



PROCESSO Nº 1852072017-0

ACÓRDÃO Nº 053/2023

TRIBUNAL PLENO

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

Recorrida: FARMACIA ECONOMICA LIMITADA - EPP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: SILAS RIBEIRO TORRES.

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES NA CONTA GRÁFICA DO ICMS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENÚNCIA EVIDENCIADA EM PARTE. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. PASSIVO FICTÍCIO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. AJUSTES REALIZADOS. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- *Notas fiscais de aquisição sem o devido lançamento nos livros próprios evidencia a presunção legal “juris tantum” da ocorrência de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. Exclusão do período de 2017 por falta de provas.*

- *Caracterizado erro no transporte de valores na Conta Corrente do ICMS, repercutindo na falta de recolhimento do imposto. Não foram apresentadas provas ou argumentos capazes de elidir a denúncia inserta na exordial.*

- *Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador no tocante a infração nº 0046 (Falta de estorno de crédito fiscal (por redução de base de cálculo nas saídas) o qual inquinou de vício formal a peça acusatória e acarretou, por essa razão, a sua nulidade. Cabível a realização de um novo feito fiscal, respeitado o prazo constante no art. 173, II, do CTN.*

- *A figura do passivo fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.*



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

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto da relatora, pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, alterando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2017-03, lavrado em 21/12/2017, em desfavor da empresa FARMACIA ECONÔMICA LTDA, inscrição estadual nº 16.067.494-8, já qualificada nos autos, declarando devido um crédito tributário de R\$ 2.840.050,62 (dois milhões, oitocentos e quarenta mil, oitocentos e quarenta reais e seis centavos), sendo R\$ 1.426.840,06 (um milhão, quatrocentos e vinte e seis mil, oitocentos e quarenta reais e seis centavos), de ICMS, nos termos do art. 60, c/c art. 54, 55 e 106; dos arts. 158, I, e 160, I, c/ fulcro art. 646, II e IV, todos do RICMS/PB, e multa por infração de R\$ 1.413.210,56 (um milhão, quatrocentos e treze mil, duzentos e dez reais e cinquenta e seis centavos) nos termos dos artigos 82, III e V, “F”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$ 1.145.315,86 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, trezentos e quinze reais e oitenta e seis centavos), sendo R\$ 572.657,93 (quinhentos e setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos) de ICMS, e R\$ 572.657,93 (quinhentos e setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos), pelas razões acima evidenciadas.

Destaco a possibilidade da realização de um novo procedimento fiscal, em função do vício formal indicado na infração 0046 – FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL (por redução de base de cálculo nas saídas).

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

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de janeiro de 2023.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, JOSÉ ERIELSON ALMEIDA DO NASCIMENTO (SUPLENTE) E LARISSA MENESES DE ALMEIDA.

FLÁVIO LUIZ AVELAR DOMINGUES FILHO
Assessor



PROCESSO Nº 1852072017-0

TRIBUNAL PLENO

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

Recorrida: FARMACIA ECONOMICA LIMITADA - EPP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GRI DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - SANTA RITA

Autuante: SILAS RIBEIRO TORRES.

Relatora: CONS.^a MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES

ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES NA CONTA GRÁFICA DO ICMS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. OMISSÃO DE SAÍDAS PRETÉRITAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. DENÚNCIA EVIDENCIADA EM PARTE. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. PASSIVO FICTÍCIO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. AJUSTES REALIZADOS. ALTERADA, QUANTO AOS VALORES, A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO DE OFÍCIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Notas fiscais de aquisição sem o devido lançamento nos livros próprios evidencia a presunção legal “juris tantum” da ocorrência de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis. Exclusão do período de 2017 por falta de provas.

- Caracterizado erro no transporte de valores na Conta Corrente do ICMS, repercutindo na falta de recolhimento do imposto. Não foram apresentadas provas ou argumentos capazes de elidir a denúncia inserta na exordial.

