



DECISÃO nº.: 36/2015 – COJUP  
PAT nº.: 1830/2014 – SUMATI - 1ª. URT (protocolo nº. 243478/2014-7)  
AUTUADA: JOSÉ F. DA SILVA MERCADINHO ME  
ENDEREÇO: Av. Miguel Castro, 914, N. Sra. De Nazaré, Natal-RN, CEP 59062-000  
AUTUANTE: Rogério Campos de Oliveira, mat. 156.146-4  
DENÚNCIAS: 1 – O contribuinte deu saída a mercadorias sem documentação fiscal, comprovada através do levantamento específico de mercadoria verificando a equação: Estoque Inicial + Entradas - Vendas = Estoque Final.  
2 – O contribuinte promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem a emissão da respectiva documentação fiscal, levantada através de verificação de inconsistência na equação Estoque Inicial + Entradas - Vendas = Estoque Final.  
3 – O contribuinte apresentou fora do prazo Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;  
4 – O contribuinte deixou de apresentar a documentação solicitada dentro do prazo legal, acarretando embaraço à fiscalização;  
5 – O contribuinte entregou os arquivos magnéticos do Convênio 57/95 fora do prazo legal.

*EMENTA: ICMS – Garantia do contraditório e da ampla defesa – Levantamento considerou registros de estoque inicial, acrescidos das entradas registradas, e deduzidas saídas também registradas e estoque final informado. Ocorrências separadas conforme tratamento tributário das mercadorias, se tributação normal ou sujeita a substituição tributária. Contribuinte reconhece ocorrências 03, 04 e 05, promovendo quitação do débito com benefício do REFIS, conforme processo juntado a estes autos. No entanto, conforme jurisprudência e orientação do CRF, são inválidas ordens de serviços para fiscalização, especialmente levantamentos complexos, como no presente caso, levado a cabo durante 615 dias, levando à nulidade do processo. Fiscalização deve ser refeita por ordem de serviço emanada de ente competente.*

*AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.*

## 1 - O RELATÓRIO

### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 001830/2014 – SUMATI - 1ª URT, lavrado em 27 de outubro de 2014, a empresa acima qualificada teve contra si lavradas cinco denúncias fiscais, quais sejam: O contribuinte deu saída a mercadorias sem documentação fiscal, comprovada através do levantamento específico de mercadoria, verificando a equação: Estoque Inicial + Entradas - Vendas = Estoque Final. 2 – O contribuinte promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem a emissão da respectiva documentação fiscal, levantada através de verificação de inconsistência na equação Estoque Inicial + Entradas - Vendas = Estoque Final. 3 – O contribuinte apresentou fora do prazo Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências; 4 – O contribuinte deixou de apresentar a documentação solicitada dentro do prazo legal, acarretando embaraço à fiscalização, e 5 – O contribuinte entregou os arquivos magnéticos do Convênio 57/95 fora do prazo legal.

Foram verificadas as infringências aos artigos 150, III, VIII, IX, XIII, XVIII e XIX, c/c artigos 344, I, 416, I, e 631, todos do RICMS/RN, aprovado pelo Decreto 13.640/97. Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 115.703,54 (Cento e quinze mil, setecentos e três reais e cinquenta e quatro centavos) de ICMS, e R\$ 239.693,08 (duzentos e trinta e nove mil, seiscentos e noventa e três reais e oito centavos) a título de multa.



totalizando o montante de R\$ 355.396,62 (Trezentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e noventa e seis reais e sessenta e dois centavos), em valores originais.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço nº 8940, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Recebimento de Documentos, Termo de Início de Fiscalização, Consulta a Cadastro do Contribuinte, Demonstrativo das Ocorrências, Termo de Devolução dos Documentos, Resumo das Ocorrências Fiscais, Termo de Ocorrência de Vistoria em ECF, DVD em anexo, Comprovantes de venda, Termo de Prorrogação de Fiscalização, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Ocorrência, e Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

### 1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresenta, em data de 18 de setembro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 58 e seguintes), onde em síntese vem alegando:

