



DECISÃO nº.: 383/2014 – COJUP
PAT nº.: 399/2013 – 1ª URT (protocolo nº. 151.342/2013-5)
AUTUADA: **K M DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA**
ENDEREÇO: Av. Coronel Estevam, 2.238-A, Nossa Senhora de Nazaré, Natal/RN.
AUTUANES: Michael Pedrosa Magalhães, matrícula nº. 194.537-8
Cleomines P Nascimento, matrícula nº. 90.841-0
Alvaro Luiz Bezerra, matrícula nº. 190.914-2

DENÚNCIAS:

- 1 – A autuada utilizou crédito fiscal em desacordo com a legislação (ICMS ANTECIPADO COM DIREITO A CRÉDITO X OUTROS CRÉDITOS DECLARADOS NA GIM) conforme demonstrativo anexo;
- 2 – O autuado deixou de escriturar no livro registro de entrada, notas fiscais de entrada de mercadorias, de escrituração obrigatória, especificamente em relação às notas fiscais sujeitas a substituição tributária, conforme demonstrativo em anexo, provado através do batimento entre os documentos fiscais e o livro registro de entrada do contribuinte em referência;
- 3 – O autuado acima qualificado deixou de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à tributação normal, conforme estabelecido no art. 2º, §1º, V, "a" combinado com o art. 150, III, assim detectadas e provadas através do exame e da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com aquela documentação correlata para o período fiscalizado, tudo conforme demonstrado em anexo;
- 4 – A autuada deixou de recolher, na forma e prazos regulamentares, o imposto proveniente de saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registradas, constatada pelo suprimento de caixa de origem não comprovada verificado na escrituração contábil da empresa em situação prevista no art. 2º, §1º, inciso IX, alínea "b", combinado com o art. 352, todos do RICMS, comprovado através da conciliação entre a Conta CAIXA e a Conta BANCOS.

ICMS – Obrigação Principal e Acessória – Não configurada a decadência pretendida pela autuada – Situação que se enquadra na regra do art. 173, inciso I, do CTN – Multas previstas em Lei Estadual vigente – Tributo e multa não se confundem – Afastada hipótese de confisco – Comprovado o aproveitamento indevido de

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



crédito – Comprovada a falta de escrituração das notas fiscais – Não ilide a infração o fato de parte das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais não escrituradas não serem sujeitas a incidência do imposto – O cometimento da infração independe da intenção do agente – art. 136 do CTN – Não comprovada a denúncia relativa ao indevido suprimento de caixa – Não foi comprovado que as disponibilidades financeiras do exercício eram inferiores as despesas efetivamente pagas – *Recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais – Auto de Infração Procedente em parte.*

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 399/2013 – 1ª URT, lavrado em 26/06/2013, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela utilização indevida de crédito fiscal, pela falta de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação e pela falta de recolhimento referente a saída de mercadorias tributáveis em decorrência do suprimento de caixa de origem não comprovada, conforme demonstrativos anexos.

A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, incisos III e XIII, c/c arts. 108, 109-A, 113, 118, 150, incisos XIII e 609, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração, supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, incisos, I, alínea "g", II, alínea "a", e III, alínea "f", c/c art. 133 do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de R\$ 584.740,44 (quinhentos e oitenta e quatro mil, setecentos e quarenta reais, quarenta e quatro centavos) e na exigência do imposto no valor de R\$ 368.080,16 (trezentos e sessenta e oito mil, oitenta reais, dezesseis centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de R\$ 952.820,60 (novecentos e cinquenta e dois mil, oitocentos e vinte reais, sessenta centavos).

1.2 - A Impugnação

A autuada inicia a sua impugnação requerendo a *Prescrição* do crédito tributário no valor de R\$ 5.397,10 relativo ao crédito do ICMS antecipado referente aos fatos

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



geradores ocorridos no período compreendido entre os meses de março e abril de 2008, vez que o lançamento somente ocorreu em junho de 2013.

Em relação ao crédito do período não alcançado pela *Prescrição* alega que se creditou do valor do ICMS antecipado e daquele destacado no documento fiscal em conformidade com o princípio da não cumulatividade.

Informa que o *Fisco do Estado do Rio Grande do Norte* levou em consideração *tão somente o valor diferencial recolhido pela Autuada, deixando de observar o valor recolhido na origem da mercadoria, apurando assim a diferença, a qual equivocadamente indica como indevida, acusando a Autuada de aproveitar-se de crédito inexistente.*

Quanto a segunda ocorrência informa que as notas fiscais não escrituradas *referem-se a material de consumo de veículos, cuja mercadoria não é objeto de comercialização.* Acrescenta que tais aquisições não geram crédito tributário e que a omissão na escrituração não causa prejuízo ao Erário, assim não há que se falar em aplicação de multa.

Em relação a terceira ocorrência, falta de escrituração de notas fiscais que acobertaram operações sujeitas a tributação, alegou *que algumas das notas fiscais foram lançadas e outras referem-se a material de consumo, portanto não sujeito ao recolhimento do ICMS.*

Também alega que há decadência de parte dos créditos, no valor de R\$ 1.411,59, relativos as notas fiscais de n.ºs. 437.154, 460.635 e 463.788, e que estes devem ser excluídos.

Informa que as notas fiscais de n.ºs. 437.154, 78.734, 83.694, 845.828 e 10.442 não são sujeitas a tributação pelo ICMS razão pela qual também devem ser excluídas do lançamento, bem como o valor da multa pela ausência de prejuízo ao Erário.

Afirma que as notas fiscais de n.ºs. 100.789, 101.033, 102.845, 104.060, 104.830, 106.477 e 107.323 foram escrituradas. Assim sendo deve ser excluído do lançamento o valor de R\$1.525,76.

Aduz que R\$ 4.592,67, relativos a terceira ocorrência são *inexigíveis*, e que o valor de R\$ 3.436,28 relativo ao ICMS é devido, e decorre do *lapso* da autuada em não ter efetuado o lançamento das notas fiscais, no entanto afirma que o valor da multa é *exorbitante* e tem *caráter confiscatório* e requer a sua redução ao percentual de 10%.

Em relação a quarta ocorrência alega decadência do lançamento, no valor de R\$ 441.483,00, relativo aos valores consignados nos extratos emitidos pelo Banco do Brasil e HSBC, referente ao período de janeiro a junho de 2008.

Assevera que *todos os empréstimos para suprimento de caixa e saídas de pagamentos foram devidamente contabilizados, conforme comprovantes entregues pela autuada, e assim sendo, havendo a devida comprovação dos empréstimos bancários que lastreiam o suprimento de caixa, tal procedimento é legal, regular, não sujeito a nenhuma autuação.* Acrescenta que a *presunção somente caberia caso a autuada não tivesse comprovado os empréstimos que propiciaram o suprimento de caixa.*

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



Assegura que os empréstimos foram pagos nas periodicidades contratadas, cabendo seu lançamento de saída, os quais também encontram-se todos comprovados com os históricos de débito lançados pelas próprias instituições financeiras credoras. Aduz que as saídas relacionadas aos pagamentos do empréstimo são legais vez que comprovadas pelos lançamentos das instituições bancárias diretamente em conta, bem como as demais através dos comprovantes.

Afirma que mera confusão no histórico da escrituração não configura fraude ou infração, uma vez que o valor pecuniário do lançamento encontra-se comprovado e que não há espaço para os autuantes presumirem que ocorreu saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais.

Encerra requerendo a improcedência do Auto de Infração a exceção do débito reconhecido no valor de R\$ 3.436,28, relativo a parte da terceira ocorrência, acrescido de multa reduzida ao percentual de 10%.

1.3 - A Contestação

Os autuantes iniciaram a contestação esclarecendo que, devido aos elementos que integram a presente autuação, o direito da Fazenda Pública constituir crédito tributário é de cinco anos conforme dispõe o art. 173, inciso I do CTN, c/c art. 36, §1º da lei estadual nº. 6.968/96 e art. 958, inciso I do RICMS, e o prazo final para o lançamento dos créditos relativos ao exercício de 2008 somente seria encerrado em 31 de dezembro de 2013. Acrescentam que o Auto de Infração foi lavrado em 26 junho de 2013 e a ciência da autuada ocorreu em 04 de julho de 2013.

