



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

Decisão nº: 161/2012

PAT nº: 1.258/2011-1ª URT – Protocolo Geral do Estado nº: 289.651/2011-2

Contribuinte autuado: Frigboi Comércio de Carnes LTDA

Atividade: Comércio varejista de carnes – açougues – CNAE: 4722-9/01

Autuante: Luiz Carlos Marques de Melo, AFTE -8 – Mat: 91.590-4

Condutas do Contribuinte

Ocorrência I: O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias cujo ICMS foi recolhido por substituição tributária.

Ocorrência II: O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal.

Ocorrência III: O contribuinte não apresentou os livros fiscais Registro de Inventário e Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;

Ocorrência IV: O contribuinte omitiu receitas, produzindo situação de saldo credor de caixa;

Ocorrência V: O contribuinte embarçou a auditoria tributária ao não apresentar livros fiscais solicitados no termo de Intimação Fiscal.

EMENTA:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. SINTEGRA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

O relatório SINTEGRA acompanhado das notas fiscais de entradas obtidas pelo Fisco, juntamente com elementos circunstanciais caracterizados como indícios robustos, faz prova de recebimento de mercadorias.

O conjunto de elementos circunstanciais traduz veemente conduta dolosa do contribuinte, buscando contornar obrigação de recolhimento do imposto.

Recurso de Ofício ao Conselho de Recursos Fiscais. Auto de infração parcialmente procedente.

I. Juízos de Admissibilidade

Inicialmente, este Julgador Fiscal passa a proceder aos juízos de admissibilidade tanto do Auto de Infração quanto da correspondente Impugnação e o faz na ótica estrita das formalidades intrínsecas e extrínsecas.

Paulo T. F. da Costa

O lançamento tributário da ocorrência está composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidências, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível ao caso e a identificação do sujeito passivo.

De sua vez, o auto de infração, em seus aspectos formais gerais está consonante com o art. 44 do Decreto 13.976/98 que instituiu o RPPAT/RN. Assim, estão admitidos o Auto de Infração, e por extensão, o lançamento tributário nos seus aspectos formais.

Também sob a ótica formal, o Julgador Fiscal reconhece que o conteúdo da peça impugnatória está em acordo com os arts. 83 a 88 do RPPAT/RN. A Impugnação interposta pelo contribuinte não veicula questões preliminares de natureza formal ou processual e nem solicitações de diligências ou perícias, no teor de alerta manifestado ao Julgador Fiscal pelo art. 90 do RPPAT/RN. Sob o mandamento do art. 110 do RPPAT/RN, está admitida a Impugnação, apresentada tempestivamente pelo contribuinte e estabelecido o contencioso administrativo para a ocorrência II, em conformidade com os arts. 56, 66 II "a" e 84 do mesmo regulamento:

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. 66. Opera-se a desistência do litígio na esfera administrativa:

II - tacitamente:

a) pelo pagamento ou pedido de parcelamento do crédito tributário em litígio;

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

Não há litígios administrativos para as ocorrências I, III, IV e V cujos créditos tributários foram reconhecidos e solvidos pelo contribuinte pela via de parcelamento.

Passo a relatar o Auto de Infração, a Impugnação e finalmente, a Contestação, antes de proceder ao julgamento propriamente dito.

II. Relato do Auto de Infração – Ocorrência II

O lançamento tributário foi consignado no Auto de Infração 01258/2011, datado de 26/12/2011. Segundo o relato promovido pela autoridade autuante, o ato foi motivado pelo comportamento tributariamente refratário do contribuinte de não proceder à escrituração no livro fiscal Registro de Entradas, das notas fiscais de compras de mercadorias destinadas a revendas e sujeitas à tributação normal.

A capitulação da infringência e da penalidade associada foram automaticamente subsumidas ao Regulamento do ICMS pelo SIGAT, Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária. O contribuinte teria infringido o art. 150, inciso XIII, combinado com o art. 609, todos do Decreto 13.640/97, com penalidade correspondente prevista no art. 340, inciso III alínea "f", combinado com o art. 133 do mesmo diploma legal.

O crédito fiscal foi dimensionado em R\$ 189.828,51, referente ao ICMS de R\$ 76.339,98 e à multa punitiva de R\$ 113.488,53 e como elementos de prova, o autuante arrolou aos autos processuais as notas fiscais de entradas, objeto da ação fiscal e captadas junto aos respectivos fornecedores.

Carlos Linneu T. F. da Costa

É o que há de relevante a relatar do auto de infração.

III. Relato da Impugnação do Contribuinte

A defesa do contribuinte, trazida aos autos processuais, está concentrada em três teses, a seguir relacionadas:

- a) *Todas as compras efetuadas pela empresa no período sob auditoria foram escrituradas no livro fiscal correspondente;*
- b) *Notas fiscais de entradas não escrituradas são referentes a compras desconhecidas pela empresa e cabe ao Fisco inquirir os fornecedores ou provar a conduta de comprador do contribuinte, para os casos das operações mercantis listadas na planilha Demonstrativo de Débitos; e*
- c) *Compras efetuadas em outros Estados receberam tratamento de quantificação de imposto como se fossem seus fornecedores estabelecidos no Rio Grande do Norte.*

No final, requer o acatamento da Impugnação e a declaração de procedência parcial do auto de infração.

É o que há de relevante a relatar da peça impugnatória. Passo a descrever o pronunciamento da autoridade atuante acerca da manifestação do contribuinte.

IV. Relato da Contestação do Autuante

A autoridade atuante inicia as ponderações contestatórias em tom categórico e logo de plano, classifica como improcedentes os argumentos ventilados pelo contribuinte. Pontifica que o Fisco reconhece ser a parte detentora do ônus de provar as respectivas alegações e tanto é assim que providenciou a anexação aos autos processuais o relatório extraído do SINTEGRA pelo qual se relaciona as notas fiscais de saídas dos emitentes não registradas no livro de entradas do contribuinte auditado. Além do relatório, o atuante instruiu o auto de infração com as próprias notas fiscais, capturadas junto aos respectivos fornecedores.

Na visão do auditor fiscal, o contribuinte não teria desqualificado as provas arroladas, em desobediência ao mandamento do art. 333 inciso II do Código de Processo Civil pelo qual se investe no ônus de provar a desconstituição das provas do autor da denúncia. CPC, art. 333, inciso II:

Art. 333. *O ônus da prova incumbe:*

I - *ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

II - *ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

O atuante invoca o administrativista Celso Antonio Bandeira de Mello, para quem os atos praticados pela Administração Pública gozam de presunção de legitimidade e veracidade.

Finaliza os contra-argumentos asseverando que não cabe "laconicamente exigir do Fisco uma exauriente dilação probatória, sobretudo quando se sabe que não dependem de prova os fatos notórios e em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade".

Passo a julgar as questões preliminares e os méritos dos argumentos desenvolvidos pelo contribuinte *vis-à-vis* auto de infração e Contestação, para no final, expedir a decisão.

V. Juízo das Questões Preliminares

O contribuinte não trouxe aos autos processuais questões preliminares.

VI. Juízos de Mérito

Este Julgador Fiscal avalia o conteúdo do lançamento tributário, individualizando suas partes em conformidade com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Instituição típica do Direito Tributário, o lançamento tributário está preconizado no art. 142 do Código Tributário Nacional, e clareia, para o julgamento fiscal, a obediência do lançamento à matriz de incidência do imposto, ensejando ainda um roteiro lógico para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. Essa lei complementar preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável 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.

VI.1 Fato Gerador

A conduta infringente da empresa foi caracterizada pela omissão de não escriturar no livro Registro de Entradas compras efetuadas nos exercícios de 2006 e 2007, peremptoriamente refutada na peça impugnatória e impingida pela autoridade autuante que se baseou em operações de cruzamentos dos relatórios SINTEGRA para individualizar as notas fiscais que não foram registradas na Contabilidade Fiscal.

Examino as posições manifestadas pelas partes.

O chamado "relatório de inconsistência SINTEGRA" em si mesmo não constitui em meio probante, mas ponto de partida para diligências posteriores que venham a produzir documentos coadjuvantes ao seu conteúdo, as quais, na parceria complementar do relatório de inconsistência, contribuam para formar provas dignas de veracidade.

Nesse sentido, o auditor fiscal, de posse do relatório SINTEGRA, procedeu diligências junto aos fornecedores e obteve cópias de todas as notas fiscais de vendas desses emitentes destinadas ao contribuinte auditado, postado na condição de comprador. Sem a indispensável companhia das notas fiscais não haveria como prosperar qualquer esboço de movimento destinado a acatar o auto de infração, o que não configura o caso sob julgamento. Nota fiscal é meio típico de prova (CPC Comentado. Marinoni. 4ª Edição. Pág. 334).

Deparado com o conjunto probatório - SINTEGRA e notas fiscais - o contribuinte, em atitude bastante expressiva para a formação de juízos, omitiu da peça impugnatória qualquer declaração, na qual, de forma direta, clara, veemente e irretorquível, negasse o recebimento das mercadorias referentes à documentação fiscal objeto da autuação. Preferiu simplesmente contornar o art. 333, inciso II do CPC, e ignorando sua própria com-

petência de apresentar provas contrapostas às provas trazidas pelo Fisco, não enfrentou a questão e circunscreveu-se tão somente a recordar a competência do Fisco de provar as saídas das mercadorias pela via de comprovantes de pagamentos.

Tais documentos são dispensáveis neste caso, primeiro, posto a presença de outros elementos circunstanciais probatórios e segundo, pela impossibilidade legal do Fisco de requerer esses documentos, passados cinco anos.

Na cena protagonizada pelo contribuinte, decisivo elemento circunstancial é representado pelas notas fiscais de compras interestaduais numeradas como 50.223, 38.455, 5.755 e 095 provenientes dos fornecedores cadastrados com os CNPJ 06.128.996/0001-00, 04.976.286/0001-04, 04.749.233/0001-42 e 08.378.167/0001-10. Em diligências próprias, este Julgador Fiscal apurou que são as únicas que acobertaram entradas oriundas de outros Estados e que portanto, poderiam ter sido registradas nos postos fiscais de fronteira. Pois bem, além da presença do registro na passagem pelas fronteiras interestaduais, acusando o transporte das mercadorias, foi constatado também que das quatro notas fiscais, três delas tiveram o ICMS recolhido pelo destinatário, embora não anotadas no livro fiscal Registro de Entradas. Ou seja, as mercadorias foram internalizadas, pagas, ou melhor dizendo, recebidas pelo contribuinte auditado. A quarta nota fiscal não foi localizada. Provas anexadas.

Forçoso destacar que a ocorrência relacionou 109 documentos fiscais e apenas 04 de operações interestaduais, constituindo-se todos os demais referentes a compras no próprio território do Rio Grande do Norte. Dessas 04 notas fiscais, 03 foram correspondentes a mercadorias comprovadamente recebidas. Dado que não há barreiras fiscais dentro da cidade de Natal, fica compreendida a postura do contribuinte de escorar-se na atitude de instar o Fisco a buscar provas do recebimento das mercadorias.

Ainda na direção de formar juízos, este Julgador Fiscal notabiliza o surpreendente estado de abulia demonstrado pelo auditado. Nada menos do que 105 documentos fiscais foram emitidos ao longo de 24 meses consecutivos, na mesma cidade, pelos mesmos fornecedores habituais da empresa, quase que exclusivos. No entanto, em nenhum momento, houve desconfiância da grave irregularidade, verdadeiro crime de caráter continuado.

Normalmente esse tipo de crime contra a ordem tributária é cometido por fornecedores situados em outros Estados e sempre perpetrado por fornecedores não habituais, dois surpreendentes elementos circunstanciais da cena, a depor contra o contribuinte.

Mais surpreendente ainda é a atitude de irresignação do contribuinte. Em casos semelhantes, cotidianamente registrados no Fisco, os falsos destinatários de mercadorias não recebidas, que tiveram dados cadastrais utilizados criminosamente, tão logo foram cientificados do expediente, imediatamente acionaram o aparato policial pela via de *Notitia Criminis*, em busca de salvar a reputação comercial e afastar suspeitas de conluio. A iniciativa não foi reproduzida pelo contribuinte, que até o momento não impetrou nenhuma medida judicial contra os fornecedores, conforme constatou pesquisa encetada pelo Julgador Fiscal no sítio do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte.

Assim, expostos os fatos, o relatório Sintegra, as notas fiscais e o eloquente conjunto de circunstâncias fáticas prenes de significados, julgo procedente a conduta descrita pela autoridade autuante. Associada às hipóteses de incidência, a conduta concretizou o fato gerador da obrigação tributária.

De outro lado, além do ilícito tributário, restou caracterizado também o ilícito criminal pois existente o elemento subjetivo típico do comportamento intencional ou doloso de

crime de sonegação tributária. O contribuinte está incurso na Lei 8.137/90 – Crimes contra a Ordem Tributária, art. 1º incisos I e II e no art. 2º inciso I.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

VI.2 Hipóteses de Incidência:

Na sequência, o autuante elencou o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS -, as quais, no entendimento integrado, em cotejo com o fato gerador concreto, evidenciam, a conduta tributariamente ilícita do contribuinte:

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.

Está claro para o Julgador Fiscal que a infringência legal capitulada pelo autuante correspondeu somente ao fato gerador da obrigação acessória, restando identificar a hipótese de incidência da obrigação tributária principal, qual seja, do próprio imposto.

Nessa direção, caberia ao autuante capitular também e principalmente, o art. 2º §1º inciso V alínea "a" do Regulamento do ICMS, que trata especificamente de fato gerador da obrigação principal.

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

§ 1º Equiparam-se à saída:

V - a situação da mercadoria:

a) cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

Paulo L. M.

Como a verdade material da conduta ilícita incidida foi claramente descrita e acatada pelo Julgador Fiscal, como já asseverado, esta autoridade julgadora de *moto próprio*, incorpora a nova capitulação a título de complemento.

O art. 20 § 4º, o art. 21, o art. 39 §4º, bem como o art. 93, todos do Decreto 13.796/98, conferem pleno respaldo ao procedimento de caráter complementar adotado pelo Julgador.

Art. 20. (...)

§ 4º A ausência, insuficiência ou inexatidão dos fundamentos legais do lançamento consideram-se supridos pela descrição dos fatos quando esta possibilite o exercício da defesa pelo sujeito passivo.

Art. 21. As incorreções, omissões ou inexatidões que não importem nulidade devem ser sanadas quando não ocasionarem prejuízo para a defesa do administrado, salvo se este lhes houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio.

Art. 39. O processo administrativo tributário tem como peças básicas o Auto de Infração e a Notificação de Lançamento.

§ 4º As incorreções ou omissões do auto de infração não acarretam a sua nulidade quando dele constarem elementos suficientes para determinar a natureza da infração e a pessoa do infrator e não resultar prejuízo à defesa.

Art. 93. A autoridade julgadora poderá dar ao fato apurado definição jurídica diversa da que constar no lançamento, ainda que, em consequência, tenha de agravar a exigência, desde que mantidas as mesmas circunstâncias materiais em que se fundou o ato de formalização original, não configurando o uso de tal prerrogativa novo lançamento.

Reconheço e julgo como constituída a obrigação tributária da ocorrência II, legal e legítima. Há perfeita intersecção entre conduta do contribuinte com as hipóteses de incidência.

VI.3 Penalidade:

A penalidade correspondente à conduta do sujeito passivo, capitulação adequada ao caso, também extraída do Regulamento do ICMS:

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;

VI.4 Crédito Tributário

No dimensionamento do crédito tributário, foi aplicada margem de valor agregada de 30%, sem que justificativas ou embasamento legal tenham sido explicitadas. O Regulamento do ICMS estabelece margem de 10% no seu art. 946-B inciso "f" e qualquer valor cujo magnitude supere esse teto, afugura-se como penalidade, esbarrando na vedação legal do art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Paulo L. C.

A Lei 6.968/96 que instituiu o ICMS no Rio Grande do Norte não ampara a margem de valor agregada de 30% para o caso sob julgamento. Isto posto, o valor do crédito tributário fica reduzido e estabelecido nos montantes abaixo:

ICMS: R\$ 50.615,93

Multa: R\$ 113.488,53

Total: R\$ 164.104,46

VI.5 Elementos de Provas

A conduta relatada no auto de infração não foi reconhecida pelo contribuinte, mas os elementos materiais e circunstanciais reunidos e comentados no item VI.1 Fato Gerador, abaixo sintetizadas, comprovam a veracidade da conduta do contribuinte descrita nos autos processuais:

- (a) Relatório SINTEGRA informado pelos fornecedores, individualizando as notas fiscais de saídas destinadas ao atuado e por este, não registradas no livro Registro de Entradas;*
- (b) Existência e apresentação das notas fiscais de saídas, fornecidas pelos próprios fornecedores;*
- (c) As mercadorias correspondentes às entradas interestaduais tiveram o ICMS recolhido pelo atuado;*
- (d) O contribuinte não declarou desconhecer as notas fiscais apresentadas pelo Fisco e dispôs-se apenas a exigir provas de que recebera a mercadoria;*
- (e) Emitentes das notas fiscais são habituais fornecedores do contribuinte e situados no mesmo município;*
- (f) As notas fiscais de saídas dos fornecedores foram continuamente emitidas ao longo de 24 meses, tempo suficiente para que qualquer contribuinte constataste a utilização indevida de seus dados cadastrais, e mais ainda por parceiros habituais; e*
- (g) O contribuinte ao ser informado da existência das notas fiscais não procurou o aparelho policial ou o Poder Judiciário para buscar reparos legais.*

VII. Antecedentes

Nos arquivos desta Secretaria não há registros de antecedentes de ocorrências similares protagonizadas pelo contribuinte.

VIII. 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 01258/2011-1ª URT;*
- b) O crédito tributário fica estipulado no seguinte montante:*

ICMS: R\$ 50.615,93

Multa: R\$ 113.488,53

Carlos Linneu T. F. da Costa

Julgador Fiscal: Carlos Linneu T. F. da Costa – Contribuinte: 20.201.358-8

Página 8

Total: 164.104,46

- c) As hipóteses de incidência às quais a conduta do contribuinte está subsumida são complementadas pelo Art. 2º § 1º inciso V alínea "a" do RICMS; e
- d) Está caracterizada conduta dolosa de sonegação fiscal.

Decisão recorrida de ofício 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 auto os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 22 de agosto de 2012


Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 5 - mat. 154.381-4