



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

Decisão nº 338/2014

PAT nº: 1.685/2014-5ª URT – **Protocolo Geral nº:** 221.239/2014-1
Auto de Infração: 1.685/2014 – **OS:** 38.513-5ª URT, de 15.08.2014
Contribuinte autuado: Casa do Sertanejo LTDA
Atividade: comércio varejista de medicamentos veterinários
Domicílio Fiscal: Caicó/RN – **Inscrição Estadual:** 20.076.448-9
Período da auditoria fiscal: exercícios de 2009 e 2010

1. Juízo de Admissibilidade

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Allan Kardec Ariolan Sillas Santos, AFTE 4, mat. 158.675-0 e Emanuel Marcos de Brito Rocha, AFTE 5, mat. 151.236-6, ambos 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 - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pela sócia Maria Suelly Goes de Araújo, pessoalmente notificado do auto de infração.

O auto de infração está lavrado em consonância com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN, de forma que a peça autuante está plenamente admitida e por extensão, também admitidos os quatro lançamentos tributários nele 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 é a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 03.11.2014 (fl. 157), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte infratora, consignada nos autos processuais como sendo a data de 02.10.2014 (fl. 02). O prazo legal foi tempestivamente cumprido, e o conteúdo regularmente composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN. A exemplo do auto de infração, plenamente conhecida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário está reconhecida como suspensa a partir de 02.10.2014, com a exceção da Ocorrência 04, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

Carlos Linneu F. da Costa

*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, extensivo às ocorrências 01, 02, e 03, vez que o contribuinte não manifestou resistência ao lançamento da ocorrência 04. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa na forma dos 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.

2. Relato das Denúncias dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 1.685/2014, datado de 14.07.2014 e decorreu de ordem de serviço (fl. 04) na qual foi determinado a realização de auditoria fiscal, especialmente enfocando a verificação da escrituração fiscal e contábil de notas fiscais de entradas, saídas, estoques, crédito fiscal, análise de fluxo de caixa e base de dados do equipamento emissor de cupons fiscais, referente ao período de 2009 e 2010.

Segundo a autoridade autuante, na narrativa trazida aos autos processuais pela via da descrição das ocorrências e do enquadramento legal, complementados pelo Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 20), a autuação foi motivada pela constatação de quatro condutas infratoras, a seguir resumidas.

Na ocorrência 01, os auditores fiscais constataram conduta de omissão de receitas, dissimulada pelo suprimento ilegal de caixa, proporcionado por ingressos de dinheiro sem origem comprovada e acobertados por contratos de mútuos firmados com os sócios, negócios jurídicos entabulados com a inobservância de preceito do Código Civil brasileiro.

Embora pertencente à mesma família de delitos administrativos a qual se filia a ocorrência anterior, os autuantes singularizaram a Ocorrência 02, e nela identificaram a presença de obrigação destituída de documento comprobatório, mas permanecendo figurando na escrituração contábil do contribuinte.

A Ocorrência 03 também implica em omissão de receitas, dissimulada pela entrada de bens para o imobilizado e dinheiro para investimentos, sem contabilização.

Carlos Linneu F. da Costa

Na Ocorrência 04, foram identificadas notas fiscais de aquisições de mercadorias sujeitas à tributação normal, as quais não estão registradas no livro fiscal Registro de Entradas.

O crédito tributário foi estabelecido em R\$ 478.414,45, sendo constituído pelo imposto de R\$ 192.727,65 e pela penalidade administrativa de R\$ 285.686,80.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da reclamação interposta pelo contribuinte, restringindo-me a mencionar os aspectos nucleares.

3. Relato da Impugnação

Tese preliminar. O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com os quatro lançamentos do auto de infração. Destaca, em território de questão preliminar, a presença de bitributação entre a Ocorrência 04 e as demais, advogando a tese de que haveria inaceitável catalogação de quatro ocorrências emanadas de um único fato gerador, qual seja, omissão de saídas. Para o sujeito passivo, é cabível exclusivamente a Ocorrência 04, que englobaria todas as demais, rotuladas como nulas.

Ocorrência 01. Conforme a interpretação extraída da leitura do § 2º do art. 352 do RICMS, nas ocasiões em que os agentes fazendários empregam a metodologia fluxo de caixa e seja encontrada insuficiência de Caixa, haveria que abater-se dos cálculos os percentuais das entradas de mercadorias isentas ou não tributáveis, bem como as mercadorias sujeitas à substituição tributária. O mandamento foi escamoteado pelos auditores fiscais, na medida em que ignoraram as operações mercantis do estabelecimento são alcançadas por entradas sujeitas a isenção, redução de base de cálculo e substituição tributária.

Afirma ainda que o Conselho de Recursos Fiscais do Rio Grande do Norte tem decidido conforme o preceito legal citado e traz à impugnação alguns desses acórdãos. Aduz que redução de base de cálculo também é parte componente do abatimento mencionado, vez que reconhecida pelos tribunais como isenção, embora parcial.

Ocorrência 02. O contribuinte não foi intimado a apresentar a escrituração fiscal referente à Conta "Sócios", concernente ao exercício de 2008, figurante do Passivo contábil. Em consequência, os agentes fazendários estiveram impossibilitados de avaliar, com propriedade e certeza, esse exercício fiscal, até porque atingido pela decadência de direito ao crédito tributário.

Ocorrência 03. Não há divergências entre contas de Ativo, escrituradas no livro Razão e as contas correspondentes, figurantes no Balanço Patrimonial. A escrituração contábil digitalizada foi fornecida aos autuantes e com base no próprio banco de dados ofertado aos autuantes, demonstra-se, com memória de cálculo, que não há discrepâncias entre as duas peças contábeis.

Ocorrência 04. A ocorrência não foi impugnada pelo contribuinte, de forma que não há litígio.

4. Relato da Contestação dos Autuantes

Tese preliminar. Os quatro lançamentos tributários são normativamente autônomos, pois amparados em capitulações legais diferentes entre si e lastreiam-se em condutas infratoras independentes.

Ocorrência 01. Não há que reconhecer-se suprimento de caixa oriundo de negócios jurídicos firmados entre contribuinte e os seus respectivos sócios através de instrumentos particulares sem registros cartorários e sem que o mutuante tenha demonstrado capacidade econômica de transferir os recursos pactuados. Aludem ao abatimento reivindicado

Carlos Linneu F. da Costa

pelo atuante, pontuando que as mercadorias são tributárias comercializadas são sujeitas ao imposto e que, cumulativamente, o abatimento é restrito nas situações de arbitramento, entendimento que a Secretaria estendeu ao sistema SIGAT.

Ocorrência 02. Não foi solicitados i livro Razão do exercício fiscal de 2008, inócuo para apurar-se passivo fictício.

Ocorrência 03. Em 31.12.2009, o saldo final contábil da conta CEF-Investimento estava posicionado em ZERO, ao passo que em 01.01.2010, o saldo inicial dessa mesma conta surgiu com a escrituração de R\$ 252.221,72; em 31.12.2009, os saldos finais somados das contas Veículos e Móveis e Utensílios apontava para ZERO, em contraposição ao valor escriturado de R\$ 190.132,00 na data imediatamente posterior de 01.01.2010.

Ocorrência 04. Litígio não instaurado nesta ocorrência.

5. Juízo das Questões Preliminares e Questões Mérito

Tese preliminar. Não há como encartar a tese preliminar de que há tributação superposta entre os quatro lançamentos tributários. Entre elas, há o traço comum da omissão de receitas ou de saídas, mas as condutas materialmente descritas são imiscíveis e diversas são as capitulações legais correspondentes a cada uma, corretamente distinguidas pelos auditores fiscais.

A adesão a semelhante argumentação seria parecido, por exemplo, a classificar-se como bitributação duas ocorrências do tipo "falta de registro de notas fiscais de entradas" e "falta de registro de notas fiscais de saídas" se o atuante houvesse inserido, na descrição de ambas, a expressão "falta de registro de documentos fiscais".

Os conceitos de não-contabilização de despesas, passivo fictício, suprimento ilegal de caixa, saldo credor de caixa ou ainda, falta de registro de notas fiscais de entradas, são espécies ou modalidades de infrações pertencentes ao gênero omissão de receitas. E assim é porque o legislador, exercendo mandato popular – tributação ordenada pela representação - inseriu na Lei 6.968/96, a figura da presunção legal:

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

§3º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

O Regulamento do ICMS* reproduz mais didaticamente o mesmo dispositivo da Lei do ICMS:

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

§ 1º Equiparam-se à saída:

IX - a ocorrência, constatada, de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, através da escrituração contábil que indicar: (AC pelo Decreto 21.787, de 14/07/2010).

Carlos Linneu F. da Costa

- a) saldo credor de caixa;
- b) suprimimento de caixa de origem não comprovada;
- c) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;
- d) entrada de mercadorias ou bens não contabilizada; ou
- e) pagamentos não contabilizados.

É pertinente uma ligeira digressão doutrinária em torno dessa questão preliminar.

Vejamos.

A sigla batizada como ICMS, na verdade, se refere a cinco impostos diferentes, os quais se confundem erroneamente com o principal deles, aquele que se refere a operações relativas a circulação de mercadorias. Esta expressão copia literalmente a hipótese de incidência mais genérica desse tipo de ICMS, que é a própria "circulação de mercadorias". A esta hipótese, estão subordinadas todas as demais espécies de mandamentos, que assim, estão afiliadas ao gênero "circulação de mercadorias".

A expressão "circulação de mercadorias" poderia estar inserta em todas as descrições de infrações diferentes e nem por isso estaria havendo bitributação somente porque todas estão repousando sobre o fato mais genérico "circulação de mercadorias".

Cada uma das alíneas do art. 2º, inciso IX precedentemente citadas, estão afiliadas ao gênero "omissão de receitas" e este afiliado ao gênero de abstração ainda maior, "suprimimento ilegal de caixa", o qual de sua vez, está inserto no nível mais elevado da hipótese de incidência do ICMS que estamos tratando, qual seja, a circulação de mercadorias. Se há suprimimento ilegal de caixa, houve anteriormente, lá na base mais material da realidade, uma circulação de mercadoria infringente do ordenamento jurídico.

Ora, da mesma forma como o contribuinte pinçou o gênero omissão de receitas para resistir às quatro infrações elencadas no auto de infração, ignorando as espécies subordinadas, da mesma forma, poderia alegar o fenômeno da bitributação, sob o argumento de que todos os lançamentos tiveram como fato gerador a circulação de mercadorias...

Tal interpretação, se reconhecida, faria os sinos tocarem finados pela arrecadação tributária, pois todos os autos de infração teriam como única ocorrência a conduta "circulação de mercadorias"...

O ilustre mestre administrativista Celso Antonio Bandeira de Melo é quem preleciona: "as normas, no seu conjunto, pressupõem três elementos: a hipótese, mandamento e sanção. A hipótese, que é a previsão abstrata de uma situação ou de um comportamento; o mandamento, que é comando, o ditame de caráter obrigatório; e a sanção, a consequência jurídica desfavorável" (*Interpretação do Direito Tributário*, PUC, 1971, pág. 4). Circulação de mercadorias é hipótese de incidência, assim como o é também, omissão de receitas, embora em inferior nível de abstração. Mandamentos, são todos os dispositivos do art. 9º da Lei 6.968, incluindo os comandos capitulados pelos autuantes no auto de infração sob julgamento.

Isso exposto, acolhendo-se a tese do contribuinte, a consequência natural seria a de que o art. 9º encerraria um único inciso, um mandamento solitário, confundido com a própria hipótese de incidência.

