



Governo do Estado de Roraima
Secretaria de Estado da Fazenda
"Amazônia: patrimônio dos brasileiros"

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA Nº 71/2024/SEFAZ/CONAF/DPAF

PROCESSO: 22101.008155/2022.11

AUTUADO: IRANILDE CARVALHO LIMA

CGF: 24.005129-1 **CNPJ:** 00.510.804/0001-30

ENDEREÇO: Av. Dos Bandeirantes nº 1701 – Bairro Buritis – Boa Vista-RR – CEP 69.309-185

ADVOGADO: VIVALDO BARBOSA DE ARAÚJO FILHO - OAB/RR 232

ENDEREÇO: Av. Surumu nº 1912 – Bairro São Vicente – Boa Vista-RR – CEP 69.303-455

ASSUNTO: FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS DEVIDO SOBRE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS.

AUDITOR(ES) FISCAL(IS) AUTUANTE(S): ELENILZO DE OLIVEIRA BONFIM.

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ICMS NORMAL. FALTA DE PAGAMENTO DE ICMS NORMAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. LIVRO CAIXA. OBRIGAÇÕES QUITADAS E NÃO REGISTRADAS. CAIXA A DESCOBERTO. SAÍDA DESACOBERTADAS DE DOCUMENTO FISCAL. OPERAÇÃO TRIBUTADA. IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA. NULIDADE INSANÁVEL. REFAZIMENTO DE AÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO EXTINTO. ENQUADRAMENTO DÚBIO DA INFRAÇÃO: DESCABIMENTO. LIVRO RAZÃO: OBRIGAÇÃO NÃO LIQUIDADADA CONTABILMENTE. ARGUMENTAÇÃO INSUFICIENTE. INFRAÇÃO CONFIGURADA. **AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

RELATÓRIO

Trata-se no presente caso do Auto de Infração nº 629/2024, no valor de **R\$ 486.538,05 (quatrocentos e oitenta e seis mil quinhentos e trinta e oito reais e cinco centavos)**, lavrado por Auditor Fiscal de Tributos Estaduais em procedimento de Verificação Fiscal Analítica, na data de 04/06/2024 (13118563). No lançamento ora efetuado o Auditor Fiscal apontou a "falta de pagamento do ICMS devido sobre operações não registradas". Como sustentáculo da acusação, juntou os seguintes documentos:

- Termo de Início de Fiscalização;
- Ordem de Serviço nº 216/2024;
- Termos de Ocorrências;
- Termo de Prorrogação da Ação Fiscal;
- Relatório de Execução da Ordem de Serviço nº 216/2024;
- Planilha com operações sem registro no Livro Caixa;
- Termos de Abertura e Encerramento dos Livros Caixa de 2012 e 2013;
- Termos de Abertura e Encerramento dos Livros de Registro de Entradas, Saídas e Apuração de 2012 e 2013;
- Planilha de Resumo das Operações de Entradas sem Notas Fiscais;
- Termo de Devolução de Documentos;
- Impressões de telas de comunicação via dispositivo móvel;

■ Termo de Encerramento de Fiscalização.

Ainda na peça de lançamento, o AFTE efetuou a cobrança do imposto, relativo aos débitos apurados em levantamento fiscal e aplicou multa correspondente a 100% do valor do imposto ora lançado. Foram indicados como dispositivos infringidos o artigo 71 do RICMS-RR, aprovado pelo Decreto nº 4.335-E/2001. A penalidade pecuniária ora aplicada tem previsão no artigo 69, inciso I, alínea "g" do Código Tributário Estadual. A empresa autuada é estabelecida em Boa Vista, conforme epígrafe acima. A ciência do Auto de Infração foi realizada pessoalmente junto à proprietária da empresa. A AREBV, após receber o processo, juntou a peça de impugnação apresentada pela autuada (22101.008238/2024.63) e encaminhou os autos para julgamento neste órgão contencioso (13536090).

Em sua peça de impugnação, a defesa alega inicialmente que o recurso é tempestivo. Alega ainda em sede preliminar que o procedimento é nulo, vez que a relação contenciosa se estabeleceu através do Auto de Infração nº 430/20217 e que o desfecho deste foi o julgamento que declarou sua nulidade. Nesta linha, argumenta que a nulidade é absoluta, sendo insanável e que jamais preclui. Mais adiante, alega que com a extinção do processo anterior (Auto de Infração nº 430/2017), o lançamento poderia ser refeito, desde que dentro de 5 anos contados do fato gerador. Considerando que o refazimento se deu em período superior, ocorreu, dessa forma, a decadência tributária.

