



**RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**



**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS
PUBLICADO NO D.O.E. DE**

09 / 12 / 2016

PROTOCOLO Nº 209954/2013-5
PAT Nº 1017/2013 – 1ª. URT
RECURSO VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO
RECORRENTE COMCEL – COMERCIAL DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA./
SECRETARIA DO ESTADO DA TRIBUTAÇÃO
RECORRIDO OS MESMOS
RELATOR JOÃO FLÁVIO DOS SANTOS MEDEIROS

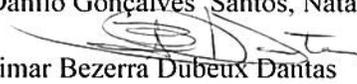
ACÓRDÃO Nº 269/2016- CRF

EMENTA:-FALTA DE ESCRITURAÇÃO. ARQUIVO EFD. PRESUNÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TIPCIDADE. ESCRITA CONTÁBIL. NÃO DESCONSIDERAÇÃO. NÃO APLICABILIDADE DA SÚMULA 001/2011-CRF. DENUNCIAS IMPROCEDENTES.

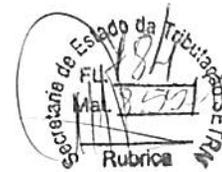
1. O princípio da legalidade é pressuposto do sistema jurídico tributário principal e das sanções (tipicidade da infração e da pena) dele decorrentes. Cabe à lei em sentido formal (princípio da legalidade) determinar um-a-um os critérios (tipicidade) para a fixação de multas ou demais penalidades não-pecuniárias, justificando-as teleologicamente em face do bem jurídico tutelado. Na omissão da lei, é vedado ao aplicador criar novas situações penalizadas. A presunção descrita no art. 623-C, parágrafo único do Regulamento do ICMS, não pode equiparar-se a falta de escrituração, prevista no art. 150, inciso XIII, do RICMS, com a aplicação da penalidade prevista no art. 64, inciso III, alínea “f”, da Lei estadual do ICMS nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996. Acórdãos precedentes: 86, 160, 218, 230/16
2. O Fluxo de Caixa é técnica especialíssima que deve ser utilizada na conformidade com a Súmula 001/2011-CRF, o que não ocorreu, porquanto os demonstrativos de fluxo de caixa apresentados pelo Fisco não apresentam justificativas para sua utilização nem se encontram lastreados com documentos que os fundamente. A Metodologia também exige prévia e expressa escolha em ordem de serviço pela autoridade administrativa. Aplicação da Súmula 001/2011-CRF. Acórdãos precedentes: 43, 59, 159, 166, 172, 191, 195, 241/12; 26, 69, 70/13; 11, 50, 64, 100/14, 59, 108, 259, 161, 251/15

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em conhecer ambos os recursos, negar provimento ao recurso ex officio e dar provimento ao recurso voluntário para reformar a Decisão Singular e julgar o auto de infração improcedente.

Sala Cons. Danilo Gonçalves Santos, Natal-RN, 06 de dezembro de 2016.


Lucimar Bezerra Dubeux Dantas
Presidente


João Flávio dos Santos Medeiros
Relator



RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário e de ofício contra decisão da COJUP, que julgou procedente em parte o auto de infração nº 1017/2013 - 1ª URT em que a empresa COMCEL – COMERCIAL DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA, ME, com inscrição estadual nº 20.098.520-5, foi autuada nas seguintes ocorrências:

1) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias, destinadas ao ativo fixo ou consumo, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

2) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias destinadas a industrialização, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

3) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias não tributadas ou sujeitas a substituição tributária, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

4) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais de saída, com tributação encerrada, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

5) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais de saída destinadas a industrialização, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

6) a autuada deixou de recolher, na forma e nos prazos regulamentares, o imposto proveniente de saídas de mercadorias tributáveis em operações internas e não registradas, constatadas pelo saldo credor de caixa apresentado na escrituração contábil da empresa em situação prevista no art. 2º, §1º, IX, “a”, c/c art. 352 do RICMS, infringindo o disposto no art. 150, III e XIII, e penalidade prevista nos artigos 340, I, “g”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97

As infringências resultam em ICMS de R\$ 505.733,91, multa de R\$ 889.222,11, resultando num total de R\$ 1.394.956,02, além dos acréscimos legais cabíveis.

Os autos anexos à inicial, contem Ordem de Serviço nº 9714/1ª URT, de 7/5/13, extrato fiscal, demonstrativos, relatório circunstanciado, cópias de documentos fiscais, etc., (fls. 6 a 29); Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais dando conta que a Recorrente não é reincidente (fl. 69);

Na impugnação, fls. 71 e ss., o Recorrente afirma que tanto na 1ª como na 2ª ocorrência o pagamento do ICMS deveria ter ocorrido quando da passagem da mercadoria pelo posto fiscal da fronteira e, se não ocorreu, é porquê o imposto já havia sido cobrado, assim deveria ter sido cobrado apenas a multa de 15% sobre o valor da mercadoria. Afirma, ainda, que, passados os sessenta dias referentes ao prazo de fiscalização, não sendo renovada a ação fiscal, a espontaneidade foi readquirida, tendo o contribuinte transmitido o SPED Na 6ª ocorrência, houve a utilização indevida do livro razão, quando o correto seria o livro caixa. Anexa processo nº 181425/2013 onde requer que seja recepcionado os arquivos digitais SPED do período de 01/11/2012 a 30/11/2012 (fl. 80).

Em sede de contrarrazões, fls. 71 e ss, afirmam os autuantes que tanto na ocorrência 1 como na ocorrência 2, “verificou-se o pagamento de diversas notas fiscais que prontamente foram excluídas do demonstrativo original e gerado novo demonstrativo,

conforme segue anexado às fls. 336 a 337”; na ocorrência 4, esta se cobrando apenas a multa regulamentar pelo descumprimento da obrigação acessória. No ICMS a recolher também estão sendo abatidas o valor do ICMS cobrado na Ocorrência 6. Por fim, que a multa cobrada esta de acordo com o estabelecido no Regulamento do ICMS, ou seja 15% do valor da mercadoria e considera frágil a desconsideração da importância do Livro Caixa. Após o refazimento, o valor total do auto diminui R\$ 110.875,22 (ICMS: R\$ 402.428,51; MULTA: R\$ 881.651,99, TOTAL: R\$ 110.875,22)

Decisão nº 317/2013-COJUP, fls. 342 e ss., datada de 29/11/13, julga o auto procedente em parte, corroborando a opinião dos autuantes com relação à exclusão daquelas notas fiscais já mencionadas.

No Recurso Voluntário, datado de 23/01/14, fl. 357 e ss., o contribuinte praticamente faz as mesmas alegações consubstanciadas na impugnação (ou houve pagamento antecipado nas barreiras ou as mercadorias não estavam sujeitas a antecipação e, sendo assim, a penalidade seria somente 15% do valor das mercadorias (art. 340, III, “f”), isso quanto às três primeiras ocorrências; repisa as dificuldades operacionais para envio do SPED, mas que o fez posteriormente, beneficiando-se da denúncia espontânea, vez que passados sessenta dias do início da ação fiscal, esta não foi prorrogada; quanto à 5ª. reclama que da utilização incorreta do livro caixa. Em seguida, apresenta um detalhamento do fluxo de caixa do ano de 2011, mostrando incorreções nos valores referentes a valores da COFINS, CSLL, FGTS, PIS, INSS.

O DESPACHO do ilustre Procurador da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que oferecerá parecer oral, conforme prerrogativa do art. 3º da Lei nº 4.136/72 (fl. 711).

Este julgador, em nome da verdade material, e no sentido de subsidiar seu entendimento, baseado no princípio do informalismo que rege o processo administrativo tributário, retorna o processo aos autuantes para que “informações a respeito das seguintes divergências entre os dados apontados pelo contribuinte, especialmente com relação a valores da COFINS, CSLL, FGTS, PIS, INSS, além de transferência nas contas de fornecedores”.

Com relação à diligência, os autuantes refizeram os cálculos (fls. 715 e ss), explicando que “houve uma duplicidade nos valores das contas relativo à pagamento do tributo, ou seja, COFINS, CSLL, FGTS, PIS e INSS. Dessa forma, excluímos os valores excedentes ficando essas contas com os saldos finais conforme descritos às páginas 712 e 713 do presente processo, ou seja, os valores relatados pelo contribuinte”. Acrescenta que os valores referentes a conta FORNECEDORES esta correta “conforme demonstrativo (fls. 718 a 722) com relação a todos os pagamentos no livro razão do contribuinte no exercício de 2011, à débito na conta fornecedores. Por fim, informamos que foram pagos através da Conta Caixa + Conta Bancos com a seguintes descrições: (VALORES DIVERSOS = 320.000,00 + VALOR REF NF E OU CH [CHEQUE] = R\$ 1.136.367,45 + VL REF TED = R\$ 2.300,00) perfazendo o total descrito acima...”

Em respeito ao principio da ampla defesa e do contraditório, encaminhei o processo ao Recorrente que repete os mesmos argumentos do recurso anterior (fl. 731 e ss), anexando planilha que foi denominada “fluxo de caixa”.

É o que importa relatar.

VOTO

De início, temos que os Recursos atendem aos pressupostos legais de admissibilidade previstos na legislação.

Este Conselho já tem se pronunciado sobre o tema relacionado às ocorrências 1 a 5, qual seja a não inclusão na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas, especialmente nos **Acórdãos** 86, 160, 218, 230/16.



- 1) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias, destinadas ao ativo fixo ou consumo, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;
- 2) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias destinadas a industrialização, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;
- 3) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais eletrônicas de aquisição de mercadorias não tributadas ou sujeitas a substituição tributária, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;
- 4) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais de saída, com tributação encerrada, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;
- 5) A autuada deixou de incluir na escrituração fiscal digital de notas fiscais de saída destinadas a industrialização, infringindo o disposto no art. 150, XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623-C, e penalidade prevista nos artigos 340, III, “f”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97;

Vejamos a informação do autuante no Relatório Circunstanciado de Fiscalização, fls. 49, no item 1 no tópico Procedimentos:

Os procedimentos e métodos adotados na fiscalização abrangeram o período de 01/01/2011 a 31/12/2012 e se resumiram nos seguintes:

- 1) Confronto preliminar das notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte, extraídas da base de dados da NF-es, e **o livro registro de entradas enviadas para o SPED fiscal**. Os confrontos em epígrafe contemplaram o período de jan/2011 a dez/2012”.
- 2) Averiguação da escrituração fiscal, **através de análises efetuadas nas GIMs, e nos livros de Entradas, Saídas e apuração**. Grifo meu.

A partir destas informações foi construída a autuação, afigurando-se, conforme se infere do item 2 que as informações constam na Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM), que é documento de informação prestada pelo contribuinte.

As ditas infringências tiveram com base no art. 623-C, parágrafo único, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, que diz:

Art. 623-C. Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros mencionados no § 3º do art. 623-B em discordância com o disposto nesta Seção (Ajuste SINIEF 02/09). **(NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009)**

Parágrafo único. A ocorrência da hipótese vedada no caput equiparar-se-á à falta de escrituração dos livros fiscais relacionados no § 3º do art. 623-B, 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 (Ajuste SINIEF 02/09). **(NR dada pelo Decreto 21.126, de 29/04/2009). Grifo meu**



O dispositivo utilizado para aplicação da penalidade afigura-se de ilegalidade cristalina. Numa análise na Lei nº 6968/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado do Rio Grande do Norte, é possível constatar que a presunção descrita no Regulamento do ICMS, não foi afirmada pelo legislador estadual, portanto, sem previsão expressa da lei, não há como se equiparar a falta de escrituração ao fato do contribuinte não ter informado o arquivo EFD.

Nos utilizaremos de excertos de didático artigo de Florence Haret¹ para melhor expor nosso pensamento. Para a tributarista, a norma sancionatória, a multa, esta vinculada intrinsecamente ao tributo:

Considerando, na ordem tributária, ser o tributo o núcleo significativo convergente de todas as demais estruturas normativas, **a norma sancionatória também a ele está vinculada intrinsecamente**, ainda que de modo abstrato tendo em vista as hipóteses de não-incidência por quaisquer das razões admitidas pelo sistema (imunidade, isenção, etc.). **E a ideia da estrutura normativa da sanção parte do pressuposto do descumprimento de algum dever tributário (principal ou instrumentário) e, como regra, atinge justamente aquele indivíduo destinatário dessa obrigação ou fazer/não-fazer.**

Isto posto, **do fato típico (ação ou omissão) - que tem um sujeito certo e determinado - surge uma relação jurídica sancionatória da qual aquele mesmo agente infrator, como regra, figurará como sujeito passivo e o Estado, por sua vez, assentar-se-á na posição de titular do direito de punir.**

Após tais comentários, a autora defende a constitucionalização do direito tributário sancionatório, estando a pena, a sanção, subsumida aos princípios constitucionais, constando entre eles, os princípios da legalidade e da tipicidade, onde a lei a é a base da realidade do imposto:

Dentre as normas a serem consideradas na construção do regime jurídico, o ponto inicial se dá com os princípios alocados no Texto Maior. E não era para ser diferente, pois, hoje, **vê-se a constitucionalização do direito tributário sancionatório, não sendo possível falar em incidência de penas sem consideração dos princípios constitucionais tributários.** E estes são muitos, às vezes especificamente voltados para o fato infracional e outras vezes para a conformação da pena. Passemos em revista aos principais deles.

O princípio da legalidade se põe como diretriz geral do sistema jurídico. Afinal, **a lei é a base da realidade do direito.** Vem posto logo nas primeiras páginas da Carta Magna, art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” E seu

¹ Haret, Florence. **Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias:** Por uma definição do conceito de sanções admitidas no direito tributário com base na atual ordem constitucional e exegese da jurisprudência mais recente. Revista Tributária das Américas. São Paulo: Thomson Reuters/RT, Ano 5, n. 9, Jan-Jul-2014, p. 105-136. (ISSN 2178-552X). Disponível em: <http://www.institutoidea.net.br/principios-e-interpretacoes-aplicaveis-as-sancoes-tributarias-analise-das-imposicoes-de-ordem-constitucional-e-da-exegese-mais-recente-da-jurisprudencia-em-materia-dos-ilicitos-tributarios/>

mandamento é reforçado no campo dos ilícitos no inciso XXXIX deste mesmo dispositivo, reafirmando-se a legalidade do tipo e da pena: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Estado da Tribu
Rubrica

Repercute Haret, que além dos ditames do princípio da constitucional da legalidade, também o próprio Código Tributário nacional determina que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades:

No nível infraconstitucional, a diretriz é ainda lembrada no art. 97 do CTN, pelos seus incisos V e VI, de modo que somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

A legalidade, pois, é pressuposto do sistema jurídico tributário principal e das sanções (tipicidade da infração e da pena) dele decorrentes. É garantia voltada contra o legislador e contra o aplicador. É na Lei que estão os critérios para a correta incidência da norma no universo das condutas e tais elementos são de observância obrigatória do Fisco na avaliação do caso em concreto.

Continua:

No tocante à legalidade material, voltada para o legislador, e, na esfera sancionatória, entende-se-a como **a imposição de que todos os critérios da regra-matriz de incidência infracional devem estar determinados na lei, seja da infração, seja da pena.** Assim, deve o enunciado geral e abstrato determinar de modo taxativo (*numerus clausus*) as ocorrências sancionatórias, **esgotando na norma os dados necessários à identificação do fato jurídico infração e/ou consequente da pena.** Com isso, **não se admite à autoridade poderes extras para, num segundo momento e em termos discricionários, apontar se alguém será ou não penalizado em face de uma dada situação.**

Quanto à **tipicidade**, sabemos que os subdomínios do direito penal e tributário são semelhantes na medida em que trabalham essencialmente com a noção de tipo. Tende para uma maior rigidez, requerendo uma série de formalidades, prescritas em lei, para a construção da tipicidade no caso concreto (subsunção do fato à hipótese). Significa: **cabe à lei em sentido formal (princípio da legalidade) determinar um-a-um os critérios (tipicidade) para a fixação de multas ou demais penalidades não-pecuniárias, justificando-as teleologicamente em face do bem jurídico tutelado.** Na omissão da lei, é vedado ao aplicador criar novas situações penalizadas por analogia, tendo em vista vedação do § 1º do art. 108 do CTN: *o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

O termo “tributo”, aqui, está em seu sentido lato, como muito o faz o Código Tributário ao longo de seus enunciados. Inclui não somente os valores a título de obrigação principal, como também toda cobrança referente a multas. Tal atecnia, cumpre reforçar, é recorrente no âmbito do Código Tributário de 66.

E conclui com clareza solar:

Não há para onde fugir. Ou a lei institui parâmetro seguro e isonômico para incidência das multas ou, inexistindo, a situação não será sancionada. **Descabe ao aplicador criar hipóteses extra (fora), ultra (acima) ou, pior**

ainda, contra (contrária) lege, mesmo que por aplicação analógica do § 1º do artigo 60 do CP. Grifos nossos.

Secretaria de Estado da Tributação
do Estado de São Paulo
Rubrica

Mas, vamos em frente e passamos a discutir sobre o termo equiparação. Equiparar é sinônimo de nivelar, comparar, igualar, assemelhar.

Em palestra na mesa de debates do IBDT de 07/04/2005, o Professor Tércio Sampaio Ferraz Junior² fala sobre equiparação:

...equiparação é colocar à par aquilo que é igual”. Isso é equiparar. Equiparar significa, portanto: tomar algo que tem algumas diferenças em face à outra, à outra coisa, sublimar as diferenças, relevar as semelhanças, e fazer a aproximação. Isso é o ato de equiparar. Portanto, equiparar, está ligado à percepção de semelhanças, ao relevo dado a essas semelhanças.

Sobre o assunto mais uma vez nos utilizaremos dos ensinamento de Florence Haret, em sua tese para obtenção do grau de Doutora, apresentada ao curso de pós graduação na Universidade de São Paulo, USP, Presunções no Direito Tributário, Teoria e Prática, em 2010:

Equiparação é termo frequente em todos os subdomínios do direito. Em regra, **ao equiparar, o legislador tem por objetivo, solucionar questões práticas em situações que se demonstrem ameaçadoras à eficácia normativa**. Assim, com base em semelhanças entre ocorrências, subsume-se um fato em hipótese normativa de outro, atribuindo-se efeito deste àquele. É o que Maria Helena Diniz quis dizer ao definir o *equiparado* como “o que possui as mesmas, prerrogativas, direitos e vantagens e do outro” (120). Ao equiparar, fatos ou sujeitos ganham idêntico valor jurídico de outros fatos ou outros sujeitos, fazendo-se, com isso, enquadrar em hipótese a que normalmente não pertenceria. (...). Dessa forma, equiparação é norma de direito material que atua no enunciado antecedente, permitindo ao exegeta associar fatos distintos, mas que, a despeito das diferenças, guardam entre si, similaridades.

A princípio, com base em definição abrangente acima proposta, **podemos entender equiparação tanto como ficção jurídica quanto por forma presuntiva de norma**. Tércio Sampaio assume o termo de modo mais restritivo: “a equiparação afirma uma desigualdade, desprezando desigualdades secundárias, enquanto a ficção afirma uma desigualdade essencial, procedendo, não obstante, a uma igualação”.

(...)

... **toda equiparação em lei** deve ter como fundamento semelhança essencial, que, além de ser a cauda que permite o vínculo, é o também o seu limite: o ponto de partida é, pois, uma semelhança e não uma diferença essencial (esta, própria da ficção). Logo, o exegeta deve observar em toda hipótese equiparativa se esse sucesso foi levado em consideração.

Nesse ponto, eu me pergunto: Com a definição dada de equiparação, poderia o legislador estabelecer uma equiparação neste caso: A ocorrência da hipótese vedada no caput (a escrituração dos livros fiscais, vedada ao contribuinte obrigado à EFD **com relação à falta de escrituração dos livros fiscais**???)



Mesmo assim, também a equiparação, sendo presunção ou ficção, é matéria que prescinde de lei:

A presunção como norma sancionatória é perfeitamente possível no ordenamento jurídico brasileiro, para dar origem a ilicitudes por meio de presunções postas pelo legislador em lei. **Contudo, não bastam serem legalmente admitidas.** A ilicitude tributária, presuntivamente criada, prescinde de uma determinação na forma do tipo.

(...)

A legalidade material volta-se para o legislador para o fim de exigir-lhe a positivação em lei de todos os critérios da regra matriz da incidência, esgotando na norma os dados necessários à identificação do fato jurídico antecedente e consequente. Com isso, não se admitem à autoridade poderes extras para, num segundo momento ou em termos discricionários, determinar se alguém deverá ou não pagar tributo em face de dada situação. **Tal legalidade deve estar completa no exato momento da edição da lei que instituiu a presunção.** É por este motivo que a diretriz da legalidade é também entendida em âmbito fiscal como o princípio da estrita legalidade ou ainda da tipicidade estrita ou cerrada, afinal integralmente assumido no campo das presunções. A maneira mais restritiva de positivar os tipos é a forma taxativa. Assim, o preceito taxativo é o que melhor se ajusta às formalidades de ordem presuntiva, reduzindo a atuação imaginativa do aplicador do direito. Grifos nossos.

A par destas considerações, nos resta tão somente julgar improcedentes as ocorrências 1 a 5.

Resta-nos, agora, discutir a ocorrência nº 6, a seguir transcrita:

A atuada deixou de recolher, na forma e nos prazos regulamentares, o imposto proveniente de saídas de mercadorias tributáveis em operações internas e não registradas, constatadas pelo saldo credor de caixa apresentado na escrituração contábil da empresa em situação prevista no art. 2º, §1º, IX, “a”, c/c art. 352 do RICMS, infringindo o disposto no art. 150, III e XIII, e penalidade prevista nos artigos 340, I, “g”, c/c 133, todos do Regulamento do ICMS

Conforme se verifica no demonstrativo de fls. 56 e ss., os atuantes utilizaram o método de fluxo de caixa, já foi bastante discutido e debatido neste Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, inclusive motivador da expedição da Súmula nº 001. Para tanto, valho-me do esclarecedor e didático voto do Ísigne Conselheiro Emanuel Marcos de Brito Rocha, em seu voto referente ao Acórdão 195/112, o qual reproduzo, com as devidas adaptações ao caso em tela:

Quanto ao mérito desta denúncia (Análise de Fluxo de Caixa), convenço-me que razão não assiste ao Fisco em pretendê-la como devida, pelos seguintes motivos:

a) **Falta de motivo e competência do atuante:** A metodologia Análise do Fluxo de Caixa/AFC adotada pelo atuante não foi expressamente escolhida pelo Diretor que ordenou o serviço, como determina o §3º do art. 352 do RICMS/RN. De fato, a leitura da OS nº 9714/2013 (fls. 7) é para “*proceder exame na documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes à fiscalização, referentes a efetuar auditoria fiscal e contábil (...)*” contrariando a objetividade exigida naquele dispositivo. O motivo do ato administrativo não comporta generalização, mas do contrário, requer especificidade, como corolário à impessoalidade e à moralidade. Senão vejamos:

Art. 352. No caso da escrituração do contribuinte **indicar insuficiência ou suprimentos de caixa não comprovados**, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem

Secretaria de Estado de Fazenda
FL. 103
Mat. 103
Rubrica

como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, considera-se o respectivo valor como saídas de mercadorias tributáveis em operação interna e não registrada, exigindo-se o respectivo imposto, sem o prejuízo da multa regulamentar, ressaltando-se ao contribuinte a prova da improcedência dos valores apresentados. (NR Dec. 16.094 de 07/06/2002).

§ 1º Caracteriza-se ainda como insuficiência de caixa, qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, impostos, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisições de bens em geral e outras aplicações do contribuinte, sejam superiores às suas receitas.

§ 2º Quando da análise do fluxo de caixa de contribuintes que comercializem mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, dentre outras, da diferença encontrada advinda da insuficiência de caixa, deverá ser abatido, proporcionalmente, o percentual relativo às entradas das mercadorias, isentas ou não tributáveis e sujeitas à substituição tributária, em relação ao total geral das despesas. (NR Dec. 16.157 de 03/07/02)

§ 3º A **metodologia de auditoria** de que trata este artigo será adotada a critério da Autoridade Competente, **responsável pela designação da ação fiscal. (grifo nosso).**

