



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

PROCESSO Nº 0153/2012-CRF
PAT Nº 0043/2009-7ª URT
RECORRENTE RIO GRANDE SUPERMERCADO LTDA/ SET
ADV. EVANDRO FONSECA DE VASCOCELOS E OUTROS
RECORRIDA OS MESMOS
RECURSO VOLUNTÁRIO & DE OFÍCIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

• **RELATÓRIO**

- Consta que contra a **RECORRENTE** acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº00573/7ª URT, em cumprimento à Ordem de Serviço nº001894/7ª URT denunciando: para **primeira ocorrência**, estocar mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, conforme contagem física de estoque, infringindo o art. 150, XIX c/c art. 408 todos do Decreto nº13.640 de 13/11/1997 doravante qualificado como RICMS/RN, com penalidade prevista do art. 340, III, “b” lançada na terceira ocorrência; **segunda ocorrência**, deu entrada à mercadoria desacompanhada da devida nota fiscal, apurada através do levantamento físico quantitativo do estoque, realizado em 08/06/2011, com relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, infringindo o art. 150, XIX c/c art. 415, III e VI todos do mesmo regulamento, com penalidade prevista do art. 340, III, “b” lançada na terceira ocorrência; gerando um débito fiscal de ICMS R\$34.318,91 e Multa de R\$32.955,88 totalizando R\$67.274,79 em valores originais.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL - AUTUAÇÃO			
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL
01 Estocar mercadorias sem nota fiscal	17.505,81	10.132,66	27.638,48
02 Estocar mercadoria com nota fiscal inidônea	16.813,10	22.823,21	39.636,31
TOTAL	34.318,91	32.955,88	67.274,79

- Consta nos autos ANEXOS à inicial, contendo: Demonstrativo das

ocorrências, Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, CONCON, Demonstrativo da contagem física, Vias das notas fiscais 002441, 000151, 000160, 000165, Demonstrativo Consolidação de Débitos Fiscais até 04 de dezembro de 2009, Relação das mercadorias entradas (fls. 03 a 32pp).

- Consta nos autos IMPUGNAÇÃO interposta em 29 de dezembro de 2009 opondo-se à autuação (fls. 034 a 77pp).
- Consta nos autos CONTESTAÇÃO oferecida em 09 de fevereiro de 2010 pelos autuantes, contrarrazoando a impugnação, além de propor reforma parcial do cálculo nos moldes a seguir, requerendo ao final a manutenção do auto de infração nos termos da contestação (fls. 78 a 899pp)

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO FISCAL - AUTUAÇÃO			
OCORRÊNCIAS	ICMS	MULTA	TOTAL
01 Estocar mercadorias sem nota fiscal	7.506,21	9.743,68	17.249,89
02 Estocar mercadoria com nota fiscal inidônea	16.813,10	22.823,21	39.636,31
TOTAL	24.319,31	32.566,89	56.886,20

- Consta nos autos TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS dando conta que a **Recorrente** não é reincidente (fls. 904pp).
- Consta nos autos DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA nº361/2011-COJUP prolatada em 07 de dezembro de 2011, quando em apertada ementa diz: *Que a defesa alega que as notas fiscais entregues davam cobertura ao estoque encontrado e que deveria ter sido efetuado levantamento com base no art. 360 do RICMS. Que os autuantes alegam que parte das notas fiscais apresentadas não serviam para acobertar as mercadorias, visto terem sido usadas com intuito de ludibriar o fisco, contra o que a autuada nada provou. Constatado erro no cálculo do ICMS referente à ocorrência, autuantes procederem à alteração, desonerando o débito fiscal em favor da autuada. Que após análise dos autos do presente processo, principalmente os fatos expostos pela impugnação e contestação, conclui que a denúncia foi motivada pela constatação, por parte dos autuantes, de estoque de mercadorias depositado sem documentação fiscal. Que os autuantes contaram o estoque existente no estabelecimento da empresa em 11/09/2009 e solicitaram à autuada a apresentação das notas fiscais de entradas que acobertassem tais*

mercadorias. Que quanto à segunda denúncias, as notas fiscais consideradas inidôneas foram objeto de calçamento e simulação de operações efetivamente não realizadas. Que a argumentação de constrangimento ilegal por parte da fiscalização no momento da contagem é descabida, tendo sido cumprido o ritual previsto para resguardo do Fisco, como o lacre do estabelecimento, convocação de força policial auxiliar. Que o trabalho dos autuantes foi zeloso e árduo. Que no encerramento da ação fiscal os documentos recebidos pela fiscalização foram oferecidos em devolução à autuada, mas a mesma negou-se a recebê-los. Ao final, julga PROCEDENTE EM PARTE o lançamento tributário, nos valores reformados em contestação pelos autuantes, razão pela qual recorre de ofício ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais (fls.900 a 907pp).

- Consta nos autos INTIMAÇÃO FISCAL cientificada em 19 de janeiro de 2012 (fls. 908pp).
- Consta nos autos RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em 22 de julho de 2012 (fls. 910 a 941pp), recorrendo contra Decisão COJUP, nos seguintes termos: *Que a fiscalização contou o estoque das mercadorias existentes no estabelecimento. Que exigiu e lhes foram apresentadas todas as notas fiscais referentes às mercadorias estocadas, conforme recibo, e nelas constavam quantidades superiores, dando cobertura ao estoque contado, considerando que a data de ingresso anterior até o dia da contagem parte já havia sido vendida. Que o recolhimento de todos os impostos do estabelecimento se encontrava em dia, não tendo por que a fiscalização cobrar novamente. Que a fiscalização não realizou levantamento físico de estoque (EI + C – S – EF) para determinar possível diferença em levantamento fiscal na forma preceituada do art. 360 do RICMS. Que a fiscalização não observou as substituições tributárias lançadas nos documentos fiscais pelos atacadistas e fabricantes remetentes vendedores, cobrando novamente imposto já pago anteriormente, por retenção e antecipação, caracterizando sem sombra de dúvida o clássico bis in idem, acidente jurídico exponencialmente revestido de inconstitucionalidade e amplamente combalido nos tribunais. Que após todas as investidas contra a autuada, indo desde o lacre das portas do*

estabelecimento, ameaça de representação criminal, solicitação de auxílio policial, até a contagem por espécie, e, não tendo conseguido constatar nenhuma irregularidade ou diferença de estoque, resolveram desclassificar as notas fiscais determinando sua inidoneidade, pelo que se presume na aplicação do art. 408 e do inciso VI do art. 415 do RICMS. Que a interpretação da legislação tributária é reconhecida e aplicada nos tribunais pela sua literalidade e não pela particularidade dos seus usuários, não podendo o auditor aplicá-la ao seu bel prazer. Que o art. 408 do RICMS objetiva a, apenas, a exigência do destinatário, quanto à emissão da nota fiscal pelo remetente, ao acobertamento no trânsito das mercadorias até seu estabelecimento, no que foi feito dentro da norma regulamentar. Que a multa aplicada possui caráter confiscatório. Que a multa não deverá exceder a 20% do valor do tributo cobrado segundo a jurisprudência dominante. Que a ocorrência descrita na autuação trata especificamente de outro ilícito fiscal diferente da apontada na capitulação tida como infracionada. Que parte das mercadorias constantes da relação apensa ao auto de infração se trata de mercadorias da cesta básica, de cálculo diferenciado em decorrência da redução de base de cálculo, o que não foi aplicado à autuação. Que a ordem de serviço é específica para contagem de estoque na empresa, não tendo sido feito nenhum levantamento de estoque e de todas as mercadorias constantes em estoque foram entregues todas as notas fiscais, conforme relação recebida e assinada pelos auditores, que não deduziram seus quantitativos, pois nem demonstrativo fizeram, nem anexaram as 868 notas fiscais recebidas aos autos. Que os auditores passaram mais de dois anos fiscalizando a empresa e não lavraram termos de início e encerramento de fiscalização. Requer do exposto que a fiscalização anexe as 868 notas fiscais que lhes foram entregues, conforme recibos ora apresentados pela defesa, e que seja decretada a improcedência do feito e a sua nulidade.

- Consta nos autos DESPACHO do ilustre Procurador da Douta Procuradoria Geral do Estado informando que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei nº4.136/72 qual seja, oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no e. CRF (fls.946pp).

É o que importa relatar.
Sala do Cons. Danilo Gonçalves dos Santos, Natal RN, 26 de fevereiro de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO Nº 0153/2012-CRF
PAT Nº 0043/2009-7ª URT
RECORRENTE RIO GRANDE SUPERMERCADO LTDA/ SET
ADV. EVANDRO FONSECA DE VASCOCELOS E OUTROS
RECORRIDA OS MESMOS
RECURSO VOLUNTÁRIO & DE OFÍCIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

V O T O

- Consta que contra a **RECORRENTE** acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº00573/7ª URT, em cumprimento à Ordem de Serviço nº001894/7ª URT denunciando: para **primeira ocorrência**, estocar mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, conforme contagem física de estoque, infringindo o art. 150, XIX c/c art. 408 todos do Decreto nº13.640 de 13/11/1997 doravante qualificado como RICMS/RN, com penalidade prevista do art. 340, III, “b” lançada na terceira ocorrência; **segunda ocorrência**, deu entrada à mercadoria desacompanhada da devida nota fiscal, apurada através do levantamento físico quantitativo do estoque, realizado em 08/06/2011, com relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, infringindo o art. 150, XIX c/c art. 415, III e VI todos do mesmo regulamento, com penalidade prevista do art. 340, III, “b” lançada na terceira ocorrência; gerando um débito fiscal de ICMS R\$34.318,91 e Multa de R\$32.955,88 totalizando R\$67.274,79 em valores originais.
- O presente processo é nulo por afronta ao art. 20 do RPA/RN, nos seguintes termos:
 - A comprovação pela **Recorrente** de entrega aos autuantes dos documentos arrolados às fls. 43 a 66pp, realçado pelo pouco dos mesmos em contraprovar a respectiva devolução, limitando-se apenas a frágeis argumentos textuais (fls. 81), invariavelmente se traduz em inequívoco e

gravoso incidente de preterição do direito de defesa (inciso II, art. 20 do RPATN/RN), vício processual que não posso referendar.

- A ausência nos autos daqueles documentos entregues à fiscalização é de inegável relevância, que teve e tem o condão de criar intransponível obstáculo à formação da minha livre convicção sobre a matéria aduzida na exordial, influenciando por conseguinte na solução do litígio, impossibilitando um saneamento válido (art. 21 do RPAT/RN).
- A detecção pela fiscalização de suposta estocagem de mercadoria desacompanhada de nota fiscal (*possivelmente entrada de mercadoria sem nota fiscal, equiparável à omissão de saídas*), como aventado na inicial, exigiria por força do art. 378 do RICMS/RN a cabal e necessária lavratura de Termo de Apreensão de Mercadoria, isso como medida preparatória ao próprio auto de infração, procedimento esse que não foi feito no presente processo, negligência formalística insuperável já combatida por esse Egrégio CRF, conforme Acórdão nº028/2013:

ACÓRDÃO Nº 028/2013

EMENTA – ICMS – 01 (UMA) OCORRÊNCIA: ESTOCAR MERCADORIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME CONTAGEM FÍSICA DO ESTOQUE. METODOLOGIA USADA PELOS AUTUANTES NÃO ESTÁ PREVISTA NA LEGISLAÇÃO DO ICMS DO RN. OS ATOS E TERMOS PROCESSUAIS, COM FORMA PREVISTA EM LEI, NÃO PODEM SER DESCUMPRIDOS SOB PENA DE NULIDADE NOS TERMOS DO ART. 20, III, C/C O ART. 22 DO RPAT. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. DECISÃO SINGULAR REFORMADA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

Aliás, do magistério irretocável, verdadeira instrução técnica ao Fisco emanada pela Ilustre Relatora supra citado Acórdão, transcrevo::

*(...) Destaco a seguir o requisito **FORMA**, por entender que este foi negligenciado pelos autuantes, conforme exposto no presente voto, transcrevendo também entendimento do Professor Fábio Soares de Melo:*

“Adicionalmente à possibilidade de conhecimento de sua essência, mencionado requisito justifica-se, de forma relevante, em razão da necessidade do confronto entre o ato administrativo e a lei, no intuito da verificação de sua respectiva validade, tanto pela administração Pública quanto pelo Poder Judiciário. Embora não seja obrigatória a adoção de forma específica, **é cediço que, na maioria das hipóteses, a forma escrita aparece no**

ordenamento jurídico como sendo aquela exigida pela lei.(...) “podemos concluir que a inobservância da forma prevista em lei para a expedição do ato administrativo poderia configurá-lo como sendo ato inválido, comprometendo a produção dos seus respectivos efeitos jurídicos” (grifei)

*A Legislação do ICMS do Estado do Rio Grande do Norte, conforme exposto no presente voto, expressamente determina a forma do fisco apurar o estoque de mercadorias do contribuinte, ou seja, não poderiam os autuantes discricionariamente escolherem outra forma de apuração, **senão aquela prevista na legislação. (grifo nosso)***

- No mesmo sentido, aponto a inobservância da ritualística exigida para o levantamento da movimentação real das saídas tributáveis exigida pelo art. 360 c/c art. 370 todos do RICMS/RN abaixo transcritos.