Noutro ponto, a defesa alega que embora o AFTE autuante deixou de observar o princípio da legalidade objetiva. Assevera que o enquadramento legal da infração é dubio e que nos trabalhos que culminaram com a autuação não foram considerados os valores de entradas e saídas de mercadorias, dos estoques iniciais e finais, nem despesas, outros gastos, outras receitas e nem lucros do estabelecimento, não ocorrendo o levantamento fiscal e contábil de que trata o artigo 856 do RICMS-RR. Ademais, a defesa cita que a fundamentação legal correta não consta do Auto de Infração, visto que as notas fiscais relatadas como não escrituradas constam no Livro de Registro de Entradas bem como na contabilidade, não devendo assim prosperar a autuação.

Já no aspecto meritório, argumenta que todas as notas fiscais tidas como não registradas, constam no Livro de Registro de Entradas e que a ausência de registro de notas fiscais de entrada não pode ser base de cálculo para apuração do ICMS visto que por ser um tributo não-cumulativo, as entradas geram créditos e não débitos de ICMS.

Em linhas finais, alega que a suposta ausência de lançamento no Livro Caixa na conta 25001 - Fornecedores Nacionais é absurda, indicando apenas que o fornecedor não foi pago, não podendo representar falta de pagamento de ICMS.

Conclui dizendo que a infração deve ser provada e que a presunção é medida extrema. Declara ainda que houve ação excessivamente zelosa do AFTE autuante.

É o relatório.

FUNDAMENTAÇÃO DE FATO E DE DIREITO

Preliminarmente cumpre analisar a tempestividade da defesa. Como se infere dos autos, a ciência da autuação se deu em 05/06/2024 e a impugnação foi apresentada em 03/07/2024. Considerando os prazos definidos na legislação, numa análise muito simples, constata-se que o prazo legal para defesa foi devidamente respeitado, tornando a impugnação tempestiva.

Ainda em sede preliminar, a defesa argumenta que o auto de infração ora impugnado (629/20024) provém do refazimento da ação fiscal anulada anteriormente por vício formal. Naquela ocasião (Auto de Infração nº 230/20217), houve julgamento administrativo reconhecendo existência de vício insanável no processo, conforme Resolução do Conselho de Recursos Fiscais nº 85/2023, datada de 30/06/2023. Nesta linha, conforme a defesa, houve reconhecimento de nulidade absoluta, sendo que esta jamais preclui.

Pela lógica trazida pela defesa, jamais poderia ser lavrado outro Auto de Infração, considerando que a autuação anterior foi anulada por vício formal.

A rigor, a lógica da defesa não se sustenta. Conforme dispõe o artigo 41 da Lei Estadual 072/1994, o reconhecimento da nulidade alcança atos. Dessa forma, o ato anulado perde seus efeitos no

mundo jurídico e requer a prática de novo ato. Entretanto, a nulidade dos atos não prejudica os fatos. Neste caso, os fatos geradores devidamente apurados.

Portanto, no presente caso, houve a nulidade do Auto de Infração anterior (230/2017) e a própria resolução do Conselho de Recursos Fiscais ressalvou a possibilidade de refazimento da autuação, não tendo esta herdado qualquer vício da autuação anterior.

Mais adiante, ainda em sede preliminar, a defesa traz a alegação de que os créditos tributários objetos da autuação estão alcançados pela decadência. Para sustentar a tese, aponta o artigo 150 § 4º do CTN, cuja regra estabelecida assegura o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para formalização do lançamento, sob pena de decadência.

Também aqui não assiste razão à autuada.

A decadência tributária no direito pátrio é instituto com certo grau de complexidade. Todavia, as disposições do Código Tributário Nacional bem como a jurisprudência sobre o tema estão bem sedimentadas. Inicialmente tem a primeira regra do artigo 173 (inciso I). Neste caso, a aplicação aos tributos lançados pela modalidade de homologação só é possível quando o contribuinte não apurou e recolheu qualquer valor. Já na hipótese de haver recolhimento na competência fiscalizada, deve-se efetuar o lançamento de ofício sobre a diferença apurada pela fiscalização. Cabe ai aplicar a regra do artigo 150 § 4º do CTN, em que a contagem de cinco anos é a partir da ocorrência do fato gerador. Mas ainda há a segunda regra do artigo 173 (inciso II), que deve ser aplicada em qualquer caso em que houve anulação de lançamento anteriormente efetuado. No presente caso cabe aplicar esta regra.

Na tese da defesa, caberia aplicar aqui sempre a regra do artigo 150 § 4º. Mas se assim o fosse, mataria por completo os efeitos da segunda regra do artigo 173. Porém, a existência desta regra faz crer que a vontade do legislador foi assegurar o prazo decadencial ao Estado na hipótese de anulação do lançamento anterior. Não é razoável que aplique-se a regra do artigo 150 § 4º em detrimento da segunda regra do artigo 173.

Uma vez reconhecido o prazo decadencial a partir do julgamento do Auto de Infração anterior (230/2017), o crédito tributário ora lançado não está alcançado pela decadência.

