



**DECISÃO Nº:** 78/2014  
**PROTOCOLO Nº:** 286145/2013-4  
**PAEN.º:** 1916/2013- 6ª URT  
**AUTUADA:** CONCRET MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.028.875-0  
**ENDEREÇO:** AV. INDUSTRIAL DEHUEL VIEIRA DINIZ, 2000, SANTA JÚLIA, MOSSORÓ-RN  
**AUTUANTES** Idalécio Pinheiro de Figueiredo Jr., mat 154.322-9, e Tacinildo Lucas Pegado, mat. 153.049-6

*EMENTA – ICMS – Falta de escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias com tributação normal, e de mercadorias não mais sujeitas à tributação; e falta de recolhimento do imposto em virtude de diferenças apuradas entre valores registrados nos livros Diário e/ou Razão, e declarações informadas ao Fisco. Contribuinte apresenta escrituração de algumas NFs e reconhece procedência em parte de duas das três ocorrências, ao confessar dívida e quitar débitos com benefício do REFIS. Autuado alega incompetência dos auditores fiscais para exame de livros contábeis, mas CTN e Lei 6968/96 garantem o direito; legislação também equipara a saídas tributáveis NFs não escrituradas e receita apurada sem comprovação de origem. Diferença entre valores contábeis e declarados ao Fisco foram obtidos dos próprios lançamentos e escriturações do contribuinte. PROCEDÊNCIA EM PARTE DA AÇÃO FISCAL.*

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Consta que contra a autuada acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração nº 1916/2013 – 6ª URT, onde se denuncia a falta de escrituração de notas fiscais de entrada de mercadorias não mais sujeitas a tributação, falta de pagamento do ICMS proveniente de saídas de mercadorias tributáveis, verificadas do confronto dos livros Diário e/ou Razão com as declarações fiscais da empresa, e da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias, verificada pela conciliação dos livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado, tudo conforme demonstrativos anexos.

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



Dessa forma, deram-se por infringidos os artigos 150, incisos III e XIII, c/c artigos 2º, § 1º, V, "a", e IX, "b", e 609, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Como penalidades foram propostas as constantes do art. 340, I, "g", e III, "f", do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS.

A composição do crédito tributário resultou, segundo os autores do feito, em uma multa no valor de R\$ 1.600.949,82 (um milhão e seiscentos mil, novecentos e quarenta e nove reais e oitenta e dois centavos), além do ICMS devido, no valor de R\$ 1.078.713,51 (um milhão e setenta e oito mil, setecentos e treze reais e cinquenta e um centavos), perfazendo o montante de R\$ 2.679.663,33 (dois milhões, seiscentos e setenta e nove mil, seiscentos e sessenta e três reais e trinta e três centavos), em valores históricos.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa autuada; Ordem de Serviço habilitando os ilustres autores do feito a procederem à ação fiscal que culminou no presente processo; Termos de Intimação Fiscal; de Recebimento de Documentos, Extrato Fiscal do contribuinte, Notificação, Consulta a Cadastro, CR ROM com arquivos magnéticos e Demonstrativo das operações e cópias das notas fiscais que culminaram com a autuação.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação, às fls. 64 e seguintes, que:

- preliminarmente, requer a dilatação do prazo para apresentação de defesa e juntada de documentos, evocando ação realizada pela Polícia Federal e Receita Federal em empresas de Mossoró, sede da autuada, e outras cidades, em que um dos mandados contemplava o escritório do contabilista sr. Tupinambá de Paiva Carvalho, que também é o responsável pela contabilidade da impugnante;

- ainda em sede preliminar, requer a nulidade parcial do presente processo, em relação à ocorrência 02, sob alegação de que os auditores não teriam competência para análise

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal *SAB*



dos livros Diário e Razão e Demonstrações Contábeis, competência exclusiva de profissional legalmente habilitado pelo Conselho Regional de Contabilidade;

- que em relação à ocorrência 01, anexa comprovação parcial do registro da nota fiscal nº 3309, e “oportunamente regularizaremos as duas notas fiscais através da opção pelo REFIS, prorrogado até 31.01.2014”;

- que a ocorrência 02 representa 98% do auto de infração em comento, percebendo-se que segundo o levantamento fiscal para cada R\$ 1,00 faturado haveria sonegação de R\$ 1,50, entendendo que houve presunção, perguntando “como o Fisco chegou ao valor da omissão das receitas, qual o conjunto de indícios, qual a metodologia utilizada, se simples lançamento envolvendo a conta caixa e bancos através da escrituração pela emissão de cheques pode ser considerada uma receita, se a fiscalização analisou o confronto entre o livro Razão e o DRE, se o valor apresentado na DRE como receita bruta de venda de mercadorias bate com os valores levantados pela fiscalização que tiveram origem no livro Razão, e se os valores demonstrados na DRE não são originados dos lançamentos efetuados no Livro Razão e/ou Diário?”;

- que a fiscalização não procurou identificar as hipóteses de indicação na escritura de saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos efetuados, e a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada;

- que a empresa nos anos de 2008 e 2009 contraiu empréstimos junto ao Banco do Brasil, Banco do Nordeste e Caixa Econômica Federal, cujos valores eram depositados em conta corrente da empresa e sacados através da emissão de cheques, perguntando se devem ser considerados como receita tributável omitida?

- que teria havido cerceamento de defesa, por erro no cálculo do montante devido, tendo a autoridade fiscal usado critério diverso do que a legislação prescreve, violando o artigo 142 do CTN;

- que em relação à ocorrência 03, da mesma forma que a ocorrência 01, segue comprovação do registro parcial de várias notas fiscais, de modo que de um total de R\$ 58.919,28 restou apenas R\$ 6.748,61 a recolher, e que oportunamente essas pendências serão regularizadas através do REFIS;

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



- que observando os documentos nota-se que a maioria das aquisições refere-se a notas fiscais de uso e consumo, tais como concertos e manutenção de veículos, combustíveis, lubrificantes, e instalações diversas.

Diante do exposto, juntando provas do que alega, sobretudo do livro Registro de Entradas, requer a insubsistência da ação fiscal, que sejam levados em consideração os argumentos alegados em preliminar, com a consideração dos registros de várias notas fiscais, e a dilatação do prazo para juntada de provas ao processo, em função da desejada adesão ao REFIS, prorrogado para 31.01.2014.

### 3. CONTESTAÇÃO

Instados a contestar a impugnação da autuada, os ilustres autores, dentro do prazo regulamentar, conforme fls.107 e seguintes, alegaram:

- Preliminarmente, que o contribuinte é beneficiário do Regime Especial de Atacadista, desde 01/03/2013, mas para usufruir das condições e benefícios teria que ser usuário do sistema eletrônico de processamento de dados, para o qual era cadastrado desde 01/10/2010;

- Que relativamente à obrigatoriedade da prestação de informações, o artigo 147 do CTN prevê que o lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, sujeito a retificação da declaração e correção de ofício pela autoridade administrativa, se for o caso;

- Que pelo art. 631 do RICMS os contribuintes são obrigados a entregar mensalmente o arquivo magnético com a totalidade das operações de entradas e de saídas, enquanto o art. 333 do mesmo diploma legal caracteriza a conduta detectada como infração, sujeita às penalidades, conforme arts. 339 e 340, III, "F", do mesmo RICMS;

- Que em relação à ocorrência 01, alega que foi feito o registro da NF nº 3309 e que até 31/01/2014 regularizará as outra duas notas fiscais através do REFIS, sendo retirada a ocorrência do novo demonstrativo elaborado, anexo à fl.115;

- Que em relação à ocorrência 02, a legislação, contida especialmente nos artigos 330, 331, 332, 333 e 338 do RICMS, demonstra de forma clara e precisa as atribuições do trabalho dos auditores, tendo inclusive sido realizada uma reunião na sede da SET com o

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal *SAB*



representante da empresa e o próprio contador citado, sr. Tupinambá Carvalho, evidenciando a competência dos auditores e o caráter protelatório da defesa juntada;

- Em relação às indagações formuladas, explicam que o valor da omissão de receitas proveio das contas Caixa e Bancos contidos no livro Razão, cujo resumo segue anexado ao processo, às fls. 25 e 34 e no CD anexo, com metodologia explicada de forma clara ao contador;

- Que para se chegar ao valor apurado foram utilizadas as próprias informações de recebimento de numerários, contidas no livro Razão, cabendo ao contribuinte explicar de onde teriam surgido tais recebimentos, se não de suas atividades de vendas de mercadorias;

- Que os lançamentos contidos na conta Caixa referem-se a recebimentos, e não de emissão, e a dívida quanto à emissão dos referidos cheques só pode ser sanada com a quebra de sigilo bancário;

- Que a fiscalização analisou ou confrontou os valores na DRE na conta Receita Bruta de Vendas de Mercadorias, em relação ao livro Razão, sendo que os valores não batem entre si, esclarecendo ainda que os valores demonstrados no DRE são originados apenas em parte do livro Razão e/ou Diário;

- Que não houve juntada de provas em relação ao alegado pela defesa, capazes de ilidir a autuação;

- Que em relação à ocorrência 03, reviram a autuação, retirando-se as notas fiscais números 366521, 83365, 159038, 19546, 3018, 9133, 16041, 16093 e 2721, sendo retiradas do novo demonstrativo anexo à fl. 117;

Pelo que, requerem a manutenção parcial do auto de infração, no tocante às ocorrências 01 e 03, mantendo-se a ocorrência 02 em sua integralidade.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 103) que a autuada **não** é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



#### DO JUIZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pela atuada preenche aos pressupostos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial.

#### DAS PRELIMINARES DE PRORROGAÇÃO DO PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS E INCOMPETÊNCIA DE FISCAIS PARA ANÁLISE DE LIVROS CONTÁBEIS

Antes de entrar no mérito, o contribuinte preliminarmente requer, evocando problemas ocorridos de fiscalização e polícia federais que teriam alcançado o escritório que presta contabilidade à empresa, dilatação do prazo para juntada de documentos, e também dilatação do prazo até 31/01/2014 para apresentação de outras provas, em função da prorrogação do prazo, pelo governo, para adesão ao REFIS, programa de refinanciamento de débitos.

Em relação ao primeiro item do pedido, entende-se pela sua improcedência, ou desnecessidade, em função do fato de a escrituração contábil da empresa se dar por meio eletrônico, não havendo livros contábeis, por exemplo, em que pudesse haver o (novo) registro das notas fiscais, objeto da autuação, que já não estivessem contidos na documentação e informações prestadas e enviada por meio eletrônico pelo contribuinte, à qual está obrigado, conforme legislação vigente e conforme opção do próprio contribuinte, "Usuário do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados", conforme se verifica no cadastro da empresa, documento de fls. 13 e 14 dos autos. Ou pelo fato de o contribuinte ter juntado aos autos, junto com sua impugnação, cópias do livro Registro de Entradas dos exercícios de 2008 e 2009, conforme por exemplo documentos de fls. 85 a 93, logo, já estava de posse da documentação referente às ocorrências (01 e 03), justificando de vez a desnecessidade em relação ao pedido, considerado meramente protelatório

Já com relação ao segundo pedido, embora o prazo para apresentação da defesa e juntada de documentos seja, ao que se entende, terminativo, acata-se o pedido em nome dos princípios do amplo acesso ao contraditório e direito de defesa, e ao da busca da

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal

870



verdade material, em função de pagamentos feitos, relativos a parte das ocorrências 01 e 03, conforme provas nos autos e assunto de que se tratará a seguir, sendo tal acatamento nada mais que feito em nome da verdade e da Justiça.


Com relação à alegação de incompetência dos auditores fiscais para exame dos livros contábeis, entende-se que tal análise pode e deve ser feita junto com o mérito, não sendo propriamente o caso de uma preliminar de nulidade.

### **DO MÉRITO DO LANÇAMENTO**

Em relação ao mérito das acusações, com relação à ocorrência 01, de falta de registro, no livro próprio, dentro dos prazos regulamentares, de notas fiscais de entradas de mercadorias não mais sujeitas a tributação, verifica-se, pelo documento de fl. 69, que mereceu por parte do próprio autuado apenas três linhas. Alega que segue comprovação parcial do registro da nota fiscal nº 3309, e que “oportunamente regularizaremos as outras duas notas fiscais”, através da opção pelo REFIS, prorrogado até 31/01/2014.

Diante da concordância dos fiscais, e da retirada da maior parte dos valores, acompanhada da afirmação/informação de que novo demonstrativo está sendo anexado, com a retirada dos valores considerados indevidos, deixa-se de analisar o lançamento original. Em relação ao novo demonstrativo, juntado pelos autuantes à fl. 115, verifica-se que a ocorrência ficou resumida à falta de registro de dois documentos, as NFs números 26494, de 21/07/2009, no valor de R\$ 1.652,80, a 544, de 10/10/2009, valor de R\$ 2.155,00.

Por uma questão de praticidade, parte-se para a análise da ocorrência 03, pela semelhança com os fatos e condições aplicados à ocorrência 01, acima analisada. Refere-se à suposta falta de recolhimento do ICMS, decorrente do mesmo problema, falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Assim como com relação à primeira ocorrência, também não mereceu por parte do próprio autuado mais que quatro linhas. Não reconhece parte da procedência, em virtude de ter efetuado o registro da maioria das notas fiscais contidas no demonstrativo da autuação, restando, segundo informa, apenas RS 6.748,61 (seis mil, setecentos e quarenta e oito reais e sessenta e um centavos) de um total de RS 58.919,28 (cinquenta e oito mil, novecentos e dezenove reais e vinte e oito centavos)

Sílvio Amorim de Barros   
Julgador Fiscal





lançados originalmente. Quanto à parte remanescente, o defendente informa que “oportunamente regularizaremos estas pendências”, através do REFIS.

Em sua contestação à impugnação, os autuantes informam, à fl. 113, que ao efetuarem nova verificação nos livros Registro de Entradas, encontraram o lançamento das notas fiscais números 366521, 83365, 159038, 19546, 3018, 9133, 16041, 16041, 16093 e 2721, sendo retiradas da listagem da ocorrência, efetuando novo demonstrativo, anexo à fl. 117. Há considerações que ainda cabem, sobre as ocorrências 01 e 03, que serão feitas ao final desta decisão.

Com relação à segunda ocorrência, o contribuinte inicia sua defesa com o que considera uma “preliminar”, que seria uma suposta ausência de competência dos auditores fiscais para analisarem os livros Diário e Razão e as Demonstrações Contábeis, o que segundo entende, seria prerrogativa exclusiva dos profissionais habilitados pelo Conselho Regional de Contabilidade. A ausência de inscrição no CRC seria, em se entender, omissão capaz de levar à nulidade dessa ocorrência.

Entende-se que equivoca-se o defendente, por diversas razões. Inicialmente, porque as causas de nulidade estão expressamente elencadas no artigo 20 do Decreto 13.796/98, que regulamenta os processos e procedimentos administrativo-tributários neste Estado, não se encontrando entre elas a alegada pelo postulante, a saber:

**Art. 20. São nulos:**

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

*III - os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar a matéria objeto da exigência tributária e o respectivo sujeito passivo, ressalvada, quanto à identificação deste, a hipótese de bens considerados abandonados;*

*IV - as intimações que não contenham os elementos essenciais ao cumprimento de suas finalidades.*

*§ 1º A falta de intimação ou a intimação nula fica suprida pelo comparecimento do interessado, a partir do momento em que lhe sejam comunicados todos os elementos necessários à prática do ato.*

*§ 2º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 3º Ao declarar a nulidade a autoridade indicará os atos por ela atingidos, ordenando as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal *SAB*





**§ 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.*

Com relação à competência para a fiscalização, o Código Tributário Nacional (CTN) trata do tema, no seu artigo 7º:

*Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.*

A competência privativa dos auditores fiscais, para a fiscalização em análise, também é prevista no mesmo Decreto 13.796/98 acima citado:

**Art. 31.** *A fiscalização dos tributos é privativa dos auditores fiscais, carreira formada por técnicos selecionados através de concurso público, com especialização em função da natureza das atividades a serem desenvolvidas.*

A sujeição dos contribuintes à fiscalização é um fato inerente à atividade, também constante no mesmo Regulamento:

**Art. 34.** *Sujeitam-se à fiscalização todas as pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou de direito privado, contribuintes ou não, que tendo relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador da obrigação tributária, inclusive as que gozem de imunidade, isenção ou qualquer outro benefício fiscal.*

O que pode ser exigido dos auditores é a regular ordem de serviço, documento constante na folha 05, Termos de Intimação e outros documentos, com o que se considera iniciada a ação fiscal, bem como todos os demais elementos inerentes ao devido processo legal.

**Art. 36.** A ação fiscal considera-se iniciada:

I - por termo de início de fiscalização ou de intimação, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

Quanto à competência para o lançamento, o CTN prevê a privatividade dos servidores da fiscalização:

*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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



Entende-se que a limitação pretendida pelo atuado, causando espécie que o gabaritado contador legalmente habilitado que o assessora a desconheça, encontra expressa barreira, além de outros dispositivos legais, no próprio CTN, nos seus artigos 194 e 195, a saber:

*Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.*

*Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.*

**Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.**


*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

Ou seja, não só os livros fiscais obrigatórios sujeitam-se à fiscalização, mas também os livros contábeis, notadamente os livros como o Caixa, Diário e/ou Razão, bem como demais lançamentos contábeis, aos quais os contribuintes estão obrigados pela legislação contábil, como a Demonstração de Resultado do Exercício, e contas nela constantes, como Bancos conta Movimento ou Receita Bruta de Vendas de Mercadorias, e outros que expressam o real movimento da empresa, que podem e devem servir de subsídios à atividade fiscalizadora. Não se consegue imaginar tal alegação de incompetência, em relação aos livros e documentos citados, aposta, por exemplo, aos auditores fiscais da Recita Federal, que em função análoga à dos auditores fiscais estaduais, têm a função precípua de conhecê-los e examiná-los.

Com relação às obrigações dos contribuintes, assim reza a Lei 6968/96, que instituiu o ICMS no Rio Grande do Norte:

**Art. 18. São obrigações do contribuinte:**

...

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal 



*VII - manter os livros e documentos fiscais no estabelecimento pelo prazo previsto na legislação tributária;*

*VIII - exibir ou entregar ao Fisco os livros e documentos fiscais previstos na legislação tributária, bem como levantamento e elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuintes;*

*IX - não impedir nem embaraçar a fiscalização estadual, facilitando-lhe o acesso a livros, documentos, levantamentos, mercadorias em estoque e demais elementos solicitados;*

*XII - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista no regulamento;*

*XIV - entregar guias de informações, arquivos magnéticos, inventários de mercadorias, demonstrativos e outros documentos exigidos em regulamento;*

*XV - cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária. ( acrescido pela Lei 7.111, de 30 de dezembro de 1997.)*

**Art. 49.** *A fiscalização e orientação fiscal sobre o ICMS compete à Secretaria de tributação, sendo exercida no território deste Estado sobre todos os sujeitos passivos de obrigações tributárias previstas na legislação específica, inclusive as que gozarem de isenção, forem imunes ou não estejam sujeitas ao pagamento do imposto.*

**Art. 50.** *Não poderão escusar-se de exibir à fiscalização livros, papéis de natureza fiscal ou comercial relacionados com o imposto e documentos de sua escrituração, a prestar informações solicitadas, embaraçar e oferecer resistência ao exercício das atividades funcionais:*

*I - as pessoas inscritas ou obrigadas a inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE) e todos os que tomarem parte em operações sujeitas ao imposto;*

*§1º Configura-se:*

*I - a desobediência, pelo descumprimento de ordem legal de servidor público;*

*II - o embaraço a fiscalização, pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assenta a escrituração das atividades do sujeito passivo, assim como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócios ou atividades, próprios ou de terceiros, quando intimados;*

Apenas registre-se que houve um equívoco, por parte dos autuantes, na citação dos artigos relativos à competência para a fiscalização, segundo constante na contestação à impugnação, tendo sido citados os artigos números 330 e seguintes de Regulamento do ICMS revogado pelo atual, Decreto 13.640/97, embora tenham-se mantidas quase inalteradas as descrições que tipificam tal competência. Os novos dispositivos estão elencados na mesma Seção I por eles citada do Capítulo XVII, atualmente artigos 343 e seguintes, sendo desnecessário suas citações, por estarem os elementos neles inseridos já

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



contidos no CTN e na Lei 6968/96, nos tópicos acima mencionados, citando-se o primeiro deles apenas para ilustração:

## **CAPÍTULO XVII** **Da Fiscalização**

### **SEÇÃO I** **Da Competência e da Ação Fiscal**

**Art. 343.** *A fiscalização e orientação fiscal sobre o ICMS compete à Secretaria de Tributação, sendo exercida no território deste Estado sobre todos os sujeitos passivos de obrigações tributárias previstas na legislação específica, inclusive as que gozarem de isenção, forem imunes ou não estejam sujeitas ao pagamento do imposto.*

Quanto ao real movimento da empresa, em relação à apuração das saídas tributáveis, considerando-se a inexatidão do movimento declarado ao Fisco pela empresa, como evidência a falta de escrituração de notas fiscais e outras omissões, é plenamente válido, e legal, para todos os fins, a apuração por todos os meios indiciários possíveis, sobretudo os registros existentes nos livros comerciais e contábeis, especialmente as conta caixa e/ou, bancos, e livros como o Diário e o Razão, ou seja, lançamentos feitos (escriturados) pelo próprio contribuinte, não podendo se falar em cerceamento de defesa, nesse aspecto. A lei 6968/96 expressamente disciplina esse tópico em comento, em seu artigo 52:

**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.*

Logo, válido é o levantamento, tendo os autuantes feito tudo dentro da lei, inclusive o regular Termo de Intimação Fiscal para apresentação, além dos livros fiscais,

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



dos livros Diário, Razão e Caixa, além do Balanço Patrimonial da empresa, não sendo, como se viu, incompetentes para tal análise, ao contrário do alegado pelo defendente.

Por essa razão os autuantes, em sua contestação, responderam às indagações do contribuinte, esclarecendo especialmente o aspecto acima mencionado, de que o valor obtido como omissão de receitas teve por base sobretudo os valores lançados nas contas mencionadas, Caixa e Bancos, constantes no Livro Razão. Os valores estão especificados por cada lançamento, no CD-ROM de fl. 33, em que foi anexada a cópia do Livro Razão, e livros Fiscais de Registro de Entradas e de Saídas, e recebimentos na conta "caixa" do referido Livro Razão.

O valor apurado, derivado da diferença apurada entre os valores lançados contabilmente e os declarados ao Fisco, estão elencados nos Quadros Resumo das Receitas, do exercício de 2008, na fl. 34, e 2009, na fl. 35, tomando-se por base os seguintes elementos: na composição dos valores relativos às receitas, foram considerados os lançamentos do contribuinte apostos como "vendas a vista", no caixa matriz, incluindo cheques e vendas no mês, e mais os valores lançados como vendas a prazo, também compostos pelas vendas efetuadas dentro do período. Do montante apurado foi deduzido o valor das receitas de vendas declaradas no Livro de Saídas por código de cada operação (CFOP).

Desse modo, chegou-se à diferença apurada, pelos auditores chamada "diferença nas vendas entre Contábil e Fiscal", que nada mais é do que o que comumente se chama de estouro de caixa, ou apuração de caixa sem comprovação dos suprimentos de origem da receita. Como se viu, pela legislação tal fato é equiparado a saídas tributáveis, partindo-se da premissa que a receita da empresa provém das saídas de mercadorias.

A lei 696896 prevê tal fato, nos seguintes moldes:

**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;**

**§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.**

*Termos que também são de certo modo repetidos no RICMS/RN, no artigo:*

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal 9913



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

**I - suprimimento de caixa sem comprovação da origem do numerário quer esteja escriturado ou não.**

Pelo texto da lei, o saldo de caixa sem explicação equivale a saída tributável, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, tarefa da qual não conseguiu se desincumbir o contribuinte. Alega o defendente que foram feitos três empréstimos bancários, que explicariam, no total ou ao menos em parte, a omissão de receita, e no demonstrativo de fl. 34, nota-se que não foram considerados os valores lançados no banco, no caso, a c/c 5280-9 Bradesco, e o montante recebido na conta clientes, sendo considerados apenas o montante que compõe o caixa relativo às “receitas de vendas à vista”, além das “vendas a prazo”, já mencionadas.

Entende-se, desse modo, explicada a metodologia utilizada na composição do lançamento tributário, compondo um conjunto de indícios que, inicialmente *juris tantum*, a admitir prova em contrário, passaram a ser *juris et de jure*, ante a ausência de apresentação de provas, elementos e explicações que justificassem o caixa a descoberto.

Quanto à indagação se é cabível afirmação de que o simples lançamento envolvendo a conta caixa e bancos através da escrituração pela emissão de cheques pode ser considerada uma receita?, depreende-se que não se confundem, porque estamos tratando de suprimimento de caixa proveniente de vendas, não tendo sido considerados no levantamento o valor relativo a tais empréstimos, componentes do passivo circulante.

Com relação à primeira e terceira ocorrências, já se tratou ao início, sendo que a legislação citada, como a Lei 6968/96, também equipara a saída as mercadorias não escrituradas, os seguintes termos, no mesmo artigo 9º acima mencionado:

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

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

Deve, no entanto, ser considerado o presente auto de infração Procedente apenas em parte, excluindo-se da autuação as notas fiscais registradas, e retirando-se do levantamento, conforme fizeram de ofício os autuantes, em novos demonstrativos das ocorrências, em relação aos demonstrativos originais, ocorrência 01, de fl. 19, e novo, de fl. 115, e ocorrência 03, original de fl. 21, e novo de fl. 117.

Com relação ao novo demonstrativo da primeira ocorrência, documento de fl. 115, das duas notas fiscais, mantém-se apenas a NF 544, em virtude da falta de comprovação de sua escrituração, devendo ser retirada a NF 26944, de R\$ 1.652,80, que resultou em multa de R\$ 247,92, em função do pagamento da multa a ela referente, conforme provas nos autos, o Pedido de Parcelamento feito no Processo nº 233/2014-1, de 31/01/2014,

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



documento de fl. 131, bem como informação da unidade de origem, documento de fl. 129, e comprovante de pagamento de fls 133 verso e 134. Se o sistema aceitou o pedido de parcelamento ou quitação via REFIS, e a quitação via pagamento de boleto emitido pela própria Secretaria de Tributação, então acata-se sua legitimidade, para todos os fins.

Já com relação à terceira ocorrência, no novo demonstrativo, documento de fl. 117, teria havido a remanescência, segundo os autuantes, de 08 (oito) notas fiscais. Ocorre, no entanto, pelo mesmo motivo já ocorrido com relação à primeira ocorrência, entende-se que devem ser retiradas da ocorrência as notas fiscais números 171.578 e 171681, respectivamente emitidas em 16 e 17 de abril de 2008, nos valores de R\$ 7.056,00 e R\$ 9.878,40, em função do pedido de parcelamento, conforme Processo nº 23365/2014-6, de 31/01/2014, requerimento de fl. 141, e informação de fl. 129, bem como comprovante do pagamento, de fl. 139, relativo respectivamente, aos impostos R\$ 705,60 e R\$ 1.148,76, e das multas, também respectivamente, de R\$ 940,80 e R\$ 1.481,76.

Devem, pela ausência de comprovação da escrituração ou do pagamento, bem como ausência do contraditório, ser mantidas as demais notas fiscais constantes no demonstrativo da ocorrência.

E apesar da manutenção, pelas razões aduzidas, das notas fiscais números 16100, 16192, 16196, 16265, 16920 e 16925, que permaneceram como objeto da ocorrência, pela falta de comprovação de escrituração, há uma última consideração a ser feita, sobre essa terceira ocorrência. Entende-se que deve ser suprimida também a cobrança do ICMS, referente à NF 16196, pelo motivo que consta o lançamento do documento no Livro Razão, conforme prova documento de fl. 101. Se na segunda ocorrência, já tratada acima, foi apurado um montante tributável a partir dos valores lançados nos livros Diário e Razão, e que resultou no valor superior ao movimento declarado ao Fisco, considerado como suprimento de caixa e equivalente a saídas tributáveis, a cobrança do imposto, em decorrência da ausência de escrituração no livro Registro de Entradas, representaria, nesse caso, entende-se, um *bis in idem*, duas cobranças do ICMS, referentes a um mesmo fato gerador. Mantém-se a multa pela falta de escrituração, por ser esta uma obrigação acessória à parte.

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal





Para melhor esclarecimento e ilustração, anexa-se a esta decisão os novos demonstrativos, referentes às ocorrências 01 e 03, mantendo-se o demonstrativo relativo à ocorrência 02, resultando no seguinte resumo:

**RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS- AUTO DE INFRAÇÃO**

ITEM	OCORRÊNCIA	PERÍODO DE REFERÊNCIA	ICMS A RECOLHER	MULTA	TOTAL
01	Falta de escrituração de NFs de mercadorias não mais sujeitas a tributação	01/01/2008 a 31/12/2009	0,00	323,25	323,25
02	Falta de recolhimento do ICMS apurado pelo confronto dos lançamentos nos livros Diário e/ou Razão e os valores das declarações fiscais	01/01/2008 a 31/12/2009	1.048.001,65	1.572.002,48	2.620.004,13
03	Falta de escrituração de NFs de aquisição de mercadorias sujeitas ao ICMS normal	01/01/2008 a 31/12/2009	356,82	1.872,48	2.293,30
	<b>TOTAL A RECOLHER</b>		<b>1.048.358,47</b>	<b>1.574.198,21</b>	<b>2.622.556,68</b>

**DA DECISÃO**

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa CONCRET MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA, acima qualificada, para impor à atuada a aplicação da penalidade de multa de que cuida a inicial, no valor de R\$ 1.576.985,21 (um milhão, quinhentos e setenta e seis mil, novecentos e oitenta e cinco reais e vinte e um centavos), além do ICMS devido, de R\$ 1.050.284,70 (um milhão e cinquenta mil, duzentos e oitenta e quatro reais e setenta centavos), totalizando o montante de R\$ 2.627.269,91 (dois milhões, seiscentos e vinte e sete mil, duzentos e sessenta e nove reais e noventa e um centavos), proveniente da soma dos demonstrativos feito pelos autuantes, após a impugnação, juntados às fls. 115, 116 e 117 dos autos.

No entanto, para efeitos de cobrança, devem ser desconsiderados os valores relativos às notas fiscais da primeira (NF 26494) e terceira (NFs 171578 e 171681)

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



ocorrências em função, ainda que realizados após a contestação e o prazo para regular quitação, do pagamento dos valores relativos ao lançamento tributário feito com os benefícios da prorrogação do prazo do REFIS, programa de confissão e refinanciamento de dívidas, que permitiu a consideração do pagamento como se espontâneo fosse. E o imposto relativo à NF 16196, da terceira ocorrência, pela duplicidade relativa ao imposto acima mencionada.

De tal modo que, embora procedentes os lançamentos, em função do pagamento e do elemento acima explicitado, tornou-se remanescente o valor nominal de R\$ 1.574.198,21 (um milhão, quinhentos e setenta e quatro mil, cento e noventa e oito reais e vinte e um centavos), além do ICMS devido, no valor de R\$ 1.048.358,47 (um milhão e quarenta e oito mil, trezentos e cinquenta e oito reais e quarenta e sete centavos), perfazendo o montante de R\$ 2.622.556,68 (dois milhões, seiscentos e vinte e dois mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e sessenta e oito centavos), em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador.

Remeto os autos à SUFISE e posteriormente à 6ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, e recorro desta decisão ao egrégio Conselho de Recursos Fiscais, por força do disposto no artigo 114 do Decreto 13.796/98.

COJUP, Natal, 27 de março de 2014.

Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2