



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

Decisão nº 260/2014

PAT nº: 1.080/2014-5ª URT – **Protocolo Geral nº:** 147.762/2014-4
Auto de Infração: 1.080/2014 – **OS:** 32.314-5ª URT, de 23.05.2014
Contribuinte autuado: Vanuza Almeida Pereira
Atividade: Fabricação de alimentos para animais
Domicílio Fiscal: Caicó/RN – **Inscrição Estadual:** 20.096.469-0
Período da auditoria fiscal: 01.01.2009 a 31.12.2013

Condutas Autuadas

Ocorrência 01: O contribuinte resistiu em apresentar aos auditores fiscais documentos requeridos em Intimação Fiscal e imprescindíveis ao cumprimento da ordem de serviço;

Ocorrência 02: O contribuinte não apresentou aos auditores fiscais parte dos documentos fiscais e contábeis imprescindíveis ao cumprimento da ordem de serviço;

Ocorrência 03: Presença de saldo credor de caixa apurado através do demonstrativo de fluxo de caixa.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. DEMONSTRATIVO DE FLUXO DE CAIXA. CABIMENTO DA UTILIZAÇÃO DA METODOLOGIA. OMIS-SÃO DE RECEITAS.

1. Nos casos em que o contribuinte intimado mostra-se refratário a exibir peças fundamentais da Contabilidade Financeira, justifica-se a utilização do Demonstrativo Fluxo de Caixa, desde que autorizado na Ordem de Serviço ou em outro documento subs-crito pela autoridade fazendária, anexado ao caderno processual.

2. Na elaboração do demonstrativo citado, ingressos de recursos oriundos de financiamento bancário, principalmente para aquisi-ções de ativo imobilizado, não são considerados no fluxo de cai-xa das atividades operacionais, na medida em que contribuem

Carlos Linneu Torres

apenas para ocultar o desequilíbrio financeiro entre recebimentos e pagamentos provocados pela omissão de receitas.

Auto de infração parcialmente procedente.

1. Juízo de Admissibilidade

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Allan Kardec Ariolan Sillas Santos, AFTE 4, mat. 158,675-0 e Emanuel Marcos de Brito Rocha, AFTE 5, mat. 151.236-6, ambos dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo procurador Odai Almeida da Silva (fl. 78).

O auto de infração está lavrado em consonância com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN de forma que a peça autuante está admitida. Por extensão, também admitidos os lançamentos tributários nele contidos, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 19.08.2014 (fl. 82), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 22.07.2014. O prazo legal foi tempestivamente cumprido, estando o seu conteúdo composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN. A exemplo do auto de infração, plenamente conhecida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário está reconhecida como suspensa a partir de 22.07.2014, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

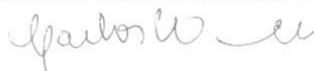
Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

A impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84, extensivo unicamente à ocorrência 03, vez que o contribuinte não manifestou resistência aos lançamentos pertinentes às ocorrências 01 e 02. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, expressou inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante à ocorrência 03. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa na forma dos dispositivos destacados abaixo:

Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.



Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores.

2. Relato das Denúncias dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 1.080/2014, datado de 18.07.2014 e decorreu de ordem de serviço na qual foi determinado "exame da documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes a fiscalização, com enfoque à verificação de escrituração fiscal e contábil de notas fiscais de entradas, saídas, estoques, crédito fiscal e análise de fluxo de caixa, no período de 01.01.2009 a 31.12.2013".

Segundo a autoridade autuante, na narrativa trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 38) e do Resultado da Ação Fiscal (fl. 37) a autuação foi motivada pelo embaraço da empresa à ação fiscal, pela não apresentação de documentos requeridos na intimação e constatação de saldo credor de caixa.

O crédito tributário foi estabelecido em R\$ 285.913,91, 2.895.330,40, sendo R\$ 114.145,56 de ICMS devido e R\$ 171.768,35 de penalidade administrativa.

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

3. Relato da Impugnação

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação da ocorrência 03, salientando que contraíra financiamentos bancários em montante suficiente para suprir o Caixa e evitar saldo credor dessa conta. Anexa as cédulas de créditos industrial emitidas pelo Banco do Nordeste.

É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

4. Relato da Contestação dos Autuantes

Instada a pronunciar-se a acerca da manifestação recursal interposta pelo sujeito passivo, a autoridade autuante procede a breve resenha da impugnação. Relembra que o contribuinte resistiu em exibir parte fundamental de sua Contabilidade, justifica o emprego do teste de auditoria fiscal Fluxo de Caixa e fulmina de apócrifia as provas demonstradas pelo contribuinte de que não houve saldo credor de Caixa, haja vista empréstimos contraídos junto ao Banco do Nordeste.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, este Julgador Fiscal passa a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julga as questões preliminares e de mérito para no final, formular a Decisão.

5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida

Carlos Linneu Torres

de ofício pelo sujeito ativo, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações do efetivo decaimento do direito ao lançamento tributário, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

De fato, o direito tributário posto no Código Tributário Nacional define como de natureza homologatória o lançamento tributário pertinente aos impostos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo antes da real cobrança do Fisco, como preceitua o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, se o lançamento homologatório é peculiar e exclusivo para a espécie tributária ICMS, a modalidade de lançamento *ex-officio* poderá ser comum a todos os tributos e há hipóteses de incidências definidas no Código Tributário Nacional remetendo o enquadramento decadencial para o a regra geral do art. 173 inciso I do CTN. Senão, vejamos:

*Art. 149. O lançamento é **efetuado** e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

I - quando a lei assim o determine;

Carlos Linneu Torres

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Vê-se, então, que, quando o contribuinte comete erros, omissões, inexatidões e conduta fraudulenta, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexatidões e intima o contribuinte aos eventuais recolhimentos complementares.