Art. 360. O movimento real das saídas tributáveis realizado pelo estabelecimento pertencente a qualquer contribuinte do imposto poderá ser apurado em determinado período, através de levantamento fiscal em que são considerados o valor das **mercadorias entradas**, o das **mercadorias saídas**, do **estoque inicial e final**, as despesas e demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos.

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

§ 2º Constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais, o valor e a quantidade de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens adquiridos e empregados na industrialização e no acondicionamento dos produtos, a mão-de-obra empregada, os gastos gerais de fabricação e os demais componentes do custo de produção, assim como as variações dos estoques.

§ 3º O imposto devido sobre a diferença apurada em levantamento fiscal é calculado e pago à maior alíquota vigente no exercício a que se referir o levantamento.

§ 4º Quando o estabelecimento operar com mercadorias sujeitas a alíquotas internas diferentes, não sendo possível identificar os produtos por espécie, por ocasião do levantamento fiscal, adotar-se-á, para efeito de tributação, a média das alíquotas.

§ 5º O débito do imposto apurado em levantamento fiscal é exigido em auto de infração, com a respectiva multa e demais encargos devidos.

(...)

Art. 370. Ficam **sujeitos à apreensão**, constituindo prova material de infração à legislação tributária, mediante lavratura de Termo de Apreensão, conforme disposto neste Regulamento:

(...)

II- as mercadorias transportadas ou encontradas sem a documentação fiscal exigível;

(...)

§ 3º Considera-se, também, em integração dolosa no movimento comercial, qualquer mercadoria exposta à venda, armazenada para formação de estoque, ou oculta ao fisco por qualquer artifício, sem documentação que comprove sua origem, pagamento do imposto devido e o valor da operação. (...)(grifo nosso)

- Ou seja, em primeiro lugar é evidente que o Fisco possui a prerrogativa em identificar a mercadoria tributável a ser levantada por contagem física, sendo-lhe viável escolher qualquer meio indiciário qualificador, como a maior margem de lucratividade, rotatividade, ou até mesmo a taxa de inflação. Contudo, escolhido item a ser contado, este deve - agora em nome do princípio contábil da uniformidade e lealdade processual - perseverar no próximo passo de conciliação contábil matemática, circunstância que não se atesta entre o rol juntado às fls. 08 a 32pp, com o demonstrativo às fls. 04 (e reformado às fls. 88pp). Por exemplo, os itens 02 a 08 “*sabão guarani*” (fls. 08pp) foram contados e não foram arrolados às fls. 04pp, gerando incerteza se tais quantidades reputam-se corretas ou foram desprezadas pelo princípio da relevância contábil. Em outras palavras, por qual razão foram denunciados apenas 16 (dezesesseis) tipos de mercadorias como estocadas e desacompanhadas de nota fiscal, enquanto foram contados itens em número bem maior?
- Prosseguindo, agora na fase de conciliação de dados, temos que o demonstrativo da fiscalização, carreado às fls. 04 (e reformado às fls. 88pp) é insuficiente para nos revelar quais foram e de onde foram obtidas as quantidades das mercadorias à título de Estoque Inicial (EI), Compras (C), Saídas (S) e Estoque Final (EF), satisfazendo assim a equação contábil matemática padrão: $EF = EI + C - S$. Exemplificando:

ELEMENTO	OBSERVAÇÃO
• <i>Estoque Final (EF)</i>	Quantidade de mercadoria levantada em contagem pelo Fisco, com observância ao art. 150, VI do RICMS/RN.
• <i>Estoque Inicial (EI)</i> <i>(Fonte: LRI)</i>	Quantidade de mercadoria de transporte do ano de 2008, escriturada na contabilidade no Livro Registro de Inventário.
• <i>Compras (C)</i> <i>(Fonte NF entrada regular)</i>	Quantidade de mercadorias adquiridas/entradas por documentação regular (idônea e registrada contabilmente) durante o período fiscalizado (01/01/2009 a 11/09/2009)