Julgo improcedente a questão preliminar.

Ocorrência 01. O contribuinte recebeu, sem reservas, a conduta pespegada pelos auditores fiscais, na medida em que não dedicou na sua defesa, sequer indícios do que seria manifestação contrária ao que os autuantes denominaram de pressupostos for-

Carlos Linneu F. da Costa

mais e materiais do suprimento de caixa, ao se referirem aos contratos de mútuos. Nesse particular aspecto, o litígio não está instaurado.

É cabível o abatimento defendido pelo contribuinte. O relatório Movimento Econômico Tributário confeccionado para os exercícios fiscalizados denotam hiato entre o valor total das operações e da base de cálculo das operações, revelador da existência de saídas de mercadorias não tributadas, embora todas sejam tributáveis, esta última expressão empregada no sentido de que toda e qualquer mercadoria que não seja imune, é necessariamente, sujeita à incidência do imposto e passível de obter benefício fiscal. Há clara diferença entre mercadoria tributada e tributável, e na primeira acepção é que se justifica o tratamento da redução. senção é a contSe há isenção é

Entende este juízo que o § 2º do art. 353 espraia seus efeitos para qualquer situação de apuração de omissão de receitas ou saídas, independentemente da consistência de escrituração contábil ou de autuação presidida pelo arbitramento.

Resultado da aplicação do redutor de 55,72%, o crédito tributário originalmente exigido, é remanejado para a seguinte posição, acolhendo-se os cálculos trazidos às folhas 166-172:

ICMS: R\$ 51.150,96

Multa: R\$ 76.726,44

Total: R\$ 127.877,40

Julgo parcialmente procedente o lançamento tributário desta Ocorrência.

Ocorrência 02. A autoridade autuante não se contrapôs ao argumento impugnativo da defesa, e não poderia mesmo tê-lo feito, vez que não intimou o contribuinte a apresentar a escrituração da Conta "Sócios" referente ao exercício de 2008, bem como a documentação associada, incluindo contratos de mútuos do exercício. Limitaram-se a debater a Teoria Patrimonialista da Contabilidade.

Cumpra reconhecer que os agentes fazendários estiveram destituídos de base de dados capaz de ensejar o questionamento contábil e jurídico do Saldo Final dessa conta, escriturada em R\$ 122.000,00.

Assim como ocorreu nos exercícios de 2009 e 2010, muito provavelmente o saldo final autuado foi fruto de contratos de mútuos firmados no transcorrer de 2008 e certamente desarvorados de registro cartorário, a exemplo dos contratos dos exercícios seguintes e acessados pela equipe de auditores fiscais. Mas aí, acatar tão suposição, estar-se-ia no terreno da presunção *hominis*.

Julgo improcedente a ocorrência.

Ocorrência 03. A peça de impugnação não esclareceu as discrepâncias existentes entre saldos finais de 2009 e os saldos iniciais do ano seguinte relativos às contas de Ativo mencionadas na autuação. São pertinentes a esta ocorrência as ponderações legais acerca da aplicação do redutor de 55,72%

Julgo parcialmente procedente a ocorrência. O crédito tributário recalculado mediante a aplicação do redutor:

ICMS: R\$ 41.901,51

aprobado

Multa: R\$ 62.852,27
Total: R\$ 104.753,78

Ocorrência 04. Incontroversa e julgada procedente. O crédito tributário permanece inalterado:

ICMS: R\$ 4.987,52
Multa: R\$ 4.076,60
Total: R\$ 9.064,12

6. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares incorridas pelo contribuinte no passado.

7. 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 1.685/2014;*
- b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R\$ 98.039,99
Multa: R\$ 143.655,31
Total: R\$ 241.695,30

Remeta-se os autos processuais à 5ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares. Remessa necessária e de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais.

Natal, 24 de novembro de 2014


Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Julgador Fiscal
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4