- Constatou-se um equívoco cometido pela Fiscalização na descrição do fato gerador no tocante a infração nº 0046 (Falta de estorno de crédito fiscal (por redução de base de cálculo nas saídas) o qual inquinou de vício formal a peça acusatória e acarretou, por essa razão, a sua nulidade. Cabível a realização de um novo feito fiscal, respeitado o prazo constante no art. 173, II, do CTN.

- A figura do passivo fictício - cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido - caracteriza-se pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.



RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso de ofício, interposto contra a decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2017-03, lavrado em 21/12/2017, contra a empresa FARMACIA ECONOMICA LIMITADA - EPP, CCICMS nº 16.067.494-8, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 1º/01/2012 a 31/08/2017, conforme a inicial, onde constam as seguintes denúncias:

0016 - ERRO NA CONTA GRÁFICA DO ICMS (ERRO NO TRANSPORTE DE VALORES) >> Reconstituindo a Conta Gráfica do ICMS, constataram-se erros no transporte de valores que resultaram na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR ERRO DE CÁLCULO CONFORME DEMONSTRATIVO DA CONTA CORRENTE DO ICMS DO PERÍODO.

0009 - FALTA DE LANÇAMENTO DE N. F. DE AQUISIÇÃO NOS LIVROS PRÓPRIOS >> Aquisição de mercadorias com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis e/ou a realização de prestação de serviços tributáveis sem o pagamento do imposto devido, constatada pela falta de registro de notas fiscais nos livros próprios.

Nota Explicativa

FALTA DE LANÇAMENTO DE NOTAS FISCAIS NOS REGISTROS PRÓPRIOS CONFORME DEMONSTRATIVO DO PERÍODO.

0046 – FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL (por redução de base de cálculo nas saídas) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte não efetuou o estorno do crédito fiscal relativo às mercadorias adquiridas c/tributação normal e que foram objeto de saídas com redução de base de cálculo, resultando em utilização indevida de crédito fiscal e consequente falta de recolhimento do imposto.

Nota Explicativa

ESTORNO DE CRÉDITO DEVIDO A SAÍDAS TRIBUTADAS ABAIXO DO CUSTO CONFORME DEMONSTRATIVO DA CONTA MERCADORIAS LUCRO REAL DO EXERCÍCIO E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS.

0555 – PASSIVO FICTÍCIO (OBRIGAÇÕES PAGAS E NÃO CONTABILIZADAS) >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte efetuou pagamentos com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, constatado mediante a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e não contabilizadas.

Nota Explicativa



PASSIVO FICTÍCIO CONFORME DEMONSTRATIVOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS A PRAZOS QUITADAS E NÃO CONTABILIZADAS TUDO DEMONSTRADO ATRAVÉS DO LEVANTAMENTO DA CONTA FORNECEDORES E DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS.

Foram dados como infringidos o art. 60, c/c art. 54, 55 e 106; os arts. 158, I e 160, I, c/fulcro no art. 646, art. 85, I, todos do RICMS-PB, sendo proposta a penalidade prevista no art. 82, III, e V, “f” e “h”, da Lei nº 6.379/96, e constituído um crédito tributário no valor de R\$ 3.985.366,48 (três milhões, novecentos e oitenta e cinco mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta e oito centavos), sendo, R\$ 1.999.497,99 (um milhão, novecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e noventa e sete reais e noventa e nove centavos), de ICMS, R\$ 1.985.868,49 (um milhão, novecentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e oito reais e quarenta e nove centavos) de multa por infração.

Documentos instrutórios, Termos de Fiscalização, demonstrativos fiscais e provas documentais, acostados às fls. 6-83.