- 1- Inicialmente, do reconhecimento das ocorrências 03, 04 e 05;
- 2- Preliminarmente, requer a nulidade pela ausência de finalidade, na intimação, conforme artigos 18 e 20 do Decreto 13.796/98, Regulamento do PAT;
- 3- No mérito, pleiteia a nulidade pela descon sideração do princípio da eventualidade, com arbitrariedade na análise do levantamento, baseada nos arquivos das memórias fiscais (saídas) e EFD Fiscal, quando a implantação do SPED foi "extremamente traumática", passando por diversas prorrogações, sendo que em 2012 as empresas ainda estavam em fase de adaptação ao novo sistema;
- 4- Que a autuação é desacompanhada de qualquer prova do fato gerador, sendo nulo o crédito, conforme pacificado nos Conselhos de Contribuintes de diversos Estados, citando Acórdãos do COCRE nsº 012/2003 e 208/2003;
- 5- Que a inexatidão dos cálculos é premente, tendo após 17 meses de levantamento sido elaborado uma planilha com apenas 8932 produtos, e o auditor cruzou apenas 66, ou 0,73% dos produtos, chegando ao valor absurdo de R\$ 794.476,93 de venda sem nota fiscal, resultando no valor de R\$ 155.703,54 de imposto e R\$ 239.693,08 de multa;
- 6- Informa que em 2012 auferiu receita de R\$ 2.391.207,53, tendo comprado R\$ 1.978.648,40 de mercadorias para revenda, não entendendo como a empresa poderia subfaturar 800 mil reais de vendas, o que corresponderia a 30% do faturamento do ano todo;
- 7- Que naquele exercício estava sendo implantado software utilizado no registro, fazendo um controle de forma precária, citando dois exemplos dos problemas surgidos nessa fase de adaptação, o primeiro pela não discriminação de produtos como refrigerantes, por exemplo, e o segundo, também por exemplo, com relação a 20 kg de um "café qualquer", correspondentes a 80 pacotes de 250 grs., que ao passar no caixa os primeiros 20 pacotes, o estoque "seria zerado", situações que foram corrigidas com o tempo;
- 8- Que se tivessem sido contabilizados os 9 mil itens de produtos transacionados no período, se teria chegado a um resultado de entradas e saídas diferente;
- 9- Cita ainda exemplo, que na autuação, resultou em "R\$ 37.3147,68 de ICMS (calculado errado) e multa de R\$ 65.854,73, do item carnes bovinas, citado na planilha, não considerando que existem 107 tipos de cortes bovinos, ficando prejudicado o acesso ao contraditório pela falta de demonstrativo analítico".



10- Que as multas não atenderam a princípios do direito, sobretudo os princípios da proporcionalidade ou da razoabilidade, bem como o do não confisco, da capacidade contributiva e o "princípio da subjetividade", citando jurisprudência para embasar o alegado.

Diante do exposto, requer a nulidade do lançamento, ou alternativamente, perícia contábil, para aferição da totalidade dos estoques da impugnante, termos em que pede deferimento.

Consta ainda dos autos, juntado a este feito, o Processo nº 265263/2014-5, com parcelamento dos débitos referentes às ocorrências 03 a 05.

### 3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 103 a 122), argumentando em síntese:

1- Que, inicialmente, a autuada reconheceu que houve falha não intencional no tocante às ocorrências 03 a 05, referentes à falta de cumprimento de obrigações acessórias, promovendo o pagamento:

2- Que a autuada tenta se revestir de uma aura de ingenuidade em relação ao escritório de contabilidade que a representa, conforme procuração de fl. 49, alegando que foi ferido o princípio da finalidade no curso da fiscalização, mas a intimação continha os elementos esclarecedores pertinentes a regular processo de fiscalização, não podendo prosperar tal argumento:

3- Que a fiscalização considera-se iniciada com o Termo de Início de Fiscalização, ou com Intimação Fiscal, sendo suficiente um deles, não havendo necessidade que ambas ocorram simultaneamente: se a empresa estivesse sendo submetida a uma simples visita de rotina pra verificação da leitura de seus EFCs, como supõe em sua impugnação, não teria sido precedida de um regular processo, com intimação para apresentação de livros fiscais, etc.

4- Que na intimação foram solicitados o Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, e os arquivos magnéticos contendo as memórias das fitas detalhe, ou seja, documentação que apresenta todas as operações de forma detalhadas realizadas pelos equipamentos durante toda a sua vida útil:

5- Logo, não se sustenta a alegação de que a Intimação Fiscal conteria vício por não explicitar a sua Finalidade, pois contém o número da Ordem de Serviço e devendo ser consideradas as características intrínsecas da documentação solicitada.