Assim, não é regra invariável, como faz supor o contribuinte, de que o ICMS é tributo sujeito exclusivamente ao lançamento por homologação e no qual o prazo decadencial é contado a partir da data do fato gerador, conforme assentado no art. 150 § 4º do CTN.


Os lançamentos ora impugnados são caracteristicamente *ex-officio* em função de supressão de imposto. De outra parte, há que se enfatizar que não se homologa pagamento que não ocorreu, mesmo parcial. Pagamento parcial não extingue crédito tributário e não constitui pagamento, como reconhecem os tribunais superiores nas controvérsias que envolvem denúncia espontânea *versus* parcelamento.

Há precedentes judiciais do STJ cujos ínsitos pensamentos jurídicos são manifestadamente contrários ao exclusivismo da regra do art. 150 § 4º para a modalidade de lançamento por homologação. No precedente abaixo destacado, por exemplo, houve redução ou não pagamento de ICMS e no entanto, o tribunal aplicou o art. 173, inciso I do CTN. Julgamento proferido pelo Ministro do STJ, Humberto Martins, em 04/09/2007:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. *A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.*

2. *"Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262).*



Observe-se que o precedente viabiliza explícita e juridicamente o entendimento para qualquer caso de recolhimento indevido de ICMS. Dessa forma, o exercício fiscal do ano de 2009 está legalmente inserto no auto de infração.

Postos os fatos, a doutrina e a jurisprudência, não encarto a tese da decadência exposta pela impugnante e passo ao juízo das demais questões.

6. Juízo das Questões Preliminares e Questões Mérito

A conduta refratária demonstrada pelo sujeito passivo no curso dos procedimentos de fiscalização, traduzida na recusa de exibir à autoridade autuante as peças fundamentais da Contabilidade Financeira, justifica, operacional e juridicamente, o emprego do teste de auditoria denominado Fluxo de Caixa, o qual está devidamente autorizado na Ordem de Serviço. Se a escrituração contábil goza do *status* privilegiado de presunção legal, constituindo-se em prova pré-constituída, requer-se, antes de seu aceno como instrumento de defesa, o atestado da prova de sua existência diante da auditoria fiscal e posteriormente, do processo administrativo de natureza tributária. E por incrível que possa parecer, isso faz-se com a sua simples exibição ao sujeito ativo da obrigação tributária, evento indispensável olvidado pela estabelecimento autuado.

Embora os auditores fiscais tenham, na Contestação, reprisado os motivos que os levaram a utilizar a citada metodologia nas investigações preparatórias do lançamento fiscal, a verdade é que em nenhum momento a defesa esboça resistência à adoção do procedimento. Ao contrário, o legitima, ao propor a alimentação do algoritmo com o ingresso de recursos de dinheiro ignorado pelos auditores fiscais.

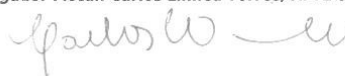
O contribuinte centra a sua tese de defesa no fato de que nos exercícios fiscais auditados, teria contraído diversos financiamentos junto a instituições financeiras e que por isso, se os recursos obtidos tivessem retroalimentado o teste formulado pelos auditores, a demonstração financeira do fluxo de caixa não apontaria resultado deficitário que ocasionou o lançamento tributário designado como ocorrência 03.

De sua vez, a autoridade autuante se contrapôs ao recurso argumentativo, pontuando que os documentos bancários não foram exibidos durante os procedimentos fiscalizatórios e que mesmo assim são apócrifos, na medida em que não estão assinados, autenticados e com folhas omitidas.

A contestação esboçada pelos agentes fazendários é de teor meramente processual e em algum grau, até aceitáveis, com exceção quanto ao fato alegado de que os referidos documentos não foram apresentados antes da confecção do auto de infração. A fase das investigações preparatórias do lançamento não se firma como momento de litígio, além do que, o processo administrativo tributário tem fortes características de informalidade, permitindo-se protocolo de documentos em qualquer momento anterior às decisões.

Entretanto, no território da verdade material, não há como encartar a tese formulada pela defesa. O demonstrativo do fluxo de caixa desenvolvido abrange tão somente as atividades operacionais do empreendimento industrial e nesse sentido, os recursos bancários auferidos não encobre o fato devidamente evidenciado de que os recebimentos operacionais foram inferiores aos pagamentos da mesma espécie.

Dito de outra forma, os financiamentos obtidos, se contabilmente podem até ocultar saldo credor de caixa, desde que consideradas no fluxo de caixa as atividades de financiamento e também as atividades de investimento, partes integrantes do demonstrativo, não suprimem o fato irretorquível da omissão de receitas, claramente demonstrada no fluxo de caixa das atividades operacionais.



Aliás, os financiamentos, repita-se, além de serem impróprios na consideração do fluxo de caixa operacional, foram destinados à compra de máquinas e equipamentos e mais das vezes, depositados nas contas dos fabricantes.

A própria apresentação dos contratos bancários fortalece a convicção da omissão de receitas, pois outros argumentos caracteristicamente relacionados com as atividades operacionais, não foram citados pelo contribuinte. Os contratos, na verdade, representam inteligentes e compreensíveis tábuas de salvação.

Julgo procedente o lançamento tributário 03 e improcedente o lançamento 01, na medida em que o embaraço resultou diretamente no lançamento 02 e indiretamente no lançamento 03.

Julgamento parcialmente procedente o auto de infração 1.080/2014-5ª URT de Caicó.

7. Antecedentes

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

8. DECISÃO

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

- a) *É parcialmente procedente o auto de infração nº 1.080/2014.*
- b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R\$ 114.145,56

Multa: R\$ 250,00

Total: R\$ 171.518,35

Remeta-se os autos processuais à 5ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 05 de setembro de 2014



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4