Governo do Estado do Rio Grande do Norte

Secretaria de Estado da Tributação

COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais

Decisão nº: 238/2013

PAT nº: 1.456/2012/1ª URT – **Protocolo Geral do Estado nº:** 602.905/2012-1

Auto de Infração: 1.456/2012 – **OS:** 7.205/1ª URT

Contribuinte autuado: Agaé Comércio e Serviços LTDA

Atividade: Comércio varejista de materiais de construção geral.

Domicílio Fiscal: Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.015.286-6

Autuantes: Josué Alves de Oliveira

Período do lançamento: 01/01/2007 a 31/12/2007

Conduta do Contribuinte

Ocorrência 01: O contribuinte promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação, desacompanhadas de nota fiscal, fato apurado pela via de comparação entre receitas e despesas.

Ocorrência 02: O contribuinte promoveu saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de nota fiscal, fato apurado pela via de comparação entre receitas e despesas.

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SAÍDAS DESACOMPANHADAS DE NOTAS FISCAIS.

1. O confronto entre recebimentos de receitas e pagamentos de despesas, com resultado final deficitário, evidencia saídas desacompanhadas de notas fiscais.

Auto de infração parcialmente procedente.

1. Juízos de Admissibilidade

Inicialmente, na ótica estrita das formalidades intrínsecas e extrínsecas, este Julgador Fiscal passa a proceder aos juízos de admissibilidade do auto de infração e da correspondente impugnação promovida pelo sujeito passivo.

O auto de infração está consonante com o art. 44 do RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário instituído pelo Decreto 13.976/98, de forma que essa peça está aqui admitida e por extensão, também os lançamentos tributários nela contidos. O lançamento tributário das ocorrências está composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

O autuante foi o auditor fiscal Josué Alves de Oliveira, AFTE 7, matrícula 8.653-3, dotado da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está representado pela sua contadora Moema de Morais Dantas, funcionária investida da condição de mandatária legítima e da natural condição de preposta, conforme preceito do Código Civil.

A impugnação foi apresentada no dia 24/01/2013 (fl. 25), dentro, portanto do prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência do lançamento tributário pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 27/12/2012. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário é reconhecida como suspensa a partir de 27/12/2012, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e do art. 83.

> *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. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

Passo ao breve relato de conhecimento do Auto de Infração, da correspondente Impugnação e da manifestação do auditor fiscal, contestando a impugnação do contribuinte. Na sequência, julgo as questões preliminares e o mérito do lançamento tributário, desde que presentes.

2. Relato da Denúncia dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no Auto de Infração nº 1.456/2012, datado de 27/12/2012. Segundo o auditor fiscal, na breve descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fl. 17), foram motivados pelo comportamento tributariamente refratário do contribuinte que supostamente teria promovido saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais. A conduta foi desdobrada em duas ocorrências diversas em face dos regimes tributários diferentes a que estavam sujeitas as mercadorias comercializadas pela empresa.

A descrição das ocorrências, consorciada com os Demonstrativos de Débitos Tributários (fls. 11 a 15) e principalmente com a planilha denominada pelo auditor fiscal autuante de "Levantamento Financeiro", induzem ao entendimento de que a presumida conduta infratora capturada pelo Fisco durante a preparatória dos lançamentos, foi apurada mediante o confronto estabelecido entre recebimentos e pagamentos, cujos registros foram extraídos da Contabilidade Financeira e dos livros fiscais obrigatórios, manuseados pelo próprio contribuinte.

A capitulação das infringências e das penalidades associadas foram automaticamente subsumidas ao Regulamento do ICMS pelo SIGAT, Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária.

Após correção introduzida por iniciativa da Administração Pública, em exame sumário no qual foi detectada receitas operacionais oriundas de prestações de serviços, não alcançadas pelo autuante, o auditor fiscal reduziu o valor original do auto de infração para R$ 885.424,61 (fl. 109).

É o que há de relevante a relatar do Auto de Infração. Passo ao relato de sua Impugnação, interposta pelo contribuinte.

