



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

Decisão nº: 82/2012

PAT nº: 663/2011 – **Protocolo Geral do Estado nº:** 260.109/2011

Auto de Infração: 0663/2011

Contribuinte autuado: Maria Odete Franklin da Costa ME

Domicílio Fiscal: Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.071.515-1

Autuante: Michael Pedrosa Magalhães, auditor fiscal matrícula 194.537-8 – 1ª URT

Conduta ilícita Única: *O contribuinte não recolheu o imposto, apurado em lançamento de ofício, correspondente à discrepância encontrada entre, de um lado, as operações de saídas de mercadorias tributadas e informadas ao Fisco pelas administradoras de cartões de créditos em seus relatórios e de outro, as operações de saídas que a empresa informou à Secretaria de Tributação através da GIM – Guia Informativa Fiscal. Período: 01/01/2006 a 18/07/2011*

EMENTA: Direito tributário. ICMS. Processo Administrativo Tributário. ICMS cobrado de empreendimento de prestação de serviços de lavanderia. Lavanderia e tinturaria relacionados na LC 116/2003 ICMS indevido. Base de cálculo para cobrança de ICMS sobre revenda de mercadorias incerta e inexata. Auto de infração improcedente. Recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais.

1. Relatório – A Denúncia

Michael Pedrosa Magalhães

Os controles internos de fiscalização eletrônica adotados nesta Secretaria de Tributação constataram flagrante discrepância entre, de um lado, as operações de saídas de mercadorias tributadas e informadas ao Fisco pelas administradoras de cartões de créditos em seus relatórios, e de outro, as operações de saídas declaradas pela empresa à Secretaria de Tri-

butação através da GIM – Guia Informativa Fiscal. As divergências, consolidadas mensalmente, foram registradas no Extrato Fiscal do contribuinte.

A captura da ocorrência resultou na abertura da Ordem de Serviço 3.754/2011 destinada a autorizar diligências capazes de apurar pontualmente a eventual obrigação tributária relacionada com o fato e supostamente não autolancadas pelo contribuinte, conforme é da natureza do ICMS. A Ordem de Serviço delimitou o período compreendido entre 01/01/2006 a 18/07/2011 para as diligências fiscais.

O auditor fiscal investido nas funções do mandato administrativo executou os procedimentos inerentes ao lançamento tributário de ofício, e com base na avaliação dos elementos disponíveis no banco de dados da Secretaria de Tributação, teria corroborado a conduta ilícita do contribuinte, lavrando o Auto de Infração nº 0663/2011.

A peça autuante está sintonizada com o instituto jurídico do lançamento tributário preconizado no art. 142 do Código Tributário Nacional, clareando, no caso concreto, a matriz de incidência do imposto. Essa lei complementar preceitua e estabelece o obrigatório conteúdo dos lançamentos tributários:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

São identificáveis no auto de infração a hipótese de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível ao caso e o sujeito passivo.

Fato Gerador:

A autoridade autuante descreveu o fato gerador como:

“a atuada deixou de recolher o imposto devido, estabelecido no artigo art. 2º, I do RICMS, originado pela insuficiência de escrituração das operações de saída de mercadorias tributadas, constatada através da conciliação dos valores das saídas declaradas pela atuada ao fisco com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito, determinado no art. 344, IV do RICMS, relativo às operações de venda realizadas pela atuada na modalidade crédito e ou débito, definida na sistemática do art. 830-AAA, conforme demonstrativo anexo.”

Hipótese de Incidência:

Na sequência, o autuante elencou o conjunto de situações de hipóteses de incidência – ou matéria tributável ou ainda fato gerador abstrato - capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado, evidenciarão a conduta tributariamente ilícita do contribuinte, concretizada nos contornos do fato gerador precedentemente descrito:

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

I- da saída de mercadoria:

a) a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 150. *São obrigações do contribuinte:*

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

III- *pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;*

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.*

Art. 614. *O livro Registro de Saídas, modelos 2 e 2-A, Anexos - 41 e 42, destina-se à escrituração:*

I- *das saídas de mercadorias, a qualquer título, do estabelecimento;*

Crédito Tributário

A autoridade atuante dimensionou o montante da obrigação tributária, valendo-se exclusivamente do banco de dados da própria Secretaria, sem ter recorrido a dados complementares fornecíveis pelo contribuinte.

ICMS: R\$ 36.446,80

Multa: R\$ 34.806,03

Penalidade:

Por fim, associando o fato gerador com as hipóteses de incidências, foi identificada a penalidade correspondente à conduta do sujeito passivo:

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;*

Meios Probatórios

O ônus da prova é da competência do sujeito ativo e no caso em tela, o atuante buscou comprovar a conduta tributariamente ilícita do contribuinte juntando unicamente meio de natureza documental, qual seja, o relatório interno Extrato Fiscal, no qual estão listadas as diferenças entre vendas efetuadas via cartão de crédito e as vendas registradas na Guia Informativa Mensal.

Sumariamente expostos, assim são os fatos, depreendidos da peça autuante: o contribuinte teria vendido mercadorias sem declarar as saídas nos livros fiscais obrigatórios, conduta capitulada como ilícita no Regulamento do ICMS, supostamente provada através do Extrato Fiscal e passível de penalidade.

2. Relatório – A Impugnação

O auto de infração foi acolhido em 14.11.2011 e na data de 14.12.2011 o contribuinte veio a demonstrar, tempestivamente, inconformidade com a autuação sob exame e na peça impugnatória, requer a sua anulação.

A defesa trazida pelo contribuinte muito simplesmente está reduzida ao argumento de que se trata fundamentalmente de entidade empresarial prestadora de serviços de lavanderia e engomagem a peso, aduzindo que, majoritariamente, as diferenças aritméticas detectadas no lançamento tributário são referentes aos serviços prestados. Em respaldo à tese, arrola duas supostas contraprovas documentais:

a) Termo aditivo correspondente à Declaração de Firma Individual, expedido pela Junta Comercial de Natal, destacando o caráter prestador de serviço da atividade empresarial;

b) Relação de DDS – Declaração Digital de Serviços – expedida pela Prefeitura Municipal de Natal, todas concernentes ao período coberto pelo lançamento de ofício da Secretaria de Tributação.

3. Relatório – A Contestação

A autoridade autuante subdividiu o pronunciamento sobre a Impugnação, protocolada pelo contribuinte, em duas partes, tecendo contestação de natureza preliminar, secundada pela contestação de mérito.

a) Preliminarmente, marca posição pela inadmissibilidade da impugnação do auto de infração e para isso invoca o preceito do art. 84 do Regulamento de Procedimentos e Processo Administrativo Tributário e do art. 302 do Código de Processo Civil.

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

***Art. 302.** Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:*

***I** - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;*

***II** - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;*

***III** - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.*

Segundo a autoridade autuante caberia à impugnante deter-se especificamente sobre os fatos que lhe foram imputados, e como tal mandamento, ínsito nos preceitos normativos, foi ignorado pela defesa, restaria caracterizada tacitamente a confissão de que a receita declarada pela administradora de cartões estaria restrita à receita de venda de mercadorias. Segundo ainda o autuante, a contraprova do contribuinte residiria em "provar que procedeu à escrituração das operações de saída de mercadorias" fato que não teria ocorrido.

b) Na contestação de mérito, o auditor fiscal, sem que tenha desenvolvido nenhum comentário avaliativo, destaca logo de início, que o contribuinte fez juntada da DDS - Declaração Digital de Serviços, da Prefeitura Municipal de Natal, listando todos os recolhimentos de ISS referentes ao período da fiscalização tributária.

Na trilha do raciocínio contestatório, enfatizou que a atividade exclusiva operada pelo contribuinte é a do comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios, bem como artigos de cama, mesa e banho, ou seja, revenda de mercadorias e lastreia a afirmativa no relatório interno desta Secretaria, Consulta do Contribuinte (fl. 07). Partindo dessa premissa, o autuante exercita o instituto da presunção legal e arremata com o raciocínio de que, se a atividade empresarial do contribuinte está centrada no comércio varejista, a diferença de fluxo de dinheiro que motivou o auto de infração, é oriunda de vendas de mercadorias.

No fecho do pronunciamento contestatório, o auditor fiscal assevera que os "atos e fatos que deram ensejo à lavratura do auto de infração foram cabalmente provados" e que "nem de longe a defesa conseguiu provar a insubsistência do auto de infração". E ratifica o inteiro teor do auto de infração.

Nesta fase do processo, o auditor fiscal fez a juntada do Relatório das Operações com Cartões de Crédito e do Relatório Consulta Contribuinte, da Secretaria Municipal de Tributação do município de Natal.

4. Diligências

O Julgador Fiscal conferiu relevância aos argumentos e documentos anexados pelo contribuinte, motivado, principalmente, por contacto telefônico no qual foi informado de que a principal atividade empresarial desenvolvida pela empresa é a prestação de serviços de lavanderia.

O processo foi despachado e devolvido para 1ª URT com a solicitação de determinação das Saídas Totais, discriminadas pelos critérios de Receitas Operacionais Mercantis e Receitas Operacionais de Prestação de Serviços.

O auditor fiscal procedeu a visita pessoal ao estabelecimento ocasião em que comprovou que a real atividade empresarial praticada no empreendimento reflete o objeto social informada nos documentos constitutivos da Junta Comercial de Natal datados de 16.03.1998.

Já como resultado do implícito reconhecimento das eventuais impropriedades cometidas no lançamento tributário original, o diligente esboça corrigir o montante do crédito tributário originalmente quantificado, aduzindo ainda que, na nova metodologia "acataremos a DDS (Declaração Digital de Serviços) apresentada pelo contribuinte às fls. 23 e 24". E completa: "esses valores serão acrescidos ao montante declarado pelo contribuinte na GIM e confrontado com os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito. Caso haja alguma diferença, esta será lançada como omissão de vendas de mercadorias sujeitas à

incidência". Na planilha reapresentada, o crédito tributário apurado passaria ao seguinte montante:

ICMS: R\$ 7.972,65

Multa: R\$ 7.034,70

5. Antecedentes

A autoridade preparadora desta peça processual faz juntada de declaração pela qual certifica que o contribuinte não é reincidente na conduta descrita no auto de infração, em obediência aos mandamentos do art. 74 e do art.67 § 4º do Regulamento de Procedimentos e Processo Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

6. Julgamento do Mérito

De plano, o autuante propugna pela inadmissibilidade da Impugnação sob alegação de que o contribuinte contornou os fatos objetos da autuação, ao não trazer ao processo os eventuais demonstrativos e registros escriturados das operações comerciais de revenda de mercadorias.

A afirmativa é improcedente, pois, na verdade, o contribuinte trouxe ao litígio contraprovas documentais robustamente relacionadas com o contraditório examinado, vez que constituídas de elementos bastantes e suficientes para elucidar a natureza de prestadora de serviços do empreendimento.

A verdade é que a autoridade autuante valorizou excessivamente a verdade formal suscitada nos documentos internos desta Secretaria, base do auto de infração, segundo os quais a atividade empresarial desenvolvida era eminentemente de comércio varejista, e desconheceu por completo a verdade material emanada dos documentos arrolados pela empresa autuada. E até mesmo, sem que tivesse sido preciso tecer ilações sobre a verdade material, ignorada pelo autuante, já no plano das meras formalidades havia elementos suficientes para ao menos provocar suspeição de que se tratava de empresa prestadora de serviços, pois, da mesma forma como o autuante se estribou em meros documentos para definir a empresa como sendo de comércio, de sua vez, o contribuinte também acenou com documentos, demonstrando o lado reverso, quais sejam, DDS - Declaração Digital de Serviços, da Secretaria Municipal de Tributação e a Declaração de Firma Individual salientando o objeto de prestação de serviços.

O lançamento de ofício constitui modalidade de apuração de crédito tributário que como o próprio nome "de ofício" esclarece, é lançamento que independe de iniciativa do contribuinte, dispensando no mais das vezes, intimações para entrega de documentos. Contudo, visita pessoal ao estabelecimento comercial se faz necessária e neste caso sob julgamento, teria evitado a questão preliminar levantada pelo autuante.

Este Julgador admite a Impugnação do contribuinte, juízo embasado na verdade formal e na verdade material que a própria autoridade autuante reconheceu existir após proceder a diligência pessoal efetuada no estabelecimento empresarial.

O exame de mérito dos argumentos trazidos pelas partes sob litígio já está praticamente esgotado na digressão antecedente, cabendo tão somente enfatizar aspectos apenas tangenciados pelo autuante e estruturalmente relacionados com a fragilidade dos fundamentos do lançamento tributário em julgamento.

Fato gerador é doutrinariamente definido como a materialização da hipótese de incidência, representando o momento em que a norma jurídica se concretiza. Opõe-se à abstração da regra legal que o antecede. É o momento em que o contribuinte pratica uma conduta igual à descrita na hipótese de incidência, nascendo daí a obrigação tributária.

No abrigo proporcionado pela doutrina, é lícito afirmar-se que o crédito tributário quantificado no lançamento não representa a expressão da realidade e seus fundamentos pretensamente legais esbarram no Regulamento do ICMS. A hipótese de incidência básica desse tributo, bem lembrada pela autoridade autuante, é a Saída de Mercadorias. Vale citar o RICMS:

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

I- da saída de mercadoria:

a) a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Ora, se a hipótese de incidência ou o fato gerador definido *in abstractu* pela norma é exclusivamente concernente à saída de **mercadoria**, vale o grifo, é indevido parte substancial do quantum definido pelo autuante, dado que não existe hipótese de incidência para prestação de serviços, neste caso. E se não há hipótese de incidência, não há fato gerador de obrigação tributária e muito menos a própria obrigação tributária.

Face à situação em que o autuante considerou que as diferenças aritméticas constantes no Extrato Fiscal são compostas exclusivamente de vendas de mercadorias, o auto de infração, portanto, está eivado de sério e incontornável desamparo legal, fato de *per sí*, suficiente para declaração de improcedência. O art. 2º inciso I foi visceralmente agredido.

A propósito, a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, no item 14.10 cadastra serviços de lavanderia e tinturaria como atividade de prestação de serviços.

Este Julgador prossegue com o exame de mérito do contencioso.

Em último e compreensível esforço, a autoridade autuante, talvez buscando a revisibilidade do auto de infração, propõe nova metodologia de quantificação do crédito tributário e, indo mais longe ainda, reclassifica nova conduta tributária do contribuinte, rotulada como "omissão de vendas de mercadorias sujeitas à incidência de ICMS".

Contudo, nesse novo desenho metodológico, destacado no item 4, este Julgador frisa que remanesce a questão central, qual seja, na nova diferença apurada, é factível a ilação de que parte continua constituída de prestação de serviços não declarados ao Fisco municipal, como também parte poderá ser constituída de vendas de mercadorias não declaradas ao Fisco estadual.

Também vale assinalar que duas situações extremas são igualmente possíveis: a diferença é constituída somente de receitas de revenda de mercadorias ou somente de receitas de prestação de serviços.

Diante desse leque de possibilidades, não há crédito tributário estadual líquido, certo, exato, exigível, conhecido e isso porque não há uma base de cálculo que da mesma forma, seja certa, exata e incontestável. Em outras palavras: não há um crédito tributário absolutamente legítimo.

O auditor fiscal não atendeu ao pedido de diligências, centrado exatamente na necessidade de delimitar-se claramente receitas operacionais de revenda de mercadorias e as receitas operacionais de prestação de serviços. A distinção, documentalmente amparada, certamente teria resultado na consistência da base de cálculo. Na preceituação do art. 65 do RICMS, os atos processuais seriam aproveitados desde que suficientes à obtenção da certeza e segurança processual e, que se convenha, não há certeza na base de cálculo então proposta.

De resto, firmada uma base de cálculo aceitável, o que não foi o caso, teria o autuante o ônus de provar, com os meios cabíveis, a solidez do quantum calculado, conforme art. 77 § 1º do RPPAT.

Passo a decidir.

7. Decisão

Sopesados os argumentos das partes e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide pela IMPROCEDÊNCIA do auto de infração nº 0663/2011 e recorre desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, de conformidade com o mandamento legal do art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

Remeta-se autos à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 23 de maio de 2012



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal – Mat. 154.381-4