Cientificada da ação fiscal de forma pessoal em 22/12/2017, a autuada apresentou reclamação tempestiva em 19/01/2018, fls. 86/101, através de seu representante legal, pugnando pela improcedência do levantamento inicial, apresentando, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa:

- (i) Que o auto de infração traz inconsistência decorrente de dados que não correspondentes à realidade financeiro/econômica, requerendo a nulidade e a determinação de nova fiscalização;
- (ii) No que tange a infração de “Erro na Conta Gráfica do ICMS”, há concordância com a exigência fiscal;
- (iii) Que a infração “Falta de Estorno de Crédito Fiscal”, existe um equívoco no procedimento fiscal ao considerar as entradas de mercadorias com substituição tributária no cálculo do CMV o que motivou um resultado distorcido na comparação com as saídas apenas das mercadorias tributáveis, vindo recompor o resultado correto que resultaria um ICMS devido de R\$ 16.400,82 em 2012 e de R\$ 10.223,87 no exercício de 2013, tendo em vista se tratar de atividade varejista de medicamentos com 99% dos produtos serem retidos na fonte;
- (iv) No que se refere a infração “Falta de Lançamento de Notas Fiscais de Aquisição”, informa que as notas fiscais não lançadas são aquisições de mercadorias para uso e consumo e imobilizado lançados na contabilidade não gerando crédito de ICMS, requerendo a improcedência da denúncia;
- (v) Na infração referente ao Passivo Fictício, existe uma concomitância com a infração de Falta de Estorno, informando que a fiscalização considerou, no levantamento da Conta Fornecedores, que todas as compras foram a prazo no exercício de 2012, e, devido ao fato de não ter registrado os respectivos pagamentos, considerando todo o saldo da conta fornecedores como fictício, sem levar em consideração a existência de saldo de caixa em 31/12/2012 no valor de R\$ 1.604.381,00, resultando em valor que deverá ser



proporcionalizado em relação as vendas tributárias do exercício na ordem de 4,27%, resultando em um ICMS a recolher de R\$ 6.358,06;

(vi) Que no ano de 2013, o valor do passivo fictício é inferior ao valor do saldo final de caixa, não apresentando qualquer valor a ser tributado, como também no exercício de 2014 que apresentou duplicidade de saldo da conta fornecedores.

Conclusos, fl. 105, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal, João Lincoln Diniz Borges, que decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, fls. 107-121, condenado o sujeito passivo ao crédito tributário no importe de R\$ 227.013,04 (duzentos e vinte e sete mil, treze reais e quatro centavos), sendo R\$ 120.321,27 (cento e vinte mil, trezentos e vinte e um reais e vinte e sete centavos) de ICMS e R\$ 106.691,77 (cento e seis mil, seiscentos e noventa e um reais e setenta e sete centavos) de multa por infração, **com recurso de ofício**, proferindo a seguinte ementa:

PRELIMINAR DE NULIDADE. ACOLHIMENTO PARCIAL. ERRO DE CÁLCULO DA CONTA GRÁFICA DO IMPOSTO. PROCEDENTE. NOTA FISCAL DE ENTRADA NÃO LANÇADAS. PARCIALIDADE. PASSIVO FICTÍCIO. PROPORCIONALIDADE DA DIFERENÇA TRIBUTÁRIA QUANDO DA OMISSÃO DE VENDAS PRETÉRITAS ENTRE MERCADORIAS NO REGIME NORMAL E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PARCIALIDADE.

- No tocante a Infração nº 0046, verifica-se imprecisão na descrição da infração que acarreta a nulidade referente ao fato apurado que reflete a ocorrência de Prejuízo Bruto ao invés de Redução da base de cálculo nas saídas, para que nova feitura fiscal seja realizada de acordo com denúncia pertinente à matéria.

- Mantida a infração nº 0016, que confirmou erro de cálculo da conta gráfica do imposto, exigindo a diferença do ICMS, entre os valores escriturados que motivaram a supressão do imposto, situação reconhecida pelo contribuinte em sua defesa.

- A falta de lançamento de notas fiscais de aquisição nos livros próprios conduz à presunção de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto estadual, nos termos do art. 646 do RICMS/PB. “*In casu*”, comprovou-se a parcialidade da infração nº 0009 diante da constatação de falta de provas constitutivas sobre o exercício de 2017.

- A figura do Passivo Fictício, cuja constatação autoriza a presunção de que esses pagamentos foram efetuados com recursos advindos de omissões de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis, sem o pagamento do imposto devido, caracteriza-se pela manutenção no passivo de obrigações já pagas. Visando alcançar as operações derivadas de omissões pretéritas de mercadorias tributáveis, se fez necessário à aplicação da diferença tributária apurada com base na movimentação de compras, excluindo a parte representativa de operações sujeitas à substituição tributária devida sobre a presunção legal inculpada no art. 646 do RICMS/PB.



AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de Primeira Instância por meio de DTe em 9/01/2020, fl. 124, a autuada não mais se manifestou nos autos.

Seguindo os trâmites processuais, foram os autos encaminhados a este Colegiado, distribuídos a esta relatora pelos critérios regimentais, para análise e julgamento do recurso voluntário apresentado.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, o recurso de ofício contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2017-03, lavrado em 21/12/2017, em desfavor da empresa em epígrafe, com exigência do crédito tributário *anteriormente* relatado.

Oportuno assinalarmos, preliminarmente, que, em se tratando de recurso de ofício, o efeito devolutivo está adstrito aos fundamentos da sentença monocrática que, no caso, abrange o reconhecimento da nulidade, por vício formal, dos lançamentos a título de FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL (por redução de base de cálculo nas saídas), a exclusão dos lançamentos do exercício de 2017 no tocante a infração de “Falta de Lançamento de notas fiscais de Aquisição”, em virtude da inexistência de provas, além do reconhecimento da parcialidade das demais acusações.

Considerando a diversidade de ajustes nos lançamentos, a análise da matéria será efetuada de modo segmentado, com foco nas matérias sujeitas ao efeito devolutivo do Recurso de Ofício.

Preliminar de Nulidade

Infração 3 – 0046 - Falta de estorno de crédito fiscal (por redução de base de cálculo na saída)

Com relação a acusação em tela, importa reconhecer que, apesar de identificar corretamente o sujeito passivo, o libelo acusatório não descreveu perfeitamente a conduta infracional, havendo um descompasso entre a Descrição da Infração e a Nota Explicativa.

Segundo denota o conteúdo da nota explicativa associada à denúncia ora em



apreciação, a infração materializou-se sob o prisma de Prejuízo Bruto e não Redução de base de cálculo nas saídas.

Com efeito, é indubitável que a denúncia, na forma como fora formalizada no Auto de Infração, está em desarmonia com o evento que motivara a autuação, ou seja, a infração constatada pela fiscalização.

Não foi outro o motivo que deu ensejo à declaração de nulidade na decisão prolatada pela instância *a quo*, consoante se observa no fragmento abaixo reproduzido:

“Ao analisar as infrações descritas, de fato, considerando o teor das denúncias apresentadas, podemos inferir que, na realidade, vejo que a infração de nº 0046 – Falta de Estorno de Crédito Fiscal (Por Redução de Base de Cálculo), encontra-se prejudicada, visto que o procedimento fiscal foi desenvolvido sob o prisma de PREJUÍZO BRUTO e não de REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS, e neste sentido devo reconhecer a existência de contradição entre o fato trazido em nota explicativa que colide com a descrição da infração posta na exordial.

Tal situação caracteriza um vício de natureza formal no lançamento indiciário, o que motiva plena insegurança jurídica e, como consequência, cerceamento do direito de defesa do contribuinte, já que este debruçou seu contraditório sobre fatos que não foram corretamente denunciados nos autos do processo, situação perfeitamente verificada quando se analisa a peça de defesa.

Logo, verifica-se uma indução ao erro de defesa, mormente quando a infração e a nota explicativa não se adequam em relação ao procedimento fiscal realizado, visto que a denúncia revela a ocorrência de saída com redução de base de cálculo enquanto que a nota explicativa debruça saída com preço abaixo do custo, motivada pelo Prejuízo Bruto conforme levantamento da Conta Mercadorias – Lucro Real.

Essa confusão reside no fato de que a peça acusatória consignar duas infrações distintas, uma quando ocorreu a descrição da infração nº 0046 (REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDA) com capitulação da infração no art. 85, I, do RICMS/PB e outra configurada, implicitamente, na nota explicativa (PREJUÍZO BRUTO) decorrente da Infração nº 0063 com capitulação legal prevista no art. 85, III do RICMS/PB, o que acarretou imprecisão na determinação da natureza infracional detectada.”

Após análise do caderno processual, havemos de confirmar o acerto do julgador singular ao proferir sentença pela nulidade da mencionada infração, uma vez caracterizada, inequivocamente, a existência de vício formal na peça acusatória que maculou os lançamentos.

Importante destacarmos que o vício de forma que comprometeu o lançamento em sua integralidade não impede que novo procedimento fiscal seja realizado,



conforme estatuem os artigos 18 da Lei nº 10.094/13 e 173, II, do Código Tributário Nacional: Lei nº 10.094/13:

Art. 18. Declarada a nulidade do lançamento por vício formal, dispõe a Fazenda Estadual do prazo de 5 (cinco) anos para efetuar novo lançamento, contado da data em que a decisão declaratória da nulidade se tornar definitiva na esfera administrativa. Código Tributário Nacional:

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

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ressalto que no tocante as demais infrações apuradas, não se vislumbram os vícios formais acima citados, visto que o exame em conjunto da Nota Explicativa com a documentação instrutória explícita o levantamento efetuado pela fiscalização, evidenciam precisão na descrição dos fatos apurados.

Sem mais a acrescentar, ratifico os termos da decisão singular.

DO MÉRITO DAS ACUSAÇÕES REMANESCENTES

Acusação 1: Erro na Conta Gráfica do ICMS (erro no transporte de valores):

A escrituração da Conta Corrente (Gráfica) do ICMS é o procedimento onde se apura mensalmente o imposto após o encontro de valores do ICMS devido ou retidos nas operações de entradas com os originários das saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, conforme os artigos 54, 55 e 60 do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 54. O valor do imposto a recolher corresponde à diferença, em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o cobrado relativamente às anteriores.

(...)

§ 2º O imposto será apurado:

I - por período;



(...)

Art. 55. O mês será o período considerado para efeito de apuração e lançamento do imposto com base na escrituração em conta gráfica.

Parágrafo único. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste parágrafo:

(...)

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado neste Regulamento;

(...)

Art. 60. Os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal, apurarão no último dia de cada mês:

I - no Registro de Saídas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com débito do imposto e o valor do respectivo imposto debitado;
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem débito do imposto;

II - no Registro de Entradas:

- a) o valor contábil total das operações e/ou prestações efetuadas no mês;
- b) o valor total da base de cálculo das operações e/ou prestações com 245 crédito do imposto e o valor total do respectivo imposto creditado;
- c) o valor fiscal total das operações e/ou prestações isentas ou não tributadas;
- d) o valor fiscal total de outras operações e/ou prestações sem crédito do imposto;



III - no Registro de Apuração do ICMS, após os lançamentos correspondentes às operações de entradas e saídas de mercadorias e dos serviços tomados e prestados durante o mês:

- a) o valor do débito do imposto, relativamente às operações de saída e aos serviços prestados;
- b) o valor de outros débitos;
- c) o valor dos estornos de créditos;
- d) o valor total do débito do imposto;
- e) o valor do crédito do imposto, relativamente às operações de entradas e aos serviços tomados;
- f) o valor de outros créditos;
- g) o valor dos estornos de débitos;
- h) o valor total do crédito do imposto;
- i) o valor do saldo devedor, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "d" e o valor referido na alínea "h";
- j) o valor das deduções previstas pela legislação;
- l) o valor do imposto a recolher;
- m) o valor do saldo credor a transportar para o período seguinte, que corresponderá à diferença entre o valor mencionado na alínea "h" e o valor referido na alínea "d".

