



DECISÃO nº.: **46/2015 – COJUP**  
PAT nº.: 2342/2014 – SUFISE (Protocolo nº. 283244/2014-5)  
AUTUADA: DPC- DISTRIBUIDORA NORTERIOGRANDENSE LTDA.  
ENDEREÇO: Rua dos Caicós, 1896, Dix Sept Rosado, Natal-RN- CEP: 59052-700  
AUTUANTES: Idalécio Pinheiro de Figueiredo Jr., mat. 154.322-9, e Tacinildo Lucas Pegado, mat. 153.049-6  
DENÚNCIAS: **1** – Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal.  
**2** – Falta de escrituração no livro fiscal próprio, de notas fiscais de entrada de mercadorias, constatado pelo exame e conciliação de livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado.  
**3**- Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo.  
**4**- Falta de escrituração de notas fiscais de saída;  
**5** – Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadoria tributável, conforme previsão do art. 2º, combinado com artigo 150, III, do RICMS.

**EMENTA: ICMS** – Falta de escrituração de NFs-e de entradas de mercadorias tributáveis, sujeitas a substituição tributária e destinadas ao ativo fixo ou consumo; e falta de escrituração na EFD de NFs-e de saída.

- 1-** Autuada alega que não estaria obrigada à escrituração de “bens adquiridos a preço CIF”, mas cita legislação que desobriga apenas a escrituração dos conhecimentos de transporte das mercadorias; legislação obriga à escrituração das entradas e saídas “a qualquer título”.
- 2-** Contribuinte alega devoluções nas mesmas NFs-e para não escrituração, quanto a supostas devoluções feitas em desacordo com legislação e sem qualquer comprovação;
- 3-** Defendente postula, indevidamente, que não seria obrigado à escrituração de bens do ativo fixo ou material de consumo, pela ausência de incidência do ICMS.
- 4-** Cruzamento de EFD com NFs-e de saída demonstram falta de registro de documentos fiscais no livro Registro de Saídas;
- 5-** Cruzamento de dados evidencia ainda outra diferença tributável, considerada como ausência de escrituração de saídas, mas autuantes não apontam os números dos documentos fiscais não escriturados, representando cerceamento de defesa, e levantamento não leva em conta diferenças quando estas são a favor do contribuinte, ficando prejudicada a metodologia adotada.
- 6 - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.**

## 1 - O RELATÓRIO

### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 00234/2014 – SUFISE, lavrado em 23 de dezembro de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas cinco denúncias fiscais, quais sejam: **1** – Falta de escrituração de notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, **2** – Falta de escrituração no livro fiscal próprio, de notas fiscais de entrada de mercadorias, constatado



pelo exame e conciliação de livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado: **3-** Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo; **4-** Falta de escrituração de notas fiscais de saída; e **5 –** Falta de recolhimento do ICMS, decorrente da falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadoria tributável, conforme previsão do art. 2º, combinado com artigo 150, III, do RICMS.

Ações que levaram à redução do ICMS devido, tudo conforme demonstrativos em anexo, com infringência dos artigos 150, III e XIII, e/c artigos 609, 623-B e 623-C, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 26.485,10 (vinte e seis mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e dez centavos) de ICMS, e R\$ 52.596,81 (cinquenta e dois mil, quinhentos e noventa e seis reais e oitenta e um centavos) a título de multa, totalizando o montante de R\$ 79.081,91 (setenta e nove mil, e oitenta e um reais e noventa e um centavos), em valores originais.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Início de Fiscalização, Termo de Recebimento de Documentos, Extrato Fiscal do Contribuinte, Resumo das Ocorrências Fiscais, Demonstrativo das Ocorrências, Termo de Devolução de Documentos, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Encerramento de Fiscalização, e cópias de documentos e livros fiscais, e Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

## 1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresentou, em 28 de janeiro de 2015, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 39 a 55), em que em síntese vem alegando:

Preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração, quanto às ocorrências 02, 03 e 05, pela fixação de multa de 15% sobre o valor das mercadorias, com base no art. 340, III, “f”, quando há também o lançamento de imposto a recolher, que seria de R\$ 23.706,57, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, o que, segundo art. 40, § 2º do Dec. 13.796/98 exigiria um autuação em separado:

Que a autuação em comento contempla cinco irregularidades, descritas em cinco ocorrências, sendo aplicada “a mesma penalidade repetidamente, medida desarrazoada, desproporcional e ilegal”

Cita como exemplo tabela de fl. 22, com relação de notas fiscais punidas com penalidade pela falta de escrituração, mas às fls. 20 e 21 há outra relação, repetindo-se as mesmas notas fiscais, com a mesma base legal e a mesma penalidade:

Que no mérito, por exemplo, na primeira ocorrência, a descrição da infração não se coaduna com penalidade, pois não se faz necessário, a seu ver, o registro contábil de bens “adquiridos a preços CIF”, conforme diz o art. 613, § 9º do RICMS, produtos que “não eram mercadorias”, como pneus (NF 298), combustível (NFs 159, 187 e 249), ou peças para motocicleta (NF 247), etc.

Que na ocorrência dois foram verificadas e punidas transações como falta de registro, quando na realidade se referem a operações de mercadorias devolvidas, conforme previsão do art. 189, não sendo necessário registro com devolução com as mesmas notas fiscais, devendo ser informado os motivos, com data e assinatura.

Quanto à ocorrência 03, que não se tratam de bens sujeitos à incidência do ICMS, e sim de bens para o ativo imobilizado e material de consumo: a LC 87/97 e/c LC



102/00 regulamentou o direito ao aproveitamento dos valores dispensados na aquisição do ativo imobilizado, autorizando a apropriação do crédito na proporção de 1/48 do total do ICMS por mês, e não havendo o contribuinte efetivado o registro do caminhão em conta do ativo (impostos a recuperar) e a crédito do imobilizado, ele ficou com o prejuízo.

De tal modo que não se sustenta a tese de que houve omissão de registro contábil da aquisição de ativo imobilizado em livro do ICMS, pois a necessidade do registro está diretamente relacionada com a obtenção da redução do custo da aquisição do bem, tendo sido registrado no Livro Razão.

Que na ocorrência 04, há limitação na descrição fática, com falta de clareza no auto de infração, representando cerceamento, com afronta ao princípio do acesso ao contraditório e amplo direito de defesa, pois não foi oferecida como meio de prova a documentação paradigmática.

Que em relação à ocorrência 05, há duplicidade na aplicação da multa, já que as notas fiscais listadas na ocorrência 05 são as mesmas que se encontram nas fls. 20/21 na ocorrência 04, sendo incabível a aplicação de duas multas pelo mesmo fato, a falta de escrituração.

Pelo que, diante do exposto, requer a improcedência/nulidade do Auto de Infração, com o seu arquivamento.

### 3. DA CONTESTAÇÃO

As autoridades fiscais responsáveis pela autuação se pronunciam em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 111 e seguintes), argumentando em síntese:

Preliminarmente, que o contribuinte é beneficiário do regime Especial de Atacadista, instituído pelo Decreto 22199/2011, desde 01/06/2011, e para usufruir das condições diferenciadas previstas, tem que ser usuário do sistema eletrônico, o qual era cadastrado desde 09/03/2004, não ficando dispensado da entrega dos arquivos do SINTEGRA.

Que em relação à obrigatoriedade das informações, o Código Tributário Nacional prevê a entrega no art. 147, regras também estipuladas no art. 631 do RICMS/RN, com infração tipificada no art. 333 do mesmo Regulamento, e artigos 339 e 340 impondo sua ocorrência e graduação.

Quanto às ocorrências, as obrigações de escriturar livros estão previstas no artigo 150, XIII, do mesmo RICMS/RN, 609, 613, e 623, B e C, elencando doutrina e jurisprudência para ilustrar o alegado.

Que em relação à primeira ocorrência, o RICMS, em seu artigo 631, prevê que deve ser entregue o registro da totalidade das operações de entradas e saídas, independentemente do tipo de operação, não sendo prevista dispensa no exemplo citado, de aquisição de um caminhão.

No tocante à ocorrência 02, alega que se trata de mercadorias supostamente devolvidas, o que poderia ser elucidado com a apresentação de cópia do livro Registro de Entrada escriturado pelo fornecedor das mercadorias, que alegou exiguidade de tempo, apesar do tempo de 30 dias para defesa.

