

PROCESSO Nº 1802792020-5

ACÓRDÃO Nº 0677/2021

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

1ª Recorrida: MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME.

2ª Recorrente: MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: HERMANI FELINTO DE BRITO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CRÉDITO INEXISTENTE - OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS - NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADA - INFRAÇÃO PARCIALMENTE CONFIGURADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INFRAÇÃO CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- 0064 - *Crédito Inexistente - Acusação que não produz instrução probatória suficiente acarreta a improcedência da acusação, por falta de certeza e liquidez do crédito tributário, impossibilitando a defesa do contribuinte na determinação da matéria tributável.*

- 0009 - *A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados pela instância prima decorrentes das provas anexadas aos autos.*

- 0286 - *É devido o crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS identificado por meio da não escrituração de notas fiscais de saídas. Falta de apresentação de conteúdo recursal quanto à matéria enseja a aplicação do comando contido no § 1º do art. 77 da Lei do PAT, tornando incontroversa a matéria. Ajuste na penalidade proposta em decorrência do princípio da legalidade.*

- 0027 - *As diferenças apuradas na Conta Mercadorias ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência. Falta de apresentação de conteúdo recursal quanto à matéria enseja a aplicação do comando contido no § 1º do art. 77 da Lei do PAT, tornando incontroversa a matéria.*

- 0021 - *Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto.*

Ajustes realizados pela instância prima decorrente das provas contidas nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovemento do primeiro e parcial provimento do segundo, para alterar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001904/2020-41 (fls. 03 a 05) lavrado em 23 de novembro de 2020 contra a empresa MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELLI ME, inscrição estadual nº 16.213.383-9, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 177.178,98 (cento e setenta e sete mil, cento e setenta e oito reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 88.589,49 (oitenta e oito mil, quinhentos e oitenta e nove reais e quarenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 88.589,49 (oitenta e oito mil, quinhentos e oitenta e nove reais e quarenta e nove centavos) a título de multas por infração, com a seguinte fundamentação legal:

Acusação nº 0194 - Art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 72, § 1º, I do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0009 - Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0286 - Art. 82, II, “b” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o artigo 106 do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0027 - Art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 643, §4º, II, Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro Art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB;

Acusação nº 0021 - Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 158, I; Art. 160, I; c/ fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97.

Cancelo, por indevido, o montante de R\$ 220.883,68 (duzentos e vinte mil, oitocentos e oitenta e três reais e sessenta e oito centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

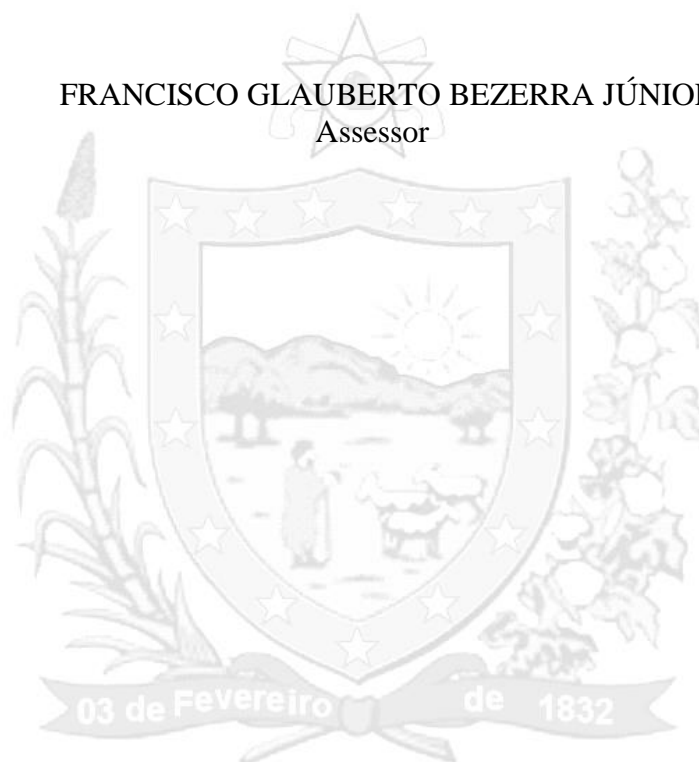
Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de dezembro de 2021.

PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON
Conselheiro Relator

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, **ADERALDO GONÇALVES DO NASCIMENTO JÚNIOR**, **LARISSA MENESES DE ALMEIDA** E **SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA**.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



Processo nº 1802792020-5

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

1ª Recorrida: MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME.

2ª Recorrente: MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: HERMANI FELINTO DE BRITO

Relator: CONS.º PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON.

CRÉDITO INEXISTENTE - OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS - NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO NÃO LANÇADA - INFRAÇÃO PARCIALMENTE CONFIGURADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - INFRAÇÃO CONFIGURADA - ALTERADA A DECISÃO RECORRIDA - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO E VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- 0064 - Crédito Inexistente - Acusação que não produz instrução probatória suficiente acarreta a improcedência da acusação, por falta de certeza e liquidez do crédito tributário, impossibilitando a defesa do contribuinte na determinação da matéria tributável.

- 0009 - A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto estadual, nos termos do artigo 646 do RICMS/PB. Ajustes realizados pela instância prima decorrentes das provas anexadas aos autos.

- 0286 - É devido o crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS identificado por meio da não escrituração de notas fiscais de saídas. Falta de apresentação de conteúdo recursal quanto à matéria enseja a aplicação do comando contido no § 1º do art. 77 da Lei do PAT, tornando incontroversa a matéria. Ajuste na penalidade proposta em decorrência do princípio da legalidade.

- 0027 - As diferenças apuradas na Conta Mercadorias ensejam a ocorrência de omissão de saídas tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme presunção relativa contida na legislação de regência. Falta de apresentação de conteúdo recursal quanto à matéria enseja a aplicação do comando contido no § 1º do art. 77 da Lei do PAT, tornando incontroversa a matéria.

- 0021 - Diferença tributável apurada por meio do Levantamento Financeiro caracteriza a presunção legal de que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto.

Ajustes realizados pela instância prima decorrente das provas contidas nos autos.

RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra a decisão monocrática que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001904/2020-41 (fls. 03 a 05) lavrado em 23 de novembro de 2020 contra a empresa MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELLI ME, inscrição estadual nº 16.213.383-9.

Na referida peça acusatória, constam as seguintes denúncias, *ipsis litteris*:

CRÉDITO INEXISTENTE >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem amparo documental.

Nota Explicativa: UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS INDEVIDAMENTE.

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 72 e Art. 73 c/c o Art. 77, do RICMS/PB, aprov.p/Dec. n.18.930/97.

FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter adquirido mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestações de serviços tributáveis, constatado pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa: FALTA DE REGISTRO DE NFES NOS LIVROS PRÓPRIOS.

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 158, I; Art. 160, I; c/fulcro Art. 646, do RICMS/PB..

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE SAÍDAS NOS LIVROS PRÓPRIOS.

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o artigo 106 do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – CONTA MERCADORIAS >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, detectada através do levantamento Conta Mercadorias.

Nota Explicativa: OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 643, §4º, II, Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro Art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB.

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS – LEVANTAMENTO FINANCEIRO >> O contribuinte suprimiu o recolhimento do imposto estadual por ter omitido saídas de mercadorias tributáveis, mediante constatação de que os pagamentos efetuados superaram as receitas auferidas, detectado por meio de Levantamento Financeiro.

Nota Explicativa: OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS.

Fundamento legal da infração: Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 158, I; Art. 160, I; c/ fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97.

Como consequência destes fatos, o Representante Fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de **R\$ 398.062,66 (trezentos e noventa e oito mil, sessenta e dois reais e sessenta e seis centavos)**, sendo R\$ 199.031,33 (cento e noventa e nove mil, trinta e um reais e trinta e três centavos) de ICMS e R\$ 199.031,33 (cento e noventa e nove mil, trinta e um reais e trinta e três centavos) a título de multa por infração.

Depois de cientificada por meio de DT-e, em 30/11/2020, a autuada, por intermédio de sua procuradora devidamente habilitada nos autos, protocolou impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no Auto de Infração em análise (fls. 29 a 46), por meio da qual afirma, em síntese:

- a) Que deve ser reconhecida a decadência do período de 01/09/2015 a 31/10/2015, em relação à acusação Falta de Recolhimento do ICMS e do período de 01/01/2015 a 29/11/2015, para a acusação Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios;
- b) Que deve ser reconhecida a concorrência entre as infrações Levantamento Conta Mercadoria e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios, em relação ao exercício de 2017, a concorrência da técnica Levantamento Financeiro e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios, em relação ao exercício de 2015;
- c) Que entre as notas fiscais apontadas pela fiscalização existem operações canceladas;
- d) Em relação à acusação crédito indevido, que não se tem como saber, através dos artigos citados no Auto, qual a natureza da infração e a origem da sua base, por se tratar de conjunto de artigos genéricos e introdutórios, dificultando a defesa e, ainda, que não foram apresentadas provas da acusação;
- e) Que fora apurado um prejuízo bruto relativo às operações com mercadorias com substituição tributária, isentas e/ou não tributadas na conta mercadoria exercício 2015 e 2016, devendo esse montante ser expurgado dos créditos identificados no levantamento financeiro;

- f) Que é necessária a reconstituição da conta mercadoria para ajustes nos dados indicados pela fiscalização;

Após conclusos, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que decidiu pela parcial procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

CRÉDITO INEXISTENTE. ICMS. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO SEM AMPARO DOCUMENTAL. INFRAÇÃO CONFIGURADA. FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENÚNCIA CARACTERIZADA EM PARTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. INFRAÇÃO CONFIGURADA. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. CONTA MERCADORIAS. DENÚNCIA PROCEDENTE. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. LEVANTAMENTO FINANCEIRO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

- O crédito fiscal, apropriado pelo contribuinte, deve apoiar-se em documentos fiscais. In casu, a autoridade fazendária identificou através de reconstituição da conta corrente do ICMS créditos inexistentes, revelando diferença de imposto a recolher.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios configura a existência de compra efetuada com receita de origem não comprovada, impondo o lançamento tributário de ofício, em virtude da presunção legal preconizada pelo artigo 646 do RICMS/PB.

- A fiscalização detectou a falta de recolhimento do ICMS, em vista da falta de lançamento de notas fiscais de saídas nos livros próprios do contribuinte.

- Da diferença constatada no Levantamento da Conta Mercadorias evidencia-se a presunção legal de saídas pretéritas de mercadorias sem documentação fiscal.

- Quando os pagamentos efetuados superam as receitas auferidas, ergue-se a presunção legal relativa de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do imposto.

- Salvo a infração da falta de registro de notas fiscais de aquisição não lançadas, que resta como parcialmente procedente, em razão da comprovação da existência de notas fiscais canceladas ou de devolução, assim como a exclusão de parte do imposto referente aos Levantamentos Financeiros realizados, em razão da ocorrência de prejuízo bruto com mercadorias com substituição tributária, isentas e não tributadas, verificado na Conta Mercadorias, as demais acusações, acima dispostas, não tiveram argumentos de defesa válidos que pudessem afastá-las.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Em observância ao que determina o artigo 80 da Lei nº 10.094/13, o julgador fiscal recorreu de sua decisão a esta instância *ad quem*.

Após tomar ciência da decisão singular, por meio do DT-e, em 11/08/2021, a autuada interpôs recurso voluntário, por meio do qual reiterou os argumentos apresentados na impugnação, em especial:

- a) Que deve ser reconhecida a decadência em relação às acusações Falta de Recolhimento do ICMS e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios;
- b) Que inexistem provas em relação à acusação crédito indevido;
- c) Que deve ser reconhecida a concorrência entre as infrações Levantamento Conta Mercadoria e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos

Livros Próprios, em relação ao exercício de 2017, a concorrência da técnica Levantamento Financeiro e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios, em relação ao exercício de 2015;

- d) Que existem notas fiscais canceladas incluídas no levantamento realizado pela fiscalização;
- e) Que é necessária a reconstituição da conta mercadoria para ajustes nos dados indicados pela fiscalização;

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELLI ME, crédito tributário no valor total de **R\$ 398.062,66 (trezentos e noventa e oito mil, sessenta e dois reais e sessenta e seis centavos)** decorrente das acusações supra indicadas, em relação aos exercícios de 2015 a 2017.

