



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

PROCESSO Nº 0191/2012-CRF  
PAT Nº 1335/2011-1ª URT  
RECURSO VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO  
RECORRENTES MEIRELLES FARMA LTDA ME/SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
RECORRIDOS OS MESMOS  
RELATORA CONS. LUCIMAR BEZERRA DUBEUX DANTAS

**ACÓRDÃO Nº 0075/2015-CRF**

**ICMS. REEXAME DE MATÉRIA DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. INOCORRÊNCIA. ART. 43 RPAT. PRELIMINAR REJEITADA. OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE PROVAS DOCUMENTAIS. PERÍCIA FISCAL. DENÚNCIA INSUBSISTENTE.**

1. O reexame de matéria contida em período já abrangido por fiscalização anterior, exige despacho fundamentado do titular do órgão que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo. O despacho específico não é obrigatório no caso de novos exames de matéria diversa daquela já analisada em período já abrangido por fiscalização anterior ou quando da realização de auditoria. A autoridade administrativa possui não apenas o poder, mas, sob pena de responsabilidade funcional, impõe-se-lhe o dever de lançar o tributo; o lançamento é ato administrativo obrigatório e vinculado. Dicção do *caput* e do inciso I do parág. único, do artigo 43, do RPAT e art. 142 do CTN.

2. A metodologia utilizada pelos autuantes nos exercícios de 2007 e 2008 carecia de um maior aprofundamento na análise dos documentos que acobertavam os lançamentos a crédito na conta Clientes, além da apresentação dos mesmos como prova do cometimento da infração de omissão de receitas pela recorrente e a ausência de lastro documental torna insubsistente a denúncia.

3. Recurso voluntário conhecido e provido. Recurso *ex officio* conhecido e improvido. Reforma da decisão singular. Auto de infração improcedente.

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 consonância com o parecer oral da representante da Procuradoria Geral do Estado, em conhecer dos recursos e negar o *ex officio* e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração improcedente.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 02 de junho de 2015.

Natanael Cândido Filho  
Presidente

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas  
Relatora

Vaneska Caldas Galvão  
Procuradora

## **RELATÓRIO**

Trata-se de recursos voluntário e *ex officio* interposto contra decisão da Coordenadoria de Julgamento de Processos (COJUP), que julgou procedente em parte o auto de infração nº 1335/2011-1ª URT, que traz em seu cerne a imputação de “omissão de receita detectada pelo confronto das vendas informadas no Registro 50 do SINTEGRA e a movimentação da Conta “Cliente” do Livro Razão, relativamente aos exercícios de 2007, 2008 e 2010.”

A infração imputada a recorrente está prevista no art. 150, inciso III, c/c com o art. 150, inciso XIII, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, doravante qualificado como RICMS/RN, com penalidades previstas no art. 340, inciso I, alínea "g" RICMS/RN, originando um débito fiscal, relativo ao ICMS, no valor de R\$ 1.920.807,20 e Multa, no valor R\$ 2.881.210,80, perfazendo um total de R\$ 4.802.018,00, em valores originais.

Os autos anexos à inicial, contem: Ordem de Serviço nº 4424, de 11 de outubro de 2011, documentos relativos a informações do contribuinte e resumo da ocorrência fiscal, demonstrativo de valores, relatório circunstanciado, entre outros documentos (fls. 3 a 85).

A IMPUGNAÇÃO foi interposta em 31 de janeiro de 2012, opondo-se à autuação (fls. 88 a 101).

A CONTESTAÇÃO foi oferecida em 14 de fevereiro de 2012 pelos autuantes, contrarrazoando a impugnação, acatando parcialmente os documentos apresentados pela autuada reduzindo o valor do imposto e a multa aplicada, alterando o valor do débito fiscal do auto de infração. (fls. 103 a 110).

Nos autos constam, ainda, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais dando conta que a Recorrente não é reincidente (fl. 86).

A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº 50/2012-COJUP prolatada em 30 de março de 2012, em síntese, alega que os autuantes utilizaram cálculos matemáticos que foram elaborados a partir da constatação de divergências de informações prestadas pelo próprio contribuinte ao Fisco Estadual, principalmente quando do confronto das vendas informadas no Registro 50 do SINTEGRA e a movimentação da conta Clientes do Livro Razão da autuada. E são exatamente esses cálculos matemáticos que constituem a prova da

falta de pagamento do imposto. No entanto, estes foram reformados em parte, no momento da Contestação, às fls. 110, por terem sido acatadas algumas das alegações da impugnante. Excluindo-se da base de cálculo do lançamento em questão o valor da base de cálculo referente à 1ª ocorrência do Auto de Infração 307/2010 – Ordem de Serviço nº 1243/2010 e o valor que expressa a devolução de cheques; além de terem sido feitos outros ajustes nas somas dos lançamentos a crédito na conta Clientes, nos exercícios 2007 e 2008. O que acarretou uma redução na base de cálculo inicialmente apurada e, conseqüentemente, no valor do lançamento do imposto e respectiva multa. Ao final, julga PROCEDENTE em parte o lançamento tributário apontado na inicial (fls. 115 a121).

A Recorrente foi cientificada da referida DECISÃO em 22 de maio de 2012 (fls. 127).

O RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em 21 de junho de 2012 recorre contra Decisão da COJUP, no qual a recorrente ressalta as acusações de presunção de artifício contábil de “maquiagem” lembrando que os próprios autuantes admitiram já parte das acusações como improcedentes quando “reconhecem que essa conta possui lançamentos que se repetem em consequência da devolução de cheques e duplicatas, bem como na devolução de venda”. Acerca do julgamento singular, entende da seguinte forma: “Devemos ressaltar que em nenhum momento os autuantes falaram em despesas maiores que as receitas. Na verdade a recorrente auferiu receitas suficientes para cobrir suas despesas e ainda obter lucros no período” (fl. 120).

Insiste na tese preliminar de que houve reexame dos períodos fiscalizados e que este só poderia se realizar mediante despacho fundamentado.

Repete as alegações da impugnação de que não é possível se deduzir como venda sem nota fiscal aquilo exorbita os lançamentos à débito de clientes e as receitas de vendas assumidas, uma vez a conta Clientes receber muitos lançamento duplicados (ilustra à fl. 135)

Conclui que os autuantes “estão tentando inverter o ônus da prova, pois o levantamento realizado não prova absolutamente nada, sendo a acusação uma mera suposição em que os autuantes arbitram” (*sic*) “como venda todos os lançamento à crédito” (*sic*) “na conta de Clientes, o que é inadmissível”.

A RECORRENTE reproduz para reforçar seu argumento a Súmula 001/2011 do CRF e o Acórdão Nº 0078/2011, o qual diz neste excerto que:

“(…) A ACUSAÇÃO DE INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO NÃO PODE SER PROVADA PELA SIMPLES APOSIÇÃO DE INFORMAÇÕES FISCAIS NOS AUTOS QUANDO ESTA É NEGADA PELA FIRMA AUTUADA. A PRESUNÇÃO E A FICÇÃO SÃO SEMPRE ESTABELECIDAS PELAS REGRAS JURÍDICAS. RESULTADO DE CONFRONTO DE SINTEGRA E LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS, QUANDO NEGADO PELO AUTUADO TEM QUE SER PROVADO POR OUTROS MEIOS DE PROVA. (...)”.

Insiste que eventuais supostas saídas não trariam prejuízo ao Fisco uma vez não praticar “qualquer operação que enseje o pagamento de ICMS pela saída, a não ser o pagamento do ICMS substituto quando das vendas para farmácias, os quais foram retidos e recolhidos ao erário estadual sem qualquer omissão”.

Finaliza sugerindo que se houver dúvidas do Conselho, que este determine a realização de perícia que revelaria “o erro metodológico dos autuantes, pois todo lançamento na conta clientes, pelo sistema de partidas dobradas, encontra lançamento correlato em outra conta contábil e não caracteriza omissão de receita”. Para então pedir a (I) nulidade por falta de despacho motivando o reexame, (II) perícia, se houver entendimento do Conselho diverso do que argumenta e sucessivamente (III) a reforma da decisão singular julgando o feito improcedente.

O ilustre Conselheiro Waldemar Roberto de Moraes da Silva, então presidente do CRF, deferiu e despachou o pedido de perícia solicitado para a Secretária Adjunta da SET que designou profissional habilitado para tanto.

O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei Estadual nº 4.136/72 qual seja: oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no E. CRF.

É o que importa relatar.

## **VOTO**

Encontram-se presentes os pressupostos de admissibilidade dos recursos, motivo pelo qual deles conheço.

Antes de adentrar ao mérito faz-se necessário esclarecer que a tese defendida pela recorrente de nulidade do auto de infração em decorrência da falta de despacho fundamentado para execução da ação fiscal em períodos anteriormente fiscalizados não se enquadra nas hipóteses de nulidades de que tratam o art. 20 do Regulamento de

Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário (RPAT), aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, motivo pela qual a rejeito.

A RECORRENTE postula serem nulos os trabalhos que culminaram no auto, uma vez o período de 2007 a 2009 já haver sido objeto de autuação pela Ordem de Serviço nº 1.243/2010 (fls. 111). Alega que o “reexame” de período fiscalizado só pode ser feito nos estritos termos do artigo 43 do RPAT que reproduz.

Art. 43. O reexame de matéria contida em período já abrangido por fiscalização anterior, executada pelo mesmo ou outro auditor fiscal, será determinado pelo titular do órgão que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo, mediante despacho fundamentado.

Parágrafo único. Independem da autorização prevista neste artigo:

I - os procedimentos relacionados com auditoria e correição;

II - as investigações para atendimento de requisições do Ministério Público e dos Poderes Legislativo e Judiciário.

A Ordem de Serviço aludida (fls. 111) pela RECORRENTE se deu na redoma de investigação do cumprimento dos termos do Regime Especial de Medicamentos, o que culminou num auto de infração (fls.112) dirigido a duas balizas de pesquisa previamente apontadas pela O.S.: a análise da retenção e recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária e notas fiscais de entrada não escrituradas.

Não houve, na oportunidade, uma auditoria da empresa, a ampla investigação em que o Estado coteja uma série de técnicas de fiscalização para verificar o fiel cumprimento da legislação fiscal. A auditoria independe de autorização prevista no artigo apontado, conforme libera o inciso I do parágrafo único.

A RECORRENTE tenta ampliar o que o artigo restringe: o artigo não cria condições especiais de investigação gerais de lançamento de períodos anteriores. O artigo não coíbe sequer outras diligências especiais em matéria diversa contidas em períodos anteriores. O que o artigo limita é o **re-exame** de matéria, ou seja, o exame da mesma matéria contida em períodos anteriores – se estiver sem justificativa – o que não foi o caso. Se quisesse coibir os exercícios anteriores que tenha sido objeto de qualquer sorte de perquirição, o RICMS se dirigiria ao *tempus* já objeto de fiscalização e não a uma matéria fiscalizada num exercício, como o faz. O Fisco não tem o direito, mas o dever institucional de lançar saldos de tributos

não apurados espontaneamente pelo contribuinte. Se por acaso uma auditoria futura culminar num auto de infração cuja base de cálculo possa eventualmente se confundir com a de diligências já efetuadas por técnicas diversas, deve subtraí-la da nova base de cálculo para que não se cobre duas vezes um tributo sob o mesmo lastro causal.

As perícias previstas pelo Regulamento do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do RN, aprovado pelo Decreto Nº 14.285, de 12 de janeiro de 1999 têm a finalidade de auxiliar o relator do processo na formação de seu entendimento da matéria sobre o processo.

Prevê o artigo 22 do citado Regulamento:

“Art. 22. O recurso distribuído ao relator é por este devolvido, no prazo de três dias, à Secretaria do Conselho, com o seu visto, para posterior encaminhamento ao Procurador do Estado.

§ 1º **Pode** o relator, a qualquer tempo, propor ao Presidente, **que decidirá** em dois dias, a realização de diligência ou perícia, de ofício ou **a pedido do contribuinte**, consideradas necessárias ao julgamento.

§ 2º Indeferida a diligência ou perícia, aplica-se o disposto no § 4º deste artigo.

§ 3º Realizada a diligência ou perícia, o recurso retornará ao relator que, no prazo de três dias, o restituirá à Secretaria do Conselho com o seu visto.

§ 4º Restituído o recurso pelo relator, dele terá vista o Procurador do Estado, pelo prazo de dez dias, dentro do qual poderá requerer diligência, devolvendo os autos com o seu visto ou parecer.

§ 5º Deferida a perícia, o processo é encaminhado ao Secretário Adjunto de Tributação para nomeação do perito fazendário, obedecido o disposto no art. 45 e seus parágrafos do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.” (grifei).

Sobre os livros contábeis trazemos a baila o ensinamento do Professor Sérgio de Iudícibus que nos brinda com a seguinte assertiva:

Embora sob o aspecto administrativo-contábil seja o RAZÃO o livro mais importante, do ponto de vista legal e fiscal, o mais importante, realmente, é o DIÁRIO. É este um livro no qual são registradas todas as operações contabilizáveis de uma entidade, em ordem cronológica e com observância de certas regras.

Os requisitos necessários para o registro de uma operação no livro Diário são os seguintes:

- a) data da operação;
- b) conta a ser debitada;
- c) conta a ser creditada;
- d) histórico da operação, com menção das características principais dos documentos comprobatórios da operação;
- e) valor da operação.

Infere-se que a análise dos fatos contábeis a vista dos registros efetuados no livro Diário conferem aos lançamentos a certeza da identificação dos documentos

comprobatórios das movimentações nas contas ali analisadas, vez que demonstra as variações nas contas que traduzem os elementos afetados.

A contabilidade registra as variações das contas, debitando-as ou creditando-as de acordo com a natureza do fato patrimonial, e determina ainda os saldos que as contas apresentam em determinado momento.

A conta Clientes é uma conta do Ativo, a qual tem natureza devedora e a conta Vendas é uma conta de Resultado e tem natureza credora.

É notório que a análise das vendas a prazo se dar pelo movimento a **débito** da conta clientes. Quando da realização de vendas a prazo são efetuados lançamentos a **débito** na conta Clientes e a crédito na conta Vendas a prazo.

A conta Cliente será **creditada** pela liquidação de um direito, ou seja, ao fazer um lançamento a **crédito** na conta Cliente está havendo a cessação ou resgate de direitos constante naquela conta.

Cada valor creditado corresponde a um lançamento contábil que deve ser comprovado documentalmente, necessária, pois, a análise dos eventos ocorridos nos lançamentos a créditos na conta Clientes para que se possa considerar tais lançamentos como recebimento de duplicatas decorrente da vendas de mercadorias. E em sendo a conta Cliente creditada pela liquidação de um direito, necessário se faz saber se tais valores referem-se a vendas efetuadas dentro do exercício.

Do resultado da perícia se infere a divergência entre a metodologia aplicada na ação fiscal e aquela prevista nas normas contábeis, as quais foram observadas na execução da perícia fiscal.

Analisando as informações apresentadas pelos autuantes quando da imputação de omissão de receitas, verifica-se que nos exercícios de 2007 e 2008, foram comparados os valores apresentados na coluna a **Crédito** da conta contábil CLIENTES constante no livro auxiliar **Razão** e os valores apresentados no **Registro 50**, que advém do Convênio 57/95, o qual corresponde as emissões das notas fiscais de saídas efetuadas pelos contribuintes do imposto, que são usuários do sistema eletrônico de processamento de dados. No exercício de 2010 foram analisados os valores na coluna a **Débito** da conta contábil CLIENTES constante no livro auxiliar **Razão** e os valores apresentados no Registro 50.

Observa-se que os autuantes não anexaram qualquer prova documental na

análise da movimentação da conta Clientes dos exercícios fiscalizados, limitando-se a efetuar o confronto entre os valores lançados na referida Conta e os valores informados no Registro 50, para imputar a infração de omissão de receita de vendas a recorrente.

Por outro lado, o Perito Fiscal carrou aos autos todos os documentos e livros necessários a análise do que foi denunciado pelos autuantes.

Da análise dos documentos e livros fiscais e contábeis constatou-se no trabalho pericial que todas as vendas realizadas nos exercícios de 2007, 2008 e 2010 têm como contrapartida a conta Clientes. Ou seja, a recorrente supostamente não realizou vendas a vista nos exercícios de 2007 e 2008, vez que os valores das receitas de vendas estão lançados na conta Vendas a prazo e tendo como contrapartida a conta Clientes. No ano de 2010 todos os valores das receitas de vendas estão lançados na conta Vendas de mercadorias e tendo como contrapartida a conta Clientes. Em suma, depreende-se que a recorrente não efetuou vendas a vista.

Para elucidação do caso em comento, transcrevem-se quesitos formulados, cujas respostas comprovam os valores reais das vendas realizadas pela recorrente, os quais foram constatados e comprovados através da análise de vasta documentação anexa aos autos.

