiente para justificar a autuação.

Ocorrência 08. Quanto a esta ocorrência, a autoridade autuante enfatiza que a autuação foi devidamente acatada pelo contribuinte, cuja insurgência restringiu-se a requerer o aproveitamento do crédito fiscal, manifestando a intenção de recolher a cominação legal pela incidência de conduta.

A auditora fiscal finaliza a contestação requerendo a manutenção do auto de infração na sua integralidade.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, passo a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julgo os méritos e no final formulo a Decisão.

5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício pelo sujeito ativo, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

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

§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações do efetivo decaimento do direito ao lançamento tributário, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária, incluindo o exercício fiscal cogitado pelo contribuinte.

O contribuinte requer o reconhecimento da improcedência dos créditos tributários correspondente ao ano de 2008 e faz a remissão do art. 150 § 4º do CTN, a título de respaldar a tese de decadência do imposto e multa daquele período. O dispositivo é considerado a regra especial da decadência tributária e alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, como é o caso do ICMS. Nessa modalidade de lançamento, o lustro decadencial seria contado a partir do período da ocorrência do fato gerador.

De fato, o direito tributário posto no Código Tributário Nacional define como de natureza homologatória o lançamento tributário pertinente aos impostos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo antes da real cobrança do Fisco, como preceitua o art. 150 do CTN:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.

Entretanto, se o lançamento homologatório é peculiar e exclusivo para a espécie tributária ICMS, a modalidade de lançamento *ex-officio* poderá ser comum a todos os tributos e há hipóteses de incidências definidas no Código Tributário Nacional remetendo o enquadramento decadencial para o a regra geral do art. 173 inciso I do CTN. Senão, vejamos:

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

I - quando a lei assim o determine;

V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

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

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

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

Vê-se, então, que, quando o contribuinte comete erros, omissões, inexatidões e conduta fraudulenta, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexatidões e intima o contribuinte aos eventuais recolhimentos complementares.

Assim, não é regra invariável, como faz supor o contribuinte, de que o ICMS é tributo sujeito exclusivamente ao lançamento por homologação e no qual o prazo decadencial é contado a partir da data do fato gerador, conforme assentado no art. 150 § 4º do CTN.

Os lançamentos ora impugnados são caracteristicamente *ex-officio* em função do recolhimento a menor do imposto, procedido pelo contribuinte em função de inexatidão e também, fraude, devidamente comprovados pela autoridade autuante. De outra parte, há que se enfatizar que não se homologa pagamento que não ocorreu, mesmo parcial. Pagamento parcial não extingue crédito tributário e não constitui pagamento, como reconhecem os tribunais superiores nas controvérsias que envolvem denúncia espontânea *versus* parcelamento.

É flagrantemente falsa a premissa onde está assentado o raciocínio jurídico da defesa e que portanto não leva automaticamente à dedução de que neste caso, vale a regra especial da decadência ínsita no art. 150 § 4º, salvo em cognição sumária e descuidada.

Há precedentes judiciais do respeitável STJ cujos ínsitos pensamentos jurídicos são manifestadamente contrários ao exclusivismo da regra do art. 150 § 4º para a modalidade de lançamento por homologação. No precedente abaixo destacado, por exemplo, houve creditamento indevido de ICMS – como na ocorrência 01 do auto de infração sob julgamento – e no entanto, o tribunal aplicou o art. 173, inciso I do CTN. Julgamento proferido pelo Ministro do STJ, Humberto Martins, em 04/09/2007:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

2. "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (RESP

Observe-se que o precedente viabiliza explícita e juridicamente o entendimento para qualquer caso de recolhimento indevido de ICMS. Ou seja, as ocorrências 01 e 02 do auto de infração estão sujeitas à contagem do prazo decadencial segundo a regra geral do art. 173, inciso I. Dessa forma, o exercício fiscal do ano de 2008 está legalmente inserto no auto de infração.

Postos os fatos, a doutrina e a jurisprudência, julgo improcedente a tese da decadência exposta pela impugnante e passo aos juízos de mérito.

6. Juízo das Questões de Mérito

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui individualizado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

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.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, conduta, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

6.1 A conduta

a) A conduta tributária praticada e descrita no lançamento da ocorrência 01, não mereceu protestos na manifestação recursal interposta do contribuinte. A defesa circunscreveu-se tão somente a interpretar, ao seu modo, os mecanismos da não-cumulatividade e da compensação tributária do ICMS, reconhecendo que efetivamente aproveitou integralmente os créditos fiscais das entradas de mercadorias para revenda, independentemente de redução da base de cálculo das saídas posteriores.

Em abono aos seus procedimentos escriturais, aos quais hipoteca a convicção da correção, destaca que a redução da base de cálculo do débito fiscal ICMS repousaria na intenção do sujeito ativo em conceder benefícios fiscais. Sob esse aspecto, pondera que a redução proporcional do crédito fiscal frustraria o escopo governamental.

Acontece que a não-cumulatividade não é instrumento de extrafiscalidade ou parafiscalidade ou de implementação de política de benefícios fiscais. Insistir na tese é cometer hilária heresia tributária.

A Constituição Federal conferiu competência aos Estados para instituírem o ICMS, mas antes, entendeu o legislador constituinte que haveria de desenhar a estrutura fundamental do imposto. E o fez de natureza não-cumulativa, estabelecendo a compensação débito-crédito entre as operações mercantis antecedentes e consequentes. O art. 155, § 2º não entrevê outro exercício interpretativo:

Art. 155. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Assim, a isenção implicará na anulação do crédito fiscal anterior. No mesmo diapasão e na mesma lógica, ocorrendo a redução de base de cálculo nas saídas, na mesma proporção, será reduzido o crédito fiscal antecedente. A regra é uma das mais comezinhas e primárias da Contabilidade Fiscal e a sua inobservância, reiterada durante cinco anos pelo estabelecimento comercial, evidencia a conduta dolosa de fraudar as obrigações tributárias. Não houve simples erro involuntário ou mera infração administrativa. Está veementemente presente o crime de sonegação fiscal e a procedência da conduta infratora do contribuinte.

b) Na ocorrência 02, a conduta infringente do estabelecimento foi caracterizada pela omissão de não escriturar no livro Registro de Entradas as compras de mercadorias para revenda efetuadas nos exercícios de 2008 a 2012.

A autoridade autuante logrou êxito em arrolar as notas fiscais que o contribuinte classificou como "ausentes" e que por esse motivo, não foram escrituradas, segundo aduziu. Todos os documentos fiscais acobertaram transações comerciais cujo destinatário único foi a empresa autuada.

O documento fiscal é o meio de prova próprio de operações mercantis e juntamente com os robustos indícios circunstanciais envolvendo a ocorrência, confere procedência ao lançamento fiscal. Os emissores das notas fiscais são comerciantes de carnes e habituais fornecedores da autuada; a grande quantidade de documentos fiscais coligidos, muito acima do que se esperaria de práticas criminosas perpetradas por fornecedores, que não concentram intensivamente seus "golpes" na mesma pessoa jurídica por longo período de tempo, conforme experiência acumulada na Secretaria de Tributação; e por fim, a surpreendente atitude de tolerância e de irresignação do contribuinte ao não acionar o aparato policial e o Poder Judiciário em face da lesão a que foi vítima. Em casos semelhantes, cotidianamente registrados no Fisco, os destinatários de mercadorias não recebidas, que tiveram dados cadastrais utilizados criminosamente, tão logo foram identificados do expediente, imediatamente acionaram o aparato policial pela via de *Notitia Criminis*, em busca de salvar a reputação comercial e assim afastar suspeitas de conluio. A iniciativa não foi

reproduzida pelo contribuinte, que até o momento não impetrou nenhuma medida judicial contra os fornecedores, conforme constatou pesquisa encetada pelo Julgador Fiscal no sítio do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte.

Julgo como procedente a conduta infratora do estabelecimento comercial e face ao volume dos atos ilícitos cometidos e a reiterada intencionalidade, configurado está o crime de sonegação fiscal.

c) A transferência de crédito fiscal do estabelecimento filial para a matriz foi reconhecida pelo contribuinte. O respeito ao princípio da entidade contábil não permite esse aproveitamento de crédito pela matriz sem que tivesse havido a prévia autorização da Secretaria de Tributação.

O crédito fiscal aproveita tão somente ao respectivo estabelecimento filial. Procedente a conduta descrita pela autoridade atuante.

6.2 Hipóteses de Incidência

O atuante elencou o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado e em cotejo com as condutas reais descritas, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade atuante.

6.3 Fato Gerador

Julgo como constituídas as obrigações tributárias e os fatos geradores das ocorrências, entendido como fatos jurídicos em estado perfeito, vez que presente seus elementos constituintes antecedentes, quais sejam, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência, que introduzem o comportamento do contribuinte no mundo jurídico.

6.4 Penalidades

O contribuinte externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, pelo presumido excesso de exação.

A matéria é das mais tormentosas no direito brasileiro e somente nos últimos anos tem sido pacificado no fórum próprio, o Supremo Tribunal Federal. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de delimitar-se a fronteira entre o confisco e do não-confisco. Paulo de Barros Carvalho assim comentou o tema:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científicos editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as

fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (Curso de Direito Tributário. 2008. Pág, 179).

De qualquer maneira, é certo que o tormento passou a integrar o Direito Tributário tão somente como fato histórico do passado. Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento em 06/12/2011:

AI 830300/SC - SANTA CATARINA
Relator: Min. LUIZ FUX
Julgamento: 06/12/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma
RELATOR: : MIN. LUIZ FUX
AGTE: : HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MULTIPLO
AGDO: : MUNICÍPIO DE TUBARÃO
PROC: : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.

4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.

Assim, a penalidade de 150%, capitulada pela autoridade autuante, está plenamente condizente com as infrações incorridas e diga-se de passagem, até modestas, dadas as circunstâncias criminosas apuradas pela auditoria fiscal. De qualquer maneira, se multas ou penalidades de caráter punitivo possam vir a ser realmente elevadas, há que reconhecer-se que apenas incidirão nos casos em que o contribuinte agride a legislação tributária. Não é atingido por "multas confiscatórias" o contribuinte atento aos mandamentos legais.

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente às penalidades, plenamente compatíveis com os fatos geradores das obrigações tributárias e objetivamente estabelecidas no Regulamento do ICMS.

6.5 Crédito Tributário

Está acatado o montante do crédito tributário global fixado pelo autuante, cabendo pontuar que o contribuinte extinguiu, pelo pagamento, alguns dos lançamentos tributários conforme já citado no caderno processual.

ICMS: R\$ 667.579,58
Multa: R\$ 1.193.413,02
Total: R\$ 1.860.992,60

7. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares.

8. DECISÃO

Soposados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

a) É procedente o auto de infração nº 2.256/2013 e todos os lançamentos tributários nele arrolados;

b) O crédito tributário global está quantificado na seguinte posição:

ICMS: R\$ 249.855,28
Multa: R\$ 983.531,24
Total: R\$ 1.233.386,52

c) Estão extintos os créditos tributários das ocorrências designadas pelos números 03 a 07;

d) Está caracterizada a conduta dolosa de sonegação fiscal, pois presente o elemento subjetivo típico do comportamento intencional de praticar a conduta descrita no auto de infração. A evidência induz ao Julgador Fiscal a considerar o enquadramento do contribuinte na Lei 8.137/90 – Crimes contra a Ordem Tributária, art. 1º incisos I e II e no art. 2º inciso I.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para

eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Penal - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O contabilista é preposto do contribuinte e guarda relação de solidariedade com a empresa preponente em relação a atos dolosos, de acordo com o Código Civil, arts. 1.177 e 1.178 e deverá ser citado nos procedimentos vindouros, inclusive penais.

A tempo certo, a Administração Pública deverá participar destes fatos aos órgãos competentes, conforme art. 186 do Decreto 13.796/98.

Remeta-se os autos processuais à 5ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 22 de maio de 2014



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4