



DECISÃO N.º: 375/2011
PAT N.º: PROTOCOLO SET 83963/2010-1 - PAT 197/2010-1ª URT
AUTO DE INFR. N.º: 06672/1ª URT, de 30/04/2010
AUTUADA: NORDESTE PLÁSTICOS INDUSTRIAL LTDA. EPP.
ENDEREÇO: Rua Rio Ipojuca, 180, Emaús, Parnamirim-RN
AUTUANTE: José Biro Machado, mat. 666157

DENÚNCIA: Ocorrência 1- Falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, referente ao exercício de 2006; Ocorrência 2 -Falta de escrituração, em livro próprio, nos prazos regulamentares, de notas fiscais de entrada, e; Ocorrência 03 - Falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, referente ao exercício de 2006; conforme documentação e demonstrativos anexos, partes integrantes do auto de infração.

EMENTA

Falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, referente ao período de 2006, e falta de escrituração, em livro próprio, nos prazos regulamentares, de documentos fiscais.

- 1- *Contribuinte alega que duas ocorrências tem a mesma base legal e de cálculo.*
- 2- *Documentos e livros fiscais comprovam falta de escrituração de aquisição de habituais fornecedores.*
- 3- *Caixa da empresa foi abastecido com supostos empréstimos de sócio, vedado até pelo Contrato Social, e totalmente sem comprovação de origem e do eventual pagamento, fato considerado saída tributável pela legislação.*
- 4- *Não é cabível aplicação de cobrança de imposto e multa por eventual fluxo de caixa negativo, pela comunicação entre as ocorrências.*
- 5- **AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.**

O RELATÓRIO

1.1 A DENÚNCIA

Entende-se do Auto de Infração 06672, da 1ª URT, de 30 de abril de 2010, que a firma acima epigrafada, bem qualificada nos autos, infringiu o artigo 150, incisos III e XIII e XVIII, c/c arts. 108 e 609, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, conforme demonstrativos anexos, partes integrantes do auto de infração.

Ainda em concordância com as denúncias oferecidas, as faltas detectadas ensejaram as punibilidades previstas no artigo 340, incisos I, alínea "g", e III, "f", do mesmo RICMS, implicando em multa de R\$ 164.692,40 (cento e sessenta

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



e quatro mil, seiscentos e noventa e dois reais e quarenta centavos), além do ICMS devido, de R\$ 110.286,32 (cento e dez mil, duzentos e oitenta e seis reais e trinta e dois centavos), totalizando o montante de R\$ 274.978,72 (duzentos e setenta e quatro mil, novecentos e setenta e oito reais e setenta e dois centavos), com os acréscimos monetários previstos no artigo 133 do mesmo decreto.

Foram anexados relatórios de consulta, cópias de intimação, e demonstrativo das ocorrências.

1.2 A IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se à denúncia, alega o contribuinte, sucintamente, o que se segue:

1- Primeiramente, ressalta a existência de uma mesma ocorrência, com a mesma infringência, mesma infração de penalidade, relativamente ao mesmo período, exercício de 2006.

2- Que há falta de previsão legal para a base de cálculo do tributo cobrado, nas ocorrências números 1 e 3, tendo o auditor chegado ao valor com base em metodologia disposta em decreto, o art. 73, I, do Dec. Estadual nº 13.640/97, mas o Código Tributário Nacional (CTN) prevê que em seu art. 97 que só a lei pode estabelecer a instituição de tributos, a definição do fato gerador, etc, ferindo-se o princípio da legalidade, citando doutrina e jurisprudência nesse sentido.

3- Que houve escassez de motivação no lançamento tributário, levando à nulidade, pela afronta aos artigos 20, III, 77 e 78 do Dec. 13.796/98, e 339 do Dec. 11.484/92, também citando doutrina e jurisprudência para embasar o alegado.

4- Que o art. 153, III, a Constituição federal, e art. 43 do CTN estipulam a competência para criação dos tributos, e a omissão de receita como caracterização de infração é permitida apenas na legislação do imposto de renda.

Pelo que, entendendo que não há provas do eventual excesso de numerário, que para efeitos de ICMS só as operações de mercancia devem ser alcançadas, que o ônus da prova é de quem acusa, e de que houve lapso na gravação dupla do mesmo fato jurídico, requer a improcedência total do auto de infração.