<ul style="list-style-type: none"> • <i>Saídas (S)</i> (Fonte NF saída regular) 	Quantidade de mercadorias vendidas/saídas por documentação regular (idônea e registrada contabilmente) durante o período fiscalizado (01/01/2009 a 11/09/2009)
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Situação Regular: $EF = EI + C - S$</i> 	A quantidade das mercadorias objeto da contagem fiscal é idêntica ao apontado na operação contábil matemática do levantamento. Ou seja, a situação é regular.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Omissão de Saídas: $EF < EI + C - S$</i> 	A quantidade das mercadorias objeto da contagem fiscal é MENOR que o apontado na operação contábil matemática do levantamento. Ou seja, a situação é irregular, pois não mais existem as mercadorias que deveriam está estocadas, pois já foram vendidas desacompanhadas de nota fiscal. Omissão de saída típica.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Omissão de Entradas: $EF > EI + C - S$</i> 	A quantidade das mercadorias objeto da contagem fiscal é MAIOR que o apontado na operação contábil matemática do levantamento. Ou seja, a situação é irregular, pois existem mercadorias compradas e estocadas, desacompanhadas de nota fiscal. Omissão de entrada equiparada à omissão de saída. Requer lavratura de TERMO DE APREENSÃO DE MERCADORIA.

- Finalmente, entendo também que os documentos acostados em prol da fundamentação da segunda denúncia não provam por si mesmos e com a veemência necessária a sua imprestabilidade, qualificadora da inidoneidade como bem alegada pelo autor, devendo os mesmos serem considerados no cômputo da contagem física.
- Do exposto, relatados e discutidos estes autos, e em harmonia com o parecer oral do ilustre representante da Douta Procuradoria Geral do Estado; VOTO em conhecer e dar provimento aos recursos interpostos, reformando a Decisão Singular, julgando o presente processo nulo, determinando que o procedimento de apuração do estoque seja refeito, considerando o estoque inicial escriturado no Livro Registro de Inventário (exercício 2009 de transporte do exercício de 2008) e as entradas (inclusive aquelas arroladas às fls. 43 a 66p) e saídas acobertadas com documentação fiscal regular, ocorridas até 11 de setembro de 2009, mensurando o resultado com a respectiva contagem física daquela data,

sempre com estrita observância à ritualística do art. 150, VI c/c art. 378 todos do RICMS/RN.

- Ao final da execução dos novos procedimentos fiscais, determino que se devolvam todos os documentos obtidos do contribuinte, fazendo prova cabal nos autos da sua entrega, sob pena de responsabilização funcional.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 26 de fevereiro de 2013.

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



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

PROCESSO Nº 0153/2012-CRF
PAT Nº 0043/2009-7ª URT
RECORRENTE RIO GRANDE SUPERMERCADO LTDA/ SET
ADV. EVANDRO FONSECA DE VASCOCELOS E OUTROS
RECORRIDA OS MESMOS
RECURSO VOLUNTÁRIO & DE OFÍCIO
RELATOR CONS. EMANUEL MARCOS DE BRITO ROCHA (REDISTRIBUIÇÃO)

ACÓRDÃO Nº 038/2013

EMENTA – PRELIMINARES PARCIALMENTE ACATADAS. ICMS – DUAS OCORRÊNCIAS: 01. ESTOCAR MERCADORIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL, CONFORME CONTAGEM FÍSICA DO ESTOQUE. METODOLOGIA USADA PELOS AUTUANTES NÃO ESTÁ PREVISTA NA LEGISLAÇÃO DO ICMS DO RN. OS ATOS E TERMOS PROCESSUAIS COM A FORMA PREVISTA EM LEI NÃO PODEM SER DESCUMPRIDOS, SOB PENA DE NULIDADE NOS TERMOS DO ART. 20, III, C/C O ART. 22 TODOS DO RPAT. PRECEDENTES DO CRF/RN. 02. ESTOCAR MERCADORIA ACOBERTADA COM NOTA FISCAL INIDÔNEA. MERO INDÍCIO APONTADO PELO AUTOR POR SI MESMO NÃO DESQUALIFICA AS OPERAÇÕES. IMPRESTABILIDADE DA DOCUMENTAÇÃO AFASTADA. DICÇÃO DO ART. 415, PARÁGRAFO ÚNICO DO RICMS/RN. CONHECIMENTO E PROVIMENTO DOS RECURSOS INTERPOSTOS. DECISÃO SINGULAR REFORMADA. AUTO DE INFRAÇÃO NULO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, em conhecer e dar provimento aos recursos interpostos, reformando a Decisão Singular, julgando o presente processo nulo.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 26 de fevereiro de 2013.

Waldemar Roberto Moraes da Silva
Presidente

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator