



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS



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

05/11/2016

PROCOLO Nº 108148/2014-7
PAT Nº 0679/2014 - 1ª URT
RECURSOS: VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO
RECORRENTES: DPC – DISTRIBUIDORA NORTEGRANDENSE LTDA/SECRETARIA
DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO – SET
RECORRIDOS: OS MESMOS
RELATORA: CONSELHEIRA MARIA CAROLINA LOPES TORRES FERNANDES

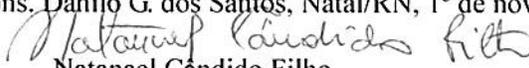
ACÓRDÃO Nº 0245/2016-CRF

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA. REGISTRO DE PARTE DAS NOTAS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. PAGAMENTO DE DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS PRESSUPÕE SAÍDA DE MERCADORIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM CLAREZA E PROVAS SUFICIENTES. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS REFERENTE A ENTRADA DE MERCADORIAS. NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ANTERIORES. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1. O Contribuinte não estava obrigado à Escrituração Fiscal Digital em razão da Portaria nº 129/2011-GS/SET que prorrogou a exigência para 01/01/2012. Operações ocorridas em momento anterior. Parte das notas devidamente lançadas nos Livros Registro de Entradas e excluídas do auto de infração.
2. Existe previsão legal que permite presumir como ocorrido fato gerador do ICMS sem emissão de documento fiscal nos casos em que se constata pagamento de despesas não contabilizadas.
3. O auto de infração é válido e lavrado com clareza e acompanhado de planilhas e vasto conjunto probatório. O contribuinte tem obrigação de conhecer a legislação aplicável aos optantes de Regime Especial de Tributação.
4. O contribuinte não junta documentos que comprovem que o tributo já fora recolhido pelo posto fiscal quando da entrada.
5. Recurso voluntário conhecido e provido em parte. Recurso de ofício conhecido e não provido. Reforma parcial da decisão singular. Auto de infração procedente em parte.

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 harmonia parcial com o parecer escrito da Procuradoria Geral do Estado, pelo conhecimento e improvimento do Recurso de Ofício, pelo conhecimento e provimento parcial do Recurso Voluntário, de forma a reformar parcialmente a decisão singular, julgando o Auto de Infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 1º de novembro de 2016.


Natanael Cândido Filho
Presidente em exercício


Maria Carolina Lopes Torres Fernandes
Relatora

RELATÓRIO



Consta dos autos a lavratura do Auto de Infração nº 0679/2014 – 1ª URT, com intimação ocorrida em 21/05/2014, no valor total de R\$ 250.985,13 (duzentos e cinquenta mil, novecentos e oitenta e cinco reais e treze centavos), montante composto por um crédito de ICMS no valor de R\$ 118.443,40 (cento e dezoito mil, quatrocentos e quarenta e três reais e quarenta centavos) e multas totalizando R\$ 132.541,73 (cento e trinta e dois mil, quinhentos e quarenta e um reais e setenta e três centavos), relativo aos exercícios de 2009 e 2010.

O Auto de Infração denuncia cinco ocorrências, as quais seguem detalhadas com suas respectivas penalidades:

Ocorrência nº 01: Deixar de registrar notas fiscais de entrada em Livro Próprio em tempo hábil. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, XIII, c/c art. 609, do RICMS, cominando-se a penalidade prevista no art. 340, III, f, também do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 01 foi lançado um crédito tributário referente a:

ICMS: R\$ 94.990,55.
Multa: R\$ 87.869,93
Total: R\$ 182.860,48.

Ocorrência nº 02: Deixar de escriturar notas fiscais de entrada não mais sujeitas ao ICMS em livro próprio em tempo hábil. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III e XIII, do RICMS, cominando-se a penalidade prevista no art. 340, I, g, também do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 02 foi lançado um crédito de:

Multa: R\$ 13.384,68.

Ocorrência nº 03: Pagamento de despesas com recursos de origem não contabilizados, constatado pela omissão do registro contábil e fiscal, de notas fiscais de entradas relacionadas no Relatório de Inconsistência de Entradas, gerado pelo SAFIS_2 (Sistema de Apoio à Fiscalização). Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III e XIII, do RICMS, cominando-se a penalidade prevista no art. 340, I, g, do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 03 foi lançado um crédito de:

ICMS: R\$ 15.668,51.
Multa: R\$ 23.502,78
Total: R\$ 39.171,29

Ocorrência nº 04: Deixar de recolher ICMS no código 1210 referente a saídas. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III e XIX, cominando-se a penalidade do art. 340, I, c, todos do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 04 foi lançado um crédito de:

ICMS: R\$ 792,82

Multa: R\$ 792,82
Total: R\$ 1.585,64



Ocorrência nº 05: Deixar de recolher ICMS declarado referente a entradas de mercadorias. Portanto, teria ocorrido infringência ao art. 150, III e XIX, cominando-se a penalidade do art. 340, I c, todos do RICMS. Em razão da Ocorrência nº 05 foi lançado um crédito de:

ICMS: R\$ 6.991,52
Multa: R\$ 6.991,52
Total: R\$ 13.983,04

O Auto de Infração foi originado pela Ordem de Serviço nº 23.705 – SUFISE, de 12 de fevereiro de 2014, para realizar ação fiscal referente a “apuração de ICMS e sua regularidade, verificando inclusive o registro em livro próprio das notas fiscais de entrada e saída inclusive inclusão do frete FOB na base de cálculo das operações de entrada e a substituição tributária interna”, devendo o procedimento alcançar o período de 01/01/2009 a 31/12/2010. Termo de Início de Fiscalização lavrado em 13/02/2014 e a Autuada foi intimada para apresentar documentos em 17/02/2014. Os documentos foram entregues em sua totalidade no dia 17/03/2014.

Foi lavrado um único Termo de Prorrogação de Fiscalização, por trinta dias, com ciência do Autuado em 14/04/2014 (fl. 81).

Consta ainda Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais à fl. 88 informando que a Autuada não é reincidente.

A Autuada apresentou IMPUGNAÇÃO (fls. 90/206) alegando, em síntese, que i) as notas fiscais de entrada elencadas na ocorrência nº 01 foram devidamente registradas nos Livros Entrada e Razão; ii) que as mercadorias descritas na ocorrência nº 02 não foram registradas, mas eram destinadas ao ativo fixo e pela falta de registro não foi possível apropriar o crédito de ICMS gerado na entrada, então não haveria prejuízo ao Erário; iii) que a fiscalização sobre o fato combatido na ocorrência nº 03 não é de competência do Fisco Estadual, que a aquisição do bem ali descrito foi devidamente registrada no Livro Razão sob a rubrica de “adiantamento de financiamento ou leasing” e que não houve tipificação da infração; iv) que a ocorrência nº 04 é nula por não descrever com clareza os fatos e não juntar provas, e v) que o ICMS exigido na ocorrência nº 05 foi lançado de ofício pelo posto fiscal de fronteira.

Remetidos os autos novamente ao Auditor Autuante, foi apresentada CONTESTAÇÃO (fls. 209/220) em que requer a manutenção integral do Auto de Infração, por entender que a que: i) o Livro Registro de Entradas juntado pelo Autuado em sua Impugnação é “completamente diferente do documento original e válido” enviado e recepcionado através de SPED; ii) ainda que não tenha sido apropriado crédito pela aquisição de bem destinado ao ativo fixo, a ocorrência é

pela de registro de documento fiscal, sendo exigida somente multa; iii) quanto à ocorrência nº 03, afirma que no Livro Razão não constam valores ou números de notas fiscais ou duplicatas que se refiram às notas fiscais em referência; iv) no que toca à ocorrência nº 04, o Autuante esclarece que o Autuado é optante do Regime Especial de Tributação aos contribuintes atacadistas e o ICMS foi apurado de acordo com as peculiaridades do regime, e v) quanto à ocorrência nº 05, afirma que o Autuado realizou somente quatro recolhimentos através de GNRE e todos referentes a mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Levado a julgamento pela COJUP, a nobre Auditora julgou o Auto de Infração parcialmente procedente, reduzindo o valor do lançamento na ocorrência nº 01 e mantendo integralmente as demais ocorrências.

Foi apresentado RECURSO VOLUNTÁRIO às fls. 271/289, tempestivamente. O recurso repete todos os termos apresentados na Impugnação Administrativa, inovando somente em argumentação relativa à Ocorrência nº 01. O Autuado alega que o registro não foi realizado na forma como determina o art. 623-B, do RICMS, mas que não deixou de recolher o imposto em favor do Estado. Aduz, ainda, que o art. 40 §2º, do RPA, prevê a necessidade de autuação em separado sempre que houver falta de recolhimento do imposto. Colaciona jurisprudência de administrativos e judiciais.

A representante da Procuradoria Geral do Estado apresentou Parecer escrito às fls. 270/273 opinando pela manutenção *in totum* da decisão singular.

É o que importa relatar.

VOTO

A **OCORRÊNCIA Nº 01** imputa ao Autuado a infração de falta de registro de notas fiscais de entrada em livro próprio, tendo sido infringido o disposto no art. 150, XIII, combinado com o art. 609, do RICMS, os quais seguem transcritos:

“**Art. 150.** São obrigações do contribuinte:

(...)

XIII- escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento”;

“**Art. 609.** A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

§ 1º (REVOGADO).

§ 2º Os livros fiscais não poderão conter emendas ou rasuras.

§ 3º Os lançamentos, nos livros fiscais, serão somados no último dia de cada mês, quando não houver outro prazo expressamente previsto.

§ 4º Será permitida a escrituração de forma manual, mediante prévia autorização do fisco estadual.

§ 5º Observar-se-á o disposto nos arts. 599 a 603, no tocante à guarda e

1110

conservação dos livros fiscais, à sua exibição ao fisco e às providências a serem adotadas em caso de sinistro, furto, roubo, extravio e outras ocorrências desse gênero.

§ 6º No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:

I- a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos, for:

a) autorizada pela repartição fiscal a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;

b) determinada pelo fisco;

II- em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;

III- o débito apurado em decorrência da reconstituição ficará sujeito à atualização monetária e aos acréscimos moratórios.

Foi, então, cominada a penalidade prevista no art. 340, II, *a* do RICMS:

“Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto: (...)

III- relativamente à documentação fiscal e à escrituração: (...)

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

O Autuado afirma que não houve descumprimento de obrigação acessória, posto que as notas fiscais de entrada teriam sido registradas nos Livros de Entradas, os quais foi juntado às fls. 116/206. O Autuante, por sua vez, afirma que o Autuado está obrigado a utilizar a Escrita Fiscal Digital desde 1º de janeiro de 2010.

Cumpra-se aqui uma primeira observação: A Portaria nº 129/011-GS/SET alterou a Portaria nº 090/2010-GS/SET para prorrogar o início da obrigatoriedade da EFD para 1º de janeiro de 2012, nos termos que seguem:

“Art. 1º Ficam obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD), prevista nos arts. 623-B a 623-W do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 13.640, de 13 de novembro de 1997, a partir de 1º de janeiro de 2011, todos os estabelecimentos inscritos na condição de contribuinte do tipo normal, prevista no inciso I do caput do art. 662-B do referido Regulamento, ainda não obrigados à EFD.

§ 1º **A exigência estabelecida no caput deste artigo aplicar-se-á somente a partir de 1º de janeiro de 2012** para os contribuintes cujo somatório das saídas de todos os estabelecimentos localizados neste Estado, referentes ao período compreendido entre 1º de setembro de 2010 a 31 de agosto de 2011, totalizem até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil Reais), conforme declarado nas suas Guias Informativas Mensais do ICMS (GIMs).

§2º O disposto no § 1º não se aplicará aos contribuintes detentores do regime especial de tributação estabelecido no Decreto n.º 22.199, de 1º de abril de 2011 ou que disponham de quaisquer benefícios condicionados à utilização da EFD. (...)” (destaques acrescidos).

Assim, somente podem ser exigida a escrituração através de EFD a partir dessa data

Secretaria de Estado de Fazenda
FL 304
Mat. 96702
Rubrica

enquanto todas as operações objeto do presente auto de infração ocorreram nos anos de 2009 e 2010, estando livres de tal obrigação acessória. São válidos, portanto, o Livro Registro de Entradas apresentado pelo Autuado.

Além disso, a ocorrência está fundamentada no art. 623-C, do RICMS, que equipara a falta de envio da EFD à completa falta de escrituração, sob pena de estar sujeito à penalidade do art. 340, III, *f*, do RICMS, veja-se:

“Art. 623-C. Fica vedada ao contribuinte obrigado à EFD a escrituração dos livros e do documento mencionados no § 3º do art. 623-B deste Regulamento, em discordância com o disposto nesta Seção.

Parágrafo único. A ocorrência da hipótese vedada no *caput* deste artigo equiparar-se-á à falta de escrituração dos livros e do documento relacionados no § 3º do art. 623-B deste Regulamento, 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”.

No entanto, esta é uma presunção tributária que não guarda amparo em lei. A Lei nº 6.968/96, que dispõe sobre o ICMS no Estado do Rio Grande do Norte, não prevê a presunção descrita no Regulamento e, como é bem sabido, é defeso à Administração Pública criar obrigações que não previstas em lei, não pode fazê-lo através de mero decreto.

Sendo assim, toda a ocorrência está fundada em obrigação ao tempo inexistente e em presunção carente de substrato legal que lhe conceda validade, devendo ser consideradas as provas produzidas pelo Autuado de que registro no competente Livro Registro de Entradas as Notas Fiscais nº 38664, 18791, 69046, 79172, 2606, 517, 54, 122315, 137864, 137865, 151477, 176248, 8273 e 193577, que devem ser excluídas do montante da exação.

Em relação aos registros feitos no ano de 2009, somente as Notas Fiscais nº 440.689 e 38.665 foram registradas, inclusive ao analisar o livro Registro de Entradas apresentado pelo Autuado, devendo ser excluídas do auto de infração. No ano de 2010, o Autuado logrou comprovar que as Notas Fiscais nº 1.462 e 4.809 foram registradas nos livros constantes na mídia digital juntada pelo Autuante, devendo igualmente serem excluídas.

Todavia, insta ainda observar que o Autuante fez incidir a multa sobre base de cálculo diversa da prevista no RICMS. O art. 340, III, *f*, dispõe que a falta de escrituração implica numa multa de 15% (quinze por cento) sobre o valor comercial da mercadoria, cuja delimitação está prevista no seu § 4º:

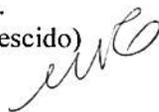
§ 4º Para os efeitos deste artigo, considera-se valor comercial da mercadoria:

I - o seu valor de venda no local em que for apurada a infração;

II - o constante no documento fiscal, ou

III - o arbitrado pela fiscalização, conforme disposições contidas neste Regulamento.

(destaque acrescido)



Não prospera a alegação do Autuado de que teria havido erro de direito, tendo em vista que o Autuante constatou a ocorrência da conduta “falta de escrituração” e foi exatamente esta a ocorrência descrita, sendo aplicada a penalidade correspondente. Está evidente que existe liame lógico entre os dispositivos legais capitulados e os fatos subsumidos.

Igualmente não cabe aqui a observância ao art. 40. §2º, do RPAT. Este dispositivo determina a lavratura de auto de infração em separado somente nos casos de falta de recolhimento de imposto apurado e escriturado nos livros próprios. Não é a situação presente em que se está a exigir imposto não declarado referente a operações não escrituradas.

Portanto, julgo o auto de infração procedente em parte quanto à Ocorrência nº 01, para excluir as notas fiscais nº 440.689, 38.665, 1.462, 4.809, 18791, 69046, 79172, 2606, 517, 54, 122315, 137864, 137865, 151477, 176248, 8273 e 193577.

Quanto à **OCORRÊNCIA Nº 02**, adota-se a mesma fundamentação do tópico anterior. O Autuado deixou de registrar notas fiscais de entrada de mercadorias não mais sujeitas à incidência do ICMS, obrigação acessória prevista no RICMS cujo descumprimento enseja a aplicação da multa do art. 340, III, f, também do RICMS.

O Autuado alega que deixou de escriturar a Nota Fiscal nº 167389, a qual reflete a aquisição de um caminhão destinado ao ativo fixo e, portanto, não se apropriou de crédito do ICMS, incidente à razão 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Afirma que não exerceu um direito que lhe é facultado e suportou sozinho o dispêndio do tributo em comento.

É verdade que o Autuado teria o direito à apropriação deste crédito. No entanto, trata-se de um direito subjetivo disponível, em que o contribuinte tem a liberdade de exercê-lo dentro do prazo legal. A escolha por não exercer um direito somente poderia produzir consequências ao próprio titular do direito. Por outro lado, o ordenamento jurídico tributário também prevê diversos deveres aos administrados, dentre eles está a obrigação de escriturar as notas fiscais de entrada em livro próprio. São duas condutas absolutamente distintas.

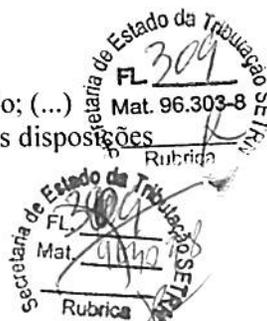
No caso, o Autuado confirma que deixou de escriturar a nota fiscal nº 167.389 e nada impugna quanto às demais, em outras palavras, confessa o cometimento da infração, sendo-lhe cominada acertadamente a multa do art. 340, III, f, do RICMS.

Quanto à **OCORRÊNCIA Nº 03**, o Autuante constatou que algumas aquisições não foram registradas também na contabilidade do Autuado, deduzindo que foram pagas com recursos financeiros também não contabilizados, que podem ser provenientes da venda de mercadorias sem emissão de documentação fiscal.

Descreve que houve infringência aos arts. 150, III e XIII, do RICMS:

“Art. 150. São obrigações do contribuinte: (...)”

III- pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação; (...)
XIII- escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento”;



Portanto, aplicou a penalidade do art. 340, I, g, do RICMS:

“Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

I- com relação ao recolhimento do imposto:

(...)

g) deixar de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil: cento e cinquenta por cento do valor do imposto;

De fato, houve despesa realizada a descoberto de caixa e existe a previsão legal de presunção que houve saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, conforme

“Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:(...)

§ 1º Equiparam-se à saída:

(...)

IX - a ocorrência, constatada, de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, através da escrituração contábil que indicar:

a) saldo credor de caixa;

b) suprimento de caixa de origem não comprovada;

c) manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

d) entrada de mercadorias ou bens não contabilizada; ou

e) pagamentos não contabilizados.

Sendo assim, nada há que modificar no auto de infração quanto à Ocorrência nº 03, pelo que julgo o auto de infração procedente neste ponto, mantendo integralmente a decisão singular.

Igualmente procede a **OCORRÊNCIA Nº 04**. A ocorrência foi claramente descrita e foram juntadas planilhas e documentos fiscais que justificam a apuração realizada pelo Autuante. O Autuado tem a obrigação de conhecer a legislação que rege suas atividades, mais ainda quando optante de Regime Especial de Tributação, que estabelece regras e obrigações excepcionais. A defesa foi bem estruturada, sugerindo até mesmo que elaborada por profissional do Direito e não há como lograr êxito a escusa de falta de entendimento do auto de infração. Não houve prejuízo à defesa, tanto assim que foram apresentados documentos na tentativa de ilidir as acusações.

Por fim, no que toca à **OCORRÊNCIA Nº 05**, também voto por mantê-la integralmente, tendo em vista que o Autuado alega que parte das operações já haviam sido objeto de lançamento tributário anterior, mas não juntou qualquer documento que comprove o alegado. Ao contrário, o Autuante demonstra que o contribuinte realizou apenas 4 recolhimentos em posto de fronteira, nenhum deles incluso no presente auto de infração.

Assim, VOTO pelo conhecimento e improvimento do Recurso de Ofício, pelo

conhecimento e provimento parcial do Recurso Voluntário, de forma a reformar parcialmente a decisão singular, julgando o Auto de Infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 1º de novembro de 2016.


Maria Carolina Lopes Torres Fernandes
Relatora