3. Relato da Impugnação do Contribuinte

O contribuinte compareceu ao processo e veio a manifestar inconformidade com a autuação de ambas as ocorrências. Na peça impugnatória (fl. 25), faz assentar a defesa nas teses sinteticamente elencadas abaixo, reproduzindo este Julgador o que considera de relevante neste breve relato:

Levantamento financeiro. A planilha "Levantamento Financeiro" constitui-se em demonstrativo híbrido entre fluxo de caixa, demonstração de resultado, uma questionável mescla de regime de caixa com regime de competência, resultando em peça quantitativa incapaz de respaldar o auto de infração.

Omissão de rubricas. O auditor fiscal desconheceu as rubricas Obrigações Tributárias, Obrigações com Terceiros e Receitas de Locação.

Distribuição de lucros. A distribuição de lucros é considerada modalidade de remuneração de capital e sob esse entendimento seria inadmissível seu cômputo nas planilhas do auditor fiscal na condição de saída de numerário.

Repercussões entre as ocorrências. Sendo rebatida a ocorrência 01, vazada nos termos antecedentemente relatados, supõe o contribuinte que rebatida estará a ocorrência 02, face a similaridade de procedimentos aplicados pela autoridade autuante em ambos lançamentos.

No final, a defesa requer a declaração de insubsistência do auto de infração. É o que há de relevante a relatar da peça impugnativa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade autuante acerca da manifestação impugnatória do contribuinte.

4. Relato da Contestação do Autuante

A autoridade autuante aborda todos os tópicos destacados pela defesa, aglutinando os itens assemelhados, possivelmente para conferir melhor clareza de exposição.

Levantamento Financeiro. A planilha "Levantamento Financeiro" arrola rubricas absorvidas da Contabilidade Financeira e dos livros fiscais, ambos de exclusiva responsabilidade do contribuinte e traduzem recebimentos e pagamentos.

Omissão de rubricas. A autoridade autuante acolheu parcialmente as ponderações acerca da omissão das receitas operacionais com prestações de serviços de locação, introduzindo-as na segunda versão do demonstrativo (fl.109). Destaca que os valores das obrigações tributárias foram extraídos do livro Razão e dos recolhimentos do ICMS efetivamente pagos pelo contribuinte, estes últimos extraídos dos registros bancários da Secretaria de Tributação. Quanto à distribuição de lucros, pontifica o auditor fiscal que tais saídas representam efetiva saída de numerário.

Repercussões entre as ocorrências. O auditor fiscal reconheceu a impossibilidade de efetuar a técnica de levantamento específico, aplicada a cada uma das mercadorias e em decorrência fez a opção de operar com a relação de proporcionalidade entre volume de mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação e o volume de mercadorias submetidas à substituição tributária. Comenta que introduziu tratamentos distintos no intuito de não penalizar o contribuinte com bitributação das mercadorias cujo ICMS já teria sido anteriormente recolhido pelos fornecedores.

No final da peça contestatória, o auditor fiscal refuta as teses desenvolvidas pelos agentes responsáveis pela impugnação, exceção feita ao reconhecimento das receitas operacionais auferidas na prestação de serviços de locação de máquinas e equipamentos.

Passo ao juízo de decadência.

5. Juízo de Decadência

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

> *Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações de efetiva decadência, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara, também de *ex officio*, que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária. São passíveis de cobrança pela via do lançamento de ofício efetuado, desde que não haja óbices de natureza diversa, eventualmente destacadas no juízo de mérito.

Face ao caráter *ex officio* do presente lançamento, a regência da contagem do prazo decadencial é imposta pela regra geral do art. 173, I do Código Tributário Nacional, combinado com o comando do art. 149, incisos V e VI do mesmo diploma legal.

> *Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*
>
> *V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*
> *VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

O marco inicial de contagem do prazo de decadência é o dia 01/01/2008, findando em 31/12/2012, posterior ao acolhimento do auto de infração, recepcionado em 27/12/2012.

6. Juízo das Questões Preliminares

As partes não suscitaram questões preliminares, de forma que passo de imediato ao juízo das questões de mérito.

7. Juízo das Questões de Mérito

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui desdobrado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

> ***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.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, conduta autuável, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

7.1 A conduta

A autoridade autuante descreveu a conduta infratora que teria sido incorrida pelo contribuinte como sendo a prática de promover saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais. O meio de prova utilizado residiu na confecção de demonstrativo financeiro no qual foram confrontados recebimentos de receitas com pagamentos de despesas e com o qual o auditor fiscal apontou a existência de saldo deficitário, coberto com o auxílio de receitas operacionais informalmente obtidas e daí a suposta conduta ilícita.

O contribuinte não desqualificou o demonstrativo financeiro elaborado pelo agente, e ao contrário, até o recepcionou, invertendo o ônus da prova, na medida em que utilizou a sistemática, refazendo-o, para concentrar sua insatisfação na rejeição de algumas rubricas incluídas na peça contábil. Assim, como método de auditoria fiscal, este julgador fiscal classifica a prova como incontroversa e adequada aos propósitos da fiscalização tributária, como também o fez a defesa.

Quanto ao conteúdo do demonstrativo e às rubricas que o alimentaram, não há como acolher a tese firmada pelo contribuinte que houve falhas técnicas cometidas pela autoridade autuante ao "mesclar" regime de caixa com regime de competência de exercício. No corpo da planilha há inserções oriundas do Demonstrativo de Resultados do Exercício e do Balanço Patrimonial, não há como contrariar o impugnante, mas tal procedimento decorre do método simplificado adotado pelo auditor fiscal que, como forma de facilitar o entendimento da parte contrária, incluiu os saldos finais e iniciais de cada Conta de forma a calcular reais recebimentos e pagamentos. Assim, por exemplo, agregando-se ao saldo inicial da conta Clientes, as receitas operacionais de competência do exercício e ato contínuo, subtraindo-se do resultado o saldo final da mesma conta, fica apurado o recebimento real no exercício. Na verdade, o que ocorreu foi o procedimento do auditor em introduzir, no mesmo formulário, o que seria a memória de cálculo, normalmente anexado ao demonstrativo principal. No que tange aos números questionados pelo contribuinte, sua fonte residiu no livro Razão e nos pagamentos de ICMS efetivamente efetuados pela empresa, registrados em extratos bancários consolidados pela Secretaria de Tributação no relatório "Recolhe - Recolhimento de ICMS".

Quanto à metodologia da proporcionalidade empregada, no qual o déficit global apurado no Levantamento Financeiro foi distribuído entre as duas ocorrências, conforme o fator de participação relativa entre vendas com mercadorias sujeitas ao regime normal e regime de substituição tributária, o método é absolutamente habitual e recorrentemente citado no Regulamento do ICMS em vários dispositivos. Este julgador fiscal menciona o art. 115 § 1º a título de exemplo, entre muitos outros possíveis de idêntica menção:

> *Art. 115. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*
>
> *§ 1º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de*

> *mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas,* ***o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional****, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.*

O Julgador Fiscal acolhe a conduta descrita pela autoridade autuante, acatando parcialmente as receitas com prestações de serviços, no montante estipulado pelo auditor após a correção.

7.2 Hipóteses de Incidência

O autuante elencou o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais em cotejo com o suporte fático, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade autuante.

7.3 Fato Gerador

Julgo como constituída a obrigação tributária e o fato gerador da ocorrência, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seu elemento constituinte antecedente, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

7.4 Penalidades

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente à penalidade, plenamente compatível com o fato gerador da obrigação tributária e estabelecida no Regulamento do ICMS.

7.5 Crédito Tributário

Está acatado o reparo reivindicado pelo contribuinte, decorrente da ausência parcial das receitas operacionais com prestações de serviços não computadas no demonstrativo financeiro. O crédito tributário fica reduzido em relação à posição original e assentado no *quantum* abaixo:

ICMS: R$ 283.579,42
Multa: R$ 601.845,18
Total: R$ 885.424,60

8. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há registros de antecedentes de ocorrências similares que tenham sido protagonizadas pelo contribuinte.

9. 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 1.456/2012;*

b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R$ 283.579,42
Multa: R$ 601.845,18
Total: R$ 885.424,60

c) *Recurso 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 os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 09 de setembro de 2013

Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4