P.F.A. Nº	: 012/2013 – 7ª URT, Protocolo 9404/2013-9 – SET
AUTO DE INFRAÇÃO Nº	: 00012/7ª URT, de 07/01/2013
AUTUADA	: QUEIROZ DISTRIBUIDORA LTDA – EPP
ENDEREÇO	: Rua Evaldo Augusto de Souza, 45, Centro – São Miguel/RN
AUTUANTES	: ANTENOR PEREIRA DA SILVA JÚNIOR, mat. 194.583-1 IZAU JACKSON GADELHA LIMA, mat. 154.366-0
DENÚNCIAS	: Apuração de índice operacional de margem de valor agregado negativo em relação às mercadorias sujeitas à Tributação Normal e ao Regime de Substituição Tributária (saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal), nos períodos de 2008 e 2009; e deixar de escriturar notas fiscais não mais sujeitas à tributação em razão de substituição encerrada.

DECISÃO Nº 158/2013 – COJUP

EMENTA: ICMS. SAÍDA DE MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO NORMAL E AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL (APURAÇÃO DE ÍNDICE OPERACIONAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO NEGATIVO); E FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NÃO MAIS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. 1. A agregação de valor utilizada nas planilhas de cálculo do imposto por meio de arbitramento é justificada pelos comandos normativos constantes do RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640/1997. 2. As notas fiscais de aquisição de mercadorias, a qualquer título, devem ser registradas em Livro próprio. 3. **Ação fiscal procedente**.

DO RELATÓRIO

DA DENÚNCIA

Infere-se do Auto de Infração em epígrafe que a Pessoa Jurídica, já qualificada nos Autos, infringiu o disposto no art. 150, inciso XIII, combinado com o os arts. 150, inciso III, e 416, inciso I, nas ocorrências 01 e 02, por apurar índice operacional de margem de valor agregado negativo em relação às mercadorias sujeitas à tributação Normal e ao Regime de Substituição Tributária (saída de mercadoria desacompanhada de documento fiscal), nos períodos de 2008 e 2009, de acordo com o confronto entre o Custo de Mercadoria Vendida (CMV) e a Receita indicada nos Informativos Fiscais e o art. 150, inciso XIII, combinado com o art. 609, por deixar de escriturar notas fiscais não mais sujeitas à tributação em razão de substituição encerrada, conforme art. 2º, § 1º, inciso V, alínea "a"; todos os dispositivos do Regulamento do ICMS – RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997.

Para tais infrações foram propostas penalidades dispostas no art. 340, inciso III, alíneas "d" e "f", sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento supracitado; resultando numa multa no valor de R$ 468.811,20 (quatrocentos mil, oitocentos e onze reais e vinte centavos), além da exigência do pagamento do imposto no valor de R$ 267.875,54 (duzentos e sessenta e sete mil, oitocentos e setenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), perfazendo um crédito tributário no valor de R$ 736.686,74 (setecentos e trinta e seis mil, seiscentos e oitenta e seis reais e setenta e quatro centavos).

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada interpõe sua defesa centralizada nos seguintes pontos:

"(...)

Neste comenos, é de bom alvitre perquirir sobre o Regime de Tributação da impugnante, que desde o início de suas atividades pugnara por apurar seu lucro de forma real, com o desiderato de evitar a exação tributária de forma desproporcional a sua real margem de lucratividade.

(...)

A auditoria estipulara, de forma estapafúdia, uma margem de lucros sobre o Custo das Mercadorias Vendidas – CVM de 20% (vinte por cento), desconsiderando por completo que os empresários (Individual, Sociedades ou EIRELI), optantes

pelo regime de tributário REAL, não cifram índices operacionais de margem de valor agregado sobre o valor do CMV, simplesmente, sendo esta a base de cálculo do ICMS; ao contrário, buscam sobre o índice estipulado deduzir todos os custos incidentes sobre vendas, tais como valor das devoluções, sejam provocadas por estragos nas mercadorias, falta de pagamentos ou afins, definindo-se após as referidas deduções o ICMS e os demais tributos incidentes sobre vendas, antes da determinação da receita líquida.

(...)