Em relação a primeira ocorrência afirmam que não são todos os recolhimentos de ICMS ANTECIPADO que concedem ao destinatário o direito ao crédito do ICMS pago de FORMA ANTECIPADA.

Alegam que elaboraram planilhas contendo os valores recolhidos à título de ICMS antecipado com o código 1240 e compararam com os valores informados nas Guias Informativas Mensais – GIMs, e assim identificaram valores aproveitados em valor superior ao legalmente permitido. Acrescentam que não glosaram os créditos fiscais destacados nas notas fiscais de entrada da autuada.

Em relação a segunda ocorrência, ao contrário do que alegou a autuada no sentido de que as notas fiscais que acobertam mercadorias destinadas ao uso e ao consumo não estariam sujeitas a obrigatoriedade de escrituração, afirmaram que os arts. 150 e 613 do RICMS determinam a escrituração de todas as notas fiscais indistintamente e que a autuada não comprovou a escrituração dessas notas fiscais no Livro Registro de Entradas.

Quanto a ocorrência relativa a falta de escrituração de notas fiscais de entrada sujeitas a tributação normal, inicialmente rechaçaram a alegação da autuada quanto a ausência de prejuízo ao Erário e de que tenham atuado sem a atenção devida, vez que juntaram os documentos necessários a comprovação da infração.



Alegaram que a atuada não comprovou documentalmente a escrituração das notas fiscais de n.ºs. 100.789, 101.033, 102.845, 104.060, 104.830, 106.477 e 107.323 no Livro Registro de Entrada.

Quanto ao pedido de redução do valor do percentual da multa aplicada afirmaram que *a lei não permite que o agente público aja ao seu querer, mas sim, sempre dentro da emanção legal, não cabendo na esfera administrativa ir contra dispositivo que não foi objeto de apreciação judicial.* Acrescentam que *o crédito tributário está legalmente amparado pela legislação pertinente ao tema.*

Asseguram que não cabe discussão acerca da abusividade da exigência da multa aplicada face a sua previsão legal e apresentam decisões do Supremo Tribunal Federal – STF nesse sentido.

Em relação a quarta ocorrência esclareceram que após a análise dos extratos bancários, livros Diário e Razão identificaram *divergência entre o histórico do lançamento realizado a débito na conta caixa (conta 1101.0001) e o histórico descrito nos extratos bancários das contas do banco do Brasil, HSBC e banco Itaú.*

Informam que solicitaram a atuada a apresentação de novos documentos e realizaram a conciliação entre as contas CAIXA e BANCO com os extratos bancários e os registros contábeis. Como resultado dessa análise foi detectada *a existência de despesas diversas (conf. Extrato bancário) realizadas diretamente da conta bancos e contabilizadas como Suprimento de Caixa. No entanto, as despesas referem-se desde pagamento de seguros, juros, empréstimos, impostos até pagamento de títulos bancários.* Assim, entendem que a documentação apresentada pelo contribuinte *comprova o pagamento de despesas ordinárias da empresa, vez que o lançamento realizado pelo contribuinte a título de Suprimento de Caixa não possui respaldo na documentação apresentada por este, e ainda, que tais lançamentos referem-se a pagamento de despesas ordinárias, conforme pode ser verificado pela movimentação bancária em que consta no histórico a despesa realizada.*

Alegam que o contribuinte *se utilizou de artifícios como forma de evitar o saldo credor da conta caixa, através de suprimentos não comprovados, e que na impugnação apresentada não foi demonstrado que os lançamentos realizados no Livro Razão não correspondem à verdade dos fatos.*

Afirmam que a *artimanha contábil* realizada pelo contribuinte tinha como finalidade *encobrir eventual saldo negativo da conta caixa, e que não se trata de mera confusão no histórico da escrituração, conforme alegado pela atuada.*

Encerram requerendo a procedência total do Auto de Infração.

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 953, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



3 – O MÉRITO

De acordo com os autos a empresa foi autuada pela utilização indevida de crédito fiscal, pela falta de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação e pela falta de recolhimento referente a saída de mercadorias tributáveis em decorrência do suprimento de caixa de origem não comprovada, conforme demonstrativos anexos

A autuada foi devidamente cientificada e impugnou o feito no prazo legal e apresentou argumentos precisos, lógicos e adequados de forma a defender-se das ocorrências descritas no Auto de Infração, demonstrando perfeito entendimento de todo o processo e das infrações descritas nos autos, razão pela qual considero atendido o disposto no art. 110 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Preliminarmente é necessário analisar a alegação da autuada em relação ao pedido de *prescrição* do lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2008.

Em razão deste pedido, convém estabelecer a diferença entre Prescrição e Decadência.

Nos processos de ordem tributária, prescrição é a perda da pretensão do Estado em exigir um direito mediante uma ação no poder judiciário, necessitando, portanto, que o Processo Administrativo Tributário tenha sido definitivamente julgado procedente na esfera administrativa, o que, definitivamente não ocorreu neste processo. A decadência ocorre a partir do momento em que a Fazenda Pública perde o direito de efetuar o lançamento pela inércia em fazê-lo no prazo previsto na legislação tributária.

Assim, considerando que a autuada equivocou-se quanto ao conceito utilizado, e na verdade quis requerer a decretação da decadência do lançamento relativo aos fatos geradores do exercício de 2006, uma singela análise deve ser feita para que não paire outra dúvida acerca da questão.

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.”

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



"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.

No caso em análise, foi utilizado indevidamente crédito fiscal de forma indevida, causando supressão do ICMS a recolher, bem como falta de escrituração das notas fiscais de aquisição das mercadorias comercializadas pela autuada, fato admitido em sua impugnação, bem como não foi recolhido o imposto relativo a essas operações. Assim o crédito tributário foi apurado em procedimento administrativo, que redundou no lançamento feito pela autoridade administrativa, na forma do art. 142 do CTN, *verbis*.

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

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

Assim, nesses casos onde há erro e omissão por parte do contribuinte no cumprimento das obrigações principal e acessórias, 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, na presente situação, mas de lançamento de ofício, afinal só pode ser homologado o que existe.



Ora, se não houve pagamento antecipado do crédito tributário, não há como se falar em homologação, e nem em aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. A homologação nada mais é do que a declaração de extinção do crédito, 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, encontram-se os posicionamentos de Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres, respectivamente, *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."¹

"Não cabe cogitar de homologação se inexistiu o autolancamento ou o pagamento prévio. O que a administração controla é o ato do contribuinte, o pagamento por ele efetuado. Inexistindo este, inexistirá a possibilidade de homologação (...)"²

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

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

² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p.283.



tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a 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)." (sem grifo no original)

"AgRg no AREsp 76977 / RS; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL; 2011/0191109-3; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS (1130); Julgamento: 12/04/2012; Publicação/Fonte: DJ de 19/04/2012.

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 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). Agravo regimental improvido." (sem grifo no original)

"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)"

Finalizando a questão, temos a decisão pelo Egrégio Conselho de Recursos Fiscais deste Estado, conforme Acórdão 071/2012, da lavra do eminente Conselheiro Emanuel Marcos de Brito Rocha, verbis:

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



"EMENTA – ICMS – PRELIMINARES DE NULIDADE AFASTADAS. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACATADA EM PARTE. Lançamento por Homologação não caracterizado. Ausência de pagamento antecipado. Lançamento De Ofício que se impõe conceitualmente: Dicção Art. 173, I do CTN. Precedentes do CRF/RN. Jurisprudência STJ. INCIDENTE PROCESSUAL - DUPLICIDADE DE AUTOS DE INFRAÇÃO SOBRE MESMA DENÚNCIA: Auto de Infração posterior complementa Auto de Infração mais antigo quando revisa erros nos cálculos do débito fiscal. Dicção do Art. 149 do CTN c/c Art. 53, III e Art. 55, II todos do RPAT. MÉRITO. ÚNICA DENÚNCIA: SAIDA DESACAMPANHADA DE NOTA FISCAL, APURADA POR LEVANTAMENTO FÍSICO QUANTITATIVO. A fiscalização não trouxe elementos probantes suficientes sobre o elemento nuclear da denúncia. Contagem física de Estoque não foi provada a contento. Inobservância do ritual previsto no Art. 150, inciso VI do RICMS/RN. Ônus da prova cabe ao Fisco como autor da denúncia. Dicção do art. 333, inciso I do CPC. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO – REFORMA DE DECISÃO SINGULAR – AÇÃO FISCAL IMPROCEDENTE". (nosso grifo)

Por todo exposto, restou correta a inclusão das operações relativas ao exercício de 2008 no presente Auto de Infração, vez que a notificação do lançamento tributário ocorreu em 04 de julho de 2013. Assim, conforme o exposto, não foi configurada a decadência do crédito pretendida pela autuada.

Destarte, a recorrente não pode lograr êxito em sua pretensão, eis que, *in casu*, incide a regra do art. 173, inciso I e não a do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

O questionamento acerca de prejuízos ao Erário é irrelevante para o deslinde do mérito do lançamento tributário, vez que, havendo previsão legal determinando o cumprimento da obrigação tributária ou acessória, a sua inobservância constitui-se em infração de índole formal, pelo que se mostra desnecessário um resultado específico, desimportando que não tenha havido prejuízo ao erário, a responsabilidade do contribuinte por ato ilegal é objetiva. Acerca dessa questão o art. 136 do Código Tributário Nacional assim dispõe, *verbis*:

"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."

No que tange ao argumento suscitado pela autuada, alegando que a multa aplicada ao feito seria abusiva e teria caráter confiscatório, entendo não prosperar, devendo ser afastado de pronto. Tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei estadual do ICMS nº. 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define *tributo* como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"

Observe-se que o referido artigo é expresso ao dispor que tributo "é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...". Não há dúvida de que somente um fato jurídico *lícito* implica a relação jurídica obrigacional que tem como objeto o *tributo*. Dito de outra forma, tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta àquele que comete algum ato ilícito.

Efetivamente, tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado.

Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, lícitos, como por exemplo: prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, realizar operação de venda e compra de mercadorias.

Quando a lei descrever como hipótese um comportamento *ilícito*, como por exemplo, a não emissão de notas fiscais, a consequência normativa nunca será uma relação jurídica tributária que legitime o fisco a cobrar tributo, mas sim *multa*.

Nesse sentido, o eminente professor Paulo de Barros Carvalho, na obra *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 22, leciona que "*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*".

Até por isso temos que *tributo* é a prestação pecuniária compulsória decorrente da materialização do fato (fato gerador) descrito como hipótese de incidência, sem natureza sancionatória, prevista e exigível nos estritos termos da lei.

Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos.

Enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias.

Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114, explica que "*a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra*".

Assim, entendo que, uma vez estando a multa devidamente prevista 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 descumprir suas obrigações tributárias, principal ou acessórias, ou ainda, cometer ilícitos tributários, e entregue corretamente os recursos devidos 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."

Dessa forma, não vejo como prosperar mais essa tese levantada pela autuada em sua defesa.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



Analisadas e afastadas as preliminares suscitadas pela atuada passamos ao exame do mérito do lançamento.

Quanto a primeira ocorrência percebe-se que a atuada tentou justificar a diferença apontada pelos autuantes afirmando que os créditos aproveitados indevidamente seriam decorrentes daqueles destacados nas notas fiscais de aquisição. O aproveitamento de crédito fiscal decorrente de aquisição de mercadorias e daquele recolhido de forma antecipada é formalizado a através da respectiva escrituração da Guia Informativa Mensal – GIM, de forma individualizada conforme sua origem. No campo 19 da GIM são escriturados os créditos destacados nas notas fiscais de aquisição, enquanto que os créditos decorrentes da antecipação tributária são registrados no campo 20, e de forma detalhada no campo 50, da mencionada GIM. Assim, ao afirmar que a diferença se deve a erro ou equívoco na escrituração a atuada deveria ter comprovado através da juntada de algum demonstrativo ou das notas fiscais de onde foi aproveitado o referido crédito, o que não ocorreu.

Por outro lado, os autuantes elaboraram o demonstrativo de fls. 90 e 91 onde foram detalhados todos os valores recolhidos à título de antecipação tributária nos meses de março, abril e agosto de 2008, e juntaram as cópias das GIMs, fls. 92 a 99, nas quais estão consignados nos campos 20 e 50, relativo ao crédito do ICMS antecipado, valores superiores àqueles efetivamente recolhidos pela atuada, comprovando dessa forma a infração pelo aproveitamento indevido de crédito.

Em relação ao mérito da segunda ocorrência constata-se que a atuada confessou a falta de escrituração das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 34. A alegação da atuada quanto a ausência de prejuízo ao Erário, discutida anteriormente, não ilide a infração. Acerca do argumento de que as mercadorias adquiridas não se destinam a comercialização não influem na obrigação de escriturá-las, vez que o RICMS não faz essa distinção nem desobriga da escrituração tais documentos, dessa forma, julgo-a procedente.

Quanto a terceira ocorrência a atuada não logrou êxito em comprovar nenhum de seus argumentos.

Em que pese ter afirmado que escriturou as notas fiscais de nºs. 100.789, 101.033, 102.845, 104.060, 104.830, 106.477 e 107.323, o simples exame das folhas do Livro Registro de Entradas, fls. 137 a 147, demonstra o contrário.

O fato das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais de nº. 437.154, 78.734, 83.694, 845.828 e 10.442 não se sujeitarem a incidência do imposto não tem qualquer influência sobre a obrigação da atuada escriturá-las no Livro Registro de Entrada. Examinando-se o demonstrativo de fls. 35 e 36, constata-se que os autuantes, acertadamente, exigiram a multa pelo descumprimento da obrigação acessória.

No que tange a afirmação da atuada ter incorrido em lapso na escrituração de algumas notas fiscais, informe-se que o cometimento da infração independe da intenção do agente, conforme se deduz do que é preconizado pelo art. 136 do CTN, *verbis*:

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



"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."

Em relação a quarta ocorrência, percebe-se que os autuantes alegaram erro na escrituração contábil, o qual entendem como suprimento indevido da conta Caixa, contudo, sobre o caso em comento, trazemos a baila o comentário do nobre colega baiano, José Elmano Tavares Lins, sobre o sistema de Caixa Flutuante, em sua monografia *A Presunção de Omissão de Saídas e o ICMS*, pag. 32, que afirma: *"Há empresas que utilizam a conta Caixa como controle de suas operações financeiras de pagamentos e recebimentos. Nestas empresas todos os recebimentos e todos os pagamentos em dinheiro ou cheques transitam pela conta Caixa. Por exemplo, quando a empresa emite um cheque para pagamento a fornecedor: pelo cheque é dado entrada no dinheiro na conta Caixa (Débito de Caixa) e pelo comprovante do pagamento é dado a saída (Crédito de Caixa)."*

Portanto, se assim pode proceder, além de que se fosse apenas um erro de lançamento, esse não teria o condão de resultar em suprimento não comprovado de caixa, vez que não se comprovou que a entrada de todas as disponibilidades financeiras do exercício eram inferiores as despesas efetivamente pagas no mesmo período, entende-se que não procede a imputação da infração feita a autuada.

Com a improcedência da quarta ocorrência o valor do lançamento tributário foi reduzido aos seguintes valores:

ICMS	R\$ 3.719,89
Multa	R\$ 38.198,67
Total	R\$ 41.918,56

Dessa forma, fundamentado no exposto, nas normas regulamentares e nas provas apresentadas, posiciono-me pela procedência em parte do Auto de Infração em comento.

4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, **JULGO PROCEDENTE** em parte o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada a pena de multa prevista no art. art. 340, incisos II, alínea "a", e III, alínea "f", c/c art. 133, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, no valor de R\$ 38.198,67 (trinta e oito mil, cento e noventa e oito reais, sessenta e sete centavos), além da incidência do ICMS, por infringência ao art. 150, incisos III e XIII, c/c arts. 108, 109-A, 113, 118, 150, incisos XIII e 609, do mesmo diploma legal, no valor de R\$ 3.719,89 (três mil, setecentos e dezenove reais, oitenta e nove centavos), totalizando o crédito tributário no montante de R\$ 41.918,56 (quarenta e um mil, novecentos e

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgadora Fiscal



dezoito reais, cinquenta e seis centavos), ficando ainda a autuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes.

Recorro ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais na forma preconizada pelo art. 114 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Remeta-se o p.p. à 1ª URT, para que seja dada ciência à autuada e aos autuantes.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 30 de dezembro de 2014.

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Julgador Fiscal – mat. 8655-0