A acusação por erro de transporte de valores na Conta Gráfica foi em relação aos períodos de maio a dezembro de 2014, conforme demonstrativos das respectivas reconstituições às fls., com os devidos esclarecimentos, bem como os demonstrativos fiscais e as cópias dos Registros de Apuração do ICMS do contribuinte.

Em caso de um eventual erro nos valores lançados por erro de cálculo, a respectiva alteração, estorno ou complementação fiscal deve ser efetuado pela pessoa jurídica em conformidade com a legislação vigente.

A primeira instância manteve a acusação, com os fundamentos de que a impugnante reconheceu sua condição de devedora quanto aos créditos apurados, diante da confissão da irregularidade fiscal para devido recolhimento a ser realizado, sem questionamento contrário ao feito fiscal.

Consequentemente, o reconhecimento da condição de devedor por parte do sujeito passivo afasta o caráter contencioso quanto à matéria, conforme dicção do artigo 51, I, da Lei nº 10.094/13:



Art. 51. São Processos Administrativos Tributários não contenciosos os decorrentes de lançamentos constituídos por intermédio de:

I - Auto de Infração com crédito tributário não impugnado no prazo regulamentar, quitado ou parcelado na sua totalidade, observado o direito de interposição de recurso de agravo;

Diante deste cenário, cabe-nos ratificar os termos da decisão recorrida.

2ª acusação - Falta de Lançamento de Nota Fiscal de Aquisição nos Livros Próprios

Nesta denúncia, a fiscalização acusou o contribuinte de ter omitido saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, entre os períodos de janeiro e fevereiro de 2013, janeiro, abril e junho de 2014 e maio e julho de 2017, ao constatar a ocorrência de aquisição de mercadorias sem o correspondente registro das respectivas Notas Fiscais eletrônicas, relacionadas no demonstrativo às fls. 73 e 74, nos Livros Fiscais Próprios.

Como se sabe, a falta de escrituração das operações de entradas de mercadorias no estabelecimento acarreta a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, conforme tipificado no art. 646, IV, do RICMS-PB:

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:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

III – qualquer desembolso não registrado no Caixa;

IV – a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas;

V – declarações de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito. (g.n.).

Neste sentido, o fato gerador do ICMS se dá de forma indireta, onde a ausência do registro dessas Notas Fiscais denota a ocorrência de pagamentos realizados com recursos fora do Caixa escritural, presumindo-se que os recursos utilizados na aquisição das mercadorias discriminadas nos documentos fiscais sejam advindos de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, contrariando os artigos 158, I e 160, I do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:



Art. 158. Os contribuintes, excetuados os produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, Anexos 15 e 16:

I - sempre que promoverem saída de mercadorias;

Art. 160. A nota fiscal será emitida:

I - antes de iniciada a saída das mercadorias;

Note-se que, tratando-se de presunção relativa, cabe ao contribuinte o ônus de provar a não realização do fato gerador presumido.

Assim, confirmando-se a irregularidade, fica o infrator sujeito à exigência do imposto, além de multa no percentual de 100% (cem por cento) do imposto devido, conforme art. 82, V, “F”, da Lei nº 6.379/96, abaixo transcrito:

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

(...)

V - de 100% (cem por cento):

f) aos que deixarem de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil;

Em sua defesa, a impugnante argumenta que as notas fiscais não lançadas são aquisições de mercadorias para uso e consumo e imobilizado lançados na contabilidade não gerando crédito de ICMS, requerendo a improcedência da denúncia.

Em primeira instância, o julgador singular verificou que em relação aos fatos geradores apurados no exercício de 2017, não há nos autos prova documental, assim como, dos procedimentos de auditoria realizados, fato confirmado pela ausência de demonstrativos fiscais, razão pela qual ratifico a decisão monocrática em improceder os lançamentos pertinentes aos períodos de maio, julho e agosto de 2017.

Em outras palavras, as aquisições de produtos destinados ao uso e/ou consumo, imobilizado, comercialização, ou mesmo com o imposto retido antecipadamente por substituição tributária, não altera a presunção contida no artigo 646 do RICMS/PB, uma vez que a exigência dos créditos não está relacionada diretamente a estas notas fiscais que acobertaram as operações, mas sim a operações pretéritas, cujas receitas não foram



oferecidas à tributação e que possibilitaram ao contribuinte adquirir as mercadorias que se encontram descritas nas notas fiscais.

Importa frisar, que o presente caso se alicerça em uma presunção relativa, cuja negativa de punibilidade está a cargo do sujeito passivo, tendo em vista que é o detentor dos meios de prova.

Nesse ponto, importa trazer o entendimento sumulado no Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba – CRF quanto à matéria. *In verbis*:

SÚMULA 02 – A constatação de falta de registro de entrada de nota fiscal de aquisição impõe ao contribuinte o ônus da prova negativa da aquisição, em razão da presunção legal de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis.

Nesse contexto, há posicionamento firme no sentido de recair sobre a defesa o ônus processual previsto no parágrafo único do art. 56 da Lei nº 10.094/2013, *ipsis litteris*:

Art. 56. Todos os meios legais, ainda que não especificados nesta Lei, são hábeis para provar a verdade dos fatos em que se funda a ação, a impugnação ou o recurso.

Parágrafo único. O ônus da prova compete a quem esta aproveita. (Grifos nossos)

Diante deste cenário, cabe-nos ratificar os termos da decisão recorrida.

4ª acusação – Passivo Fictício (Obrigações Pagas e não Contabilizadas)

Nesta acusação, encontra-se presente a presunção de omissão de saídas pretéritas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto devido, com fulcro no artigo 646 do RICMS/PB, in verbis:

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:

I – o fato de a escrituração indicar:

a) insuficiência de caixa;

b) suprimentos a caixa ou a bancos, não comprovados;

II – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes;

Como já visto acima, a constatação de ocorrência de quaisquer das situações previstas no art. 646 do RICMS/PB impõe à Fiscalização o dever de lançar o crédito tributário com base na presunção legal de que o contribuinte realizou saídas de mercadorias tributáveis ou prestou serviços tributáveis sem o recolhimento do ICMS devido, afrontando, assim, os artigos 158, I e 160, I, ambos do RICMS/PB.



Com efeito, o Passivo Fictício ocorre quando a empresa mantém, em seu passivo, obrigações já liquidadas com utilização de numerários cuja origem não foi declarada (receitas não oferecidas à tributação).

Contudo, a utilização da presunção somente tem lugar quando, no âmbito do exame da Conta Fornecedores, a fiscalização se deparar com a anomalia no fato de que as duplicatas de um exercício não foram quitadas no exercício posterior ou que não estão em aberto ou sob protesto. Nessa circunstância, cumpre ao contribuinte o ônus da prova da inexistência da irregularidade apontada com supedâneo na legislação supra.

Assim, são documentos hábeis para se comprovar os saldos existentes no Passivo: as duplicatas em aberto; os contratos bancários de empréstimos efetuados, acompanhado de extrato dos saldos remanescentes; os lançamentos em aberto, referentes aos impostos a pagar; e, no caso das operações de importação, onde se demonstra que a operação foi tomada a prazo, juntamente com extrato bancário, em que fique demonstrado que a obrigação permanece em aberto.

Instada a se pronunciar, a empresa autuada argumenta parcialidade na repercussão tributária na obrigação principal, informando haver a devida proporcionalidade em relação às vendas tributárias dos exercícios fiscalizados, trazendo como exemplo o exercício de 2012 na ordem de 4,27% visto que não se constata a comercialização exclusiva de produtos sujeitos à Substituição Tributária com retenção antecipada do imposto.

Destarte, a solução da lide passa necessariamente pela análise acerca do tratamento tributário a que se submetem as mercadorias objeto da comercialização da empresa autuada, efetuada nos períodos dos fatos geradores descritos no auto de infração em foco, porquanto a aplicabilidade da presunção legal prevista no art. 646 do RICMS/PB requer o mínimo de plausibilidade e razoabilidade necessária entre a verdade material e o fato denunciado.

Em consulta ao Módulo cadastro do Sistema ATF, desta Secretaria, se verifica que a empresa autuada possui como atividade econômica afeta ao ICMS, o CNAE 4771-7/01 (Comércio Varejista de Produtos Farmacêuticos, sem Manipulação de Fórmulas – Principal), com aquisição tanto de mercadorias sujeitas ao regime normal quanto ao regime de substituição tributária.

De fato, assim como pontuou o julgador singular, pela própria dinâmica do ramo farmacêutico, hoje estes estabelecimentos comerciais não revendem apenas medicamentos e/ou outras mercadorias sujeitas à Substituição Tributária. Em geral, também comercializam outros produtos sujeitos à tributação normal.

Na primeira instância, o julgador singular entendeu pela necessidade da aplicação da proporcionalidade entre mercadorias tributáveis e não tributáveis sobre a diferença tributária apurada com base na movimentação de compras, excluindo a parte representativa de operações sujeitas à substituição tributária, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014.



Neste ponto, destaco que não há, na legislação, autorização e previsão expressas no art. 646 do RICMS/PB, acima reproduzido, para que seja observada a proporcionalidade correspondente as operações sujeitas à substituição tributária no Passivo Fictício, conforme entendeu o nobre julgador singular.

Desta forma, peço vênia para divergir do entendimento exarado na instância prima, decretando a procedência da acusação em epígrafe, decorrente da evidência do passivo fictício.

Por fim, em relação ao argumento sobre a consideração dos saldos finais de Caixa para abatimento das diferenças tributárias, comungo com o entendimento exarado pela instância prima, que desconsiderou tais argumentos, visto que os saldos apurados são decorrentes de movimentação da Conta Caixa durante todo o exercício financeiro para efeito de lançamento escritural tempestivo, não podendo ser utilizado em conta de fornecedores sem respectiva comprovação de contrapartida de pagamento, a exemplo do passivo fictício.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso de ofício para recuperar o crédito tributário referente a referida denúncia.

Com esses fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, alterando, quanto aos valores, a sentença monocrática que julgou parcialmente procedente, o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003114/2017-03, lavrado em 21/12/2017, em desfavor da empresa FARMACIA ECONÔMICA LTDA, inscrição estadual nº 16.067.494-8, já qualificada nos autos, declarando devido um crédito tributário de R\$ 2.840.050,62 (dois milhões, oitocentos e quarenta mil, oitocentos e quarenta reais e seis centavos), sendo R\$ 1.426.840,06 (um milhão, quatrocentos e vinte e seis mil, oitocentos e quarenta reais e seis centavos), de ICMS, nos termos do art. 60, c/c art. 54, 55 e 106; dos arts. 158, I, e 160, I, c/ fulcro art. 646, II e IV, todos do RICMS/PB, e multa por infração de R\$ 1.413.210,56 (um milhão, quatrocentos e treze mil, duzentos e dez reais e cinquenta e seis centavos) nos termos dos artigos 82, III e V, “f”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que mantenho cancelado, por indevido, o montante de R\$ 1.145.315,86 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, trezentos e quinze reais e oitenta e seis centavos), sendo R\$ 572.657,93 (quinhentos e setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos) de ICMS, e R\$ 572.657,93 (quinhentos e setenta e dois mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e noventa e três centavos), pelas razões acima evidenciadas.

Destaco a possibilidade da realização de um novo procedimento fiscal, em função do vício formal indicado na infração 0046 – FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL (por redução de base de cálculo nas saídas).



Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 31 de janeiro de 2023.

MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES
Conselheira Relatora