Se consideradas as deduções incidentes sobre vendas apuráveis na apuração do lucro real, quando da constituição da Demonstração do Resultado do Exercício, fora fixada uma margem de agregação no percentual aproximado de 20% (vinte por cento), tanto para o exercício de 2008, quanto para 2009.

Deste modo, a auditoria desconsiderou completamente a opção pela tributação real eleita pela impugnante, além de olvidar das deduções incidentes sobre vendas, demonstradas por meio da escrituração fiscal e contábil, quando da apresentação dos livros próprios, e de quebra, ainda desconsiderara que a impugnante comercializa vários tipos de mercadorias, sofrendo a incidência de várias alíquotas determinadas pelo RICMS, consoante seja ou não a mercadoria taxada com caráter de extrafiscalidade, por ser essenciais ou afins.

A auditoria arbitrara ICMS, independentemente da mercadoria, no percentual de 17% (dezessete por cento), esquecendo-se da realidade fática e tributária a que esta submetida a impugnante.

Deste modo, o arbitramento procedido pela fiscalização e infundado, não substrato fático que legitime a autuação fiscal, posto que procedera desconexamente, fazendo suposições e sobre essas suprosições determinando percentuais máximas de alíquotas aplicáveis, superfaturando o valor das mercadorias vendidas, desconsiderando todo o conjunto documental, que indicam deduções claras sobre as vendas, alíquotas diferentes para os produtos, além de acintosamente, em interpretações abrangentes, cominar percentuais sancionatórios máximos (multas) sobre os utópicos e imaginários valores agregados.

(...)

Neste diapasão, restou comprovado para a auditoria, por meio dos livros contáveis e fiscais, bem com através das comprovas efetivas, indicativas dos produtos transacionadas, que a impugnante efetivara a maioria de suas compras em substituição tributária, de forma progressiva plena, com liberação das saídas subsequentes dispensadas de qualquer outro pagamento do imposto, haja vista a antecipação tributária contemplar tais vendas, estipulando valor para tanto, ou seja, para a incidência plena da exação fiscal.

(...)

É de boa índole destacar que não se deve confundir os Demonstrativos Fiscais com os Contábeis, nem suas finalidades, sobrelevando-se a possibilidade de complementarem. O MOVECO de ambos os exercícios, 2008 e 2009, no que se referem as operações em substituição tributária, indica o volume de vendas, quantificado em moeda, passível da incidência da exação tributária. Deste modo, a maior parte das mercadorias compradas em substituição tributária, devido a antecipação, não sofre a incidência da tributação novamente, haja vista, ocorrer a substituição tributária, de forma progressiva plena, com liberação das saídas subsequentes dispensadas de qualquer outro pagamento do imposto.

Posto isto, não prevalece a autuação, nem a aplicação da multa por suposto descumprimento de obrigação inexistente, posto que não ocorrera infringência a nenhum dispositivo legal, principalmente as normas encartadas no RICMS/RN, sendo insubsistente a penalidade aplicada, uma vez que a auditoria autuara arbitrariamente, arbitrando valores a título de multa, por descumprimento de obrigação acessória, quando de fato não houve a violação referida, conforme explicitado nos documentos acostados, quais sejam: Informativo Fiscal, Demonstração do Resultado do Exercício e demais peças contábeis.

(...)

No caso dos autos, o dever de lançar as entradas e saídas de mercadorias em livro fiscal próprio se relaciona diretamente com a imposição do ICMS. Todavia, restou assente que a impugnante já cumprira com a obrigação principal, pagamento do ICMS, logo, as notas fiscais não estejam mais sujeitas a tributação em razão de substituição encerrada, sem instrumentalizar nenhuma obrigação principal.

(...)

Nestes termos, não subsiste a autuação, nem a multa aplicada por descumprimento de uma obrigação acessória que seria útil à instrumentalização do adimplente de uma obrigação já honrada.

(...)"

Por fim, requer "a concessão de efeito suspensivo a presente impugnação, como medida antecipatória do mérito, nos termos do art. 115, do Decreto Estadual nº 13.796, de 16/02/1998"; e que "seja declarado improcedente o lançamento tributário efetuado por meio do Processo Administrativo Tributário – PAT nº 12/2013, e extinto o respectivo crédito tributário lavrado em favor do Fisco Estadual, pelas razões de direito alhures aduzidas, comprobatórias da condição de não contribuinte do ICMS, e, deste modo, não estando obrigada (a impetrante) a cumprir com obrigações acessórias exigíveis de contribuintes".

DA CONTESTAÇÃO

O autuante assim se pronuncia:

"(...)

Já no tocante à nulidade do Auto de Infração, tendo em vista o contribuinte ser optante do lucro real, acredito que o peticente esteja se equivocando quanto ao fato gerador do ICMS que nada tem a ver com a forma como é apurado o IRPJ (tributo de competência federal) devido pelo sujeito passivo, senão vejamos o que preceitua o Art. 2º, inciso I, alínea "a" do RICMS:

(...)

Com relação a ser estapafúrdia a cobrança de 20% de margem de lucro, o contribuinte demonstrou desconhecimento dos dispositivos legais que regem o ICMS no nosso Estado, senão vejamos Art. 74, inciso III e IV, e ainda o seu parágrafo único c/c Art. 75, inciso I, alínea "a" do RICMS:

(...)

Cabe ainda ressaltar que a atividade de auditoria desempenhada pelos Auditores Fiscais é totalmente vinculada à legislação tributária vigente, portanto o Auditor Fiscal não tem nenhuma discricionariedade em seus atos, ou seja, ele só faz o que expressamente a legislação lhe permite.

Fica, portanto, demonstrada a pertinência e a legalidade do uso de análise da conta mercadoria, conforme o art. 74 combinado com o art.75, do Regulamento do ICMS deste Estado, como metodologia de apuração de saídas desacobertadas de notas fiscais, especialmente quanto ao índice operacional de 20%, questionado pelo contribuinte.

Já no tocante a 2ª ocorrência do auto de infração 12/2013 o peticente alega a improcedência da cobrança do imposto, como também da multa respectiva. Neste caso, equivocou-se mais uma vez o impugnante. O fisco estadual não está cobrando ICMS por substituição tributária e a Legislação Estadual corrobora quando afirma em seu RICMS que a substituição encerra a fase da tributação. O que os Auditores Fiscais estão cobrando através do auto de infração12/2013 é a multa sobre a base de calculo omissa de R$ 467.911,34, ou seja, saída/venda de mercadoria sem o devido registro nos livros obrigatórios, conforme foi demonstrado nas laudas 23 e 25 do presente processo fiscal administrativo. Vale ainda ressaltar que, de acordo com as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo através da consulta ao movimento econômico tributário apurou-se um índice operacional de 52,55% (cinquenta e dois vírgula cinquenta e cinco porcento) para o exercício de 2008 e 64,70% (sessenta e quatro vírgula setenta porcento) para o exercício de 2009, **ambos negativos**. Portanto, inferiores a Taxa de Valor Adicionado - TVA mínima admissível de 20% (vinte porcento), conforme estabelece o Art. 75, I, "a" do RICMS.

O contribuinte alega ser desnecessário o cumprimento da obrigação tributária acessória quando a mercadoria estiver sujeita a substituição tributária e afirma estar amparado no Art. 113, § 2º do CTN.

(...)

Não merece credibilidade a fundamentação legal alegada pelo sujeito passivo no tocante ao descumprimento da obrigação tributária acessória, tendo em vista que pelo seu simples descumprimento esta se converte em obrigação tributária principal, de acordo com o Art. 113, § 3º, do CTN.

(...)

Cabe ainda ressaltar que de acordo com o Art. 340, do RICMS ficou estabelecida uma série de multas para as mais variadas obrigações acessórias descumpridas.

(...)"

Finaliza requerendo "a MANUTENÇÃO DOS FEITOS ALUDIDOS".

DOS ANTECEDENTES

Consta dos Autos, conforme Certidão de Antecedentes Fiscais, às fls. 141, que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

Este o relatório.

Passando a fundamentar e decidir.

DO MÉRITO

Nestes Autos, o contribuinte é denunciado por apurar índice operacional de margem de valor agregado negativo, referente às mercadorias sujeitas à Tributação Normal e ao Regime de Substituição Tributária (saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, apurada através do Levantamento do Movimento da Conta Mercadoria), nos períodos de 2008 a 2009; e deixar de escriturar, em Livro Fiscal próprio, nos prazos regulamentares, as notas fiscais de entrada de mercadorias não mais sujeitas à tributação do ICMS. Tudo conforme Demonstrativos de Apuração do CMV (Trib. Normal e Merc. Sujeitas a Subst. Trib.), Demonstrativo de Notas Fiscais sem Registro, Demonstrativos das Ocorrências e Relatório Circunstanciado de Fiscalização em anexo.

Nas primeira e segunda ocorrências, há de se considerar que o "índice operacional de margem de valor agregado negativo", encontrado através dos dados fornecidos pela própria autuada, acabou por se mostrar inadequado, posto que irreal e consequentemente injusto para se aferir a lucratividade do comércio atacadista em questão. Tanto é assim que a possível ocorrência dessa distorção foi oficialmente reconhecida e prevista nos arts. 74 e 75, do RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640/1997.

Destarte, entendemos ser procedente, no caso *sub judice*, a aplicação do critério de aferição por meio de arbitramento, que leva em conta o percentual de valor agregado de 20% (vinte por cento), mínimo admissível no caso de comércio atacadista, nas planilhas de cálculo do imposto devido; justificada amplamente pelos já citados comandos normativos.

Ao existir discordância em relação ao valor arbitrado pelo Fisco, cabe ao contribuinte informar e comprovar o valor que ele entenda que deve prevalecer como base de cálculo. O que não ocorreu, pois a própria autuada, ao afirmar que "se consideradas as deduções incidentes sobre vendas apuráveis na apuração do lucro real, quando da constituição da Demonstração do Resultado do Exercício, fora fixada uma margem de agregação no percentual aproximado de 20% (vinte porcento), tanto para o exercício de 2008, quanto para 2009", mostrou não ter certeza da exatidão do valor por ele declarado.

Na terceira ocorrência, a alegação da "condição de não contribuinte do ICMS, e deste modo, não estando obrigada (a impetrante) a cumprir com obrigações acessórias, exigíveis de contribuintes" não é, aqui, ponto pacífico. O próprio fato de ter requerido e obtido Inscrição Estadual no Cadastro de Contribuintes do Estado – CCE, número 20.210.572-5, já indica essa situação. Ficando, portanto, a empresa autuada

sujeita a cumprir o que determina a Legislação Tributária Estadual que trata da matéria em discussão; ou seja, todas as notas fiscais, a que título forem, devem ser registradas em Livro próprio, a teor do que dispõe o art. 613, do RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640/1997.

Tratando, ainda, deste assunto, o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que "a infração configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação".

Entendendo, daí, que a autuada descumpriu o dever legal de adotar certa conduta em relação à obrigação acessória; estando, por regra, caracterizado o ato ilícito, e sujeito, consequentemente, à sanção que a Lei lhe comine.

DA DECISÃO

Fundamentada, então, no exposto e considerando o que de mais consta dos Autos Processuais, JULGO PROCEDENTE o Auto de Infração de fls. 02 a 04; impondo à autuada a pena de multa no valor de R$ 468.811,20 (quatrocentos e sessenta e oito mil, oitocentos e onze reais e vinte centavos) sem prejuízo do recolhimento do imposto devido no valor de R$ 267.875,54 (duzentos e sessenta e sete mil, oitocentos e setenta e cinco reais e cinquenta e quatro centavos), totalizando um crédito tributário no valor de R$ 736.686,74 (setecentos e trinta e seis mil, seiscentos e oitenta e seis reais e setenta e quatro centavos), sujeito os acréscimos monetários legais vigentes.

Remeta-se o presente Processo à 7ª Unidade Regional de Tributação – 7ª URT, para ciência das partes e demais providências cabíveis.

COJUP, em Natal/RN, 28 de junho de 2013.

Neyze Medeiros Santos
Julgadora Fiscal – Mat. 90.859-2