Considerando a diversidade de acusações e que foram interpostos recursos de ofício e voluntário, a análise da matéria será efetuada de modo segmentado.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício produz o efeito devolutivo em relação a parte declarada contrária à fazenda pública, que, no caso, abrange a exclusão de notas fiscais canceladas ou relativas à devolução de mercadorias, bem como ajustes nos lançamentos decorrentes do levantamento financeiro em função da existência de prejuízo bruto relativo às operações com mercadorias com substituição tributária, isentas e/ou não tributadas.

Preliminar - Decadência

O direito do Fisco relativo à constituição dos créditos tributários possui como elemento mitigador a aplicação do instituto da decadência, que visa estabelecer nas relações obrigacionais tributárias a segurança jurídica alicerçada em decurso de prazo, melhor dizendo, o lapso entre a ocorrência do fato gerador e o lançamento tributário.

O Código Tributário Nacional estabelece como prazo decadencial para a constituição do crédito tributário o período de 5 anos, cujo início de contagem considera o tipo de lançamento, ou seja, nos lançamentos de ofício e por declaração, que dependem de conduta comissiva do fisco, aplica-se o regramento contido no art. 173, I, enquanto no lançamento por homologação, que são consolidados independente de conduta do fisco, aplica-se o comando previsto no art. 150, § 4º.

Pois bem, via de regra, o ICMS submete-se ao regramento do lançamento pela espécie denominada “por homologação”, cuja sistemática determina que o fisco, de forma expressa ou tácita, em poder das informações prestadas pelo contribuinte que fundamentaram o pagamento do crédito tributário, aquiesça com a atividade do sujeito passivo.

Desta feita, o comando normativo contido no art. 150, § 4º do CTN indica o início da contagem do prazo para a constituição do crédito tributário, nos casos em que houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, senão veja-se:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo, a homologação será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Este entendimento também se encontra materializado no artigo 22 da Lei nº. 10.094/13.

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o **contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado**, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (grifos acrescidos)

Por sua vez, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22 da Lei nº. 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, motivo pelo qual o prazo inicial será o disposto no art. 173, I do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Esta questão já foi tratada de forma reiterada pelo CRF-PB, fato que motivou a edição de Súmula Administrativa nº 01, publicada no Diário Oficial Eletrônico da Secretaria de Estado da Fazenda em 19/11/2019, cujo teor passa a ser reproduzido:

SÚMULA 01 - Quando não houver declaração de débito, o prazo decadencial, para o Fisco constituir o crédito tributário, conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos de lançamento por homologação (Acórdãos nºs: 025/2018; 228/2019; 245/2019; 357/2019; 29/2019; 365/2019)

No caso sob exame, o contribuinte pugna pelo reconhecimento da decadência em relação às acusações Falta de Recolhimento do ICMS e Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios, tendo a instância prima, de forma acertada, decidido que:

(...) tendo em vista que estes lançamentos decorrem da constatação de omissão da falta de registros de notas fiscais eletrônicas, inexistente pagamento antecipado do ICMS ou declarações correspondentes para que fosse possível qualquer

homologação das autoridades fiscalizatórias, exsurgindo, assim, o lançamento de ofício constante destes autos, em detrimento do que disciplina o art. 149 do CTN, *in verbis*:

De fato, não restam dúvidas acerca de ambas as acusações tratarem de condutas omissivas do contribuinte, pois, a acusação Falta de Recolhimento do ICMS está calcada na omissão do contribuinte relativa à escrituração de notas fiscais de saída e a acusação Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios está consubstanciada nas operações de entradas não escrituradas pelo contribuinte.

Assim, a situação fática amolda-se perfeitamente ao contido no § 3º do art. 22 da lei do PAT, que prevê regramento decadencial, conforme pretendido pela recorrente, quando o **contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado.**

Desta feita, uma vez que houve impedimento do conhecimento pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária a respeito da ocorrência do fato gerador, as operações devem sujeitar-se às disposições do artigo 173, I do CTN, motivo pelo qual andou bem o julgador monocrático quando reconheceu a aplicação do instituto.

Preliminar – Concorrência de infrações

O recorrente sustenta que o procedimento adotado pelo autuante incorreu em concorrência de infrações, pois está sendo imputado ao contribuinte infrações idênticas, lastreadas na omissão de saídas pretéritas.

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba – CRF/PB já se manifestou sobre diversas espécies de concorrências de infrações, merecendo destaque a passagem do Acórdão nº 344/2018 que afirma o seu conceito:

Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam **efeitos de uma mesma causa**, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do *bis in idem*, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte¹. (grifos acrescidos)

¹ Acórdão nº 344/2018

PROCESSO Nº 0959382015-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: NADJALINY CRUZ DE FREITAS FREIRE - ME.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS – GEJUP

Repartição Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE PRIMEIRA CLASSE – MAMANGUAPE

Autuante: JOSE SERGIO DE ALENCAR CUNHA

Relatora: MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS – FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO – AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE – CONCORRÊNCIA ENTRE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS APURADOS POR DIFERENTES METODOLOGIAS – RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO – REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA.

Depreende-se da norma inserida no art. 646 do RICMS que, uma vez realizadas aquisições de mercadorias sem lançamento das respectivas notas fiscais nos livros próprios, presume-se a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido. Entende-se pela concorrência de infrações quando estas representam efeitos de uma mesma causa, apenas detectadas por diferentes processos de apuração. Neste prumo, não se pode autorizar lançamentos tributários simultâneos, visto que disto adviria figura do *bis in idem*, instituto não recepcionado pelo Direito Tributário Brasileiro. Frente a essa configuração, a infração de maior monta é continente da menor, que se desfaz na singularidade da origem única, diluindo-se no conteúdo da primeira de que é apenas parte.

A instância prima abordou a questão de forma exemplar, demonstrando que, em decorrência do ajuste no lançamento relativo à acusação Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios, todos os lançamentos desta acusação relativos ao período de 2017 foram excluídos, motivo pelo qual não há como se configurar o *bis in idem* com a acusação Conta Mercadorias, bem como a fiscalização não utilizou o campo “Notas Fiscais de Mercadorias Não Lançadas” nos levantamentos financeiros realizados, inexistindo, portanto, a configuração de *bis in idem* entre as acusações:

O impugnante, em sua defesa, aduz que ocorreu a concorrência desta quarta acusação com a segunda acusação, da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, no período de 2017, além de vícios encontrados no levantamento Conta Mercadorias realizado pela autoridade fiscal.

No que toca à argumentação de possível concorrência desta acusação com a segunda, tendo em vista a derrocada dos lançamentos do exercício de 2017 da segunda acusação, porquanto a comprovação da defesa de notas fiscais canceladas que foram lançadas indevidamente no período, resta prejudicada, por perda de objeto, tal alegação. Não há, portanto, que se falar em qualquer possibilidade de concorrência no exercício de 2017 ao caso.

(...)

A impugnante, por sua vez, defende que ocorreu a concorrência de infrações, no caso desta acusação, de Levantamento Financeiro, com a segunda acusação, da falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios, no exercício de 2015, assim como vícios em seu levantamento, dos exercícios de 2015 e de 2016.

Entretanto, com relação à concorrência defendida, urge reconhecer que estas duas acusações não concorrem entre si. De fato, enquanto a denúncia pela falta de lançamento de notas fiscais nos livros de entrada tem como base o desembolso financeiro na aquisição de determinadas mercadorias, pela presunção de vendas pretéritas que não foram lançadas na contabilidade da empresa, a omissão advinda do Levantamento Financeiro, por sua vez, remota da constatação de que a soma dos desembolsos no exercício seja superior à receita do estabelecimento.

Ou seja, os fatos geradores das acusações são distintos, porquanto tiveram como base documentos diversos entre si, razão pela qual não se consigna a concorrência aduzida.

Importante observar que, caso o agente fazendário incluísse em seu Levantamento Financeiro, no campo das Despesas anuais do contribuinte, as compras detectadas pelas Notas Fiscais não registradas (campo “Outras Compras (NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS)”, restaria configurada a concorrência de infrações e o *bis in idem* alegado. Porém, conforme se verifica nas planilhas demonstrativas acostadas (fls. 18 e 20) tal campo não foi preenchido, o que afasta a argumentação de possível duplicidade nas cobranças apresentadas.

No caso, a fiscalização demonstrou de forma individualizada tanto a acusação de falta de registro de notas fiscais de aquisição nos livros próprios quanto as diferenças positivas entre os somatórios das despesas e o total das receitas do período, motivo pelo qual, deve ser validada a decisão singular, pois a técnica adotada compartimentou de forma clara a natureza embrionária da repercussão tributária, não se constatando elementos que possibilitem a configuração de concorrência de infrações.

Mérito – Recurso de Ofício

Acusação nº 0009 - Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios

Em relação a esta acusação, o julgador monocrático efetuou os seguintes ajustes:

Verificando-se o material de defesa colacionado, bem como o próprio ATF, consigna-se que, nessa segunda acusação, assiste razão, em parte, ao impugnante e existem notas fiscais que constam no libelo acusatório que foram efetivamente canceladas ou referem-se a mercadorias devolvidas, e devem ser expurgadas dessa acusação.

Mister destacar que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios do exercício de 2016, bem como da nota fiscal de devolução nº 74, emitida em 20 de janeiro de 2017, pelo emitente de CNPJ nº 25.405.294/0001-62, malgrado constem nas planilhas de acusação anexadas às fls. 15 e 16, inexistente lançamento tributário destas infrações no corpo do auto de infração (fls. 03-05).

Assim, as seguintes notas fiscais, conforme tela inserida abaixo do próprio ATF, devem ser retiradas do lançamento tributário:

(...)

Dessa maneira, cancelam-se todos os lançamentos do exercício de 2017, dessa segunda acusação, bem como parte dos lançamentos do exercício de 2015, cuja importância total é de R\$ 13.235,36 (treze mil duzentos e trinta e cinco reais e trinta e seis centavos), sendo R\$ 6.617,68 (seis mil seiscentos e dezessete reais e sessenta e oito centavos) de ICMS e R\$ 6.617,68 (seis mil seiscentos e dezessete reais e sessenta e oito centavos) de multa por infração.

Com efeito, da leitura do trecho acima, extrai-se, sem maiores esforços hermenêuticos, que o julgador monocrático efetuou os ajustes com base no princípio da verdade material, pois confirmou o cancelamento e devolução de operações, situação que, nesse caso, impede a constituição do crédito tributário.

Por tais motivos, deve ser desprovido o recurso de ofício.

Acusação nº 0021 – Levantamento Financeiro

A instância prima procedeu ao ajuste do lançamento com base nos seguintes argumentos:

Por fim, quanto à argumentação de possíveis vícios nos Levantamentos Financeiros realizados, nos exercícios de 2015 e 2016, em razão da existência de prejuízo bruto relativo às operações com mercadorias com substituição tributária, isentas e/ou não tributadas, verifica-se que, nesse ponto, assiste razão ao impugnante, conforme se verifica nas planilhas acostadas pela defesa, às fls. 47 e 48, e devidamente confirmadas por este órgão julgador, nos anexos da Ordem de Serviço nº 93300008.12.00000887/2020-85, no Sistema ATF, desta Secretaria.

É cediço e sedimentado, no colendo Conselho de Recursos Fiscais, desta Secretaria, que quando for encontrado Prejuízo Bruto, no levantamento de Conta Mercadorias, de mercadorias sujeitas a substituição tributária, isentas ou não tributadas, este valor deve ser subtraído dos cálculos alcançados pela técnica

contábil de Levantamento Financeiro. Vejamos ementas exaradas com esse entendimento, transcritas abaixo:

Conforme demonstrado pelo ilustre julgador singular, o Conselho de Recursos Fiscais possui entendimento no sentido de que a exclusão do prejuízo bruto acima citado deve ser efetuada em face da técnica de auditoria do Levantamento Financeiro não discriminar o tipo de tributação incidente nas respectivas operações mercantis e a presunção legal se caracterizar por omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Neste particular, deve ser desprovido o recurso de ofício.

Acusação nº 0286 - Falta de Recolhimento do ICMS

Considerando o princípio da Legalidade, deve ser ajustada, de ofício, a multa proposta na acusação, uma vez que a previsão contida no art. 82, II, “b” da Lei nº 6.379/96, se amolda à descrição contida na nota explicativa de forma mais precisa do que a proposta pela fiscalização, senão veja-se:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

b) aos que, sujeitos a escrita fiscal, não lançarem nos livros fiscais próprios, as notas fiscais emitidas e deixarem de recolher no prazo legal, no todo ou em parte, o imposto correspondente;

Assim, os valores devidos serão consolidados na tabela do crédito tributário que segue adiante.

Mérito – Recurso Voluntário

O sujeito passivo apresentou irrisignação quanto às acusações nº 0064, 0009 e 0027, motivo pelo qual a análise do efeito devolutivo do recurso voluntário restará adstrita a tais infrações.

Acusação nº 0064 – Crédito Inexistente

Em relação a esta acusação, assiste razão à recorrente.

Apesar de a fiscalização ter anexado planilha denominada “Demonstrativo do Crédito Indevido – 2017” que, em tese, indicaria os períodos nos quais, supostamente, ocorreu utilização indevida de créditos de ICMS, em nenhum momento houve a indicação específica sobre os documentos fiscais que fundamentaram o levantamento, ou seja, a fiscalização disponibilizou apenas os valores consolidados.

Ademais, a planilha possui perfeita correlação entre a coluna “crédito declarado”, cujos valores correspondem ao lançamento na apuração do contribuinte dos créditos por entrada, com a coluna que foi denominada “crédito permitido”, sem a indicação dos valores e períodos dos créditos expurgados, que pela análise da apuração do contribuinte, infere-se que se trata de todos os créditos relativos ao antecipado e garantido, sendo oportuno reproduzir o trabalho da fiscalização:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO INDEVIDO - 2017						
EMPRESA: MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME						CCCIMS: 16.213.383-9
SALDO FINAL CREDOR A TRANSFERIR DO EXERCÍCIO ANTERIOR (R\$ mil/mês)						OSN-93300008.12.00000887/2020-85
MÊS	DÉBITO DECLARADO	CRÉDITO DECLARADO	Outros CRÉDITOS de ICMS:			DIFERENÇA A RECOLHER OU SALDO CREODR
			CRÉDITO PERMITIDO	ICMS RECOLHIDO	ICMS PARCELAMENTO	
						42.891,93
Jan/2017	16.912,55	4.410,13	4.410,13	15.350,55		52.534,63
Fev/2017	20.489,87	7.976,71	7.976,71	22.155,86		71.429,53
Mar/2017	20.988,98	11.583,48	11.583,48	28.300,40		77.239,74
Abr/2017	18.259,20	4.329,30	4.329,30	19.740,11		76.310,78
Mai/2017	23.610,40	8.150,45	8.150,45	14.530,99		71.272,31
Jun/2017	15.078,65	7.814,28	7.814,28	2.225,90		69.298,92
Jul/2017	19.981,65	2.758,39	2.758,39	5.249,87		25.221,99
Agosto/2017	46.770,79	8.203,77	8.203,77	1.438,38	3.051,71	(21.851,18)
Set/2017	32.108,01	6.082,07	6.082,07	4.174,76		(6.848,09)
Out/2017	31.283,81	13.481,59	13.481,59	10.854,13		(10.083,64)
Nov/2017	24.894,21	12.586,29	12.586,29	2.224,28		(28.299,99)
Dez/2017	42.498,39	7.791,37	7.791,37	6.407,03		(67.182,90)
TOTAL:	312.876,51	95.167,83	95.167,83	132.652,26	3.051,71	

OBSERVAÇÃO: O CONTRIBUINTE UTILIZOU CRÉDITO INDEVIDO DEIXANDO DE RECOLHER ICMS NO VALOR TOTAL R\$ 67.182,90

João Pessoa-Pb, 25 de maio 2020

Herman Pinto de Brito
Mat-70.408-3

Manoel Pereira da Silva Neto
Mat-147.100-7

Convém demonstrar a apuração do contribuinte:

RELATÓRIO DE APURAÇÃO										
Contribuinte: 16.213.383-9 - MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELI ME										
Período informado: 01/2017 à 12/2017										
Declaração Origem	Período	Saldo Anterior	Entradas	Antecipado	Garantido	Total de Créditos	Débitos por Saídas	Total de Débitos	Saldo Apurado	Saldo a Transportar
EFD	01/2017	18.246,79	4.410,13	-	2.369,16	25.026,08	16.912,55	16.912,55	-	8.113,53
EFD	02/2017	8.113,44	7.976,71	-	11.370,05	27.460,20	20.489,87	20.489,87	-	6.970,33
EFD	03/2017	6.970,34	11.583,48	-	4.984,20	23.538,02	20.988,98	20.988,98	-	2.549,04
EFD	04/2017	2.548,90	4.329,30	-	-	6.878,20	18.259,20	18.259,20	11.381,00	-
EFD	05/2017	-	8.150,45	12.013,21	6.086,24	26.249,90	23.610,40	23.610,40	-	2.639,50
EFD	06/2017	2.639,46	7.814,28	12.048,01	18.211,38	40.713,13	15.078,65	15.078,65	-	25.634,48
EFD	07/2017	25.634,39	2.758,39	-	2.792,55	31.185,33	19.981,65	19.981,65	-	11.203,68
EFD	08/2017	11.203,64	8.203,77	-	24.311,85	43.719,26	46.770,79	46.770,79	3.051,53	-
EFD	09/2017	-	6.082,07	-	9.603,83	15.685,90	32.108,01	32.108,01	16.422,11	-
EFD	10/2017	-	13.481,59	-	17.905,97	31.387,56	31.283,81	31.283,81	-	103,75
EFD	11/2017	103,75	12.586,29	-	2.345,17	15.035,21	24.894,21	24.894,21	9.859,00	-
EFD	12/2017	-	7.791,37	-	7.792,65	15.584,02	42.498,39	42.498,39	26.914,37	-

Considerando a natureza da infração posta na exordial, configura-se necessária a indicação específica da natureza e valores dos créditos fiscais utilizados na apuração do contribuinte, para que seja estabelecido o liame caracterizador da irregularidade denunciada, sendo oportuno recordar a descrição da infração:

CRÉDITO INEXISTENTE >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS sem amparo documental.

Nota Explicativa: UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS INDEVIDAMENTE.

Ora, ao não indicar precisamente as provas que deram suporte para a autuação, a autoridade fiscal tornou inconsistente o feito fiscal, pois, sem a apresentação de elementos suficientes para determinação da natureza da infração, torna-se inviável a verificação dos fatos apontados.

Acusação nº 0009 – Falta de Lançamento de N. F. de Aquisição nos Livros Próprios

O recorrente informa que verificou que entre as notas fiscais apontadas como não escrituradas, em relação ao exercício de 2016, existem notas fiscais que foram canceladas.

De fato, consta nos autos, às fls. 15, lista de notas fiscais de entrada não escrituradas, porém, conforme delimitado pela instância prima², apesar de constar no caderno processual, não houve o lançamento relativo a estes documentos fiscais, pois o Auto de Infração, em relação a esta acusação, apenas trata dos exercícios de 2015 e 2017.

Desta forma, inexistindo lançamento relativo ao argumento apresentado pela recorrente, deve ser indefiro o argumento apresentado.

Acusação nº 0027 – Levantamento Conta Mercadoria

Em relação a esta acusação, o recorrente sustenta que a autoridade fiscal chegou ao CMV no importe de R\$ 1.595.624,19 (um milhão, quinhentos e noventa e cinco mil, seiscentos e vinte e quatro reais e dezenove centavos), considerou as saídas de mercadorias com tributação normal por vendas de R\$ 1.921.640,22 (um milhão, novecentos e vinte e um mil, seiscentos e quarenta reais e vinte e dois centavos), entendeu um prejuízo bruto apurado com mercadorias com tributação normal de R\$ 146.756,16 (cento e quarenta e seis mil, setecentos e cinquenta e seis reais e dezesseis centavos), tendo, no momento do cálculo desconsiderado o prejuízo bruto, situação que ensejou o enquadramento ao percentual de 30% (trinta por cento).

No entender do recorrente, a diferença entre o CMV e as saídas de mercadorias com tributação normal por vendas foi de R\$ 326.016,03 (trezentos e vinte e seis mil, dezesseis reais e três centavos), que somado ao prejuízo bruto (R\$ 146.756,16) resultaria no montante de R\$ 472.772,19 (quatrocentos e setenta e dois mil, setecentos e setenta e dois reais e dezenove centavos), o que equivale aos 30% (trinta por cento) do Lucro, quando aplicado diretamente ao valor relativo a saídas de mercadorias com tributação normal por vendas.

Como forma de facilitar a compreensão do caso, segue abaixo reprodução da conta mercadoria realizada pela fiscalização:

² Convém reproduzir o trecho da instância prima: “Mister destacar que a falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios do exercício de 2016, bem como da nota fiscal de devolução nº 74, emitida em 20 de janeiro de 2017, pelo emitente de CNPJ nº 25.405.294/0001-62, malgrado constem nas planilhas de acusação anexadas às fls. 15 e 16, inexistente lançamento tributário destas infrações no corpo do auto de infração (fls. 03-05).”

ESTADO DA PARAÍBA		SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA		GERÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS		SETOR DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS	
				CONTA MERCADORIAS			
				(LUCRO BRUTO)			
				EXERCÍCIO: 2017			
FIRMA: MERCADO NATURAL PROD. ALIMENTOS		CCICMS: 16.213.383-9					
ENDEREÇO: R. MARECHAL ALMEIDA BARRETO, 376, CENTRO, JOAO PESSOA, CENTRO							
CONTA MERCADORIAS COM LUCRO PRESUMIDO							
MOVIMENTAÇÃO DAS MERCADORIAS							
		DÉBITO		CRÉDITO			
Estoque Inicial de Mercadorias com Tributação Normal	31/12/2016	19.113,84					
Estoque Inicial de Merc. com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	31/12/2016	-					
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Compras		1.620.792,06					
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Transferências							
Entradas de Mercadorias com Tributação Normal por Devoluções		3.004,71					
Demais Entradas com Tributação Normal							
Entradas Merc. c/ Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas (Compras + Transf. + Dev. + Etc.)		197.695,66					
ENTRADAS DE MERC. COM NOTAS FISCAIS NÃO REGISTRADAS		-					
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Vendas				1.921.640,22			
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Transferências				-			
Saídas de Mercadorias com Tributação Normal por Devoluções				24.249,72			
Demais Saídas com Tributação Normal				61.907,32			
Saídas Merc. c/ Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas (Vendas + Transf. + Dev. + Etc.)				50.939,50			
Estoque Final de Mercadorias com Tributação Normal	31/12/2017			23.037,70			
Estoque Final de Merc. com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas	31/12/2017			-			
Lucro Bruto Apurado com Mercadorias com Tributação Normal	24,31%	387.823,35					
Prejuízo Bruto Apurado com Mercadorias com Subst. Trib. + Isentas + Não Tributadas		(146.756,16)					
DIFERENÇA TRIBUTÁVEL POR OMISSÃO DE SAÍDAS	5,69%	90.763,91		90.763,91			
CMV Mercadorias Tribut. Normal	1.985.624,19						
	T O T A L:	2.172.536,37		2.172.536,37			
CONTA CORRENTE ICMS DO EXERCÍCIO 2 0 1 7							
MOVIMENTAÇÃO DO ICMS							
		DÉBITO		CRÉDITO			
Saldo Anterior de ICMS				40.043,80			
Créditos de ICMS pelas Entradas de Mercadorias				95.167,63			
ICMS Normal Recolhido (Inclusive Atualizado ou Representado) - CRÉDITO RECEBIDO COBRADO				67.182,90			
Demais Créditos de ICMS Lançados (ICMS Antecipado, Garantia, 1/48 AL Imob., etc.)				135.703,97			
Débitos de ICMS pelas Saídas de Mercadorias		312.676,51					
Demais Débitos de ICMS		-					
Saldo de ICMS a Transferir		-					
Débito ICMS Outras Operações		25.221,99					
Débito de ICMS pela Dif. Tributável apurada na Cl. Mercadorias	18,00%	16.337,50					
Estornos de Créditos Indevidos e/ou Inexistentes de ICMS		-					
Débitos de ICMS Não Lançados Apurados pela Fiscalização		-					
TOTAL DA DIFERENÇA DE ICMS A RECOLHER				16.337,50			
	T O T A L:	354.438,00		354.438,00			
DETALHAMENTO DA DIFERENÇA DE ICMS A RECOLHER							
I R R E G U L A R I D A D E							
ICMS Devido pela Omissão de Saídas Apurada Através da Conta Mercadorias				16.337,50			
Estorno de Créditos Indevidos de ICMS				-			
Débitos de ICMS Não Lançados Apurados pela Fiscalização				-			
ICMS Normal Registrado mas Não Recolhido				-			
TOTAL DA DIFERENÇA DE ICMS A RECOLHER				16.337,50			
JOAO PESSOA - PB, em 19 de novembro de 2020.							

Com a devida vênia à manifestação da recorrente, deve ser destacado que não há qualquer fundamento lógico para se validar o raciocínio apresentado.

A razão de existir os campos relativos às operações sujeitas à Substituição Tributária, Isentas ou Não Tributadas reside na necessidade de exclusão de operações não tributadas, evitando, portanto, o *bis in idem*. Dessa forma, tal especificação de valores corresponde a um modelo transparente para que o contribuinte, de posse dos dados informados pela fiscalização, possa indicar eventualmente se os dados lançados na planilha contêm erros, permitindo o ajuste no levantamento.

Ademais, conforme já explicitado na análise do recurso de ofício relativo à acusação Levantamento Financeiro, constatado o prejuízo bruto com mercadorias não tributadas no Levantamento Conta Mercadorias, tais valores podem ser considerados para a realização de ajustes para que não se configure o *bis in idem*.

Pressupor que é válida a soma do prejuízo bruto com mercadorias não tributadas com o resultado da operação de saídas por tributação normal subtraído do CMV, desconsidera a regra elementar, prevista não só no inciso II do § 4º do art. 643 do RICMS/PB³, mas também no “caput” do art. 646 do RICMS que, analisados em conjunto,

³ II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

determinam a apuração do crédito tributário tomando como base os valores de **vendas**, para aplicação da presunção de omissão de **saídas de mercadorias tributáveis** sem o recolhimento do imposto⁴.

Em suma, para a configuração da materialidade da infração deve ser constatada a atividade econômica exercida pelo contribuinte para que sejam ponderadas quais saídas de mercadorias encontram-se sujeitas à tributação, no caso, não sendo afirmado ou comprovado que o contribuinte possui em seu campo de incidência tributação de operações sujeitas à substituição tributária pela saídas.

De forma didática, pode-se afirmar que a espécie de substituição tributária relativa a atividade econômica do contribuinte (“para frente” ou “para trás”) determina se os valores indicados no Levantamento Conta Mercadorias deve ser considerado no cálculo da diferença tributável por omissão de saídas.

Convém registrar a abordagem efetuada pela instância prima:

Com relação aos vícios aduzidos, observa-se que não procedem as argumentações do reclamante.

Não se vislumbra, na planilha descritiva acostada à fl. 17, qualquer equívoco na elaboração dos cálculos do ICMS devido pela presunção de omissão de saídas apurada através das Conta mercadorias, pela presunção legal disposta quando a apuração do lucro bruto for inferior a 30% do CMV, aplicável às empresas que não possuem contabilidade regular.

Inclusive, a argumentação de defesa de que existiu um “Prejuízo Bruto Apurado com Mercadorias com Tributação Normal” no valor de R\$ 146.756,16 (cento e quarenta e seis mil setecentos e cinquenta e seis reais e dezesseis centavos) não prospera, haja vista que tal prejuízo se refere ao “Prejuízo Bruto Apurado com Mercadorias com Substituição Tributária, isentas e não tributadas”, conforme se verifica claramente na linha 17 da planilha supramencionada.

Ademais, pelo contrário, constata-se que houve “Lucro Bruto Apurado com Mercadorias com Tributação Normal”, demonstrado na linha 16 da mesma planilha, no valor de R\$ 387.923,35 (trezentos e oitenta e sete mil novecentos e vinte três reais e trinta e cinco centavos).

Assim, resta caracterizada a infração, que além do ICMS, decorrente da presunção legal relativa de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, impõe -se a penalidade do art. 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96, do seguinte modo preceituado:

No caso, andou bem a decisão recorrida que, em apertada síntese, reconheceu a procedência do lançamento uma vez que foi constatado que o valor das vendas foi inferior ao CMV acrescido do lucro de 30% (trinta por cento), estando previsto na legislação a autorização de aplicação de presunção relativa às saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto. Observemos as disposições dos artigos 643, § 3º e 4º, II e 646 do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 643. No interesse da Fazenda Estadual, será procedido exame nas escritas fiscal e contábil das pessoas sujeitas à fiscalização, especialmente no que tange à exatidão dos lançamentos e recolhimento do imposto, consoante as operações de cada exercício.

(...)

⁴ Art. 646. Autorizam a presunção de omissão de **saídas de mercadorias tributáveis** ou a realização de prestações de serviços tributáveis sem o recolhimento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção:

§ 3º No exame da escrita fiscal de contribuinte que não esteja obrigado ao regime de tributação com base no lucro real e tenha optado por outro sistema de apuração de lucro, nos termos da legislação do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será exigido livro Caixa, com a escrituração analítica dos recebimentos e pagamentos ocorridos em cada mês.

§ 4º Na hipótese do parágrafo anterior, como mecanismo de aferição no confronto fiscal, será obrigatório:

(...)

II - o levantamento da Conta Mercadorias, caso em que o montante das vendas deverá ser equivalente ao custo das mercadorias vendidas (CMV) acrescido de valor nunca inferior a 30% (trinta por cento) para qualquer tipo de atividade, observado o disposto no inciso III do parágrafo único do art. 24.

(...)

Art. 646. O fato de a escrituração indicar insuficiência de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Parágrafo único. A presunção de que cuida este artigo aplica-se igualmente a qualquer situação em que a soma das despesas, pagamentos de títulos, salários, retiradas, pró-labore, serviços de terceiros, aquisição de bens em geral e outras aplicações do contribuinte seja superior à receita do estabelecimento.

A utilização de tal técnica amolda-se perfeitamente ao caso analisado, uma vez que o contribuinte não possuía contabilidade regular, devendo ser aplicado o art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96 como o dispositivo relativo à penalidade proposta.

Em função das considerações ora expostas, apresenta-se o crédito tributário devido:

INFRAÇÃO	PERÍODO	ICMS AUTO	MULTA AUTO	CRÉDITO AUTO	ICMS DEVIDO	MULTA DEVIDA	CRÉDITO DEVIDO	VALOR CANCELADO
OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - LEVANTAMENTO FINANCEIRO	2015	16.242,99	16.242,99	32.485,98	5.847,65	5.847,65	11.695,30	20.790,68
	2016	49.749,97	49.749,97	99.499,94	30.074,61	30.074,61	60.149,22	39.350,72

OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS - CONTA MERCADORIAS	2017	16.337,50	16.337,50	32.675,00	16.337,50	16.337,50	32.675,00	0
CRÉDITO INEXISTENTE	set/17	21.851,18	21.851,18	43.702,36	-	-	0	43.702,36
	out/17	6.948,09	6.948,09	13.896,18	-	-	0	13.896,18
	nov/17	10.083,64	10.083,64	20.167,28	-	-	0	20.167,28
	dez/17	28.299,99	28.299,99	56.599,98	-	-	0	56.599,98
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS	set/15	7.561,33	7.561,33	15.122,66	3.780,67	3.780,67	7.561,33	7.561,33
	out/15	2.158,14	2.158,14	4.316,28	1.079,07	1.079,07	2.158,14	2.158,14
	dez/15	3.421,65	3.421,65	6.843,30	1.710,83	1.710,83	3.421,65	3.421,65
FALTA DE LANÇAMENTO DE N.F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS	jan/15	945,2	945,2	1.890,40	945,2	945,2	1.890,40	0
	mar/15	360,4	360,4	720,8	360,4	360,4	720,8	0
	abr/15	2.103,75	2.103,75	4.207,50	2.103,75	2.103,75	4.207,50	0
	mai/15	501,5	501,5	1.003,00	501,5	501,5	1.003,00	0
	jun/15	1.459,56	1.459,56	2.919,12	1.459,56	1.459,56	2.919,12	0
	ago/15	8.337,72	8.337,72	16.675,44	6.390,54	6.390,54	12.781,08	3.894,36
	set/15	4.492,56	4.492,56	8.985,12	3.899,43	3.899,43	7.798,86	1.186,26
	out/15	9.284,45	9.284,45	18.568,90	8.346,05	8.346,05	16.692,10	1.876,80
	dez/15	3.842,69	3.842,69	7.685,38	3.842,69	3.842,69	7.685,38	0
	fev/17	207	207	414	-	-	0	414
	mai/17	1.126,80	1.126,80	2.253,60	-	-	0	2.253,60
	out/17	1.195,20	1.195,20	2.390,40	-	-	0	2.390,40
	nov/17	339,97	339,97	679,94	-	-	0	679,94
	dez/17	270	270	540	-	-	0	540
nov/15	1.910,05	1.910,05	3.820,10	1.910,05	1.910,05	3.820,10	0	
TOTAL		199.031,33	199.031,33	398.062,66	88.589,49	88.589,49	177.178,98	220.883,68

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do segundo, para alterar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração nº 93300008.09.00001904/2020-41 (fls. 03 a 05) lavrado em 23 de novembro de 2020 contra a empresa MERCADO NATURAL PRODUTOS VAREJISTA DE ALIMENTOS EIRELLI ME, inscrição estadual nº 16.213.383-9, declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 177.178,98 (cento e setenta e sete mil, cento e setenta e oito reais e noventa e oito centavos), sendo R\$ 88.589,49 (oitenta e oito mil, quinhentos e

oitenta e nove reais e quarenta e nove centavos) de ICMS e R\$ 88.589,49 (oitenta e oito mil, quinhentos e oitenta e nove reais e quarenta e nove centavos) a título de multas por infração, com a seguinte fundamentação legal:

Acusação nº 0194 - Art. 82, V, “h” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 72, § 1º, I do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0009 - Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido os artigos 158, I, art. 160, I, c/ fulcro no art. 646, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0286 - Art. 82, II, “b” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o artigo 106 do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. N. 18.930/97;

Acusação nº 0027 - Art. 82, V, “a” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 643, §4º, II, Art. 158, I; Art. 160, I; c/fulcro Art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB;

Acusação nº 0021 - Art. 82, V, “f” da Lei nº 6.379/96, por considerar haver o contribuinte infringido o Art. 158, I; Art. 160, I; c/ fulcro no art. 646, parágrafo único, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97.

Cancelo, por indevido, o montante de R\$ 220.883,68 (duzentos e vinte mil, oitocentos e oitenta e três reais e sessenta e oito centavos).

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência, em 13 de dezembro de 2021.

Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon
Conselheiro Relator

03 de Fevereiro de 1832