6- Quanto às prorrogações da Ordens de Serviço, a autuada não pode sentir-se prejudicada com o período alongado da ação, tendo em vista que se beneficiou com a postergação do pagamento do crédito tributário devido ao Estado, podendo a fiscalização ser prorrogada sucessivamente, em caso de necessidade:

7- Que as prorrogações, devidamente comunicadas à empresa através de regulares intimações às ciências dos termos de prorrogação, decorreram da enorme quantidade de dados a serem avaliados e da desorganização da escrita da autuada, com nomenclaturas e codificações totalmente distintas entre si:

8- Que foram feitos os cruzamentos das informações contidas nos bancos de dados fornecidos e registrados na escrita fiscal, como fitas detalhes das memórias dos ECFs, registros do Livros Registros de Inventário e relatórios de entradas e saídas de mercadorias, constantes nos registros das escritas fiscais em meio digital (SPEDS) com as informações obrigatórias das operações realizadas pelos contribuintes:



9- Que foi assim verificada, pela aplicação da equação  $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$ , as diferenças apuradas, que resultaram na diferença tributável apontada:

10- Que não houve arbitrariedade no levantamento, dada a obrigatoriedade dos contribuintes nas informações em meio digital (Escrituração Fiscal Digital), para a qual os contribuintes tiveram muito tempo para adaptação, não sendo aceita escrituração em meio físico:

11- Que o contribuinte reclama da pequena amostragem em relação ao seu movimento, resultando em um valor “desproporcional” em relação à sua receita, mas que a escrita fiscal do contribuinte, no que tange às suas saídas, apresenta vendas de R\$ 1.505.215,50, através de seus ECFs, de acordo com suas MFD, e R\$ 90.835,19 por meio de notas fiscais de saída, capturadas e disponibilizadas pelos SAFIS2 da SET, totalizando R\$ 1.596.050,69 de total de receita bruta auferida no exercício de 2012, acobertadas por notas fiscais de saída:

12- O MOVECO (Movimento Econômico Tributário) da autuada apresenta uma receita bruta anual, apenas no período fiscalizado, no valor de R\$ 2.479.229,50, acarretando uma diferença de R\$ 883.178,81 em relação às saídas acobertadas por documentos fiscais:

13- Como norte da fiscalização, levantou-se inicialmente o total de 294 produtos, que somaram R\$ 1.124.081,19, que representam 74,68% das vendas efetuadas por meio de ECF, e em função da imensa quantidade de dados e da desorganização da escrita fiscal, foi adotado um levantamento por amostragem, escolhidos os principais produtos de suas vendas, separando-se os sujeitos a tributação normal, e por substituição tributária:

14- Dessa triagem resultou na escolha final de 66 produtos, que conforme descrito representaram 52,78% das vendas registradas nas ECFs, estando R\$ 88.696,88 abaixo daquele valor, denotando indício de vendas sem notas fiscais, tendo sido adotada a amostragem pela praticamente impossibilidade de levantamento específico de cada item, entre os milhares de produtos, não só pelo custo operacional que tal fiscalização acarretaria, mas pela impossibilidade real, face à ausência de discriminação, classificada pelo autuante como “extensa desorganização da escrita fiscal” do contribuinte:

15- Quanto à desconsideração de redução da base de cálculo para produtos da cesta básica, o RICMS condiciona isenções e incentivos fiscais ao fiel cumprimento das obrigações previstas na legislação:

16- Com relação às carnes bovinas, o defendente alega comercializar 107 tipos de cortes distintos, porém, no curso da fiscalização viu-se que geralmente o boi é comprado inteiro, sendo os cortes efetuados pelo próprio estabelecimento; assim foram os produtos classificados como “carnes bovinas”, com suas quantidades em quilos, e valor unitário de venda, a partir da média ponderada de todos os valores unitários de venda de cada um dos 107 itens, como faculta o artigo 360 do RICMS:

17- Quanto à alegação de multa confiscatória, não cabe ao auditor considerar fatores subjetivos, quanto a multas especificadas na legislação, e além disso, o contribuinte tinha, na ocasião, oportunidade de quitar as multas com redução de até 95% por cento, de modo que as multas do auto de infração, no valor de R\$ 239.693,08, poderiam ter sido quitadas por apenas R\$ 11.984,65, uma diferença de R\$ 227.708,43, mas preferiu fazê-lo apenas em relação às ocorrências 03 a 05 do auto de infração, que totalizavam R\$ 1.350,00, quitando-as com recolhimento de apenas R\$ 152,30:



Diante do exposto, requer a manutenção do lançamento do crédito tributário de R\$ 354.046,62, relativo às ocorrências 01 e 02, com a procedência total do auto de infração.

## **2 - OS ANTECEDENTES**

Consta nos autos, fl. 56, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

### **DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial com a consequente prolação da decisão de mérito.

### **DO EXAME PRELIMINAR**

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial: a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Ademais, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

## **3 – O MÉRITO**

Se eu fosse julgar o presente feito, o faria nos seguintes termos:

Foi o contribuinte autuado acusado de cometer cinco infrações, destacando-se, inicialmente, que deixam-se de analisar as ocorrências de 03 a 05, pelo reconhecimento das procedências dessas ocorrências, representado pela quitação do débito, conforme processo de parcelamento nº 265263/2014-5, juntado a este feito às fls. 88 e seguintes.

Quanto às ocorrências 01 e 02, inicialmente o contribuinte alega que na intimação não estaria discriminada a finalidade, contrariando artigos 18 e 36 do Decreto 13.796/98, requerendo a nulidade do lançamento, nos termos do artigo 20 do mesmo decreto.

No Termo de Intimação Fiscal de fl. 08, estão discriminados os documentos e livros fiscais exigidos, informando-se que a intimação se deu em função do



cumprimento do determinado na Ordem de Serviço nº 8940/2013, às quais os contribuintes fiscalizados também têm acesso. Na referida Ordem de Serviço, documento de fl. 05, está discriminado que o objetivo é a apuração se houve “entrada ou saída de mercadorias desacompanhada de documento fiscal e suas implicações relacionadas ao ICMS, devendo se pautar no levantamento específico do estoque do contribuinte”, discriminando também o período a ser atingido pela fiscalização.

Logo, não procedem os termos da defesa, que alega que é comum a leitura dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) para aferição do movimento, mas que em momento algum foi informada que seriam auditados os estoques. O que se vê é que a autuada foi devidamente intimada, tomando ciência dos Termos de Intimação, em 09/05/2013, conforme documentos de fls. 08 e 09, e Informação de fl. 10, através de ciência pessoal do responsável pela empresa, permitindo o pleno acesso ao contraditório, não podendo se falar em nulidade sobre esse aspecto. Nova intimação foi enviada em 24/04/2013 para o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), com ciência do representante da empresa em 09/05/2013.

Tanto foi assim que consta dos autos à fl. 13 o Termo de Recebimento de Documentos, datado de 27 de maio de 2013, em que consta a entrega de parte da documentação solicitada, pelo mesmo representante da empresa, identificado com sr. Josué dos Santos Marques, CPF nº 103.760.514-42, Assistente de Contabilidade responsável pela contabilidade da autuada.

Quanto à alegação de que houve extrapolação dos prazos, consta dos autos, à fl. 37, Termo de Prorrogação de Fiscalização, datado de 23 de maio de 2014, “Enviado para o DTE em 23/05/2014”, DTE é o Domicílio Eletrônico Tributário do contribuinte, revelando o documento Consulta a Cadastro, de fls. 15 a 17 que a autuada é “OPTANTE PELO DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO – DTE”, desde “04/04/2012”.

Também constam dos autos outros Termos de Prorrogação de Fiscalização, como o de fl. 47 dos autos, emitido e enviado para o DTE do contribuinte em 04/09/2014. Ou também termo com Ciência pessoal do Termo de Prorrogação da OS, datado de 16/10/2014, com ciência do mesmo responsável acima citado nessa mesma data, conforme documento de fl. 44 dos autos.

Verifica-se assim que a morosidade nos trabalhos também foi propiciada pelo contribuinte, já que na Intimação Fiscal de fl. 09 registra-se que o prazo para apresentação da documentação era de 72 horas, sob pena da caracterização de embaraço à fiscalização, tendo sido emitida para o DTE em 24/04/2013, e recebida em 09/05/2013, mas que consta a entrega de documentação, ou de parte dela, apenas em 27 de maio, conforme documento de fl. 13.

Vê-se assim que o contribuinte também deu causa à morosidade dos trabalhos, tendo contribuído também a complexidade da fiscalização, e uma alegada pelo autuante “desorganização na escrita fiscal e contábil”, ou falta de adequação aos preceitos exigidos na legislação. Tal fato é confirmado pelo contribuinte, quando afirma em sua defesa, à fl. 66, que “a empresa não possuía nos exercícios anteriores, a organização de registrar em seu sistema de retaguarda as compras realizadas, fazendo esse controle de **forma precária**, no exercício de 2012”, quando teria sido implementada a utilização do software de registro, que culminaria na emissão do relatório EFD Fiscal, porém “**AINDA EM FASE DE ADAPTAÇÃO**”.



Ora, a obrigatoriedade da escrituração fiscal digital foi instituída neste Estado pela legislação do ICMS, conforme Ajuste SINIEF 02/2009, ainda em 2009, conforma artigo 623 do Regulamento do ICMS, a saber:

**Art. 623-B.** *Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, para todos os contribuintes do ICMS, nos termos estabelecidos nesta Seção (Ajuste SINIEF 02/09). (NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)*

**§ 1º** *A Escrituração Fiscal Digital – EFD, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse da Secretaria de Estado da Tributação, compõe-se da totalidade das informações, em meio digital, necessárias à apuração do ICMS, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.*

**§ 2º** *Para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica da EFD, as informações a que se refere o § 1º serão prestadas em arquivo digital, com assinatura digital do contribuinte, seu representante legal ou procurador, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil.*

**§ 3º** *O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do (Ajustes SINIEF 02/09 e 02/10): (NR dada pelo Decreto 21.644, de 29/04/2010)*

*I – livro Registro de Entradas;*

*II – livro Registro de Saídas;*

*III – livro Registro de Inventário;*

...

**Art. 623-C.** *Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros e do documento mencionados no § 3º do art. 623-B deste Regulamento, em discordância com o disposto nesta Seção (Aj. SINIEF 02/09 e 05/10). (NR dada pelo Decreto 21.820, de 2/08/2010)*

**Parágrafo único.** *A ocorrência da hipótese vedada no caput deste artigo equiparar-se-á à falta de escrituração dos livros e do documento relacionados no § 3º do art. 623-B deste Regulamento, assim como dos documentos fiscais que lhes deram origem, sujeitando o contribuinte infrator à sanção tipificada na alínea "f", do inciso III, do art. 340 deste Regulamento (Aj. SINIEF 02/09 e 05/10). (NR dada pelo Decreto 21.820, de 2/08/2010)*

**Art. 623-D.** *A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do ICMS (Ajuste SINIEF 02/09). (NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)*

Ou seja, desde 2009 os contribuintes estavam obrigados à escrituração fiscal em meio digital, muito mais prática e eficaz para todos, em todos os sentidos. Foi ainda sendo concedido, gradualmente, conforme a faixa de faturamento dos contribuintes, elasticidade no período da obrigatoriedade para adaptação à nova metodologia, mas nada que pudesse justificar que em 2012 ainda precisasse ser feita em desconformidade com a legislação.

Ainda quanto à eventual morosidade dos trabalhos de fiscalização, embora não seja de bom alvitre que alcance tal decurso de prazo, entre o início e o fim dos trabalhos, o autuante alega que não há prejuízos à defesa, pelo fato de o lançamento não se consumir no período. Mas também não deixa de ser improcedente tal argumento, pois o contribuinte poderia, antes do lançamento, e conforme cada caso, quitar de ofício eventual débito reconhecido de ofício, com o benefício da denúncia espontânea, e a redução das multas.



E outro fato que caminha nessa direção decorre de ter o contribuinte, praticamente no fim do ano de 2014 (28 de novembro), ter quitado com significativo benefício de redução da multa (até 95%), pelo programa REFIS, o lançamento derivado de fiscalização iniciada no ano anterior (2013), conforme processo já mencionado, documento de fls. 89 e seguintes.

Quanto ao mérito das ocorrências 01 e 02 em si, na realidade estas partem de um mesmo levantamento, em que são considerados os estoques iniciais, acrescidos das entradas, deduzidas as saídas e o estoque final declarado, chegando-se ao que se pode considerar saída sem documentação fiscal. A diferença entre as ocorrências decorre do tratamento tributário de cada produto, sendo juntados na primeira ocorrência as mercadorias sujeitas a tributação normal, e na segunda ocorrência os produtos sujeitos a substituição tributária.

O contribuinte alega que não pode se defender, pela falta de identificação dos elementos que levaram à autuação, impedindo o direito de defesa e acesso ao contraditório. Mas tal fato não é verídico. Inicialmente, conforme já mencionado, ressalte-se que o contribuinte reconhece a inadequação de sua escrita fiscal digital ao plenamente determinado pela legislação, tanto nos prazos quanto na forma. O Relatório de Períodos Disponíveis dos Livros Fiscais do contribuinte, que a esta decisão se anexa (docto. 01), mostra que a escrituração em meio digital só fora entregue a partir do exercício de 2012.

A esse respeito, o autuante indica que na escrita fiscal do contribuinte, no período fiscalizado, exercício de 2012, a autuada apresentou vendas no volume de R\$ 1.505.215,50 (um milhão, quinhentos e cinco mil, duzentos e quinze reais e cinquenta centavos, registradas nos ECFs., e mais R\$ 90.835,19 (noventa mil, oitocentos e trinta e cinco reais e dezenove centavos), por meio de notas de saída eletrônicas, registradas nos sistemas desta Secretaria de Tributação, totalizando R\$ 1.596.050,69 (um milhão, quinhentos e noventa e seis mil, e cinquenta reais e sessenta e nove centavos). Como o relatório do Movimento Econômico Tributário (MOVECO), abastecido com informações prestadas pelo próprio contribuinte, registra saídas no volume de R\$ 2.479.229,49 (dois milhões, quatrocentos e setenta e nove mil, duzentos e vinte e nove reais e quarenta e nove centavos), conforme documento que a esta decisão se junta (anexo 02), verifica-se logo à primeira vista uma significativa diferença, de R\$ 883.178,81 (oitocentos e oitenta e três mil, cento e setenta e oito reais e oitenta e um centavos), sem explicação.

Quanto ao cerne da defesa, em seu teor, dois pontos merecem ser destacados, verificando-se o equívoco nas duas assertivas: primeiro, quando ressalta a "arbitrariedade" do levantamento, em "análise totalmente baseada nos arquivos das memórias fiscais (saídas) e EFD Fiscal", quando da implantação do SPED, que segundo informa, foi "TREMENDAMENTE TRAUMÁTICA", estando ainda em 2012 em fase de adaptação, na qual informações que antes não eram exigidas passaram a ser cobradas e os erros inevitavelmente aconteceriam".

Já se discorreu sobre esse aspecto, esclarecendo-se que a obrigatoriedade da adoção do novo sistema deu-se em 2009, tendo as empresas um bom período para adaptação antes da cobrança efetiva da escrituração pela nova sistemática. Logo, não se justifica sua omissão, em que reconhece a existência de, segundo informa, "inevitáveis erros".

O segundo ponto questionável da peça defensiva, também na fl. 64 dos autos, decorre da afirmação do esclarecimento inicial de que "a impugnante não em como se defender, ou oferecer resposta adequada à ocorrência", entendendo que não há nos autos



informações precisas, ou claras o suficiente para que se possa reconhecer como idôneo o lançamento.

Ele próprio dá um exemplo da inconsistência no abastecimento de dados do sistema ou da inconsistência, em relação à escrituração correta obrigatória, quando informa que em relação a um cliente que por ventura adquira 10 (dez) litros de refrigerantes, sendo 5 (cinco) deles de cola e 5 (cinco) guaranás, ambos os sabores com o “mesmo valor da etiqueta”, o funcionário registrava 10 (dez) unidades. “NÃO SABENDO QUE CAUSARIA SOBRA NO ESTOQUE DE UM SABOR E FALTA NO ESTOQUE DE OUTRO”.

Ora, é justamente em razão da imprecisão na descrição minuciosa dos produtos comercializados, como exige a lei, que partiu-se para o levantamento por produto, adotando-se o preço médio. No exemplo citado, como se vê, sem prejuízo algum para o defendente, já que contabilizaram-se nesse caso as quantidades, tipificadas como “refrigerantes de 1 litro”, sendo os mesmos preços. Tudo conforme faculta, nesses casos, a legislação tributária, no caso, a Lei 6968/96, que institui o ICMS neste Estado:

**Art. 52.** *O movimento real das saídas tributáveis realizado pelo estabelecimento pertencente a qualquer contribuinte do imposto poderá ser apurado em determinado período, através de levantamento fiscal em que são considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, do estoque inicial e final, as despesas e demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos.*

**§1º** *No levantamento fiscal pode ser usado qualquer meio indiciário, como exame físico do estoque de mercadoria e dos custos, despesas, preços unitários, coeficientes médios de lucro bruto, considerando-se como mecanismos de aferição para determinação do valor agregado, os índices de rotatividade e permanência dos estoques na empresa, além da taxa de inflação no exercício fiscalizado, considerando-se a atividade econômica, a localização e a categoria do estabelecimento, conforme dispuser o regulamento.*

Ou seja, é válido, para todos os fins, na ausência de uma escrituração totalmente precisa, como admite o próprio contribuinte, que se faça um levantamento do real movimento da empresa por todos os meios possíveis, considerando-se a fórmula clássica para levantamentos dessa natureza, em que são considerados o estoque inicial, acrescendo-se as compras do período, e deduzindo-se as saídas e o estoque final. Se houver diferença, sem explicação, a única explicação possível deve ser a consideração de saídas sem emissão dos documentos fiscais correspondentes. Também assim autorizado pela legislação, na mesma lei acima mencionada:

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

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

...  
**§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.*

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



*1 - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio:*

Quanto à afirmação de ausência de acesso aos dados ou ao direito ao contraditório, ou de que seria “impossível para qualquer contribuinte ofertar defesa”, enfim, de cerceamento ao direito de defesa, tal argumentação não procede, em função dos seguintes elementos. Por uma questão de atenção ao princípio da economia processual, não há necessidade de juntada de todo o levantamento em meio físico, impresso em papel, mas é obrigatória, nesse caso, o fornecimento em meio digital, eletrônico, dos dados e elementos que levaram à autuação.

Assim, partiu-se dos dados informados, relativamente aos estoques inicial e final dos produtos levantados, computando-se as saídas registradas, e as informações disponíveis, relativamente às notas fiscais eletrônicas emitidas, apurando-se a diferença tributável. Face à ausência de discriminação minuciosa de cada produto e fabricante, já mencionada acima, adotou-se o levantamento discriminado por produto, seja café, açúcar, feijão, e tomando-se como parâmetro o preço médio de cada produto.

Outro questionamento do contribuinte de que poderiam ser tomadas unidades de um produto, como café com embalagem de 250 gramas, como se fosse um quilo do produto, este não procede, porque o levantamento discrimina o produto e a quantidade de cada item, seja unidade, no caso, por exemplo, de detergente líquido, aguardente, ou detergente em pó, ou por peso, caso de maçã, peixe, feijão ou outro produto geralmente vendido por quilo, discriminando-se inclusive quando for adotada outra medida, no caso do peso, que não o quilograma, como no próprio exemplo utilizado pelo contribuinte, o “café em unidade de 250 gramas”.

Tudo conforme se pode ver no relatório impresso, apenas a título de amostragem, que a esta decisão se anexa (docto. 03), onde ficam absolutamente claros todos os elementos do levantamento, como por exemplo grupo da mercadoria (ex: café), a descrição do item (por exemplo, “Café embalagem de 250 g.”), a discriminação da unidade, o preço do valor unitário de cada produto, o estoque inicial, a quantidade de saídas, o estoque final, a diferença apurada e a base de cálculo, tudo conforme se pode ver no impresso anexo.

Ao final, tem-se somado o valor da diferença apurada, no caso das mercadorias sujeitas a tributação normal, R\$ 680.909,08 (seiscentos e oitenta mil, novecentos e nove reais e oito centavos), resultando no imposto a pagar de R\$ 115.703,54 (cento e quinze mil, setecentos e três reais e cinquenta e quatro centavos), além da multa cabível, no patamar de R\$ 204.182,72 (duzentos e quatro mil, cento e oitenta e dois reais e setenta e dois centavos), conforme documento que a esta decisão se anexa, parte final do relatório com o resultado do levantamento (docto. 04).