1.3 A CONTESTAÇÃO

Intimado a apresentar, dentro do prazo regulamentar, contestação à impugnação aduzida pela autuada contra a peça de autuação, o autuante alega, sucintamente, o que se segue:

1 – Que a primeira ocorrência trata do fluxo de caixa, em que as despesas superaram as receitas em mais de 65% no exercício de 2006, e que a metodologia é prevista no art. 352, § 1º do Decreto 13.640/97, Lei 6968/96, art. 9º, §

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



3º, enquanto que na terceira ocorrência foram constatados no Livro Diário dois empréstimos, em janeiro e março de 2006, totalizando R\$ 300 mil, operação irregular, conforme previsto no § 1º da Cláusula Quarta do Contrato Social, de fl. 54, e ferindo-se o art. 73, I, e inc. V do art. 361 do Dec. 13.640/97.

2- Quanto às infringências, que elas são iguais mas tratadas separadamente, a primeira pela falta de emissão de nota fiscais de saídas, cuja ausência originou a omissão de receita, e a terceira pelos lançamentos no livro Diário sem a comprovação documental, gerando a mesma penalidade, alínea “g” do inc. I do art. 340 d RICMS, aplicável para os dois casos distintos.

3- Que não houve fornecimento de informações que justificassem a razão de as despesas aumentarem mais de 65% com relação às receitas em 2006, nem comprovação do saldo credor de caixa nem os lançamentos no livro Diário.

4- Que o contribuinte afirma que a empresa tem outras origens de receitas, mas conforme “CONCON o Código Nacional de Atividade Econômica-CNAE – 2222-6/00 trata de fabricação de embalagens de material plástico, não havendo outra atividade de receita no seu cadastro, nem comprovação ou documento que justificasse outras receitas.

Pelo que, requer a manutenção do auto de infração.

É o que se cumpre relatar.

2. OS ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl.29) que o coletado é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado relativo à oitava ocorrência.

3. DO MÉRITO

Foi o contribuinte atuado por três ocorrências, a segunda descrita como falta de escrituração de notas fiscais de entrada, e a primeira e a terceira descritas igualmente, como falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, no exercício de 2006.

Por questão de praticidade, analisaremos primeiramente a segunda ocorrência, deixando a primeira para momento subsequente. Consta dos autos, às fl.12 e seguintes, a Relação de Compras Interestaduais da empresa ora atuada, informada por empresas de outros Estados, com base no relatório SINTEGRA.

É o Sintegra um sistema de informações dos contribuintes do ICMS, fruto de Convênio do ICMS assinado por representantes de todos os Estados da federação, dotado de validade para todos os fins, até prova em contrário, pelo qual os contribuintes do ICMS estão obrigados a informarem as transações por eles feitas com outros contribuintes do referido tributo.

Feita a apuração, e o confronto com as aquisições de mercadorias e as registradas no livro Registro de Entradas, apurou-se a ocorrência

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal

JAB



tributável de que havia 10 (dez) notas fiscais que não foram registradas. Assim chegou-se à relação das transações, conforme documento de fl. 11, em que constam os números das notas fiscais, datas, valores e origem das mercadorias, com a identificação, pelo CNPJ dos remetentes.

Entende-se que os dados extraídos, fornecidos pelos fornecedores das mercadorias, são válidas para todos os fins, inclusive podendo se verificar, pela relação dos fornecedores, de fls. 12 e seguintes, que há habitualidade nas relações comerciais entre as empresas, constando no livro de Entradas da autuada o registro da maioria das mercadorias por eles declaradas como fornecidas ao defendente.

Entende-se, por fim, válida a relação e dados pertinentes às transações, tidas com ocorridas e não registradas, invertendo-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte, detentor dos livros e das obrigações fiscais pertinentes, comprovar que realizou a escrituração e registro das entradas, como previsto na legislação, cuja ausência torna-o passível da penalidade de cobrança do ICMS, equiparando-se à saída de mercadorias em nota fiscal, além da multa regulamentar pela falta do registro.

Tudo conforme Lei 6968/96, segundo a qual:

Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

1 - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:

1 - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

(alterado pela Lei 9.005, de 02 de outubro de 2007);

Passa-se assim à terceira ocorrência, deixando-se a primeira para o final. A ocorrência foi descrita como falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, no exercício de 2006. Embora seja a mesma descrição e enquadramento, não é exatamente a mesma coisa ou ocorrência em si, apesar do tratamento semelhante. Melhor teria sido uma descrição que fizesse menção à origem do problema, algo como: "falta de recolhimento do ICMS, dissimulado por receita de origem não comprovada, decorrente de passivo fictício".

E por que denunciou o agente fiscal que tratava-se de um passível fictício? Pela própria origem dos lançamentos. Consta no Livro Diário da empresa, em janeiro de 2006, documento de fl. 20 dos autos, que houve um ingresso de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) apontado como "valor referente a empréstimo do sócio Alysson Luiz". Fenômeno que se repetiu no mesmo Livro Diário, no mês de março de 2006, segundo documento de fl. 25, em novo "empréstimo", do mesmo valor, pelo mesmo sócio Alysson Luiz, de mais R\$

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



150 mil, sem o que, depreende-se, pelos livros e caixa, a empresa não teria como ter pago suas dívidas.

Alega o contribuinte que não há base legal, ou que há falta de previsão legal para a base de cálculo do tributo cobrado, nas ocorrências números 1 e 3, citando que a base de cálculo teve como origem apenas o art. 73, inciso I, do Decreto 13.640/97, ferindo o art. 97 do CTN e o art. 150, I, da Constituição Federal, que veda a instituição ou cobrança de tributo sem lei que a defina. Fala ainda que haveria impossibilidade de o Estado tributar receitas, em um “intromissão do Fisco Potiguar à competência magna tributária outorgada à União”, e que a “omissão de receitas como infração é permitida apenas na legislação do imposto de renda”.

Entende-se que há um equívoco completo do contribuinte em suas alegações. A Constituição e a Lei Complementar 5.172/66, tratam genericamente da ordem tributária. A Lei Maior de 1988 estabeleceu o ICMS e a competência dos Estados para legislar e regulamentar o tributo. Coube, no Rio Grande do Norte, a instituição do ICMS, à Lei 6968/ de 1996, que assim prevê, a respeito da matéria em questão, referente ao fato gerador, base de cálculo e saídas tributáveis.

Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

§3º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Ou seja, a existência de saldo credor de caixa, para pagamento de despesas, sem comprovação de origem, para efeitos de uma empresa, é considerada como equivalente ou fruto de saída de mercadorias sem nota fiscal, já que as receitas das empresas, até prova em contrário, são provenientes das mercadorias comercializadas ou dos serviços prestados.

A autuada afirma à fl. 49 que “percebe receita de múltiplas fontes, como da venda de mercadorias, da alienação de bens de ativo permanente, da percepção de juros financeiros”, mas tratam-se de afirmações sem comprovação alguma. Ao contrário, como bem cita o autuante, o código de operações da empresa registrado nos cadastros desta Secretaria de Tributação, conforme documento de fl 04, nº 222-6/00, aponta como única fonte de receita da empresa a “fabricação de embalagens de material plástico”.

Ademais, como também notou o autuante, há no próprio Contrato Social da empresa, relativamente aos supostos empréstimos, no parágrafo primeiro da cláusula quarta, vedação expressa à assunção, pelos sócios, de “obrigações seja em favor de quaisquer dos sócios ou de terceiros”, bem como da “oneração da



sociedade sem autorização dos outros sócios”, segundo documento de fl. 54 dos autos.

Como se não bastasse, consta dos autos, segundo Aditivo nº 04, documento de fl.58, que o sócio Alysson Luiz Lima do Nascimento, em 25 de novembro de 2008, retirou-se da sociedade, declarando ter recebido a importância de R\$ 45 mil pelo pagamento de suas cotas.

Neste caso, pergunta-se: de onde provieram os R\$ 300 mil que o referido sócio afirma ter emprestado à sociedade, sem o que, conforme denunciado na primeira ocorrência, haveria um verdadeiro “rombo no caixa da empresa” naquele exercício de 2006?. Sem a comprovação da origem, já que o referido sócio tinha originalmente apenas 9 (nove) mil cotas, equivalente a R\$ 9 mil, segundo documento de fl. 53, considera-se tal lançamento como um passivo fictício.

E por sinal, que fim teria levado tal dívida? Teria o citado sócio se retirado da sociedade sem receber os tais empréstimos? Como além da falta de comprovação da origem do suposto empréstimo, também não há provas do suposto pagamento dos tais empréstimos, pelo que, considera-se os lançamentos como passivo fictício.

Visto que considera a legislação tais lançamentos como equivalentes a saídas tributáveis, assim trata a lei 6968/96, quanto ao valor da base de cálculo das operações:

Art. 15. *Nos seguintes casos especiais, o valor das operações realizadas mediante processo regular, pode ser arbitrado pela autoridade fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis:*

I - *evidentes indícios de que os documentos fiscais não refletem o valor real das operações;*

III - *não exibição, aos agentes do Fisco, dos elementos necessários à comprovação do valor das operações, inclusive em casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;*

Igualmente, no mesmo diploma legal:

Art. 52. *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, conforme dispuser o regulamento.

Art. 53. Considerar-se-á ocorrida operação ou prestação tributável quando constatado:

I - suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário quer esteja escriturado ou não;

II - a existência de títulos de créditos quitados ou despesas pagas e não escriturados, bem como possuir bens do ativo permanente não contabilizados;

III - diferença entre o valor apurado em levantamento fiscal que tomou por base índice técnico de produção e o valor registrado na escrita fiscal;

IV - a falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias;

V - a existência de contas no passivo exigível que apareçam oneradas por valores documentalmente inexistentes; (grifo nosso).

Quanto à primeira ocorrência, que teve como descrição, infringência, por sinal omitiva, em relação aos dispositivos infringidos, e penalidade os mesmos tópicos, apesar de o autuante manter, em sua contestação, afirmando tratar-se de ocorrências distintas, entende-se que tem razão o contribuinte, senão pelas razões aduzidas, mas baseado nos seguintes tópicos, que lhe guardam correspondência. Inicialmente, pelo entendimento de que a aplicação de cobrança de ICMS e multa, pela análise do fluxo de caixa, considerado negativo, deve ser reservada para quando não houver outros meios probatórios de se aferir o real movimento da empresa, o que entende-se não ser o caso, em função de declarações, livros e notas fiscais apresentados.

E depois pelo fato de que, tratando-se de análise da movimentação, considerada negativa, no fluxo de caixa, quanto a um mesmo período, o exercício de 2006, a segunda e terceira ocorrência comunicam-se com a primeira, ou seja, alega o autuante que a motivação proveio de um fluxo de um abastecimento de caixa sem comprovação de origem. Mas ao tributar, considerando-se como saídas tributáveis, as notas fiscais não registradas no livro de Entradas, que não poderiam também então estar registradas no livro de Saídas, bem como cobrando imposto e multa sobre um empréstimo não comprovado, explicada estaria a origem do saldo de caixa, já considerados, nestas segunda e terceira ocorrência, como saída de mercadorias não escrituradas.

Ou seja, se considerarmos, conforme o Fluxo de Caixa de fl. 07, frente e verso, que consideradas todas as receitas e despesas, apurou-se uma "Omissão de Receita" no valor de R\$ 336.770,30 (trezentos e trinta e seis mil, setecentos e setenta reais e trinta centavos), que após a redução das mercadorias isentas, não tributadas ou adquiridas como imposto pago pelo regime de substituição tributária, apurou-se o montante de R\$ 328.165,19 (trezentos e vinte e



oito mil, cento e sessenta e cinco reais e dezenove centavos), que foi o valor apurado e tomado como base de cálculo para a cobrança do imposto e multa.

Só que se for considerado como suprimento, os R\$ 300 mil provenientes dos tais empréstimos, considerados fictícios, geradores da terceira ocorrência, e somarmos o valor de R\$ 30.068,52 (trinta mil, e sessenta e oito reais e cinquenta e dois centavos), das notas fiscais não registradas, que foi o valor da segunda ocorrência, chega-se ao montante de R\$ 330.068,52, praticamente o valor do considerado "estouro" do caixa, valor que evidencia, praticamente comprovando, a comunicação entre as ocorrências, razão pela qual elimina-se a primeira ocorrência.

Dessa forma, assim fica o resumo do demonstrativo das ocorrências:

Ocorrência 02 NOTA FISCAIS NÃO REGISTRADAS EM LIVRO PRÓPRIO

Valor total:	ICMS	MULTA
30.068,52	3.498,24	4.510,28

Ocorrência 03 Passivo Fictício (Empréstimo não comprovado)

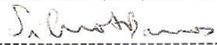
Valor	ICMS	MULTA
300.000,00	51.000,00	76.500,00

DECISÃO

Fundamentado no exposto, levando-se em consideração que as razões de defesa do litigante revelam-se ineficazes para invalidar totalmente o lançamento tributário de ofício, JULGO PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada à pena de multa de R\$ 81.010,28 (OITENTA E UM MIL, E DEZ REAIS E VINTE E OITO CENTAVOS), além do ICMS devido, de R\$ 54.498,24 (CINQUENTA E QUATRO MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E OITO REAIS E VINTE E QUATRO CENTAVOS), totalizando o montante de R\$ 135.508,52 (CENTO E TRINTA E CINCO MIL, QUINHENTOS E OITO REAIS E CINQUENTA E DOIS CENTAVOS), com os acréscimos monetários previstos no artigo 133 do mesmo decreto.

Remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e demais providências legais cabíveis, e recorro desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do art. 14 do Decreto 13.796/98.

COJUP, Natal (RN), 06 de dezembro de 2011



Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-7, Mat.151.238-2

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal