



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

---

**Decisão nº 139/2014**

**PAT nº:** 005/2014/5ª URT – **Protocolo Geral nº:** 4.216/2014-5  
**Auto de Infração:** 005/2014 – **OS:** 19.798, de 21/10/2013  
**Contribuinte autuado:** Comercial A P LTDA EPP  
**Atividade:** Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria  
**Domicílio Fiscal:** Caicó/RN – **Inscrição Estadual:** 20.082.949-1  
**Período do lançamento:** 01/01/2008 a 31/12/2012

EMENTA. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTABILIDADE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Escrituração contábil goza de presunção de veracidade, desde que obedecidas as condicionantes formais intrínsecas e extrínsecas de elaboração;

2. Entretanto, mediante solicitação do Fisco, o estabelecimento sob fiscalização obriga-se a demonstrar documentalmente a origem dos registros contábeis, sejam inscritos em demonstrações, sejam em simples registros individualizados de lançamentos em livros contábeis.

**Auto de infração parcialmente procedente.**

**1. Juízo de Admissibilidade**

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Geiza Monteiro de Almeida Silva, AFTE-5, matrícula 151.495-4 e Tacinildo Lucas Pegado, AFTE-3, matrícula 153.049-6, dotados 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 sócio-administrador José Paulino Júnior.

*Paulino Júnior*

O auto de infração está consonante com o art. 44 do RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário - instituído pelo Decreto 13.976/98, possibilitando a admissibilidade da peça e por extensão, os lançamentos tributários nela contidos, aqui composto 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 31/01/2014 (fl. 73); incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência do lançamento tributário pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 03/01/2014. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN.

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 03/01/2014, 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 às ocorrências de nº 01, 05, 08 e 10 evidenciadas no auto de infração, vez que o sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal.

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 nesta Decisão, 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.

*Paulo Linneu*

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 005/2014, datado de 03/01/2014 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinado o exame da documentação fiscal e contábil do contribuinte no período de 01/01/2008 a 31/12/2012, devendo os agentes fiscais auditar a apuração do ICMS, a escrituração das notas fiscais de entradas e saídas nos livros próprios e a substituição tributária interna.

Segundo a autoridade autuante, na descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela desarmonia entre as condutas do sujeito passivo e o ordenamento tributário do Rio Grande do Norte, constatadas durante o processo fiscalizatório e sinteticamente descritas abaixo:

**Ocorrência 01:** *O contribuinte não recolheu o ICMS referente a saídas, no montante da diferença entre o quantitativo informado no EFD e o quantitativo efetivamente recolhido;*

**Ocorrência 02:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias em período coberto pelo EFD;*

**Ocorrência 03:** *O contribuinte não recolheu o ICMS correspondente a diferencial de alíquota na entrada interestadual de bem destinado ao ativo imobilizado;*

**Ocorrência 04:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo e ativo imobilizado, sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD.*

**Ocorrência 05:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo e ativo imobilizado, sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período coberto pelo sistema de escrituração EFD.*

**Ocorrência 06:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD.*

**Ocorrência 07:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período coberto pelo sistema de escrituração EFD.*

**Ocorrência 08:** *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD e em período anterior ao enquadramento do estabelecimento no regime de tributação referente aos comerciantes atacadistas;*

**Ocorrência 09:** *O contribuinte utilizou créditos a maior de ICMS devido por antecipação, em relação ao quantitativo efetivamente recolhido;*

**Ocorrência 10:** *O contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, segundo comparativo efetuado entre livro Razão e o livro fiscal Registro de Saídas.*

Estão anexados ao caderno processual extenso conjunto de supostas provas documentais. O crédito tributário foi estipulado em R\$ 6.831.806,70, referente ao ICMS de R\$ 2.734.447,93 e multa de R\$ 4.097.358,77.

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

*Paulo Linneu*

### **3. Relato da Impugnação**

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação das ocorrências e de plano, enfatiza preambularmente a "inexistência de provas" capazes de lastrear as ocorrências. E explica:

**Ocorrência 01:** a) os agentes fiscais não consideraram a parcela do crédito presumido no valor de R\$ 15.096,28, direito que teria sido reconhecido no art. 9º do Decreto 22.199/2011; b) Ademais, os auditores fiscais utilizaram fórmula de cálculo que torna omissas a diferença "entre o anexo IV x EFD";. c) No período 07/2011 o contribuinte utilizou crédito presumido, desconsiderado pelos autuantes, provocando débito fiscal indevido; d) No período de 08/2011, a diferença apontada pelos agentes seria inexistente, em virtude da utilização de crédito presumido lançado na apuração do ICMS no campo 06 Outros Créditos; e) No período 09/2011 não teria sido considerado valor que o contribuinte teria pago a maior sobre as saídas internas; f) No período 07/2012, teria sido excluído da base de cálculo a diferença paga a maior pela impugnante, bem como as vendas canceladas;

**Ocorrência 02:** as notas fiscais não teriam sido adquiridas pelo contribuinte, operações em que a inscrição estadual da autuada teria sido utilizada por terceiros e referem-se a produtos não comercializados pelo estabelecimento. Quanto às notas fiscais sem registros, não há provas com documentação hábil.

**Ocorrência 03:** a capitulação invocada pelos autuantes não está consonante com a descrição da conduta. O código NCM incluso no Anexo 126 do RICMS prevê benefícios não identificados pela autoridade fiscalizadora.

**Ocorrência 04.** No exercício de 2009 não havia exigência do registro das notas fiscais de entradas de mercadorias para consumo, mas está acatada a autuação, extinta por pagamento.

**Ocorrência 05.** Deduzida da autuação o valor referente à nota fiscal 000.805 e extinto o crédito remanescente pelo pagamento.

**Ocorrência 06.** Reconhecida a autuação, com o correspondente crédito tributário extinto pelo pagamento.

**Ocorrência 07.** Deduzida da autuação as notas fiscais citadas, as quais teriam sido registradas. Crédito tributário remanescente extinto pelo pagamento.

**Ocorrência 08.** A margem de valor agregado previsto no RICMS seria de 20%, diferentemente da alíquota utilizada pelos autuantes. Considerando esse fato e a presença de notas fiscais sinistradas, o quantum restante foi extinto pelo pagamento.

**Ocorrência 09.** O ICMS recolhido a menor referiu-se aos meses de 05/2009, 10/2010 e 05/2011, representando um valor inferior ao do consignado no auto de infração. Extinto pelo pagamento.

**Ocorrência 10.** a) O contribuinte classifica como "fluxo financeiro" o demonstrativo confeccionado pela equipe de auditores fiscais e liminarmente o condena, vez que o comparativo estabelecido pelos agentes deveria utilizar, no lado da Contabilidade, os registros de vendas à vista; b) A diferença apontada é rotulada de absurda, fazendo com que, no levantamento do Fisco, a margem bruta apurada seja de 225,67%, tida como "impraticável"; c) Não haveria como encartar que emissão de cheques da impugnante seja considerada como receita tributada; d) O ICMS no montante de R\$ 251.037,94 não gerou imposto a recolher, tendo em vista que o contribuinte recolheu em 2010, o valor de R\$

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

674.572,50 de ICMS antecipado”; e) No exercício de 2011 não houve registro de vendas não escrituradas na Contabilidade Fiscal e lançadas na Contabilidade Financeira. Seria erro crasso “somar os próprios cheques emitidos pela impugnante como se fosse receita e subtrair os cheques depositados”; f) Inexistiria diferença no movimento econômico entre as vendas registradas no livro de saídas e as levantadas no CFOP correspondente; g) O valor do ICMS em 2012 apurado em fluxo de caixa seria de R\$ 8.489,27. Teria havido falha técnica no “fluxo financeiro”, sem detalhamentos, e no qual teriam sido arbitrados o valor dos cheques emitidos pela impugnante, tributados.

Nestes termos foi formulada a defesa do contribuinte, em cujo final requer a declaração de improcedência do auto de infração. É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

#### **4. Relato da Contestação do Autuante**

Instada a pronunciar-se a acerca do manifesto impugnativo, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o relatório circunstanciado de fiscalização integrante do auto de infração e na sequência, rebate todos os tópicos elencados, individualizando as ocorrências, como o fez a defesa do contribuinte. Passo ao breve relato.

**Ocorrência 01.** Encartadas as ponderações trazidas pelo contribuinte, exceção feita ao período de 07/2012 pois enquadrado no regime atacadista, é vedado a utilização de créditos fiscais – Dec. 22.199/2011, art. 3º § 4º. Preservada a ocorrência, com redução de crédito tributário.

**Ocorrência 02.** Encartadas as ponderações trazidas pelo contribuinte. Ocorrência reconhecida como improcedente pelos autuantes.

**Ocorrência 03.** Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

**Ocorrência 04.** Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

**Ocorrência 05.** A nota fiscal de nº 805 não foi cancelada pelo contribuinte, permanecendo a multa associada. Ocorrência reconhecida como parcialmente procedente pelos autuantes.

**Ocorrência 06.** Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

**Ocorrência 07.** Os autuantes localizaram a escrituração de algumas das notas fiscais. O crédito tributário remanescente foi recolhido pelo contribuinte. Extinto

**Ocorrência 8.** Acatado a eliminação das notas fiscais sinistradas, destacando os autuantes de que não houve arbitramento na ocorrência, mas tão somente a aplicação de multa e cobrança de imposto. Ocorrência reconhecida como parcialmente procedente, remanescendo saldo de R\$ 797,12.

**Ocorrência 09.** O contribuinte recolheu o ICMS remanescente, após dedução de FCB anteriormente paga e depois reconhecida pelos autuantes. Procedente e extinta pelo pagamento.

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

**Ocorrência 10.** No tocante a esta ocorrência, os auditores fiscais consideraram a defesa do contribuinte de "procrastinatória" em função do conteúdo dos argumentos elencados:

- a) Além de vendas a vista, registradas na conta Caixa, o contribuinte também realiza vendas a prazo. Assim, a metodologia de comparação necessariamente implica na aplicação do conceito global de vendas, sejam à vista ou à prazo;
- b) Os cheques depositados nas contas de movimentação bancária são representativos de vendas efetuadas;
- c) Não houve a desconsideração da Contabilidade financeira do contribuinte e nem arbítrio de receitas. A auditoria foi fundamentada nos elementos contábeis da própria lavra da empresa.

É solicitada procedência parcial das ocorrências 01, 05, 08 e 10 e de total as ocorrências 03, 04, 06, 07 e 09. Improcedente a ocorrência 02, reconhecida como tal pelos autuantes.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, passo a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julgo as questões de mérito, para no final formular 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, 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 de efetiva decadência, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara, *sponte sua*, que os fatos geradores abarcados pela modalidade de lançamentos de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

Conforme a regra de contagem fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, aplicável ao lançamento de ofício, o *dies a quem* do prazo decadencial representa o mês de 12/2014. Vez que o auto de infração foi acolhido pelo contribuinte em 03/01/2014, está pacificamente demonstrado o direito do sujeito ativo de pleitear o crédito tributário correspondente a todos os fatos geradores dos exercícios mensais arrolados pelos auditores fiscais nas planilhas Demonstrativo de Débitos Fiscais.

#### **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:

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

**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**

As fontes de informações que embasaram as investigações fiscais conduzidas pelos auditores fiscais foram extraídas da própria Contabilidade Fiscal e Financeira do contribuinte, às quais foram merecedoras da credibilidade da equipe de auditores fiscais. O Julgador Fiscal não logrou êxito em identificar nas exposições técnicas alinhadas pelo sujeito ativo, o menor indício de desconsideração da escrituração contábil produzida pelo próprio contribuinte ou de outra forma, indícios de valores arbitrados.

A Contabilidade de uma empresa, desde que obedecidas as condições intrínsecas e extrínsecas, goza da presunção legal de veracidade e para que fosse desqualificada na auditoria fiscal, exigiria da parte da autoridade autuante, provas consistentes de sua alegação. Não foi o que ocorreu.

Vale assinalar, entretanto, que a referida presunção legal não é plenipotenciária a ponto de tudo permitir ao contribuinte, merecendo credibilidade incontestável o simples registro de quaisquer números inscritos em balanços ou em livros contábeis. A pedido do sujeito ativo, ou em virtude da necessidade de sua defesa contra autos de infrações rejeitados, o contribuinte tem o dever de demonstrar a origem documental de seus lançamentos contábeis. Não é outra o motivo da obrigatoriedade de guardar-se documentos de significado fiscal pelo prazo de cinco anos.

No caso sob julgamento, o contribuinte, por razões desconhecidas e não explicitadas na impugnação, teve a oportunidade de anexar à sua defesa, cópias dos cheques depositados na conta Caixa e que segundo afirma, seriam da própria empresa.

Dado o elevado montante global dos cheques depositados na própria conta, não é factível que o procedimento tivesse a finalidade de suportar pagamentos de despesas próprias, incompatíveis com o porte do estabelecimento comercial. Aliás, se reais e efetivas essas despesas, bem que poderiam ter sido comprovadas documentalmente pela autuada.

Isto posto, julgo procedente a ocorrência 10 e todas as demais, exclusive a ocorrência 02.

### **6.2 Hipóteses de Incidência**

Os atuantes elencaram 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 autuante.



### **6.3 Fato Gerador**

Julgo como constituídas as obrigações tributárias e os fatos geradores das ocorrências, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seus elementos constituintes antecedentes, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

### **6.4 Penalidades**

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente à penalidade, plenamente compatível com o fato gerador da obrigação tributária e estabelecida no Regulamento do ICMS.

### **6.5 Crédito Tributário**

O crédito tributário individualmente remanescente de cada ocorrência é discriminado abaixo.

#### Ocorrência 01

ICMS: R\$ 1.699,31  
Multa: R\$ 1.699,31  
**Total: R\$ 3.398,62**

#### Ocorrência 02

ICMS: R\$ nihil  
Multa: R\$ nihil  
**Total: R\$ nihil**

#### Ocorrência 03

ICMS: R\$ 0,00  
Multa: R\$ 0,00  
**Total: R\$ 0,00**

#### Ocorrência 04

ICMS: R\$ 0,00  
Multa: R\$ 0,00  
**Total: R\$ 0,00**

#### Ocorrência 05

ICMS: R\$ 0,00  
Multa: R\$ 56,25  
**Total: R\$ 56,25**

#### Ocorrência 06

ICMS: R\$ 0,00  
Multa: R\$ 0,00

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

**Total: R\$ 0,00**

Ocorrência 07

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

**Total: R\$ 0,00**

Ocorrência 08

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

**Total: R\$ 0,00**

Ocorrência 09

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

**Total: R\$ 0,00**

Ocorrência 10

ICMS: R\$ 2.656.671,84

Multa: R\$ 3.608.450,86

**Total: R\$ 6.265.122,70**

Total:

ICMS: R\$ 2.659.168,27

Multa: R\$ 3.610.206,42

**Total: R\$ 6.269.374,69**

### **8. Antecedentes**

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

### **9. DECISÃO**

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

- a) *É parcialmente procedente o auto de infração nº 005/2014;*
- b) *É improcedente a ocorrência 02;*
- b) *O crédito tributário total está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R\$ 2.659.168,27

Multa: R\$ 3.610.206,42

**Total: R\$ 6.269.374,69**

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

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

Natal, 30 de abril de 2014

  
Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4