Que na ocorrência 03, entende o contribuinte que por se tratar de aquisições para o ativo fixo, não haveria obrigação da escrituração, mas o já citado art. 631 obriga à escrituração da totalidade das operações.

Que em relação à ocorrência 04, o contribuinte alega falta de clareza que acarretaria cerceamento de defesa, mas deve estar equivocado, pois esta ocorrência diz



respeito tão-somente ao não registro de apenas um documento fiscal de saída. “fato recorrente nas operações anteriores”, devendo ser escrituradas a totalidade das operações de entradas e saídas de mercadorias.

Quanto à quinta ocorrência, na contramão do que alega a autuada, conforme Relatório Circunstanciado de Fiscalização, o ICMS cobrado decorre das divergências encontradas entre as informações de saída de mercadorias prestadas pelo contribuinte através de sua escrituração fiscal digital (EFD) e o relatório de notas fiscais eletrônicas, acrescentando os autuantes que não há duplicidade na cobrança das notas fiscais citadas na ocorrência 04, tendo sido apenas informadas para poder abater o débito que estava sendo cobrado no Extrato Fiscal, e para que não houvesse a cobrança em duplicidade, ocorrendo a redução do ICMS pago.

Diante do exposto, pela clareza da legislação e pelo descumprimento da mesma pelo contribuinte, defendem que o Auto de Infração seja mantido em sua integralidade.

## 2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 37, 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.

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

## 3 – O MÉRITO

Foi o contribuinte autuado em cinco ocorrências, de que trataremos pormenorizadamente a seguir. Preliminarmente, apela o contribuinte a uma suposta



nulidade das ocorrências 02, 03 e 05, pelo fato de haver incidência de imposto, o que ensejaria a necessidade de "autuação em separado", citando com base de sua afirmativa o § 2º do art. 40 do Decreto nº 13.796/98.

As causas de nulidade do auto de infração estão elencadas no artigo 20 do mesmo decreto 13.796/98 citado, e a hipótese levantada pelo contribuinte não está entre elas. Ao contrário, no mesmo artigo por ele citado, nº 40, encontra-se o amparo para o auto de infração da forma como lavrado, a saber:

**Art. 40.** *O Auto de Infração deverá ser lavrado no local onde se constatar a infração, mesmo não sendo aquele o estabelecimento ou domicílio fiscal do autuado.*

...  
**§ 3º** *Constatadas infrações diversas contra o mesmo sujeito passivo, estas deverão ser formalizadas em um único auto de infração, observado o disposto no parágrafo anterior.*

Ou seja, a junção de infrações em um auto de infração atende ao princípio da economia processual, não cabendo se falar em nulidade nesse aspecto.

Apela ainda o defendente à eventual "superposição de infrações e multas sobre um fato único", que teria ocorrido com relação às ocorrências 04 e 05. Como trataremos de cada ocorrência separadamente, a seguir, deixa-se para o final a análise dessa reclamação.

No mérito, com relação à ocorrência 01, alega o defendente que haveria ausência de violação dos dispositivos legais invocados, com insubsistência nas alegações, acreditando que os fatos alegados pela fiscalização não se coadunam com o dispositivo legal informado. Tudo porque, no seu entender, seria "desnecessário o registro contábil de bens adquiridos a preço CIF", citando como base de sua alegação o § 9º do artigo 613 do RICMS.

Ora, o próprio contribuinte esclarece, ao citar termo inglês, que por aquisição com preços CIF ("cost, insurance and freight"), entende-se que a mercadoria será entregue com custos de seguro e frete arcados pelo vendedor, e reconhece que houve a aquisição de bens como "pneus (NF 298), combustível (NF 159, 187 e 249) e peças de motocicleta (NF 247)".

Conforme informado no auto de infração e já ressaltado pelos autuantes em sua contestação à impugnação, e ainda citado pelo próprio autuante no item 8 de sua defesa, o Artigo 613 do RICMS prevê que o Livro Registro de Entradas destina-se à escrituração das "Entradas, **a qualquer título**, de mercadorias ou bens no estabelecimento (inc. I).