Por fim, no último ponto da análise preliminar, a defesa alega que o enquadramento legal é dúbio e insubsistente, não correspondendo a realidade dos fatos, alegando ainda que não ocorreu o levantamento fiscal e contábil de que trata do artigo 856.

Mais uma vez não assiste razão à autuada. Para produzir sua tese de defesa, a autuada faz uma análise rasa, atendo-se apenas a algumas informações extraídas de modo isolado do corpo do Auto de Infração, tentando demonstrar incompletude. Todavia, a análise da autuação deve ser de forma completa, integrando todas as peças processuais produzidas, inclusive o relatório de execução da Ordem de Serviço, onde a autoridade autuante relata de modo pormenorizado toda a execução do procedimento fiscal.

Ressalte-se que a autuada teve acesso a todas as peças produzidas e tempo hábil para elaborar sua impugnação. Tanto é assim que a peça de defesa está sendo conhecida no presente julgamento. Ademais, os detalhes relativos à metodologia da fiscalização executada devem ser abordados somente na análise do mérito.

Superada a análise preliminar, passamos ao mérito do feito fiscal.

Conforme consta na acusação dos autos, a infração ora apontada é a falta de pagamento do ICMS normal. Conforme se infere do Relatório de Execução da Ordem de Serviço nº 216/2023, o AFTE executou procedimento de Levantamento Fiscal junto ao contribuinte em tela e no escopo de sua atuação, executou procedimentos de análise da escrita comercial e fiscal e ainda de documentos fiscais e subsidiários. Os procedimentos são amparados pelo artigo 858, inciso I do RICMS-RR. Vejamos o texto normativo:

Art. 858. Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneo, tais como:
I – análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

Ainda segundo o relatório da autoridade fiscal, foi realizada a conciliação entre os documentos fiscais de entradas de mercadorias com os dados constantes no Livro Caixa da empresa,

especificamente na conta nº 25001 - Fornecedores Nacionais. Diante da análise destas informações, foi constatada a existência de 236 notas fiscais de fornecedores sem o registro de pagamento no Livro Caixa. O montante de tais operações alcança R\$ 439.855,53.

O Livro Caixa oferece informações importantes para apuração do movimento real tributável das empresas, vez que na medida em que ocorre a saída de mercadorias pelos mais diversos meios de pagamentos, as operações são registradas e produzem suporte de caixa para o pagamento das obrigações. Mormente, as saídas praticadas sem a emissão de documentos fiscais deixam de produzir registros contábeis e fiscais e por consequência, não geram suprimento para o pagamento das obrigações. Nesta linha, a empresa, quando pratica saídas sem emissão de documentos fiscais, corre o risco de ver os registros do Livro Caixa evidenciar "saldo negativo" ou "caixa a descoberto". Para evitar tal cenário, acaba por não registrar o pagamento de obrigações que foram efetivamente liquidadas.

Portanto, operações de entradas de mercadorias cuja quitação do fornecedor não está registrada em Livro Caixa indica precisamente a prática de operações de saída desacobertas de documento fiscal, e consequentemente a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre tais saídas.

Em verdade, a autoridade fiscal reconheceu a ocorrência de infração à legislação tributária devidamente suportada por aparato normativo. Vejamos as disposições do artigo 859, inciso VII do RICMS-RR:

Art. 859. Presumir-se-á operação ou prestação tributável não registrada, quando se constatar:

[...]

VII – a falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias ou bens ou à utilização de serviços, na escrita fiscal ou na contábil, quando existente esta;

A legislação reconhece de forma clara que o cenário apurado pela autoridade fiscal representa nitidamente a prática de saídas desacobertas de documento fiscal e por consequência a falta de recolhimento de imposto devido. Na medida em que a empresa deixou de recolher valores devidos, cometeu infração a legislação. Vejamos a disposição do artigo 71, inciso I do RICMS-RR:

Art. 71. Ressalvados outros prazos previstos neste Regulamento, o imposto será recolhido:

I – até o vigésimo dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador nos casos de:

a) estabelecimentos industriais e comerciais;

No caso em análise, deve-se reconhecer que a empresa praticou operações de saídas de mercadorias sem a devida emissão de documentos fiscais, deixando de recolher o imposto correspondente. Diante dessa prática, distorceu o movimento de caixa registrado em livro próprio e para evitar saldo negativo nos registros, omitiu o registro de pagamento de obrigações, neste caso, fornecedores de mercadorias. Cumpre esclarecer que o pagamento de fornecedores é item de máxima importância para a empresa, de modo que a falta de quitação de tamanho montante, provocaria desabastecimento da empresa e descontinuidade da operação. Não é razoável supor que a empresa tenha se mantido inadimplente.

Diante da infração detectada, a autoridade fiscal procedeu à apuração dos valores. A lista das operações consta em relatório produzido (13118713). A autoridade fiscal cuidou ainda de demonstrar os totais de operações por mês de competência, conforme demonstrado também em relatório produzido (13119777).

Para apuração do valor do imposto devido, aplicou-se a alíquota vigente à época dos fatos geradores e efetuou-se o competente lançamento de ofício.

A penalidade ora aplicada está prevista no artigo 69, inciso I, alínea “a” do Código Tributário Estadual (Lei 059/1993), cujo teor se transcreve:

Art. 69. O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do ICMS, sujeita o infrator às seguintes penalidades:

I - infrações relativas ao recolhimento do imposto:

a) falta de recolhimento, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, quando as operações ou prestações estiverem devidamente escrituradas - multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido;

Analizando os autos, não resta dúvida das operações praticadas pelo sujeito passivo, relativo aos exercícios de 2012 e 2013, conforme demonstrado no relatório da autoridade fiscal.

No corpo do Auto de Infração estão devidamente demonstrados os valores devidos com a respectiva atualização do débito e a multa devida, restando indubitável a cobrança ora apresentada.

Conforme já dito alhures, a autuada compareceu aos autos para impugná-lo.

Quanto ao mérito do caso, a defesa argumenta que a exigência não pode prosperar, pois todas as notas fiscais de entradas constam no livro fiscal "Registro de Entradas", ao qual o AFTE autuante teve acesso.

Alega ainda que a ausência de registro de notas fiscais de entradas não pode ser base de cálculo para apuração de ICMS, visto que por ser tributo não-cumulativo, as entradas geram créditos e não débito de ICMS.

Mais adiante, assevera que a ausência de lançamento no Livro Caixa, na conta 25001, é absurda e indicaria no máximo que o fornecedor não foi pago, não podendo representar fato gerador de ICMS. Para sustentar as alegações, carreteou aos autos o espelho do Livro de Registro de Entradas e Livro Razão relativo ao período fiscalizado.

A argumentação da defesa não é capaz de desconstruir a infração ora detectada.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, diferente do que aponta a defesa, em nenhum momento a autoridade fiscal apontou omissão das notas fiscais no Livro de Registro de Entradas. Portanto, não há que se falar em infração pela omissão de registro em Livro Fiscal, tampouco se adentrou no aspecto de aproveitamento de créditos fiscais.

Em verdade, o núcleo da infração apontada é a ausência de registro de quitação de fornecedores em Livro Caixa, evidenciando a existência de suprimento de caixa não registrado, fruto de saídas desacobertas de documento fiscal. Diferente do que aponta a defesa, esse enquadramento não é absurdo, até porque, como já exposto, esses pagamentos certamente ocorreram, vez que tamanha inadimplência provocaria desabastecimento e descontinuidade da operação mercantil.

Por fim, as informações constantes no espelho do Livro Razão, acostado aos autos pela autuada, apenas reforçam o que se alega no relatório fiscal, pois as notas fiscais ora detectadas como ausentes de registro de caixa, possuem registro no Livro Razão apenas na partida credora. Não há registro das mesmas na partida devedora. Para melhor compreensão, o registro contábil na partida credora indica a aquisição da mercadoria, com o devido reconhecimento da obrigação junto ao fornecedor. Na medida em que o ocorre a liquidação da obrigação contábil, se efetua o registro na partida devedora, tendo como contrapartida a respectiva fonte do recurso utilizado.

Nos casos apontados pelo AFTE, não há no livro nenhum registro de lançamento a débito para tais notas fiscais, indicando que tais fornecedores não foram pagos contabilmente.

CONCLUSÃO

Diante da análise de todos os elementos trazidos aos autos, com esteio nos fundamentos de fato e de direito expostos acima, **JULGO TEMPESTIVA a impugnação apresentada, conhecendo dos seus termos. No mérito JULGO PROCEDENTE o Auto de Infração 629/2024, por RESTAR CONFIGURADA A INFRAÇÃO APONTADA, MANTENDO O LANÇAMENTO ORIGINAL no valor de R\$ 486.538,05 (quatrocentos e oitenta e seis mil quinhentos e trinta e oito reais e cinco centavos).**

Boa Vista, 14 de novembro de 2024.

(assinado eletronicamente)
Marcio Aparecido Pereira Picolli
Julgador de Primeira Instância
Mat 51235013



Documento assinado eletronicamente por **Márcio Aparecido Pereira Picolli, Julgador de Primeira Instância**, em 14/11/2024, às 08:20, conforme Art. 5º, XIII, "b", do Decreto Nº 27.971-E/2019.



A autenticidade do documento pode ser conferida no endereço <https://sei.rr.gov.br/autenticar> informando o código verificador **15198577** e o código CRC **FF090C91**.

22101.008155/2022.11

15198577v110