É imprescindível, portanto, para que se tivesse como válida aquela “Análise Fluxo de Caixa”, que o Diretor não deixasse nas entrelinhas a generalização das metodologias de Auditoria (que são muitas e complexas), e especificasse naquela mesma O.S a sua adoção, não deixando ao bel prazer do executor sua escolha. Se não o fez, e sendo incabível a delegação presumida, só posso entender que não havia motivos determinantes para fazê-la, e sem motivação legítima, não há ato administrativo que se sustente, vício incapaz de ser ratificado, especialmente por esse Egrégio Conselho.

b) **Desconsideração da escrita contábil:** A metodologia utilizada pelos autuantes para a Análise Fluxo de Caixa está clarificada às fls. 56 ess, que se traduz na reconstituição daquela movimentação financeira via arbitramento de outras informações disponibilizadas à SET previsto no art. 353 c/c art. 364 do RICMS/RN. Porém, sob a ótica material, enfatizo que o mandamento vinculante da Súmula nº1/2011-CRF³ atualmente se impõe ao caso em tela, sendo improcedente o núcleo da denúncia (desprezo dos resultados apontados na contabilidade & arbitramento), visto que não foi apresentada nos autos, por quem de direito, a cabal justificativa para aplicação do art. 353 do RICMS/RN. Senão, vejamos:

Art. 353. Os Auditores Fiscais do Tesouro Estadual **podem desprezar os resultados apresentados pela contabilidade de contribuinte**, quando **não representem** o real valor tributável realizado pelo estabelecimento, para cuja apuração **devem:**

I- fazer levantamento fiscal nos estabelecimentos varejistas, nos casos em que o controle do valor agregado apresentado pelo contribuinte não for considerado razoável pelo fisco;

³ **SÚMULA 001/2011-CRF:** “É defeso a desconstituição da escrita contábil para instrumentalização da metodologia do Fluxo de Caixa, exceto quando não atendidos os pressupostos técnicos contábeis de confiabilidade, integralidade e tempestividade”. (grifo nosso)

Finalmente, ressalto para fins pedagógicos, que a AFC válida – arbitrada ou não - impõe que as denúncias equiparadas à “*omissão de saídas*” no mesmo auto de infração, como aquela apontada na segunda ocorrência, sejam levadas à compensação do débito fiscal apurado pelo “Delito Caixa”, evitando-se a cobrança de imposto em duplicidade. É assim também que esse Egrégio Conselho tem se posicionado reiteradamente.

Na oportunidade, consigno a título de maiores esclarecimentos sobre a denúncia (*Caixa a Descoberto*), a ritualística necessária à validação da metodologia Análise de Fluxo de Caixa, extraída do memorial do Acórdão CRF nº067/2011 que inseriu a referida Súmula no ordenamento fiscal da SET:

“Acórdão CRF nº067/2011

(...)

b) A metodologia FLUXO DE CAIXA não deve ser regra na execução de procedimentos de fiscalização em busca de sonegação de ICMS, mas uma técnica especialíssima, com meticuloso cuidado para a mensuração da informação contábil originariamente contida nos livros, demonstrações, documentos e afins (escrita contábil), apresentada pelo contribuinte, devendo cuidar em responder cabalmente, de forma cumulativa, no mínimo, ao seguinte:

b.1 – O contribuinte possui escrita contábil?

- ***Se sim:*** Prossegue ao item b.2.
- ***Se não:*** Faz-se juntada aos autos da prova da inexistência, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.

b.2 – A escrita contábil é confiável⁴?

- ***Se sim:*** Prossegue ao item b.3.
- ***Se não:*** Faz-se juntada aos autos da prova dos erros e vieses relevantes, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.

b.3 – A escrita contábil é íntegra⁵?

- ***Se sim:*** Prossegue ao item b.4
- ***Se não:*** Faz-se juntada aos autos da prova das omissões e lacunas, e aplica-se art. 363 RICMS/RN.

b.4 – A escrita contábil é tempestiva⁶?

- ***Se sim:*** Aceita-se a escrita contábil como útil à Análise de Caixa da SET.
- ***Se não:*** Faz-se juntada aos autos da prova da demora na apresentação [auto de embargo] ao Fisco (com auto de embargo suplementando), e aplica-se art. 363 RICMS/RN.”