Os quesitos e as correspondentes repostas foram as seguintes:

Quesito 02: Tendo em vista o objeto social da Recorrente e os seus registros contábeis, anos 2007, 2008 e 2010, pode-se afirmar que sua receita bruta operacional advém, exclusivamente, da venda de mercadorias (fls.6998 e 6999)?

R: Sim. Resta comprovado, através de levantamento realizado pelo Perito nas contas contábeis “Clientes” e “Vendas de Mercadorias” nos anos de 2007, 2008 e 2010 nas fls. 308/1412 e 2361/3199, que as Receitas Brutas Operacionais apuradas na contabilidade da Recorrente são R\$ 11.159.354,99, R\$ 11.174.370,06 e R\$ 13.260.005,47, respectivamente.

Quesito 05: Qual o verdadeiro valor lançado na conta Clientes que representam efetivamente Receita de Vendas (fls. 7018 e 7019)?

R: O Perito procedeu a impressão dos arquivos magnéticos “CONTA CLIENTES 2007. PDF”, “CONTA CLIENTES 2008.PDF” e “CONTA CLIENTES 2010.PDF”, todos contidos na mídia CD disposta nas fls. 101, conforme documentos de fls. 308/1412; Resta comprovado o recebimento da impressão do Livro Razão da conta contábil “VENDAS DE MERCADORIAS” dos anos de 2007, 2008 e 2010, fls. 2361/3199;

Resta comprovado, através de levantamento realizado pelo Perito nas contas

contábeis “Clientes” e “Vendas de Mercadorias” nos anos de 2007, 2008 e 2010 nas fls. 308/1412 e 2361/3199, que as Receitas Brutas Operacionais apuradas na contabilidade da Recorrente são R\$ 11.159.354,99, R\$ 11.174.370,06 e R\$ 13.260.005,47, respectivamente.

A ação fiscal nos exercícios de 2007 e 2008 se pautou pelo confronto dos valores lançados a **crédito** na conta Clientes e os valores apresentados pela Recorrente quando da entrega do Registro 50, contudo, uma metodologia ao se contrapor a análise correta ou usual, que seria a análise dos lançamentos a débito na conta Clientes, carece de prova documental para comprovar que cada um dos lançamentos efetuados a crédito era decorrente do resgate de duplicatas a receber, decorrentes de vendas efetuadas a prazo.

No exercício de 2010 a ação fiscal foi realizada utilizando-se a metodologia usual, o confronto dos valores lançados a débito na conta Clientes e os valores apresentados no Registro 50, todavia, não houve a análise documental dos lançamentos efetuados, mas utilizou-se apenas o valor total constante na conta Clientes para confrontar com o registro 50.

A ausência da análise de cada um dos documentos que compõem os lançamentos efetuados na conta Clientes torna a denúncia insubsistente, pois não há apresentação de documentos comprobatórios da omissão de receitas de vendas por parte da recorrente.

Por seu turno, a perícia fiscal comprova que os valores lançados a débito na conta Clientes no livro Razão, nos exercícios de 2007, 2008 e 2010, correspondem aos valores recebidos como receitas de vendas e devidamente lançados na conta Vendas a prazo no livro Razão em 2007 e 2008, e com a nomenclatura de Vendas de Mercadorias em 2010, constatando-se que todas as receitas de vendas tiveram como contrapartida a conta Clientes, supondo-se que a recorrente não realizou vendas a vista.

A metodologia utilizada pelos autuantes nos exercícios de 2007 e 2008 carecia de um maior aprofundamento na análise dos documentos que acobertavam os lançamentos a crédito na conta Clientes, além da apresentação dos mesmos como prova do cometimento da infração de omissão de receitas pela recorrente e a ausência de lastro documental torna insubsistente a denúncia.

Reitera-se que a ação fiscal teve-se apenas a suposições a vista da análise dos valores lançados na conta Clientes, pois não foram carreadas aos autos provas documentais dos lançamentos que corroborassem a denúncia imputada a Recorrente.

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em harmonia com o

parecer oral da Ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado, em conhecer dos recursos e negar o *ex officio* e dar provimento ao recurso voluntário, reformando a Decisão Singular, julgando o auto de infração improcedente.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 02 de junho de 2015,

Lucimar Bezerra Dubeux Dantas  
Relatora