



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

Decisão nº 139/2014

PAT nº: 005/2014/5ª URT – **Protocolo Geral nº:** 4.216/2014-5
Auto de Infração: 005/2014 – **OS:** 19.798, de 21/10/2013
Contribuinte autuado: Comercial A P LTDA EPP
Atividade: Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria
Domicílio Fiscal: Caicó/RN – **Inscrição Estadual:** 20.082.949-1
Período do lançamento: 01/01/2008 a 31/12/2012

EMENTA. TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTABILIDADE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Escrituração contábil goza de presunção de veracidade, desde que obedecidas as condicionantes formais intrínsecas e extrínsecas de elaboração;

2. Entretanto, mediante solicitação do Fisco, o estabelecimento sob fiscalização obriga-se a demonstrar documentalmente a origem dos registros contábeis, sejam inscritos em demonstrações, sejam em simples registros individualizados de lançamentos em livros contábeis.

Auto de infração parcialmente procedente.

1. Juízo de Admissibilidade

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Geíza Monteiro de Almeida Silva, AFTE-5, matrícula 151.495-4 e Tacinildo Lucas Pegado, AFTE-3, matrícula 153.049-6, dotados 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 legitimamente representado pelo sócio-administrador José Paulino Júnior.

Paulino Júnior

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, possibilitando a admissibilidade da peça e por extensão, os lançamentos tributários nela contidos, aqui 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.

A impugnação foi apresentada no dia 31/01/2014 (fl. 73); incluso, portanto, no 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 03/01/2014. 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 03/01/2014, 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 dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo às ocorrências de nº 01, 05, 08 e 10 evidenciadas no auto de infração, vez que o sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal.

O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

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.

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

Passo ao breve relato de conhecimento do Auto de Infração, da Impugnação e da Contestação, resumidos, aqui nesta Decisão, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores. Na sequência, julgo as questões preliminares e os méritos dos lançamentos tributários, desde que existentes e suscetíveis de apreciação.

Paulo Linneu

2. Relato das Denúncias dos Autuantes

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 005/2014, datado de 03/01/2014 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinado o exame da documentação fiscal e contábil do contribuinte no período de 01/01/2008 a 31/12/2012, devendo os agentes fiscais auditar a apuração do ICMS, a escrituração das notas fiscais de entradas e saídas nos livros próprios e a substituição tributária interna.

Segundo a autoridade autuante, na descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela desarmonia entre as condutas do sujeito passivo e o ordenamento tributário do Rio Grande do Norte, constatadas durante o processo fiscalizatório e sinteticamente descritas abaixo:

Ocorrência 01: *O contribuinte não recolheu o ICMS referente a saídas, no montante da diferença entre o quantitativo informado no EFD e o quantitativo efetivamente recolhido;*

Ocorrência 02: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias em período coberto pelo EFD;*

Ocorrência 03: *O contribuinte não recolheu o ICMS correspondente a diferencial de alíquota na entrada interestadual de bem destinado ao ativo imobilizado;*

Ocorrência 04: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo e ativo imobilizado, sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD.*

Ocorrência 05: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo e ativo imobilizado, sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período coberto pelo sistema de escrituração EFD.*

Ocorrência 06: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD.*

Ocorrência 07: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, adquiridas em período coberto pelo sistema de escrituração EFD.*

Ocorrência 08: *O contribuinte não escriturou notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal, adquiridas em período anterior ao sistema de escrituração EFD e em período anterior ao enquadramento do estabelecimento no regime de tributação referente aos comerciantes atacadistas;*

Ocorrência 09: *O contribuinte utilizou créditos a maior de ICMS devido por antecipação, em relação ao quantitativo efetivamente recolhido;*

Ocorrência 10: *O contribuinte promoveu saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, segundo comparativo efetuado entre livro Razão e o livro fiscal Registro de Saídas.*

Estão anexados ao caderno processual extenso conjunto de supostas provas documentais. O crédito tributário foi estipulado em R\$ 6.831.806,70, referente ao ICMS de R\$ 2.734.447,93 e multa de R\$ 4.097.358,77.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato da Impugnação interposta tempestivamente pelo contribuinte, restrito aos aspectos relevantes.

Paulo Linneu

3. Relato da Impugnação

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação das ocorrências e de plano, enfatiza preambularmente a "inexistência de provas" capazes de lastrear as ocorrências. E explica:

Ocorrência 01: a) os agentes fiscais não consideraram a parcela do crédito presumido no valor de R\$ 15.096,28, direito que teria sido reconhecido no art. 9º do Decreto 22.199/2011; b) Ademais, os auditores fiscais utilizaram fórmula de cálculo que torna omissas a diferença "entre o anexo IV x EFD";. c) No período 07/2011 o contribuinte utilizou crédito presumido, desconsiderado pelos autuantes, provocando débito fiscal indevido; d) No período de 08/2011, a diferença apontada pelos agentes seria inexistente, em virtude da utilização de crédito presumido lançado na apuração do ICMS no campo 06 Outros Créditos; e) No período 09/2011 não teria sido considerado valor que o contribuinte teria pago a maior sobre as saídas internas; f) No período 07/2012, teria sido excluído da base de cálculo a diferença paga a maior pela impugnante, bem como as vendas canceladas;

Ocorrência 02: as notas fiscais não teriam sido adquiridas pelo contribuinte, operações em que a inscrição estadual da autuada teria sido utilizada por terceiros e referem-se a produtos não comercializados pelo estabelecimento. Quanto às notas fiscais sem registros, não há provas com documentação hábil.

Ocorrência 03: a capitulação invocada pelos autuantes não está consonante com a descrição da conduta. O código NCM incluso no Anexo 126 do RICMS prevê benefícios não identificados pela autoridade fiscalizadora.

Ocorrência 04. No exercício de 2009 não havia exigência do registro das notas fiscais de entradas de mercadorias para consumo, mas está acatada a autuação, extinta por pagamento.

Ocorrência 05. Deduzida da autuação o valor referente à nota fiscal 000.805 e extinto o crédito remanescente pelo pagamento.

Ocorrência 06. Reconhecida a autuação, com o correspondente crédito tributário extinto pelo pagamento.

Ocorrência 07. Deduzida da autuação as notas fiscais citadas, as quais teriam sido registradas. Crédito tributário remanescente extinto pelo pagamento.

Ocorrência 08. A margem de valor agregado previsto no RICMS seria de 20%, diferentemente da alíquota utilizada pelos autuantes. Considerando esse fato e a presença de notas fiscais sinistradas, o quantum restante foi extinto pelo pagamento.

Ocorrência 09. O ICMS recolhido a menor referiu-se aos meses de 05/2009, 10/2010 e 05/2011, representando um valor inferior ao do consignado no auto de infração. Extinto pelo pagamento.

Ocorrência 10. a) O contribuinte classifica como "fluxo financeiro" o demonstrativo confeccionado pela equipe de auditores fiscais e liminarmente o condena, vez que o comparativo estabelecido pelos agentes deveria utilizar, no lado da Contabilidade, os registros de vendas à vista; b) A diferença apontada é rotulada de absurda, fazendo com que, no levantamento do Fisco, a margem bruta apurada seja de 225,67%, tida como "impraticável"; c) Não haveria como encartar que emissão de cheques da impugnante seja considerada como receita tributada; d) O ICMS no montante de R\$ 251.037,94 não gerou imposto a recolher, tendo em vista que o contribuinte recolheu em 2010, o valor de R\$

Carlos Linneu T. F. da Costa

674.572,50 de ICMS antecipado”; e) No exercício de 2011 não houve registro de vendas não escrituradas na Contabilidade Fiscal e lançadas na Contabilidade Financeira. Seria erro crasso “somar os próprios cheques emitidos pela impugnante como se fosse receita e subtrair os cheques depositados”; f) Inexistiria diferença no movimento econômico entre as vendas registradas no livro de saídas e as levantadas no CFOP correspondente; g) O valor do ICMS em 2012 apurado em fluxo de caixa seria de R\$ 8.489,27. Teria havido falha técnica no “fluxo financeiro”, sem detalhamentos, e no qual teriam sido arbitrados o valor dos cheques emitidos pela impugnante, tributados.

Nestes termos foi formulada a defesa do contribuinte, em cujo final requer a declaração de improcedência do auto de infração. É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

4. Relato da Contestação do Autuante

Instada a pronunciar-se a acerca do manifesto impugnativo, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o relatório circunstanciado de fiscalização integrante do auto de infração e na sequência, rebate todos os tópicos elencados, individualizando as ocorrências, como o fez a defesa do contribuinte. Passo ao breve relato.

Ocorrência 01. Encartadas as ponderações trazidas pelo contribuinte, exceção feita ao período de 07/2012 pois enquadrado no regime atacadista, é vedado a utilização de créditos fiscais – Dec. 22.199/2011, art. 3º § 4º. Preservada a ocorrência, com redução de crédito tributário.

Ocorrência 02. Encartadas as ponderações trazidas pelo contribuinte. Ocorrência reconhecida como improcedente pelos autuantes.

Ocorrência 03. Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

Ocorrência 04. Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

Ocorrência 05. A nota fiscal de nº 805 não foi cancelada pelo contribuinte, permanecendo a multa associada. Ocorrência reconhecida como parcialmente procedente pelos autuantes.

Ocorrência 06. Contribuinte recolheu o ICMS de conformidade com o *quantum* fixado na autuação. Ocorrência reconhecida como procedente pelos autuantes e extinta pelo pagamento.

Ocorrência 07. Os autuantes localizaram a escrituração de algumas das notas fiscais. O crédito tributário remanescente foi recolhido pelo contribuinte. Extinto

Ocorrência 8. Acatado a eliminação das notas fiscais sinistradas, destacando os autuantes de que não houve arbitramento na ocorrência, mas tão somente a aplicação de multa e cobrança de imposto. Ocorrência reconhecida como parcialmente procedente, remanescendo saldo de R\$ 797,12.

Ocorrência 09. O contribuinte recolheu o ICMS remanescente, após dedução de FCB anteriormente paga e depois reconhecida pelos autuantes. Procedente e extinta pelo pagamento.

Carlos Linneu T. F. da Costa

Ocorrência 10. No tocante a esta ocorrência, os auditores fiscais consideraram a defesa do contribuinte de "procrastinatória" em função do conteúdo dos argumentos elencados:

- a) Além de vendas a vista, registradas na conta Caixa, o contribuinte também realiza vendas a prazo. Assim, a metodologia de comparação necessariamente implica na aplicação do conceito global de vendas, sejam à vista ou à prazo;
- b) Os cheques depositados nas contas de movimentação bancária são representativos de vendas efetuadas;
- c) Não houve a desconsideração da Contabilidade financeira do contribuinte e nem arbítrio de receitas. A auditoria foi fundamentada nos elementos contábeis da própria lavra da empresa.

É solicitada procedência parcial das ocorrências 01, 05, 08 e 10 e de total as ocorrências 03, 04, 06, 07 e 09. Improcedente a ocorrência 02, reconhecida como tal pelos autuantes.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, passo a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julgo as questões de mérito, para no final formular a Decisão.

5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

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, *sponte sua*, que os fatos geradores abarcados pela modalidade de lançamentos de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

Conforme a regra de contagem fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, aplicável ao lançamento de ofício, o *dies a quem* do prazo decadencial representa o mês de 12/2014. Vez que o auto de infração foi acolhido pelo contribuinte em 03/01/2014, está pacificamente demonstrado o direito do sujeito ativo de pleitear o crédito tributário correspondente a todos os fatos geradores dos exercícios mensais arrolados pelos auditores fiscais nas planilhas Demonstrativo de Débitos Fiscais.

6. Juízo das Questões de Mérito

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui individualizado 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:

Carlos Linneu T. F. da Costa

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, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

6.1 A conduta

As fontes de informações que embasaram as investigações fiscais conduzidas pelos auditores fiscais foram extraídas da própria Contabilidade Fiscal e Financeira do contribuinte, às quais foram merecedoras da credibilidade da equipe de auditores fiscais. O Julgador Fiscal não logrou êxito em identificar nas exposições técnicas alinhadas pelo sujeito ativo, o menor indício de desconsideração da escrituração contábil produzida pelo próprio contribuinte ou de outra forma, indícios de valores arbitrados.

A Contabilidade de uma empresa, desde que obedecidas as condições intrínsecas e extrínsecas, goza da presunção legal de veracidade e para que fosse desqualificada na auditoria fiscal, exigiria da parte da autoridade autuante, provas consistentes de sua alegação. Não foi o que ocorreu.

Vale assinalar, entretanto, que a referida presunção legal não é plenipotenciária a ponto de tudo permitir ao contribuinte, merecendo credibilidade incontestável o simples registro de quaisquer números inscritos em balanços ou em livros contábeis. A pedido do sujeito ativo, ou em virtude da necessidade de sua defesa contra autos de infrações rejeitados, o contribuinte tem o dever de demonstrar a origem documental de seus lançamentos contábeis. Não é outra o motivo da obrigatoriedade de guardar-se documentos de significado fiscal pelo prazo de cinco anos.

No caso sob julgamento, o contribuinte, por razões desconhecidas e não explicitadas na impugnação, teve a oportunidade de anexar à sua defesa, cópias dos cheques depositados na conta Caixa e que segundo afirma, seriam da própria empresa.

Dado o elevado montante global dos cheques depositados na própria conta, não é factível que o procedimento tivesse a finalidade de suportar pagamentos de despesas próprias, incompatíveis com o porte do estabelecimento comercial. Aliás, se reais e efetivas essas despesas, bem que poderiam ter sido comprovadas documentalmente pela autuada.

Isto posto, julgo procedente a ocorrência 10 e todas as demais, exclusive a ocorrência 02.

6.2 Hipóteses de Incidência

Os autuantes elencaram o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado e em cotejo com as condutas reais descritas, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade autuante.



6.3 Fato Gerador

Julgo como constituídas as obrigações tributárias e os fatos geradores das ocorrências, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seus elementos constituintes antecedentes, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

6.4 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.

6.5 Crédito Tributário

O crédito tributário individualmente remanescente de cada ocorrência é discriminado abaixo.

Ocorrência 01

ICMS: R\$ 1.699,31
Multa: R\$ 1.699,31
Total: R\$ 3.398,62

Ocorrência 02

ICMS: R\$ nihil
Multa: R\$ nihil
Total: R\$ nihil

Ocorrência 03

ICMS: R\$ 0,00
Multa: R\$ 0,00
Total: R\$ 0,00

Ocorrência 04

ICMS: R\$ 0,00
Multa: R\$ 0,00
Total: R\$ 0,00

Ocorrência 05

ICMS: R\$ 0,00
Multa: R\$ 56,25
Total: R\$ 56,25

Ocorrência 06

ICMS: R\$ 0,00
Multa: R\$ 0,00

Carlos Linneu T. F. da Costa

Total: R\$ 0,00

Ocorrência 07

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

Total: R\$ 0,00

Ocorrência 08

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

Total: R\$ 0,00

Ocorrência 09

ICMS: R\$ 0,00

Multa: R\$ 0,00

Total: R\$ 0,00

Ocorrência 10

ICMS: R\$ 2.656.671,84

Multa: R\$ 3.608.450,86

Total: R\$ 6.265.122,70

Total:

ICMS: R\$ 2.659.168,27

Multa: R\$ 3.610.206,42

Total: R\$ 6.269.374,69

8. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares.

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 nº 005/2014;*
- b) *É improcedente a ocorrência 02;*
- b) *O crédito tributário total está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R\$ 2.659.168,27

Multa: R\$ 3.610.206,42

Total: R\$ 6.269.374,69

Carlos Linneu T. F. da Costa

Remeta-se os autos processuais à 5ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 30 de abril de 2014


Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal

Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4