ANÁLISE DE FLUXO DE CAIXA (PREPARO)

⁴ **Confiabilidade**³¹. Para ser útil, a informação deve ser **confiável**, ou seja, deve estar livre de **erros ou vieses relevantes** e representar adequadamente aquilo que se propõe a representar. **Res CFC nº1.121/2008**

⁵ **Integridade**³⁸. Para ser **confiável**, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser **completa**, dentro dos limites de materialidade e custo. Uma **omissão** pode tornar a informação falsa ou distorcida e, portanto, não confiável deficiente em termos de sua relevância. **Res CFC nº1.121/2008**

⁶ **Tempestividade**⁴³. Quando há **demora indevida** na divulgação de uma informação, é possível que ela **perca a relevância**. A Administração da entidade necessita ponderar os méritos relativos entre a tempestividade da divulgação e a confiabilidade da informação fornecida. **Res CFC nº1.121/2008**



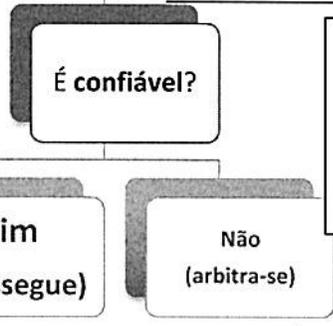
O Art. 352, §3º do RICMS/RN exige que a autoridade do ato designativo especifique a metodologia da Análise de Fluxo de Caixa.

A especificação é enfoque ao elemento competência e motivação do ato administrativo.



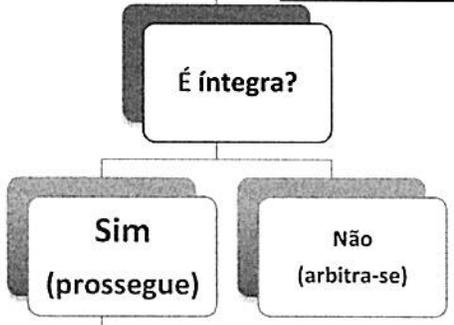
A inexistência de Escrita Contábil, especialmente o Livro Caixa deve ser provada nos autos, para viabilizar o arbitramento (art. 353 e art. 364 do RICMS/RN).

Na ausência de escrituração do livro caixa, serão desconsiderados os saldos inicial e final de caixa, bem como a apropriação dos valores correspondentes a

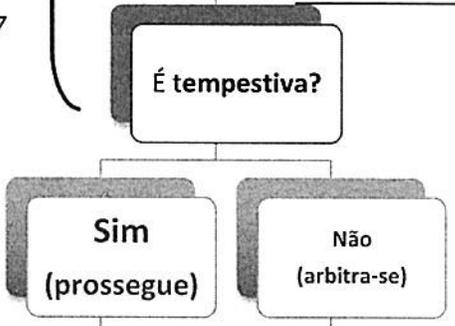


A confiabilidade deve ser elidida em Relatório Circunstanciado, demonstrando os vícios e irregularidades, tais como desarmonia com o Balanço Patrimonial, DRE, GIM, etc.

Tudo que gerar desconfiança deve ser

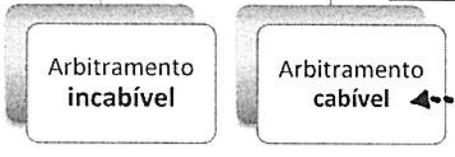


A integralidade deve ser elidida pelo auto de embargo à fiscalização, quando ficar patente que a escrita contábil não foi apresentada completa ao AFTE executor.



A tempestividade deve ser elidida pelo auto de embargo à fiscalização, quando ficar patente que a escrita contábil não foi apresentada a tempo certo ao AFTE executor.

P
R
E
S
S
U
P
O
S
T
O
S
C
O
N
T
Á
B
E
I
S



Qualifica-se como **arbitramento** (art. 363 e art. 364 do RICMS/RN) porque os resultados



Assim, VOTO, em conhecer ambos os recursos, negar provimento ao recurso ex officio e dar provimento ao recurso voluntário para reformar a Decisão Singular e julgar o auto de infração improcedente.

Sala C. Danilo Gonçalves dos Santos, Nata-RN, 06 de dezembro de 2016.

João Flávio dos Santos Medeiros
Relator