Além de uma diferença apurada, pela mesma metodologia, relativamente às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, aplicando-se a presunção de que o imposto já tenha sido recolhido, aplicando-se apenas a multa cabível. No caso, mercadorias cuja diferença, considerada como base de cálculo, atingiram R\$ 113.867,85 (cento e treze mil, oitocentos e sessenta e sete reais e oitenta e cinco centavos) resultando em multa de R\$ 34.160,36 (trinta e quatro mil, cento e sessenta reais e trinta e seis centavos), conforme documento anexo.

Logo, não há que se falar em cerceamento de defesa, impossibilidade de acesso aos dados, ou qualquer reclamação nesse sentido.

Quanto ao resto da peça defensiva, o contribuinte apela a elementos totalmente subjetivos, e princípios tributários que não foram maculados no presente



processo, como o da proporcionalidade ou razoabilidade, sem inclusão no presente contexto, como a citação de que “em 1993 chegamos a ter 2.783% de inflação”. Também fala nos princípios do não confisco e da capacidade contributiva. Mas o Decreto 13.796/98 não inclui na competência do julgador tal matéria:

**Art. 109.** *Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário, em primeira instância, é do auditor fiscal, membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, e da autoridade preparadora quando não configurado, por qualquer motivo, o contencioso.*

**§ 1º.** *Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

Além do que, se na Consulta ao MOVECO de 2014, documento que a esta decisão se anexa (docto. 05), o contribuinte informa ter tido operações de saída, apenas naquele exercício, no volume de R\$ 3.728.854, ou seja, quase 4 milhões de reais, não há que se falar em desconsideração do lançamento sob a égide de falta de capacidade contributiva, ou mesmo de tributação com efeito de confisco. Sobre o princípio da subjetividade, não há que se comentar, face à objetividade do levantamento, conforme especificado.

Descarta-se também o pedido de perícia, pela absoluta desnecessidade, considerando-se outro argumento meramente protelatório, já que constam nos autos todas as “informações dos estoques da impugnante”, conforme requerido, não procedendo tal alegação. Tudo conforme Decreto 13.796/98, em seu:

**Art. 45.** *A autoridade julgadora pode determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de perícias, vistorias, avaliações e arbitramentos, inclusive as provas requeridas, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar impraticáveis ou meramente protelatórias.*

Também a título de ilustração, anexa-se (docto. 06) cópia do livro Registro de Inventário do contribuinte, informado pelo próprio contribuinte, para ilustrar de onde provieram os números tomados como estoque inicial e final do período.

## NULIDADE

No entanto, considerando orientação e jurisprudência do egrégio Conselho de Recursos Fiscais, entende-se que o presente processo é natimorto, em virtude de vício na origem, pela consideração de que a SUMATI (Subcoordenadoria de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito e Itinerância) como o nome da coordenadoria já faz presumir, não teria competência para emitir Ordem de Serviço para uma fiscalização deste porte e desta natureza, fazendo um levantamento físico quantitativo do movimento da empresa. Como se deduz também da própria e incompreensível durabilidade do processo, vinte meses, quase dois anos entre a data de emissão da Ordem de Serviço, de 21 de fevereiro de 2013, e a lavratura do auto de infração, protocolado no Protocolo Geral do



Estado do RN apenas em 29 de outubro de 2014, evidenciando falta de relação com itinerância ou trânsito de mercadorias.

Requeiro, no entanto, em virtude de indícios de sonegação fiscal e outros descumprimentos de obrigações acessórias da legislação tributária, que cópia da Ordem de Serviço de fl. 05, do auto de infração de fls. 02 e 03, e desta decisão sejam remetidas para a Coordenadoria de Fiscalização e o diretor da 1ª URT, solicitando que seja emitida uma Ordem de Serviço válida, para o refazimento de fiscalização válida, obedecidos também os prazos e validades de intimações e demais trâmites processuais, para que não possa mais ser alegada qualquer nulidade, como ocorrido em diversos momentos do presente processo.

### **DA DECISÃO**

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, DECLARO NULO o Auto de Infração.

Remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das providências cabíveis, e recorro desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, a quem caberá dar a palavra final quanto ao trâmite administrativo.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 05 de março de 2015.

Silvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFT-5, mat. 151.238-2