O engano do defendente fica mais claro quando centra o embasamento de sua defesa no § 9º do artigo em comento (613) do RICMS, pelo qual não devem ser lançados no registro de Entradas os **Conhecimentos de Transporte** relativos às entradas de mercadorias ou bens adquiridos a preços CIF. Mas ninguém está falando de Conhecimentos de Transporte, e sim de notas fiscais, ficando evidente o equívoco do autor da peça defensiva.

Com relação à ocorrência 02, o contribuinte alega que a fiscalização "conclui como se sonegação fosse o fato de inexistir registro" em livro próprio de notas fiscais de entrada, mas que estas operações seriam referentes a devoluções de mercadorias ocorridas nas mesmas notas fiscais, não cabendo o registro das entradas.



Ora, o contribuinte alega apenas em sua defesa, pelo que se depreende, sem juntar comprovação alguma, que todas as notas fiscais componentes da segunda ocorrência seriam referentes a operações que não chegaram a se concretizar, ou seja, que teria ocorrido a devolução pelos mesmos documentos fiscais de origem.

Mas ocorre que são várias operações, e algumas de grande vulto, com operações que chegam a mais de cem mil reais em uma única transação. Logo, o contribuinte precisa então comprovar o que alega, informar o motivo da devolução, e preferencialmente, registrar a entrada e emitir nota fiscal de devolução. Ou pelo menos juntar cópia da nota fiscal, comprovar o trâmite da devolução, e como requerem os autuantes, juntar a comprovação do registro da entrada pelo fornecedor.

O que se vê, já que estamos falando de notas fiscais eletrônicas, em amostras colhidas ao acaso, em relação às transações apontadas na relação, conforme consultas anexadas a esta decisão, é que se tratam de operações devidamente autorizadas, não constando o cancelamento dos documentos. Junta-se por exemplo a esta decisão a NF-e nº 293336, de 31/05/2011, n valor de R\$ 63.702,10, ou, colhida entre as NF-e emitidas para o contribuinte autuado no dia 28/02/2011, relação entre as quais está a NF-e nº 417354, no valor de R\$ 100.171,95.

Vê-se que se tratam de contribuintes com os quais o autuado comercializa com regularidade, logo, não teria dificuldades em requerer a comprovação do registro das entradas do retorno das mercadorias, conforme postulam os autuantes. Sobretudo em se tratando de transações desses montantes, há que se ater às formalidades legais. A mera alegação de não concretização das transações, ou de devoluções que teriam se dado simplesmente com o retorno das mesmas notas fiscais, sem esclarecimentos dos motivos das supostas devoluções, cópias das notas fiscais com a assinatura e aposição do motivo da devolução, e a ausência de escrituração (da entrada, pelo retorno), pelo emitente, ou seja, ausência de qualquer comprovação em relação ao alegado, faz com que fique totalmente prejudicada a defesa, nesse aspecto.

Com relação à terceira ocorrência, verifica-se praticamente a confissão pelo contribuinte em relação à ocorrência, ao reconhecer que não promoveu a escrituração das notas fiscais componentes da ocorrência, verificando-se também novo equívoco do contribuinte, quando defende o entendimento de que não estaria obrigado à escrituração das aquisições, por se tratarem de bens para o ativo imobilizado ou material de consumo.

Já se citou a legislação a respeito, dentro do Regulamento do ICMS, notadamente os artigos 613 e 631:

**Art. 613.** *O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):*

*1- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;*

**Art. 631.** *Os contribuintes do ICMS usuários de Sistema Eletrônico de Processamento de Dados ficam obrigados a entregar, mensalmente, o arquivo magnético, de que trata este Capítulo, com o registro fiscal dos documentos emitidos por qualquer meio, referente à totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações, realizadas por seus estabelecimentos, até o dia 15 do mês subsequente à sua ocorrência. (NR do Art. 631 pelo Decreto 17.140, de 15/10/2003 – efeitos a partir de 01/11/2003)*



Ou seja, fica evidente que devem ser registradas as entradas, a qualquer título, conforme artigo 613, ou em outras palavras, a TOTALIDADE das operações de entradas e saídas e das aquisições e prestações realizadas pelos estabelecimentos, conforme artigo 631 do RICMS, não havendo em lugar alguma exceção, ou regalias com relação aos bens do ativo fixo, e mesmo com relação às aquisições referentes a material de consumo, não havendo o que se discutir a respeito.

Quanto à ocorrência 04, o contribuinte fala em "limitação da descrição fática" acreditando haver "falta de clareza no auto de infração", o que representaria "cerceamento do princípio do contraditório e ampla defesa". Ora, o que se infere é que novamente incute em grave equívoco o defendente. Senão, vejamos: Pelo documento de fl. 20, a ocorrência (04) é descrita com o evento de que "O Autuado deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de saída, conforme demonstrativo em anexo".

Na relação anexa mencionada estão dispostos os números das notas fiscais, as datas de emissão, CNPJ dos destinatários, unidades de destino, valores dos documentos, base de cálculo e imposto (com multa pelo não recolhimento) devido. Não se entende como se poderia ser mais claro. Basta o contribuinte apresentar o registro dos documentos no livro Registro de Saídas, que devem ser informados até o dia 15 do mês subsequente ao das operações, conforme norma acima citada.

Alegar nulidade por cerceamento de defesa ou falta de acesso ao contraditório é um verdadeiro disparate. O defendente alega que não foram juntados como meio de prova a documentação paradigma, qual seja Guia de Informações para o ICMS, demonstrando a insuficiência do recolhimento do imposto em referência. Nota-se que matreiramente o defendente não nega que tenha emitido os documentos, bem como também não alega que estariam os documentos escriturados.

Apenas quer fazer crer que os impostos estariam devidamente recolhidos, mas nesse caso, aplica-se a inversão do ônus da prova. Se ele quitou algum dos impostos que estão lhe sendo cobrados, ele que apresente a prova do recolhimento para que possa o documento fiscal e os lançamentos a ele pertinentes serem retirados da ocorrência. Não se pode supor a ocorrência do recolhimento de imposto, quanto a documentos fiscais não escriturados.

Este julgador pode dar uma mostra de como não há cerceamento de defesa ou falta de acesso ao contraditório, no caso, por se tratar de documentos e livros fiscais, de pleno acesso ao contribuinte, enquanto estamos falando de documentos eletrônicos e de sua própria lavra. Para exemplificação, foram tomados, ao acaso, alguns documentos entre os relacionados pelos autuantes como não escriturados pelo contribuinte, no demonstrativo de fls. 20 e 21.

Por exemplo, consta na relação a NF nº 6212. A Consulta da NF-e que se junta a esta decisão mostra que a referida nota fiscal, no valor de R\$ 1.054,45, foi emitida pela autuada em 09/02/2011 (documento anexo). Mas no Livro Registro de Saídas, que a esta decisão também se anexa, não consta o registro de tal documento, apenas das NFs subsequentes (6213, 6214, 6215, 6216, 6217...), como por exemplo a de nº 6213, de R\$ 133,00, inclusive para o mesmo destinatário da NF 6212, de CNPJ 00.903.103/0001-61, empresa de razão social Pizzato Praia Hotel Ltda.

Ou em outro exemplo, a NF nº 7572, emitida pela autuada, DPC Distribuidora Norteriograndense Ltda., no valor de R\$ 1.012,11, em 19/04/2011, segundo cópia anexa. Mas no Livro Registro de Saídas daquele período, conforme documento também anexo a esta decisão, consta o registro da NFs 7571, pulando para a de nº 7573,



naquela data (19/04/2011), havendo a omissão do registro da saída em questão (7572), conforme apontado na ocorrência.

E assim sucessivamente, cabendo então ao contribuinte comprovar o contrário, de que não houve a omissão do registro de saídas das mercadorias, o que facilmente poderia ser feito, se quisesse e houvesse sido feito o registro em tempo hábil. Diante do que, totalmente prejudicados ficaram os argumentos e insinuações de que os documentos estariam registrados e os impostos sido recolhidos, sem qualquer comprovação, verificando-se assim a ocorrência do fato gerador, nos termos da Lei 6968/96, reiterando-se que a escrituração deve ocorrer pelas entradas ou saídas, "a qualquer título", das mercadorias e bens nos estabelecimentos, a saber:

**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;*

...

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

*I - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;*

**Art. 614.** *O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A, Anexos - 41 e 42, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70 e Conv. SINIEF 6/89):*

*I- das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;*

Com relação à quinta ocorrência, que também versa sobre eventual falta de recolhimento do imposto em função de ausência de escrituração de notas fiscais de mercadorias tributáveis, segundo demonstrativo de fl. 22, alega o contribuinte que teria havido uma aplicação de multa em duplicidade, o que a seu ver seria incabível. Os autuantes garantem que não seria o caso do bis in idem, e que a diferença tributável deriva de outra diferença apurada, no cruzamento entre a EFD e o banco de dados de NFs de saída.

Nesse caso, entende-se que assiste razão ao contribuinte, ainda que não versasse a autuação, como tentam explicar os autuantes em seu Relatório Circunstanciado de Fiscalização, de uma simples repetição de uma mesma multa sobre o mesmo fato gerador. Tal posicionamento deste julgador singular deriva de dois fatores.

Inicialmente, há que se desvendar como os autuantes chegaram à diferença "a cobrar" por eles verificada, conforme Quadro da divergência entre a EFD x NF-e Saída, de fl. 29. No Extrato Fiscal do contribuinte, de fls. 08 e 09, o sistema, fazendo de ofício o cruzamento, a partir dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e livros eletrônicos com os registros das suas saídas, apontava uma "divergência entre EFD x NF-e Saída", em alguns períodos.

Tome-se por exemplo o mês de fevereiro de 2011. No sistema, constava na EFD (no caso, o Livro Registro de Saídas) um total de R\$ 269.124,49, enquanto as notas fiscais eletrônicas de saídas alcançavam o montante de R\$ 272.830,56, gerando assim uma diferença de R\$ 3.706,07, considerada como notas fiscais de saída não registradas. Só que na ocorrência 04, foram detectadas especificamente algumas dessas notas fiscais de saída não registradas, e que naquele período atingiram o montante de R\$ 3.587,60, aplicando-se as punições cabíveis.

Mesmo assim, ainda teria ficado uma diferença de R\$ 118,47, sem explicação, considerada, até prova em contrário, como uma "diferença a cobrar". Foi por essa razão que os autuantes pegaram esse valor, para efeito de aplicação de uma multa correspondente à omissão do registro de saídas, no caso, preenchendo o campo destinado



ao nº da nota fiscal com o número de um documento, naquele mês o de nº 6054, que já constava na ocorrência anterior (04), embora fosse uma multa relativa a outro fato gerador.

Mesmo assim, ainda que justificável, entende-se que tal procedimento é inválido, como se disse, por duas razões. A primeira deriva das próprias exigências do auto de infração, verificando-se entre elas, conforme artigo 44 do Decreto 13.796/98, a seguinte:

**Art. 44.** *O Auto de Infração deve conter:*

...

**VI - referência expressa aos documentos que o fundamentarem;**

Assim, entende-se que tal postulado ou exigência não foi cumprida, representando, de algum modo, um cerceamento à defesa. Explico: O Extrato Fiscal de fl. 08 aponta uma diferença entre as NF-e e a EFD, logo, o sistema chegou a esse valor com base nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte, então ele obviamente teria tido acesso, ou teria como saber quais são os documentos e seus números, devendo apontar especificamente quais NFs-e não teriam sido registradas.

Do mesmo modo, os autuantes, a partir do indício apontado no Extrato Fiscal de divergência entre a EFD e as NF-e de saída emitidas, fizeram o levantamento e o mesmo cruzamento, identificando a falta de escrituração de documentos fiscais e chegando à diferença apurada, que lhes permitiu fazer o lançamento de imposto e multa, com a citação expressa dos documentos correspondentes, permitindo, se fosse o caso, a contraprova. Logo, para apontar nova diferença na ocorrência seguinte, como se viu pela legislação evocada, não basta o indício da ocorrência de nova diferença tributável, mas há que haver o apontamento, ou "referência expressa", no dizer do legislador, aos documentos que fundamentam a acusação e apuração de uma diferença tributável.

O levantamento fiscal para apuração de uma diferença tributável, por outros meios, só se justificaria se não houvesse a escrita fiscal e a emissão dos documentos fiscais, o que notoriamente não é o caso.

E mesmo assim, ainda esbarraria o levantamento, da forma como feito, em outro óbice, na ótica deste julgador, como se pode verificar a partir do próprio Quadro demonstrativo de fl. 29, elaborado pelos autuantes. Já se citou que no mês de fevereiro de 2011 foi apurada o que definiram como uma diferença a "cobrar", no valor de R\$ 118,47. No entanto, no mês de janeiro daquele ano (2011), havia sido apurada, de ofício pelo sistema, uma diferença tributável de R\$ 1.400,80. Mas no levantamento das NF-e não registradas, os autuantes lançaram, na ocorrência 04, uma diferença apurada de R\$ 2.358,62, ou seja, maior que a encontrada pelo sistema.

De tal modo que, utilizando-se os mesmos critérios para aferição do lançamento da ocorrência 05, teria sido apurada uma diferença, que para efeitos contábeis, em relação ao levantamento da quinta ocorrência, consideráramos a favor do contribuinte, de R\$ 957,82. Idem, por exemplo, no período de março/2011, em que inicialmente haveria uma diferença de R\$ 613,22 apurada pelo sistema, chegando os autuantes a uma diferença maior, de R\$ 1.266,19, lançada como diferença, de saídas sem NF-es, na ocorrência 04. O que geraria então uma suposta diferença "a favor do contribuinte", de R\$ 652,97, não considerada pelos autuantes no levantamento da ocorrência 05. O mesmo, por exemplo, ocorrendo em julho de 2011, com diferença do sistema de R\$ 11,74, para diferença apurada na ocorrência 04 de R\$ 759,50, com diferença "a favor do contribuinte" de R\$ 647,76, nesse caso, assim como as outras, desprezada pelos autuantes.



Ou seja, na diferença a menor, cobra-se a multa pela diferença, mas na diferença a maior, "a favor" do contribuinte, não há computação para fins de diminuição da diferença global. Verifica-se então o que se entende como a aplicação de dois pesos e duas medidas. Se fosse para fazer um levantamento pelas diferenças encontradas e já lançadas na ocorrência anterior (04), então teriam que ser levadas em consideração, as diferenças pró e contra o contribuinte, sendo promovido assim um acerto de contas nos números, por uma questão de justiça.

De tal modo que assim como não se pode tomar só um lado das diferenças eventualmente detectadas, e também não se pode lavrar um auto de infração sem referência expressa aos documentos que o embasaram, entende-se que também não se pode confiar cegamente, para efeito de lançamento tributário, nos dados do Extrato Fiscal, notadamente no presente caso, já que sujeitos a imprecisões e equívocos.

Isso porque este julgador já teve oportunidade de se deparar, em mais de uma ocasião, com um levantamento do sistema com acusação de falta de registro de notas fiscais, verificando este julgador em cruzamento próprio, no confronto com o efetivamente escriturado, que muitos documentos apontados como não registrados estavam devidamente escriturados, ocorrendo por exemplo atos como um documento datado do final de um mês ser escriturado no período seguinte, e não ser considerado como escriturado no período, ocasionando uma falsa diferença, e outros fenômenos, que justificariam o fato de também ter sido apurada diferença "a favor" do contribuinte.

De tal modo que, conforme explicitado, pelas diversas razões elencadas, entende-se que não deve prosperar a ocorrência 05, conseqüentemente, devendo ser eliminado do lançamento o montante de R\$ 1.337,73 (um mil, trezentos e trinta e sete reais e setenta e três centavos) da multa aplicada.

### **DA DECISÃO**

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, ***JULGO PROCEDENTE EM PARTE*** o Auto de Infração lavrado contra MERCANTIL ALVES LTA EPP, para impor à autuada a penalidade de multa de R\$ 51.259,08 (cinquenta e um mil, duzentos e cinquenta e nove reais e oito centavos), além do ICMS devido, de R\$ 26.485,10 (vinte e seis mil, quatrocentos e oitenta e cinco reais e dez centavos), totalizando o montante de R\$ 77.744,18 (setenta e sete mil, setecentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos), em valores nominais.

**REMETO** os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, e **RECORRO** desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do artigo 114 do Decreto 13.796/98.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 10 de março de 2015.

Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, Mat.151.238-2